

Стандарт "Документирование аудита": задачи и содержание

В статье описан внутрифирменный стандарт "Документирование аудита", разъясняется, каким образом формируется количественный и качественный состав рабочих документов аудитора, как эти документы оформляются и в какой форме хранятся.

Каждой аудиторской организации следует разработать собственный внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности "Документирование аудита" (далее – Стандарт). Внутрифирменный документ должен быть составлен на основе международного стандарта аудиторской деятельности (далее – МСА) 230 "Документирование" и правила (стандарта) аудиторской деятельности № 2 "Документирование аудита", утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2006 № 696, в которых содержится требование о необходимости оформления аудитором сведений, являющихся важными с точки зрения формирования доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудит проводился в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Целью Стандарта должно стать установление единых требований и составление рекомендаций по ведению документации в процессе аудита финансовой отчетности.

Задачами Стандарта являются:

- формулировка общих принципов документирования аудита;
- утверждение требований, предъявляемых к форме и содержанию рабочей документации аудита;
- установление порядка составления и хранения рабочей документации.

Термин "документация" трактуется в МСА 230 как материалы (рабочие документы), составляемые аудиторами и для аудитора или получаемые и хранимые аудиторами в связи с проведением аудита.

Рабочие документы – это записи, в которых аудитор фиксирует использованные процедуры, тесты, полученную информацию и соответствующие выводы, сделанные в ходе аудита. Они включают информацию, которую аудитор считает важной для правильного выполнения проверки и которая может поддержать выводы, приводимые им в его аудиторском заключении. Рабочие документы позволяют аудитору быть в достаточной степени уверенным в том, что он проводит аудит в соответствии с принятыми стандартами.

Рабочие документы, имеющие отношение к аудиту за текущий год, представляют собой основу для планирования аудита, так как являются записью собранных свидетельств, а также результатов проверок. Важнейшими источниками информации для планирования могут служить: описательная информация о системе внутривозвратного контроля, программа аудита и результаты аудита за прошлый год.

Количественный и качественный состав рабочей документации должен быть сформирован таким образом, чтобы при необходимости аудитор смог продемонстрировать, что его аудит был хорошо спланирован и соответствующим образом контролировался, что собранные свидетельства достоверны, достаточны и своевременны и что аудиторское заключение согласуется с результатами проверки (табл. 1). Данные, содержащиеся в рабочих документах, позволяют аудитору принять решение о подходящем типе аудиторского заключения. Они могут также послужить основой для подготовки налоговых деклараций и для других целей, способствующих улучшению работы клиентов аудиторской фирмы. Требования Стандарта должны быть обязательными при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения. В случае отклонения Стандарта от обязательных требований ведущий аудитор (аудитор) в обязательном порядке должен отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги.

Таблица 1

Система хранения рабочей документации "Досье клиента" (приложение 1 к внутрифирменному стандарту "Документирование аудита")

Название досье	Содержание досье
1. Текущее досье	Все документы и материалы, собранные в ходе текущей аудиторской проверки (финансовая отчетность, первичные документы, материалы контрольно-ревизионных органов, результаты анализа финансовой отчетности, описание аналитических процедур)
2. Постоянное досье	Информация о клиенте (устав, учредительный договор; данные об акционерах, данные о директорах, данные о секретаре; местонахождение органа управления делами)
	Внутренние положения
	Информация о деятельности клиента (основные виды деятельности и размещение дочерних фирм и филиалов, сводка прошлых результатов, характеристика персонала, описание особенностей бухгалтерского учета, история предприятия)
	Особенности налогообложения клиента
	Информация для аудита (копии договоров о проведении аудиторской проверки и выполнении сопутствующих услуг, особые требования к аудиту, основной аудиторский персонал, адреса мест проведения аудита)
Динамика показателей, представляющих практический интерес для аудита	

Название досье	Содержание досье
3. Специальное досье	Законодательно-нормативные материалы
	Инструктивные материалы
	Подшивки корреспонденции
	Данные по соблюдению законодательства

Процесс документирования аудита начинается после поступления заявки на аудит (см. рисунок).



Схема последовательности процедур при документировании аудита

Ответственность за документирование аудита возлагается на ведущего аудитора. Ведущий аудитор в свою очередь может возложить работу по документированию аудита на ассистента, оставив при этом за собой функцию контроля за процессом документирования аудита. Однако это требует согласования с руководством аудиторской фирмы и допустимо лишь в периоды высокой загрузки ведущих аудиторов и при наличии достаточного уровня компетентности ассистентов в вопросах документирования аудита.

Ведущий аудитор прежде всего уточняет программу аудита с учетом особенностей предстоящих аудиторских услуг и конкретного клиента. За основу программы принимается программа аудита, приведенная в приложении к внутрифирменному стандарту "Планирование аудита". После того, как определены элементы уточненной программы аудита, ведущий аудитор составляет уточненный перечень рабочей документации для предстоящего аудита, используя данные приложений к Стандарту:

- приложение № 1 "Система хранения рабочей документации "Досье клиента";
- приложение № 2 "Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации "Текущее досье";
- приложение № 3 "Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации "Постоянное досье";
- приложение № 4 "Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации "Специальное досье".

Рабочие документы следует готовить своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. Они могут быть созданы аудиторами либо получены от экономического субъекта, либо от других лиц. Независимо от стадии документирования рабочие документы должны быть сгруппированы в соответствующие файлы – "постоянное досье", "текущее досье", "специальное досье".

В "постоянное досье" включаются аудиторские файлы, обновляемые по мере поступления новой информации, но остающиеся по-прежнему значимыми. Они утрачивают ценности в течение ряда лет. В их состав можно включить уточненную программу аудита. По мере аудирования каждый аудитор отмечает в программе аудита выполненные процедуры и вносит дату их завершения. Включение в рабочие документы хорошо спланированной уточненной программы аудита свидетельствует о том, что аудит проведен на высоком качественном уровне.

"Текущее досье" объединяет рабочие документы, имеющие отношение к тому году, когда проводится аудит (табл. 2).

**Перечень документов, которые могут быть включены в состав
рабочей документации "Текущее досье"
(приложение 2 к внутрифирменному стандарту "Документирование аудита")**

Идентификационный номер	Вид рабочего документа	Примечание
1.1	Приказ об учетной политике организации	
1.2	Баланс экономического субъекта (ф. № 1)	
1.3	Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2)	
1.4	Отчет о движении капитала (ф. № 3)	
1.5	Отчет о движении денежных средств (ф. № 4)	
1.6	Приложение к балансу (ф. № 5)	
1.7	Годовая отчетность	
1.8	Пояснительная записка к годовому отчету	
1.9	Данные инвентаризации, предшествующей составлению годового отчета	
1.10	Расчеты по налогу на прибыль	
1.11	Расчеты по НДС	
1.12	Расчеты по налогу на доходы физических лиц	
1.13	Расчеты по налогу на имущество	
1.14	Расчеты по единому социальному налогу	
1.15	Расчеты по другим видам налогов	
1.16	Акты (накладные) приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1)	
1.17	Акты приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф.ОС-3)	
1.18	Акты на списание основных средств (ф. ОС-4)	
1.19	Акты на списание автотранспортных средств (ф. ОС-6)	
1.20	Акты о приемке оборудования (ф. ОС-14)	
1.21	Акты приемки-передачи оборудования в монтаж (ф. ОС-15)	
1.22	Акты о выявленных дефектах оборудования	
1.23	Синтетический учет движения основных средств и их износа ведется в журналах-ордерах № 13, 10 и 10.1, а при использовании компьютерно-информационных технологий – в машинограммах дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 01, 02	
1.24	Ведомость учета нематериальных активов № 17 по дебету и кредиту счета 04	
1.25	Журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04	
1.26	Расчет износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учета)	
1.27	Главная книга	
1.28	Доверенность (ф. № М-2 и № М-2а)	
1.29	Приходный ордер (ф. № М-4)	
1.30	Акт о приемке материалов (ф. № 7)	
1.31	Лимитно-заборная карта (ф. № М8)	
1.32	Требование-накладная (ф. № М-11)	
1.33	Накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15)	
1.34	Карточка для учета материалов (ф. № М-17)	
1.35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. № М35)	
1.36	Результат инвентаризации ТМЦ; в ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения	
1.37	Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов (журналы-ордера № 6, 10, 10.1)	
1.38	Вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах	
1.39	Кассовая книга	
1.40	Отчеты кассира	
1.41	Журнал (книга) регистрации приходных кассовых ордеров	

Идентификационный номер	Вид рабочего документа	Примечание
1.42	Приходные кассовые ордера	
1.43	Расходные кассовые ордера	
1.44	Журнал (книга) регистрации расходных кассовых ордеров	
1.45	Журнал (книга) регистрации депонентов	
1.46	Журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей	
1.47	Оправдательные документы к кассовым расчетам	
1.48	Авансовые отчеты	
1.49	Журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства)	
1.50	Журнал регистрации авансовых отчетов	
1.51	Приказы о направлении сотрудников в командировку	
1.52	Список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы	
1.53	Сметы представительских расходов	
1.54	Приказы об утверждении смет представительских расходов	
1.55	Журнал-ордер № 7, объединяющий аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами (для журнально-ордерной формы счетоводства), иные регистры аналитического и синтетического учета расчетов с подотчетными лицами в зависимости от принятой формы счетоводства	
1.56	Платежные поручения	
1.57	Платежные требования-поручения	
1.58	Объявления на взнос наличными	
1.59	Чековые книжки	
1.60	Реестры чеков	
1.61	Аккредитивы	
1.62	Заявления об отказе от акцепта	
1.63	Кредитные договоры	
1.64	Выписки банка	
1.65	Договоры на поставку товарно-материальных ценностей	
1.66	Договоры на оказание услуг	
1.67	Журнал регистрации счетов-фактур поставщиков	
1.68	Журнал регистрации доверенностей на получение товарно-материальных ценностей	
1.69	Счета-фактуры поставщиков товарно-материальных ценностей	
1.70	Журнал-ордер № 6 (аналитический и синтетический учет по счету 60); при ведении учета на персональных компьютерах эти данные отражаются в ведомостях синтетического и аналитического учета	
1.71	Приказ о приеме на работу (ф. № Т-1)	
1.72	Личная карточка (ф. № Т-2)	
1.73	Учетная карточка научного работника (ф. № Т-4)	
1.74	Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. № Т-5)	
1.75	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6)	
1.76	Приказ о прекращении трудового договора (ф. № Т-8)	
1.77	Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12)	
1.78	Расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49)	
1.79	Расчетная ведомость (ф. № Т-53)	
1.80	Лицевой счет (ф. № Т-54)	
1.81	Наряды	
1.82	Рапорты	
1.83	Маршрутные листы	
1.84	Сводные ведомости распределения заработной платы (по видам, шифрам затрат и др.)	
1.85	Регистры по счету 76 в части расчетов по исполнительным листам и депонированной зарплате	
...	...	

В состав "специального досье" вводятся документы инструктивно-нормативного характера – законодательно-нормативные акты, инструкции, методические указания, данные статистических учреждений, данные периодических изданий (статьи) и другие вспомогательные материалы, способствующие успешному проведению аудита. При формировании рабочей документации следует исходить из того, что свидетельства, получаемые вне хозяйственной системы клиента, более надежны, чем свидетельства, получаемые в рамках этой системы. Кроме того, на надежность свидетельств значительное влияние оказывает и степень эффективности внутривладельческого контроля, поставленного у клиента. Рабочая документация содержит:

- записи о планировании аудита;
- записи о характере, времени проведения и объеме выполненных аудиторских процедур;
- выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений.

Записи в документах производятся средствами, обеспечивающими их сохранность в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

К моменту представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана (получена) и завершена оформлением.

Состав, количество и содержание рабочих документов, входящих в рабочую документацию аудита, определяются исходя из:

- характера аудиторского задания;
- формы аудиторского заключения;
- характера и сложности деятельности экономического субъекта;
- состояния бухгалтерского учета экономического субъекта;
- надежности системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- необходимого уровня руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур;
- конкретных методов и приемов, применяемых в процессе проведения аудита.

Рабочая документация является собственностью аудиторской организации, которая вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ей рабочей документации любые действия, не противоречащие закону, иным правовым актам и профессиональной этике. Часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены клиенту по усмотрению аудитора, однако они не могут служить заменой его бухгалтерских записей.

Аудиторская организация не обязана предоставлять рабочую документацию или ее копии полностью или в какой-либо ее части (кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации) экономическому субъекту, в отношении которого проводится аудит, другим лицам, а также представителям налоговых или иных государственных органов. Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

В случае увеличения объема работ или размеров аудиторской фирмы и нагрузки на ведущих аудиторов ответственность за оформление и контроль за соблюдением положений Стандарта может быть возложена руководителем на работника внутрифирменного аудита.

При подготовке уточненного перечня рабочей документации в графе "примечание" аудитор обязан указать, какие документы включаются в него в обязательном порядке, а какие в зависимости от того влияния, которое они оказывают на выражение мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности. Перечень рабочей документации может быть расширен (дополнен) с учетом специфики аудита.

В особый раздел Стандарта должны быть выделены вопросы, касающиеся порядка хранения рабочей документации.

По окончании аудита рабочие документы подлежат сдаче для обязательного хранения в архиве аудиторской организации. Рабочая документация должна храниться в сброшюрованном виде, скомплектованной в файлы (папки), заведенные для каждой проверки, проводимой аудиторской организацией, отдельно. Рабочие документы, хранящиеся в файлах "текущее досье" и "постоянное досье", следует сброшюровать с обязательным указанием страниц.

Рабочие документы постоянных клиентов следует хранить в одном комплекте в хронологическом порядке. При этом файлы "постоянного" и "специального" досье могут переноситься из года в год в состав новой рабочей документации. Ведущий аудитор (или другие аудиторы под его контролем) должен в обязательном порядке отметить на документах произошедшие изменения, если они имеют место, указать дату внесения изменений и расписаться.

Сохранность рабочей документации, оформление и передача ее в архив организует ведущий аудитор, ответственный за конкретную аудиторскую проверку, а в периоды напряженного графика – лицо, уполномоченное руководством аудиторской фирмы. Фамилия, имя, отчество ответственного лица и его подпись указываются в конце рабочей документации.

Выдача рабочей документации, фиксирующей текущий и проведенный ранее аудит, работникам аудиторской организации, не занятым аудитом данного экономического субъекта, не допускается. Свободный доступ к рабочей документации могут иметь лишь руководители аудиторской организации, аудиторы, ответственные за данный аудит, а также работники, занимающиеся разработкой внутрифирменных стандартов аудита.

В случае пропажи или гибели рабочей документации руководитель аудиторской организации назначает служебное расследование. Результаты служебного расследования должны быть оформлены соответствующим актом.

Рабочая документация хранится в архиве аудиторской организации не менее пяти лет. В случаях повторных проверок клиента срок хранения продлевается дополнительно на пять лет с даты подписания аудиторского заключения.

При изъятии из архива рабочей документации с целью переноса их в состав свидетельств по новому аудиту в графе "примечание" формуляра для отражения документирования по предыдущему аудиту ведущий аудитор отмечает против названия изъятых документов дату и причину изъятия рабочего документа, закрепив это своей подписью. Каждый рабочий документ должен иметь идентификационные параметры (имя клиента, охватываемый аудитом период, описание содержания, фамилия и инициалы подготовившего документ лица, дата подготовки документа и код индекса).

В рабочих документах следует проставить идентификационные индексы и перекрестные ссылки, чтобы помочь их комплектованию в файлы.

Готовые рабочие документы должны четко и ясно характеризовать работу, сделанную в рамках аудита. Для этого используются отчеты, составленные письменно и имеющие форму меморандума, пометки процедур аудита программы аудита, отметки непосредственно в записях, имеющихся в рабочих документах.

Рабочие документы могут храниться в виде данных, зафиксированных на бумаге, на фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Б.Т. Жарылгасова,
профессор кафедры анализа и аудита
Российского государственного аграрного заочного университета

Источник: Аудиторские ведомости, 2007, № 7