Содержание:

Введение \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_3стр

 1.Понятие виды аудита\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 4стр

 1.1. Понятие аудита\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_4стр

 1.2. Внешний аудит\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_5стр

 1.3.Внутренний аудит\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_9стр

 2. Документирование аудита: задачи и содержание \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_14стр

 3. Документирование аудиторских процедур\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_21стр

 4. Ведение аудиторской документации\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_26стр

 Заключение\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_31стр

 Список литературы\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 32стр

 Задача\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_33стр

Введение.

Документирование аудита является одним из важнейших условий его квалифицированного проведения. Для аудитора, составляющего отчет о результатах проведенного аудита, рабочие документы с подробным описанием планирования проверки, ее хода, анализа системы внутреннего контроля и учета, выводов по результатам проверки отдельных объектов аудита и документов, их подтверждающих, являются первичными документами, без которых подготовка достоверного отчета (заключения) невозможна. Наличие рабочей документации позволяет анализировать действия аудиторов и, следовательно, организовать как внутрифирменный, так и внешний контроль качества их работы. На основе рабочей документации аудиторская фирма может отстаивать свои интересы в суде в случае претензий клиентов по поводу низкого качества проведенного аудита.

Рабочие документы должны обеспечивать документальное подтверждение того, что проверка проведена надлежащим образом (глубоко и качественно), раскрывать методы аудита, объем проверенных документов и подтверждать полноту и качественность аудиторского заключения. Они должны также содержать пояснения о том, что книги и журналы, записи и т.п. отражают (или не отражают) совершенные операции в соответствии с нормативной и законодательной базой Российской Федерации надлежащим образом. Кроме того, должно быть документально подтверждено, что проверка была надлежащим образом спланирована, реализация плана аудиторами ежедневно контролировалась и в ходе аудита подвергалась рассмотрению, что при необходимости выполнялись соответствующие исследования.

Рабочие документы должны позволять аудитору, возглавляющему проверку, и руководству фирмы оценить работу как бригады в целом, так и каждого аудитора в отдельности, и определить, не требуется ли изменить условия проведения проверки в последующих периодах.

1.Понятие и виды аудита

1.1.Понятие аудита

Аудиторская деятельность (аудит) в России представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Аудитор (от лат. auditor – слушатель, ученик, последователь) – лицо, проверяющее состояние финансово – хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Существует мнение, что понятие аудита значительно шире таких понятий, как ревизия и контроль, поскольку аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, что не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудиторская деятельность, помимо проверок, предполагает оказание различных сопутствующих услуг: ведение и восстановление учета, консультации по вопросам ведения учета, налогообложения и т.д.

По словам известного американского специалиста в области теории и практики аудита проф. Дж. Робертсона аудит является деятельностью, направленной на уменьшение предпринимательского риска. Он считает, что аудит способствует уменьшению до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов.

Аудит отличается от судебно-бухгалтерской экспертизы. Это отличие состоит в том, что аудит – это независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского процесса. Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы.

1.2. Внешний аудит

Главная цель внешнего аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Достижению главной цели способствуют требования к аудиторской деятельности:

* Независимость и объективность при проведении проверок;
* Конфиденциальность;
* Профессиональная квалификация;
* Применение методов статистики и экономического анализа;
* Применение новых информационных технологий;
* Ответственность аудитора за свое заключение о финансовых отчетах проверяемого предприятия.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами с целью объективной оценки положения дел в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности экономического субъекта. В качестве экономических субъектов могут выступать предприятия, кредитно-финансовые учреждения, страховые компании, инвестиционные фонды, унитарные предприятия, биржи, внебюджетные фонды и др.

Аудит может быть инициативным (добровольным), когда он проводится по решению руководства предприятия или его учредителей, или обязательным, если его проведение обусловлено прямым указанием в федеральном законе или постановлением Правительства Российской Федерации.

Основной целью инициативного аудита является выявление недостатков в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, проведение анализа финансового состояния хозяйствующего объекта и предоставление ему помощи в организации учета и отчетности. Инициативный аудит проводится обычно по решению руководства экономического субъекта. Цели инициативного аудита могут быть самыми различными: контроль за состоянием бухгалтерского учета в целом или отдельных его разделов; изучение финансовой отчетности; организация делопроизводства по бухгалтерскому учету; оценка применяемых средств и методов автоматизации учета; оценка состояния расчетов по налогообложению и т.д.

Инициативный аудит может быть комплексным и тематическим. В последнем случае контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета. Разной может быть и глубина проверки. Полная и сплошная проверка данных учета, начиная с первичных документов является наиболее трудоемкой и ответственной. Методика проведения инициативного аудита не отличается от проведения обязательного аудита.

Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленных актами законодательства Российской Федерации. Необходимость обязательного аудита обусловлена спецификой организационно-правовой формы проверяемых лиц (открытое акционерное общество), характером их функций (кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные фонды) либо большим объемом выручки от реализации продукции или значительной суммой активов баланса на конец отчетного года, т.е. такими обстоятельствами, которые – в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации – требуют установления повышенных гарантий достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц (п. 3 Постановления Конституционного Суда РФ). Кроме того, устанавливая обязательность подтверждения отчетности предприятий, которые имеют большие объемы выручки от реализации и размеры имущества, государство в лице аудитора контролирует деятельность этих предприятий как крупных налогоплательщиков.

Обязательная аудиторская проверка может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности предприятия, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех филиалов, подразделений и представительств экономического субъекта. Обязательная аудиторская проверка требует однозначности главного вывода – можно ли и в какой степени полагаться на информацию, которая содержится в представленной бухгалтерской отчетности.

Отношения, возникающие в ходе обязательной аудиторской проверки, в значительной мере имеют публично-правовой характер. Осуществляющая ее аудиторская организация действует официально в качестве независимой контрольно-ревизионной (надзорной) инстанции в силу закона по уполномочию государства. При этом проведение обязательного аудита не подразумевает инициативу аудируемого лица, а является его обязанностью, обременением публично-правового характера. Аудиторское заключение, составленное по результатам проверки, входит в официальную бухгалтерскую отчетность за год в качестве обязательного элемента; без него отчетность не может быть принята, а пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе государственные налоговые органы, не вправе считать ее достоверной. Проводящее обязательный аудит юридическое лицо заключает договор об оказании аудиторских услуг в качестве корпорации частного права, т.е. в рамках предпринимательской деятельности. Вместе с тем такое юридическое лицо имеет особый статус: оно создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью и, осуществляя обязательный аудит, по сути, выполняет публичную функцию, поскольку уже не частный, а публичный интерес лежит в основе этого процесса.

Обязательный аудит осуществляется в следующих случаях:

* Если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
* Организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные исчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц.
* Объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполненных работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышают на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
* Организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют предыдущему пункту. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены;
* Обязательный аудит в отношении каких-либо организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен законодательством Российской Федерации.

 Аудит по специальным аудиторским заданиям проводится при проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, при необходимости юридической и экономической экспертизы договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения, при анализе эффективности использования капитала и в других случаях, непосредственно связанных с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

1.3 Внутренний аудит

В экономически развитых государствах внутреннему аудиту уделяется такое же пристальное внимание, как и внешнему (аудиторские комитеты обязаны создавать все компании, акции которых котируются на бирже). Но если становление внешнего аудита в России, можно сказать, уже состоялось, то отечественный внутренний аудит и в профессиональном, и в законодательном, и в институциональном аспектах сегодня находится еще в «зачаточном» состоянии. Следует отметить также отсутствие достаточного количества научно-практических разработок, посвященных внутреннему аудиту. В то же время усиливается взаимодействие внешнего и внутреннего аудита (стандарты внешнего аудита предусматривают использование работы внутренних аудиторов при проведении аудиторских проверок).

Внутренний аудит — это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу).

Цель внутреннего аудита — помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными звеньями (элементами) системы внутреннего контроля. Под главной задачей внутренних аудиторов следует понимать обеспечение удовлетворения потребностей органов управления в части предоставления контрольной информации по различным интересующим их вопросам. Под общей же функцией внутренних аудиторов следует понимать:

а) оценку адекватности систем контроля — осуществление проверок звеньев управления (контроля), предоставление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления;

б) оценку эффективности деятельности — осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования организации и предоставление обоснованных предложений по их совершенствованию. Деятельность внутренних аудиторов для органов управления организацией имеет информационное и консультационное значение.

Внутренний аудит может подразделяться на следующие виды:

Функциональный аудит систем управления проводится для оценки производительности и эффективности в любом функциональном разрезе хозяйственной деятельности.

При межфункциональном внутреннем аудите качество исполнения различных функций оценивается в их взаимосвязи и взаимодействии.

Организационно-технологический аудит систем управления выражает проводимый органом внутреннего аудита контроль разнообразных звеньев управления на предмет их организационной и/или технологической (т.е. в плане оценки совокупности применяемых способов, приемов, технологий управления, осуществляемых процедур) целесообразности (рациональности).

Аудит видов деятельности предполагает объективное обследование и всесторонний анализ определенных видов деятельности, бизнес-проектов с целью выявления возможностей их улучшения. Кроме того, внутренними аудиторами может проводиться более глубокий контроль организации, который выражается в совокупности организационно-технологического и функционального аудитов систем управления, аудита видов деятельности, а также аудита элементов и процессов, связывающих организацию с внешней средой, например системы внешних профессиональных связей, имиджа, общественных связей и др. Здесь определяются все сильные и слабые стороны деятельности организации, оценивается устойчивость ее положения в социальных системах более высокого порядка, а также перспективы ее развития.

Особую роль играет внутренний аудит в банковской системе, в том числе и в Центральном Банке РФ. Внутренний аудит в банке – это независимая, объективная проверка и консультирование, направленные на улучшение деятельности банка. Внутренний аудит помогает банку в достижении его целей, обеспечивая систематическую оценку и повышение качества процесса управления. Важнейшей функцией внутреннего аудита является независимая оценка системы внутреннего контроля, включая контроль за составлением финансовой отчетности. Внутренний аудит в свою очередь также должен подвергаться оценке независимой стороны

Под внутренним аудитом в Центральном Банке РФ понимается контроль, осуществляемый путем проведения регулярных документальных ревизий финансово-хозяйственной стороны деятельности отдельно взятых подразделений и учреждений Центрального Банка РФ, имеющих самостоятельный бухгалтерский баланс, а также путем целевых аудиторских проверок выполнения Центральным Банком РФ отдельных функций или отдельных операций и проверок выполнения подразделениями Банка России и учреждениями Банка России законодательных и других нормативных актов (включая внутренние инструкции и положения), регулирующих их деятельность. Внутренний аудит в Банке России обеспечивается службой главного аудитора Банка России, состоящей из следующих структурных подразделений Банка России и его учреждений: департамент внутреннего аудита и ревизий Банка России; ревизионные отделы (управления, секторы) территориальных учреждений Банка России; Департамент полевых учреждений и Дирекция центрального хранилища. Главными задачами службы главного аудитора Банка России являются: обеспечение наблюдения за соответствием совершаемых в Банке России финансовых и хозяйственных операций законодательству РФ и нормативным актам Банка России; независимая оценка информации о финансовом состоянии Банка России в целом и по его отдельным учреждениям; проверка организации выполнения учреждениями и организациями системы Банка России отдельных функций и отдельных операций Банка России.

Практическая польза от создания отдела внутреннего аудита для каждой отдельно взятой организации различна. Наиболее общие аспекты целесообразности его создания заключаются в следующем:

1. это позволит совету директоров или исполнительному органу наладить эффективный контроль за автономными подразделениями организации;
2. проводимые внутренними аудиторами целевые контрольные проверки и анализ позволят выявить резервы повышения эффективности производства и определить наиболее приоритетные направления развития организации;
3. использование опыта и квалификации внутренних аудиторов позволит сократить расходы на обязательный аудит, не потеряв качества услуг, получаемых финансово-экономическими, бухгалтерскими и иными службами как головной организации, так и ее филиалов и дочерних компаний.

По объекту изучения принято выделять три вида аудита: финансовый, на соответствие, операционный.

Финансовый аудит (аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно выступают общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Такой аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых отчетов.

Аудит на соответствие предназначен для выявления того, как соблюдаются предприятием конкретные правила, нормы, законы, инструкции, договорные обязательства, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты.

Операционный аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, оценки производительности и эффективности.

В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях, внешними или внутренними аудиторами, в интересах внешних либо внутренних пользователей .

По периодичности осуществления аудиторских проверок различают первоначальный и периодический аудит. Первоначальный аудит – это такая проверка, которая впервые осуществляется на данном предприятии. Периодический аудит проводится на данном предприятии, как правило, ежегодно.

По методам проверки аудит бывает подтверждающим, системно-ориентированным, базирующемся на риске.

Подтверждающий аудит – при проведении проверки аудитор-бухгалтер проверяет и подтверждает каждую хозяйственную операцию.

Системно-ориентированный аудит – предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции по функции учета.

Аудит, базирующийся на риске – такой вид аудита, когда проверка, исходя из условий работы предприятия, проводится выборочно.

2. Документирование аудита: задачи и содержание.

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) "Документирование" и Правила (стандарта) аудиторской деятельности N "Документирование аудита", утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2006 N 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 внутрихозяйственного контроля, программа [аудита и результаты аудита](http://click01.begun.ru/click.jsp?url=4vrJyKV2pkYhyjuST31UkI3EhOUiSfHk5wBBk*jShWbSv*SjkykdWcc6in68WOC25bh3yHIt1CrsLXJ6LPkJLBAYaLI-9wr**zkd9EGipQlPSUG1VjtnAID-BYpGKAUxHpjfHHtSBO9wEuoNdlzNq8R9IHz0vdqCBffnsoprNyX-cvSbDw5US2m9t8PpcrB3P8cgilWKs47MnzcmN8WfNuxCPFvlT1V2dV54M7TLn-tEdAk2ux1PQDRj9VkX2fzIFh9XNN-cTyOIsyCKoWJyUgzHfgHmbHBBCk5gUOP99w8ej3lJ2vWWoyiFHqgt5tkwh3tDc2AtNUbjMFzDlvR3WdWiiqwOKPh1fkSbIGi8LHu*nFrdTqWVonD4sJ3LElRgAAnIOEAYk2uOy2FVzzsOW1GsN5wJPbMaYbcuTxTUFgnZJSJYuxAoOnL4zF-j4CWfJIqFSWXmvlDRjtV59BGrXjDVsqy*dRxjm1lsVL7gZi54VoD8xy0jYQ4U2sAELYuT) 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. Данные, содержащиеся в [рабочих](http://click01.begun.ru/click.jsp?url=4vrJyKou4K7JItN6p5W8eGUsbA3KoRkMD*ipewA6bY4hLQz37P12Bc8RufNoXxcbSBXaZd*AeYeXxjaaYGNTBzghI*cF2cW5IHf*hpfVb*BOcGOACmhJhgZ5gwzAroO3mB5Zmv3Ugmn2lGyL8NpLLUL7pvpyO1wEB-K*oCPHRkCaF5H*amsxLur-TjseTXMGTrZR*yT7wv*97kZXRrTuR50zTSqUPiQHBC8JQsW67oo1BXhHymw*MUUShChmqI25Z24mRa6tPlL5wlH70BMDI322D3CXHQEwez8RIZKMhn5v-gg4q4Tn0ln0b9lcl6hB6YERmKxEr49dxzVKrGY70x3PMPUbZ-DkCCP8AwWwbTxWXDV3DyWYcyMHxd7KjznGAhRKOT2TQHbyMzG44-BfGTZ5PL1lGEX58gG5T5wlGyZZw0XD4loHNKpR0o1I0guBZKplDyd5EC7*R8A5BEbSjIz9g5umsEU1e9G*Vt7kXKzF4vZw-jR1Hw) 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. Процесс документирования аудита начинается после поступления заявки на аудит.

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 загруженности 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 N 1 "Система хранения рабочей документации "Досье клиента";

- Приложение N 2 "Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации "Текущее досье";

- Приложение N 3 "Перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации "Постоянное досье";

- Приложение N 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.

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 внутрихозяйственного 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, которые 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 изъятого документа 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 в программе аудита, отметки непосредственно в записях, имеющихся в рабочих документах.

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

#

# 3. Документирование аудиторских процедур

Проанализируем новые требования ISA 230 к форме, содержанию и степени документирования аудита, в том числе конкретных аудиторских процедур.

В пункте 12 ISA 230 формулируется положение, что при документировании характера, времени проведения и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен отражать определяющие характеристики проверяемых активов или тестируемых вопросов.

В качестве примеров определяющих характеристик в стандарте приведены следующие признаки, которые следует включать в рабочие документы аудитора:

- идентификационные признаки рассматриваемых аудитором документов (например, для заказов на закупаемые товары это могут быть дата и номер заказа);

- описание аудитором процедуры, используемой при проверке (аудитор, проводя выборочную проверку и описывая тестируемую совокупность, может внести в свои рабочие документы характеристики объема процедуры и идентифицировать совокупность (например, указать, что в нее включены все журнальные записи из соответствующего регистра на сумму свыше определенного уровня));

- даты проведения обсуждений, имена и должности опрошенного персонала - в протоколах или записях проведенных обсуждений с персоналом клиента;

- записи наблюдений, проведенных аудитором (составление рабочих документов с описанием процесса, за которым наблюдает аудитор, участвующего в данном процессе персонала, его обязанностей, а также когда и где наблюдение проводилось).

Очевидно, что эти требования направлены в первую очередь на обеспечение возможности проверки выводов, сделанных аудитором. Такую проверку могут проводить и руководитель аудиторской проверки в ходе аудита, и внешние контролеры качества.

Далее стандарт рассматривает обязанности аудитора в части документирования так называемых существенных вопросов. Под ними понимаются (п. 14 ISA 230):

- обстоятельства, которые могут привести:

- к важным (или значимым) рискам - рискам существенного искажения финансовой отчетности, требующим специального аудиторского рассмотрения,

- существенным сложностям для аудитора при проведении необходимых аудиторских процедур,

- модификации аудиторского заключения;

- результаты аудиторских процедур, указывающие, что финансовая информация может быть существенно искажена;

- необходимость пересмотра ранее принятых аудиторских оценок риска существенного искажения;

- прочие обстоятельства, которые аудитор счел таковыми.

Аудитор обязан документировать обсуждение с руководством клиента и иными лицами существенных вопросов, возникших в ходе аудиторской проверки (п. 16 ISA 230). Если аудитор выявил информацию, которая противоречит или не соответствует окончательным выводам по существенным вопросам, он должен документировать, каким образом он подходит к данному противоречию или несоответствию (п. 18 ISA 230).

Под иными лицами в стандарте понимаются лица, наделенные руководящими полномочиями (этим термином в ISA обычно обозначаются представители собственников, например члены совета директоров), прочий персонал предприятия и представители внешних сторон, в частности внешние консультанты клиента.

В рамках аудиторской документации рекомендуется подготовить и включить в состав аудиторского файла краткий отчет - меморандум по завершению аудиторской проверки. В нем описываются выявленные в ходе аудита существенные вопросы и то, как они рассматривались, или же даются перекрестные ссылки на другую аудиторскую документацию по этим вопросам.

Собственно аудиторская документация по существенным вопросам в соответствии с п. 17 ISA 230 включает в себя сделанные аудитором записи обсуждений с указанием, когда они имели место и с кем проводились, а также согласованные протоколы обсуждений (в случае их наличия), подготовленные персоналом клиента.

Подробная регламентация документирования выявленных аудитором в ходе проверки существенных вопросов обусловлена содержащимися в целом ряде международных стандартов требованиями о необходимости информирования аудитором руководства аудируемого лица и лиц, наделенных руководящими полномочиями, о выявленных в ходе аудита проблемах и документирования сообщенной информации.

 В ISA 230 особо подчеркивается, что документирование подхода к выявленному противоречию или несоответствию в информации (или трактовках информации) не предполагает, что аудитор должен сохранять документацию, которая является неверной или недостаточной.

 Далее в ISA 230 рассмотрены вопросы, связанные с документированием любых отступлений от основных принципов или обязательных процедур, предусмотренных МСА.

 Как известно, для того чтобы иметь возможность утверждать, что аудит финансовой отчетности был проведен в соответствии с МСА, аудитор обязан применять все эти стандарты в совокупности, а также выполнять все основные принципы и/или обязательные процедуры, которые предусмотрены каждым стандартом. Основные принципы и обязательные процедуры выделены в тексте каждого ISA жирным шрифтом. В исключительных ситуациях аудитор может отступить от основных принципов и/или обязательных процедур, только если такое отступление может повысить эффективность процедур для конкретной проверки. Однако при этом международными стандартами предусматривается, что аудитор должен аргументировать свое профессиональное суждение о необходимости такого отступления.

 В ISA 230 содержатся требования, которые должен соблюсти аудитор, чтобы обеспечить документальное подтверждение своих аргументов об обоснованности допущенного отступления от основных принципов или обязательных процедур.

 Согласно п. 20 ISA 230 аудитору в ходе выполнения задания надлежит следовать каждому основному принципу или обязательной процедуре, содержащимся в МСА и имеющим отношение к обстоятельствам конкретного аудиторского задания.

 Пункт 21 ISA 230 содержит обязательное требование к характеру документирования аудитором отступлений от основных принципов или обязательных процедур: "...когда в силу исключительных обстоятельств, аудитор решает отступить от основного принципа или обязательной процедуры, имеющих отношение к обстоятельствам конкретного задания, аудитор обязан документировать то, каким образом выполненные альтернативные аудиторские процедуры способствовали достижению цели аудита, либо же причины отступления от обязательной процедуры". В стандарте предполагается, что аудитор должен документировать, почему использованные в качестве замены основных принципов или обязательных процедур альтернативные процедуры являются существенными и надлежащими.

В пункте 22 ISA 230 указывается, что, если основные принципы и процедуры не применялись из-за несоответствия условиям конкретного аудита или же из-за отсутствия каких-либо условий, при которых они выполняются, необходимость документирования неприменения не возникает.

Стандарт ISA 230 требует обеспечить определимость (идентифицируемость) лиц, выполняющих аудиторские процедуры, и лиц, контролирующих выполнение задания, в рабочих документах аудитора: "При документировании характера сроков и объема выполненных аудиторских процедур, аудитор должен документировать:

а) кто выполнял аудиторскую работу и дату окончания этой работы;

в) кто проверил выполненную работу, и дату и степень проверки."

Особо подчеркивается, что каждый аудиторский документ не должен содержать отметку о проверке, однако аудиторская документация должна содержать сведения о том, кто и когда проверял отдельные элементы аудиторской работы.

Стандарт ISA 230 содержит требования к порядку внесения изменений в аудиторскую документацию в исключительных обстоятельствах после даты подписания заключения. Под такими обстоятельствами имеется в виду обнаружение фактов относительно аудируемой финансовой отчетности, которые существовали на дату подписания аудиторского заключения и могли повлиять на его характер, если бы аудитору было о них известно.

Когда после даты подписания аудиторского заключения возникают исключительные обстоятельства, требующие проведения новых аудиторских процедур или ведущие к новым выводам, аудитор обязан документировать:

- сами обстоятельства;

- какие выполнены новые или дополнительные процедуры, получены доказательства и к каким выводам пришли аудиторы;

- кем и когда внесены изменения в аудиторскую документацию и кто, если применимо, их проверил.

#

4. Ведение аудиторской документации.

В пункте 7 ISA 230 указывается, что аудиторскую документацию можно вести не только на бумажном носителе, но и в электронном виде.

Необходимо обратить внимание, что в данном же пункте предусмотрена обязанность формирования аудиторской документации по конкретному заданию в виде аудиторского файла. Если ранее в МСА 230 и ПСАД N 2 аудиторский файл просто упоминался как способ обобщения аудиторской документации по заданию, то ISA 230 весьма подробно рассматривает и регламентирует вопросы, связанные с его формированием и хранением:

- аудитор обязан своевременно закончить составление окончательного аудиторского файла после даты подписания аудиторского заключения ;

- характер аудиторского файла не должен меняться в течение срока хранения: "После того, как окончательный аудиторский файл сформирован, аудитор не имеет права уничтожить или вынуть из него аудиторскую документацию до завершения срока его хранения" ;

- изменения в аудиторскую документацию после даты завершения формирования аудиторского файла должны вноситься в определенном порядке: "Когда аудитор обнаруживает необходимость изменить существующую аудиторскую документацию или внести новую после даты завершения формирования аудиторского файла, аудитор должен независимо от характера модификаций или дополнений, документировать что, когда и кем было внесено и, если применимо, проверено; причины, по которым это было сделано; влияние этих изменений на аудиторские выводы" .

Стандарт отдельно указывает, что устные объяснения аудитора сами по себе не являются адекватным свидетельством проделанной работы или подтверждением выводов, к которым он пришел, но могут использоваться для разъяснения или пояснения к информации, содержащейся в аудиторском файле.

Прежде всего в стандарте ISA 230 формулируется обязанность аудиторской фирмы по созданию политик и процедур по завершению формирования окончательного аудиторского файла на регулярной основе после того, как сформировано аудиторское заключение. Далее данным стандартом устанавливаются:

 - требование (присутствующее и в ПСАД N 2) об обеспечении внутреннего контроля в части конфиденциальности и сохранности аудиторского файла в течение пяти лет с даты подписания аудиторского заключения;

 - требования к сроку формирования аудиторского файла после даты подписания аудиторского заключения: если отсутствуют какие-либо законодательные или регулирующие требования в отношении временного периода, в течение которого должен быть окончательно сформирован аудиторский файл, аудиторская фирма сама может установить его продолжительность, учитывая, что в сложившейся международной практике такой период обычно составляет не более 60 дней после даты подписания аудиторского заключения ;

 - обязательство по созданию процедур внутреннего контроля в части хранения аудиторской документации: необходимо создать политики и процедуры по хранению документации по заданию в течение периода, достаточного для того, чтобы соответствовать целям фирмы или требованиям законодательства или регулятивным требованиям .

 Также стандарт признает право собственности аудиторской фирмы на аудиторскую документацию и подчеркивает, что раскрытие информации, содержащейся в рабочих документах аудитора, возможно, только если оно не противоречит требованиям о независимости аудиторской фирмы и ее персонала.

# Организация процедур внутреннего контроля документирования аудита

 Требования по организации процедур внутреннего контроля сформулированы в рамках ISQC 1 и направлены на обеспечение конфиденциальности, полноты и достоверности аудиторской документации, в том числе и в условиях ее ведения в электронном виде.

Первая группа контрольных процедур связана с обеспечением сохранности созданной аудиторской документации при ведении документирования аудита преимущественно в электронном виде. В пункте 73f ISQC 1 предусмотрено, что аудиторская фирма должна разработать такие процедуры по контролю документации по заданию, которые могут:

- обеспечить определимость того, кто и когда создал, изменил или проверил документацию по заданию;

- обеспечить полноту/достоверность информации на всех стадиях задания, особенно в случаях, когда информация передается внутри группы по выполнению задания или через Интернет другим сторонам;

- препятствовать неавторизированным изменениям документации по заданию;

- обеспечить в случае необходимости доступ к документации по соответствующему аудиторскому заданию членам аудиторской группы и другим уполномоченным лицам при правильном выполнении ими своих обязанностей.

Примерами контрольных процедур являются:

- использование пароля для членов аудиторской группы с тем, чтобы обеспечить доступ к электронной документации только ограниченному кругу пользователей;

- соответствующие способы поддержки/сохранения электронной документации, формируемой в ходе выполнения задания;

- надлежащее распределение документации по заданию между членами группы в начале выполнения задания, поддержание ее в процессе выполнения задания и сверка в конце задания;

- ограничение несанкционированного доступа и обеспечение правильного хранения и доступа к документации на бумажном носителе.

Вторая группа контрольных процедур, предусматриваемых стандартом, связана с формированием аудиторской документации в бумажном виде. В пункте 73h ISQC 1 указывается, что, когда должно быть обеспечено хранение документации в бумажном виде, оригиналы документов могут быть отсканированы для включения в файлы по заданию. В этом случае должны быть выполнены процедуры, которые обеспечат:

- сканирование рабочих документов, отражающих полный состав оригинальной документации, включая подписи, перекрестные ссылки и аннотации;

- включение отсканированных копий в аудиторский файл (данные копии должны быть надлежащим образом пронумерованы и в случае необходимости подписаны исполнителями);

- распечатку и повторный доступ к документации в случае необходимости.

Третья группа контрольных процедур связана с обеспечением надлежащего хранения аудиторских файлов. В стандарте указано (п. 73k), что необходимые процедуры хранения должны предусматривать обеспечение:

- доступа (или его ограничение) к аудиторской документации в течение периода хранения, особенно для документации в электронном виде, поскольку технологии, ее поддерживающие, могут изменяться или обновляться;

- при необходимости записи изменений в документации по заданию, которые вносятся после завершения формирования файла по заданию;

- возможности для уполномоченных внешних сторон получить доступ и провести проверку конкретной аудиторской документации для целей контроля качества или иных целей.

Заключение

Потребители аудиторских услуг традиционно делятся на две категории. К первой относятся опытные и серьезные компании и предприятия, которые определяются с выбором своего аудитора заблаговременно, проводят конкурс или предпочитают получить рекомендацию от коллег по бизнесу. Другая категория потребителей аудиторских услуг использует так называемый формальный подход, когда выбор аудитора определяется не его именем, рекомендациями или долей рынка, а сравнительно невысокой ценой услуг. Качество такого аудита, как показывает практика, прямо пропорционально затратам аудируемой организации на его проведение. Аудитор для юридических лиц с долей участия государства стал назначаться на конкурсной основе. Еще одна положительная тенденция, оказывающая влияние на структурирование и организацию рынка аудиторских услуг, — ориентация все большего числа российских компаний на зарубежные стандарты деятельности, расширение внешнеэкономической деятельности на равноправных условиях с иностранными компаниями. Следствием этого является эволюция подходов руководителей предприятий к организации управления, отчетности.

В России планка требований к качеству предоставления услуг поднимется. На это нацелены меры по внедрению международных стандартов аудита, высоких норм профессиональной этики, возрастание требований к подготовке кадров и роли контроля качества. То есть российский аудит развивается, крепнут его позиции в обществе, профессия приближается к мировым эталонам, тенденция совершенствования необратима.

Список литературы

1. Баринов Д. Приняты новые правила документирования аудита // Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь", выпуск 6, февраль 2006 г.
2. Жарылгасова Б.Т. Стандарт "документирование аудита": задачи и содержание // "Аудиторские ведомости", N 7, июль 2007 г.
3. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. - Москва, МЦРСБУ, 2002.
4. Панкова С.В. Реформирование системы федеральных стандартов аудиторской деятельности и их сближение с МСА // "Аудиторские ведомости", N 7, июль 2007 г.
5. Правило (стандарт) N 2 "Документирование аудита " утверждено Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности".

# Сквирская Е.Л. Новое в Международных стандартах аудита: документирование аудита // "Финансовые и бухгалтерские консультации", N 3, март 2006 г.

1. Федорова Т.К. Внутрифирменный стандарт "документирование аудита" // "Аудиторские ведомости", N 1, январь 2006 г.

Задача

Хозяйствующий субъект заключил долгосрочный договор на аудиторское обслуживание с аудиторской фирмой. Через некоторое время при оформлении кредита в учреждении банка хозяйствующий субъект предложил аудиторской фирме выступить поручителем(гарантом).

Как должна поступит аудиторская фирма в данной ситуации?

Ответ.

На мой взгляд аудиторская фирма должна отказать, потому что создаваемая этим угроза личной заинтересованности может оказаться столь

существенной, что ее нельзя будет свести до приемлемого уровня никакими мерами предосторожности, кроме случая, когда заем или гарантия не существенны ни для аудитора или аудиторской организации, ни для аудируемой организации