

УДК 657.631

UDC 657.631

08.00.00 Экономические науки

Economics

**СОВРЕМЕННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К
ДОКУМЕНТАЦИОННОМУ
СОПРОВОЖДЕНИЮ АУДИТОРСКОЙ
ПРОВЕРКИ****THE MODERN REQUIREMENTS TO AUDIT
DOCUMENTATION IN ACCORDANCE TO
ISAS**

Куракова Татьяна Валерьевна
к. философ. н., доцент кафедры
SPIN-код:2064-9150, AuthorID:361462
*ФГБОУ ВО Кубанский государственный
технологический университет (КубГТУ),
Краснодар, Россия*
13ebek9@mail.ru

Kurakova Tatyana Valerievna
Candidate of Philosophical Sciences, Associate
Professor
SPIN-code:2064-9150, AuthorID:361462
*Kuban State Technological University (KubSTU),
Krasnodar, Russia*
13ebek9@mail.ru

Данная статья посвящена порядку документирования аудиторских проверок в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита. Поскольку МСА предусматривают совершенно новый подход к согласованию аудиторского задания, планированию, непосредственно проведению аудита и выражению аудиторского мнения, аудитору необходимо подготовить новые пакеты документов на каждом этапе проверки. В статье рассматривается, какие именно документы должны быть сформированы в аудиторском файле, а также – каким требованиям МСА они должны соответствовать. Основным стандартом, регулирующим порядок составления аудиторской документации, является МСА 230 «Документирование аудита». Данный стандарт дает определение таким понятиям, как «аудиторская документация», «аудиторский файл», «критерии аудиторской документации» и т. д. Также в статье анализируются положения других МСА, регулирующих отдельные этапы проверки, например, МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» определяет минимальный набор элементов, которые должно содержать письмо-соглашение о проведении аудита, МСА 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» регламентирует, что аудитор должен формировать запрос на участие в инвентаризационной комиссии при проведении инвентаризации запасов и т. д.

The article is about modern requirements to audit documentation in accordance with International Standards of Audit (ISAs). As the usage of ISAs in Russia obliges auditors to use the new approaches to agreeing terms of audit engagement, audit planning, obtaining audit evidence and forming audit opinion, an auditor has to prepare new forms of audit documentation as the result of an audit conduct. The main standard that contains information about audit documentation is ISA 230 «Audit documentation». It gives definition of «audit documentation», «audit file», «requirements to audit documentation» etc. The author also analyses the theses of some other ISAs that might also contain rules of making audit documentation. For example, ISA 210 «Agreeing the term of audit engagements» obliges auditor to make an audit engagement letter, ISA 501 «Audit evidence – specific consideration for selected items» says that an auditor should conduct inventory of materials and as the result of it make a request for being included into the inventory committee etc.

Ключевые слова: ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ,
АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ,
АУДИТОРСКИЙ ФАЙЛ, МЕЖДУНАРОДНЫЕ
СТАНДАРТЫ АУДИТА, ПИСЬМО-
СОГЛАШЕНИЕ, СТРАТЕГИЯ АУДИТА, ПЛАН
АУДИТА, АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ,
АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Keywords: DOCUMENTING, AUDIT
DOCUMENTATION, AUDIT FILE,
INTERNATIONAL STANDARDS OF AUDIT,
AUDIT ENGAGEMENT LETTER, OVERALL
AUDIT STRATEGY, AUDIT PLAN, AUDIT
REPORT, AUDIT EVIDENCE

Doi: 10.21515/1990-4665-131-116

Запись информации на носителе по установленным правилам называется документированием и представляет собой процесс составления и оформления документов. Документированию подлежат различные виды деятельности, требующие документационного сопровождения, что в результате приводит к формированию различных систем документации. Система документации - совокупность документов, взаимосвязанных по признакам назначения, сферы деятельности и единых требований к их оформлению. При рассмотрении систем документации, возникающих в процессе управленческой деятельности, необходимо учитывать современные требования нормативно-методического регулирования, поэтому анализ документационного сопровождения аудиторской проверки позволит определить оптимальный состав и порядок оформления документов.

В настоящее время современный российский аудит претерпевает значительные изменения в рамках проведения реформы, направленной на повышение качества аудиторских услуг в РФ. В первую очередь, следует отметить, что с 01 января 2017 г. на территории РФ порядок организации аудита регулируется положениями Международных стандартов аудита (МСА). Внедрение МСА приводит к значительным изменениям в порядке документирования аудита: не только изменяется форма и содержание уже существующих аудиторских документов, но и создаются совершенно новые элементы документооборота аудиторской проверки.

В соответствии с МСА 230, аудиторская документация - это записи определенного характера, как в бумажном, так и электронном видах, содержащие информацию о выполненных аудиторских процедурах, выводах, сделанных аудитором по итогам данных процедур, а также копии документов аудируемого лица, служащие аудиторскими доказательствами [1].

МСА предполагает, что аудитор должен формировать аудиторскую документацию на каждом этапе проверки. К рабочим документам аудитора предъявляются следующие требования:

- информация, содержащаяся в документах должна быть понятна любому другому аудитору, ранее не связанному с выполнением данного аудиторского задания;

- рабочие документы должны быть составлены своевременно - таким образом, чтобы быть способными оказать в определенный момент времени существенное влияние на принятие экономических решений ее пользователями;

- аудиторская документация должна быть представлена в составе аудиторского файла.

Аудиторский файл, в соответствии с МСА 230, представляет собой любое количество как бумажных, так и электронных носителей информации (папок), предназначенных для хранения аудиторской документации. Отдельный аудиторский файл содержит информацию только по одному аудиторскому заданию. Аудиторский файл должен быть окончательно сформирован по итогам аудиторской проверки (после вынесения аудиторского заключения).

По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается изымать какую-либо аудиторскую документацию до истечения срока ее хранения (не менее 5 лет). Однако МСА не запрещают видоизменять аудиторскую документацию или дополнять аудиторский файл новыми рабочими документами, если аудитор, основываясь на своем профессиональном суждении, сочтет это необходимым. В этом случае, аудитор должен в отдельном документе обосновать необходимость видоизменения или дополнения рабочих документов и включить данный документ в аудиторский файл. Также следует отметить, что удаление

рабочих документов из аудиторского файла не допускается ни при каких обстоятельствах.

Международные стандарты аудита не регламентируют единый порядок отражения рабочих документов в аудиторском файле, следовательно, аудитор может вносить документы в файл в той последовательности, которая кажется оптимальной в соответствии с его профессиональным суждением.

С целью повышения полезности информации, представленной в аудиторской документации, предлагаем формировать аудиторский файл в соответствии с последовательными этапами аудиторской проверки, а именно:

- 1 этап: принятие клиента на обслуживание;
- 2 этап: формирование стратегии и плана аудита;
- 3 этап: осуществление аудиторских процедур с целью получения аудиторских доказательств;
- 4 этап: составление аудиторского заключения.

Рассмотрим подробно, какие аудиторские документы должны быть составлены и отражены в аудиторском файле на каждом этапе осуществления аудита.

Первый этап (принятие клиента на обслуживание) представляет собой согласование аудиторского задания с руководством (или иным уполномоченным на это лицом) аудируемой организации [2]. На данном этапе аудитор должен составить: запрос клиенту на доступ к информации предыдущего аудитора, (п. 13 МСА 300), заявление о независимости аудитора (п. 21 МСКК 1), письмо-соглашение о согласовании аудиторского задания (п. 9-10 МСА 210).

В соответствии с п. 13 МСА 300, если аудитор выполняет задание для данной организации впервые, а ранее для проведения проверки привлекался другой специалист, аудитор должен составить запрос на

доступ к его информации, например, аудиторскому заключению, письменному отчету руководству аудируемого лица и т. д. Данная мера, во-первых, является корректной с точки зрения соблюдения этики аудитора, и, во-вторых, позволяет получить понимание ключевых вопросов деятельности компании.

Также, поскольку принцип соблюдения независимости аудитора является основополагающим при проведении аудита, он должен представить заявление о своей независимости по отношению к аудируемому лицу, в соответствии с положениями МСКК 1.

Особое внимание на данном этапе следует уделить оформлению письма-соглашения о проведении аудита, поскольку оно является основным документом, регулирующим отношения аудитора и аудируемого лица на протяжении всей аудиторской проверки.

Письмо-соглашение о проведении аудита, в соответствии с МСА 210, в обязательном порядке должно включать информацию о цели проверки, периоде, за который проводится аудит (отчетный год), обязанностях сторон, концепции подготовки финансовой отчетности (РСБУ или МСФО) и иные пункты, которые стороны хотели бы документально закрепить в соглашении.

Далее осуществляется планирование аудита. На данном этапе рекомендуется формирование следующих рабочих документов: оценка рисков существенного искажения (МСА 315), уровень существенности (МСА 320), общая стратегия и план аудита (МСА 300).

Общий порядок планирования аудита и разработки стратегии проверки определяется Международным стандартом аудита 300 [3].

В связи с применением положений Международных стандартов аудита, при проведении аудита реализуется риск-ориентированный подход, суть которого заключается в выявлении «критических зон» аудита - сегментов, счетов, операций финансового учета, в наибольшей степени

подверженным риску существенного искажения информации. Таким образом, для того, чтобы осуществить эффективное планирование аудиторского задания, аудитору необходимо, в первую очередь, оценить возможные существующие риски существенного искажения данных финансовой отчетности, счетов бухгалтерского учета и т. п. путем получения понимания деятельности организации, и, соответственно, отразить полученные сведения документально в листе оценки рисков существенного искажения [4].

По итогам оценки рисков существенного искажения аудитор составляет общую стратегию и план аудита. МСА 300 выделяет минимальные требования к содержанию общей стратегии и плана аудита. Таким образом, в общую стратегию аудита в обязательном порядке должны быть включены: объём аудита, сроки проведения проверки, общая направленность аудита (зоны, в наибольшей степени подверженные риску).

На основании составленной общей стратегии аудита, составляется план аудита, который должен содержать: выявленные факторы риска существенных искажений (в тех сегментах учета, которые уже были определены в стратегии аудита), перечень аудиторских процедур в ответ на оцененные риски, прочие аудиторские процедуры.

После осуществления должного планирования аудиторского задания, аудитор переходит непосредственно к сбору аудиторских доказательств [5]. Данный этап является наиболее сложным и трудоемким, поскольку полученные и оформленные в соответствии с требованиями МСА аудиторские доказательства, являются основанием для вынесения аудиторского заключения. В соответствии с полученными аудиторскими доказательствами формируется аудиторское мнение, которые также должно быть задокументировано соответствующим образом.

Ряд МСА предъявляет определенные требования к осуществлению аудиторских процедур и последующему их документированию в сегментах аудита, потенциально оказывающих значительное влияние возникновение риска существенного искажения информации. К данным МСА относятся: МСА 501, МСА 550, МСА 560, МСА 570.

Рассмотрим требования к получению аудиторских доказательств и последующему составлению аудиторской документации, регламентируемые данными МСА.

В соответствии с п. 9 МСА 501 аудитор должен получить понимание того, могут существующие у организации претензии или судебные разбирательства создать риск существенного искажения информации финансовой отчетности. В аудиторском файле должны быть отражены:

- письменные заявления руководства аудируемого лица о состоянии претензий и судебных разбирательств аудируемого лица;
- копии протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также экземпляры переписки аудируемого лица с внешними юристами;
- задокументированные результаты проверки счетов расходов бухгалтерского учета в части расходов на юридические услуги [6].

Также МСА 501 регламентирует, что в том случае, если статья запасов является существенной, аудитор должен инициировать проведение инвентаризации запасов и осуществить контрольные пересчеты наименований запасов в составе инвентаризационной комиссии.

По итогам осуществления аудиторских процедур, в аудиторском файле должны быть отражены следующие рабочие документы:

- письменный запрос аудитора о включении его в состав инвентаризационной комиссии;
- результаты контрольных пересчетов запасов.

МСА 550 регламентирует, что аудитор должен выявить, имеют ли место в компании расчеты со связанными сторонами, и какое влияние они способны оказать на достоверность финансовой отчетности. По итогам осуществления данных аудиторских процедур в аудиторском файле отражаются: письменные заявления руководства, подтверждения банков и внешних юристов о характере хозяйственных взаимоотношений и состоянии текущих расчетов между аудируемым лицом и связанными сторонами, протоколы собрания акционеров, собственников, управленцев и т. п.

В соответствии с МСА 560, аудитор должен получить доказательства того, что события, возникшие после отчетной даты, не оказали существенное влияние на достоверность аудируемой финансовой отчетности. По итогам осуществления подобных аудиторских процедур, аудитор должен составить или запросить следующие рабочие документы:

- письменные заявления руководства о том, имели ли место существенные события после отчетной даты, относящиеся к предыдущему периоду;
- протоколы заседаний учредителей, акционеров и т. п., проводимые после отчетной даты;
- промежуточную финансовую отчетность, составленную после отчетной даты.

МСА 570 регламентирует получение аудитором аудиторских доказательств, свидетельствующих о том, что в компании соблюдается принцип непрерывности деятельности. На данном этапе в аудиторский файл включаются следующие рабочие документы: тесты оценки принципа соблюдения принципа непрерывности деятельности, планы, прогнозы дальнейшего развития организации.

Помимо вышеупомянутых аудиторских процедур, которые, в соответствии с требованиями МСА, должны быть осуществлены в рамках

любого аудиторского задания, независимо от его специфики и оцененных рисков существенного искажения информации, аудитор может проводить аудиторские процедуры относительно любого сегмента учета. По итогам процедур в аудиторском файле должны быть отражены

- рабочий документ, отражающий порядок формирования аудиторской выборки (в том случае, если аудит проводился выборочным способом):

- лист оценки средств контроля конкретного сегмента учета;
- письменные заявления руководства о состоянии расчетов, движений по счетам бухгалтерского учета и т. п.;
- результаты аналитических процедур, осуществленных аудитором;
- копии первичной документации и учетных регистров.

Заключительным этапом аудиторской проверки является формирование аудиторского мнения и вынесение аудиторского заключения.

Порядок вынесения аудиторского заключения определяется Международным стандартом аудита 700 (МСА 700). Данный стандарт устанавливает обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности и предполагает существование 2 форм аудиторского мнения: немодифицированное и модифицированное [7].

Порядок вынесения модифицированного аудиторского заключения регулируется МСА 705 [8].

Аудиторское заключение является самым важным элементом системы документирования аудиторской проверки, поскольку оно является результатом аудиторского процесса, и на его основе потенциальные пользователи финансовой отчетности делают выводы о состоянии деятельности аудируемого лица. Так как сформированное аудитором заключение носит публичный характер, МСА выделяет определенные

элементы, которые в обязательном порядке должны быть отражены в аудиторском заключении. Данными элементами являются:

- заголовок, дающий четкое определение, что данный документ является именно аудиторским заключением, а также адресат, которому представляется аудиторское заключение (например, руководитель аудируемого лица);

- мнение аудитора относительно представленной финансовой отчетности (модифицированное или немодифицированное), также в данном разделе аудитор должен отразить период, за который проводился аудит и наименование каждого отчета, входящего в состав финансовой отчетности;

- права и обязанности аудита и руководства аудируемого лица;

- заявление аудитора о том, что при составлении представленной финансовой отчетности был соблюден принцип непрерывности деятельности;

- в том случае, если был проведен аудит компании, чьи ценные бумаги допущены к публичным торгам, аудитор должен отразить в заключении, в соответствии с МСА 701, существенные вопросы, которые привлекли внимание аудитора в процессе проведения проверки (например, обесценивание гудвилла, налоговое регулирование, обесценивание активов) [9];

- дата вынесения аудиторского заключения и подпись аудитора - руководителя аудиторской группы.

Таким образом, рассмотрев последовательно аудиторскую документацию, которая должна быть составлена на каждом этапе аудиторской проверки, подведем итог, каким образом должен быть сформирован аудиторский файл:

- принятие клиента на обслуживание:

- а) запрос аудитора на доступ к информации прошлого аудитора,

б) письменное заявление о независимости аудитора;

в) письмо-соглашение о проведении аудита;

- планирование аудита:

а) копии учредительных документов, учетной политики, лицензий и

т. п.,

б) лист оценки рисков существенного искажения, тесты системы внутреннего контроля;

в) общая стратегия аудита;

г) план аудита;

- сбор аудиторских доказательств:

а) письменные заявления руководства аудируемого лица о существующих претензиях и судебных разбирательствах или об их отсутствии;

б) запрос аудитора на включение его в инвентаризационную комиссию при проведении контрольных подсчетов запасов;

в) письменные заявления руководства аудируемого лица о состоянии расчетов со связанными сторонами;

г) письменные заявления руководства о событиях после отчетной даты, имеющих отношения к предыдущему периоду;

д) тесты оценки принципа соблюдения принципа непрерывности деятельности;

е) рабочий документ, отражающий порядок формирования аудиторской выборки (в том случае, если аудит проводился выборочным способом):

ж) лист оценки средств контроля конкретного сегмента учета;

и) письменные заявления руководства о состоянии расчетов, движений по счетам бухгалтерского учета и т. п.;

к) результаты аналитических процедур, осуществленных аудитором;

л) копии первичной документации и учетных регистров;

- вынесение аудиторского мнения:

а) аудиторское заключение;

б) прочие отчеты руководству аудируемого лица (по дополнительной договоренности).

Предлагаемый набор рабочих документов, с одной стороны, позволяет аудитору провести аудиторскую проверку в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита, и, с другой стороны – способствует построению эффективной системы контроля качества внутри аудиторской организации.

Список литературы

1. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
2. Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
3. Международный стандарт 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
4. Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
5. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
6. Международный стандарт аудита 501 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
7. Международный стандарт аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
8. Международный стандарт аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
9. Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

References

1. Mezhdunarodnyj standart audita 230 «Auditorskaja dokumentacija» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)
2. Mezhdunarodnyj standart audita 210 «Soglasovanie uslovij auditorskih zadanij» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

3. Mezhdunarodnyj standart 300 «Planirovanie audita finansovoj otchetnosti» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

4. Mezhdunarodnyj standart audita 315 «Vyjavlenie i ocenka riskov sushhestvennogo iskazhenija posredstvom izuchenija organizacii i ee okruzenija» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

5. Mezhdunarodnyj standart audita 500 «Auditorskie dokazatel'stva» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

6. Mezhdunarodnyj standart audita 501 «Poluchenie auditorskih dokazatel'stv v konkretnyh sluchajah» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

7. Mezhdunarodnyj standart audita 700 «Formirovanie mnenija i sostavlenie zakljuchenija o finansovoj otchetnosti» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

8. Mezhdunarodnyj standart audita 705 «Modificirovannoe mnenie v auditorskom zakljuchenii» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

9. Mezhdunarodnyj standart audita 701 «Informirovanie o ključevyh voprosah audita v auditorskom zakljuchenii» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)