

650066 Россия, г. Кемерово, пр. Октябрьский, 53/2, оф. 615  
Тел.: (3842) 35-34-16 (факс);(3842) 35-28-08 e-mail: [cak@partner.hcsds.ru](mailto:cak@partner.hcsds.ru);  
[www.cak-partner.ru](http://www.cak-partner.ru)

# **Основные принципы документирования аудиторской деятельности в малых и средних аудиторских организациях**

*Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях. (ФПСАД №1)*

*Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуется - аудитор) должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ФПСАД №2)*

## **Зачем необходимо документировать аудиторскую проверку?**

- 1. Для доказательства позиции аудитора перед клиентом**
- 2. Для снижения рисков аудиторской деятельности**
- 3. Для того, чтобы иметь возможность восстановить последовательность своих действий и мыслей в последующие периоды, для анализа качества проверки и последующего ее улучшения**
- 4. Для прохождения внешнего контроля качества**

Клиенто-ориентированный подход к документированию аудита позволит соблюдать необходимый баланс между непосредственно проверкой по существу и количеством подготавливаемых при этом документов, не скатившись при этом исключительно в сторону создания как можно большего количества бумаг, игнорируя непосредственно проверку..

## Как документировать аудиторскую проверку?

### *Прием на обслуживание нового клиента (продолжение работы с клиентом)*

Принимая на обслуживание нового клиента (принимая решения о продолжении работы с клиентом), мы отвечаем на следующие вопросы:

1. Независимы ли мы по отношению к клиенту?
2. Знаем ли мы что-либо об отрасли, где работает клиент?
3. Требуется ли аудиторам специфические знания и навыки исходя из отрасли работы клиента?
4. Каковы потребности клиента?
5. Есть ли у нас достаточно квалифицированных кадров для выполнения этого аудиторского задания?
6. Требуется ли какие-либо разрешения для выполнения этого задания?

И т.д.

И после того, как ответив на эти вопросы, вы сделали вывод о возможности выполнения задания, сразу возникают следующие:

7. Какова трудоемкость выполнения задания?

Ответы на эти вопросы необходимо задокументировать.

Предлагаю использовать в практической деятельности образцы документов:

- а) Оценка независимости аудиторской организации в отношении аудируемого лица (Приложение 1 к Правилам соблюдения независимости аудиторами и аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности
- б) бланк заявки на прохождение аудита, разработанный по программе Тасис, на его базе можно разработать свой документ, можно использовать как есть
- в) Методику расчета трудоемкости аудита, любую из опубликованных:  
методика, утвержденная в г.Санкт-Петербурге  
методика, рекомендованная АПР (размещена на сайте АПР)  
есть еще методики Южного филиала (есть на страничке АПР Южного филиала)

## Как документировать аудиторскую проверку?

### **Планирование аудита**

*Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. (ФПСАД №3)*

В ходе планирования аудиторской деятельности компания должна составить:

1. Приказ (или иной документ) о назначении группы проверки, руководителя проверки
2. Подтверждение независимости участников группы (образец в Приложении 2 к Правилам соблюдения независимости)
3. План-график проверки (Этапы аудиторской проверки, включая этап экспертизы отчета, архивирования файлов)
4. Программу проверки (Перечень аудиторских заданий, которые выполняет группа проверки с распределением по членам группы и срокам их выполнения с учетом трудоемкости аудита)

На этапе планирования можно дополнительно:

выполнить процедуру увязки форм отчетности, проверки соответствия входящего и исходящего сальдо, расчет планового уровня существенности, определить основные параметры выборки.

Информацию для выполнения всех этих процедур необходимо предварительно запросить у клиента.

В ситуации, когда планирование аудита проведено тщательным образом, непосредственно по выходу на предприятие, больше времени есть возможность для осуществления процедур по существу.

*Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы (ФПСАД №3)*

## Как документировать аудиторскую проверку?

### *Планирование аудита*

До того, как аудитор приступит к выполнению процедур по существу, ему необходимо рассчитать плановый уровень существенности.

У каждой аудиторской компании порядок расчета уровня существенности может отличаться, но, как правило, для расчета используются одни и те же показатели.

Уровней существенности для одного аудируемого лица может быть несколько:

Плановый уровень существенности (рассчитывается при планировании аудита)

Рабочий уровень существенности (плановый уровень корректируется аудитором по результатам оценки СВК предприятия и аудиторских рисков)

Итоговый уровень существенности (устанавливается по итогам проверки до выдачи заключения с учетом всех корректировок планового уровня существенности и позиции аудируемого лица на выявленные аудитором искажения)

### **Планирование аудита. Выборка**

По каждому аудиторскому заданию аудитор должен принять решение о методах отбора элементов для тестирования. Аудитор может:

- отобрать все элементы (сплошная проверка);
- отобрать специфические (определенные) элементы;
- отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Принятие решение об используемом методе отбора элементов должно быть задокументировано.

#### *Возможно применять следующие приемы и методы (предлагаем часть из них):*

1. Проверять исключительно последние месяцы отчетных периодов
2. Проверять месяцы с максимальным документооборотом
3. Проверять нестандартные хозяйственные операции
4. Оценивать совокупность по так называемой «матрице недостоверности» (определяются точки угрозы достоверности по каждому блоку проверки в динамике по периодам)
5. Оценивать наиболее рискованные моменты деятельности аудируемого лица (исходя из понимания его деятельности и тестирования средств внутреннего контроля, характеристики тестируемой совокупности) Например, смена руководителя отдела снабжения

При этом необходимо помнить, что аудитор по итогам оценки аудиторского риска и неотъемлемого риска может принять решения об изменении объема выборки, применения иных аналитических процедур.

#### *Предлагаем в ходе принятия решения о методах отбора элементов из генеральной совокупности исходить из следующего:*

1. Сплошным методом целесообразно проверять объекты учета с небольшим количеством операций и существенной суммой выборки (не применяется при тестировании средств контроля)
2. Из общей тестируемой совокупности можно выбрать специфические операции, не являющиеся выборкой (ключевые элементы с высокой стоимостью, подверженные ошибкам ранее подверженные риску)
3. Выборку по периодам целесообразно осуществлять по объекту учета, в котором имеется совокупность однородных повторяющихся операций (например, касса, реализация, поступление ТМЦ)
4. Выборку всегда необходимо корректировать при выявлении обстоятельств, влияющих негативно на оценку средств внутреннего контроля, риск-ориентированный подход.

Аудитор может применять какой-то один метод или все в совокупности, если это позволяет достигнуть цели, сформулированной в аудиторском задании. Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

- обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой проанализировать выявленные ошибки, рекомендовать руководству аудируемого лица принять меры к обнаружению в данной области учета других ошибок, а также произвести необходимые корректировки;
- видоизменить запланированные аудиторские процедуры;
- рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. (ФПСАД 16)

### ***Проведение аудита по существу. Аудиторские доказательства.***

Аудиторские доказательства – это совокупность информации, состоящей из аудиторских тестов, документов аудируемого лица, ответов на запросы аудируемого лица и третьих лиц, как подтверждающие, так и опровергающие друг друга.

*Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетания их. (ФСАД №7/2011)*

#### Аудиторские доказательства по степени надежности

##### Более надежные:

- а) полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.) – при условии, что этот источник достаточно осведомлен;
- б) полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;
- в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля);
- г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде;
- д) аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов.

##### Менее надежные

- а) аудиторские доказательства, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);
- б) аудиторские доказательства, полученные в устной форме;
- в) аудиторские доказательства, полученные из внешнего источника, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным;
- г) аудиторские доказательства, представленные копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением.

*Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. (ФСАД 7/2011)*

## ***Аудиторские доказательства. Документирование аудита.***

Предлагаем остановиться на следующих принципах документирования аудиторских доказательств:

1. Поскольку аудиторские тесты и сделанные на их основе выводы – это элемент профессионального суждения, которое необходимо документировать, то
  - у аудиторской компании должны быть разработаны и постоянно обновляться аудиторские тесты для различных ситуаций;
  - необходимо разработать и утвердить в компании типовой перечень аналитических процедур для каждого объекта проверки, которые необходимо регулярно обновлять. Результаты проведения аналитических процедур фиксируются, и являются основой для подготовки информации руководству клиента;
2. Копировать (фотографировать) документы клиента необходимо и достаточно в качестве доказательства выявленного нарушения;
3. На бумажных носителях оставлять только необходимые для подтверждения формальных признаков документы (отчетность клиента, ОСВ, документы, требующие подписи аудитора или руководства аудируемого лица)



## ***Завершение аудита***

### Порядок завершения аудита:

1. Выводы по результатам проверки, подготовка информации руководству аудируемого лица
2. Контроль внесенных исправлений
3. Процедуры окончательной оценки совокупности искажений
4. Формирования аудиторского заключения.

## **Завершение аудита. Подготовка информации руководству аудируемого лица.**

Подготовка Письменной информации руководству аудируемого лица:

1. Форма предоставления информации и подходы аудиторской компании к ее составлению должны быть стандартизированы.
2. Информация руководству должна отвечать следующим принципам:
  - Принцип существенности. Данный принцип предполагает, что в информации руководству подлежат отражению нарушения (замечания), которые подпадают (отдельно или в совокупности) под критерии существенности;
  - Принцип содержательности. Данный принцип предполагает, что вся информация, нарушения и сведения, а также мнения и выводы, изложенные в информации, должны основываться на неоспоримых фактах хозяйственной деятельности аудируемого лица (хозяйствующего субъекта), либо на требованиях законодательства РФ.
  - Принцип структурированности. Данный принцип предполагает, что информация должны иметь четкую, легко прослеживаемую структуру изложения информации, нарушений (замечаний) и сведений.
  - Принцип единообразия. Данный принцип предполагает, что вся информация должна излагаться в одном стиле.
  - Принцип лаконичности. Данный принцип предполагает, что в информации не должно быть сведений и информации не относящихся к освещаемому вопросу или проблеме.
  - Принцип понятности (читабельности). Данный принцип предполагает, что информация должна быть изложена простым, понятным языком, поскольку пользователями, для которых предназначена письменная информация, могут быть лица, имеющие поверхностные представления о бухгалтерском и налоговом учете.
  - Принцип грамотности. Данный принцип предполагает, что письменная информация (отчет) должны быть написаны с учетом всех правил орфографии и

## **Завершение аудита. Контроль внесенных исправлений, оценка совокупности искажений.**

*Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение...*

*Дата аудиторского заключения предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору.*

*Если в составе бухгалтерской отчетности представлена дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, наличие которой не требуется правилами отчетности, то аудитор должен установить, ясно ли из того, как представлена эта информация, что она не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности.*

*Если четкое представление о том, что дополнительная информация не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности, отсутствует, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой изменить характер представления дополнительной информации. Если руководство аудируемого лица отказывается это сделать, то аудитор должен указать в аудиторском заключении, что такая дополнительная информация не была им проаудирована.*

*Тот факт, что дополнительная информация не была проаудирована, не освобождает аудитора от обязанности рассмотреть эту информацию на предмет выявления существенных несоответствий с проаудированной бухгалтерской отчетностью. (ФСАД 1/2010).*

Исходя из требований стандартов, выделяем следующие подходы и принципы:

1. Аудитор должен запросить у аудируемого лица информацию о внесенных исправлениях в отчетность по результатам проверки.
2. Аудитору необходимо оценить влияние внесенных исправлений на достоверность отчетности, задокументировать как количественные, так и качественные показатели.
3. В аудиторской компании должны быть разработаны принципы и подходы к формированию заключений.
4. В аудиторской компании должны быть разработаны образцы заключений.

## ***Работа комитета по стандартизации АПР.***

Комитетом разработаны проекты методических рекомендаций по применению стандартов:

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ АУДИТА (ФСАД 5/2010)

ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ СОБЛЮДЕНИЯ АУДИРУЕМЫМ ЛИЦОМ ТРЕБОВАНИЙ НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА (ФСАД 6/2010)

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА (ФСАД 7/2011)

Разработан пакет документов по кадровому обеспечению

Данные стандарты и документы направлены в аудиторские компании для тестирования и апробации.

Планируется закончить до января 2012 г. разработку:

Методических рекомендаций по применению стандартов:

"Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам" (ФСАД 8/2011)

"Особенности аудита отдельной части отчетности" (ФСАД 9/2011)

А также образцов аудиторских заключений.

Предлагаю всем попробовать применить эти стандарты на практике, чтобы они не стали очередным «мертворождённым ребенком», а имели практическую направленность.

Все предложения и замечания направлять по адресу: [cak@partner.hcsds.ru](mailto:cak@partner.hcsds.ru)

## Что дальше?

Сегодня мы с вами рассмотрели основные принципы и подходы к документированию аудита.

Насколько необходимы подобные встречи, рассмотрение подходов уже в более детальных аспектах?

Документирование каких именно процедур вызывает вопросы и сложности?