

УДК 657.6

Путырская Яна Владимировна
кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: PutyrskayaYV@bgu.ru

Чистякова Лилия Вячеславовна
студент,
кафедра бухгалтерского учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
г. Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: lichi98@mail.ru

ОРГАНИЗАЦИЯ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ ПРОЦЕССА АУДИТА

Аннотация. В данной статье рассматривается значение документирования рабочих файлов аудитора. Раскрываются факторы, которые определяют формы, содержание и объем аудиторской документации. Также в статье отражается документирование на этапе планирования, оценки уровня существенности, перечисляются ключевые аспекты аудиторской проверки, требующие фиксации в рабочих документах аудитора, включая стадию контроля качества аудиторского задания.

Ключевые слова: рабочие документы аудитора; документация аудитора; документирование; принцип существенности; факторы, влияющие на содержание и объем аудиторской документации; вопросы для формирования рабочих документов.

Yana V. Putyrskaya
PhD in Economics, Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: PutyrskayaYV@bgu.ru

Lilia V. Chistyakova
Student,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: lichi98@mail.ru

ORGANIZATION OF DOCUMENTATION OF THE AUDIT PROCESS

Abstract. This article examines the importance of documenting auditor work files. The factors that determine the forms, content and volume of audit documentation are

revealed. The article also reflects documentation at the planning stage, assessing the level of materiality, and lists key aspects of the audit that require recording in the auditor's working documents, including the stage of quality control of the audit assignment.

Keywords: auditor working documents, auditor documentation, documentation, principle of materiality, factors influencing the content and volume of audit documentation, questions for the formation of working documents.

Для качественного проведения аудиторской проверки аудитор должен оформить документально полученные данные в процессе проведения аудита бухгалтерской отчетности. В соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация»¹ подготовка документации позволяет аудитору получить достаточные и надлежащие доказательства для обоснования мнения в аудиторском заключении и подтвердить тот факт, что аудит был спланирован и проведен согласно МСА и применимых в конкретной ситуации законодательных и нормативных требований.

Аудиторская документация или рабочие документы – записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных и достаточных аудиторских доказательствах и сделанных на основе них аудитором выводах.

Актуальность исследуемой темы заключается в том, что рабочие документы аудитора подчеркивают роль качественного, ясного и информативного документирования выполнения аудиторского задания. Также контроль за документацией аудита является одним из важнейших элементов контроля качества работы аудитора и являются основным критерием надлежащего оказания услуг.

Вопросы оформления и содержания рабочих документов аудитора в первые годы применения МСА на территории РФ, рассмотрены в трудах таких авторов как Н. В. Алтухова [1], Т. В. Куракова [2], М. Ф. Сафонова и Д. С. Резниченко [3], Я. И. Устинова [4] и др. Тем не менее, считаем необходимым обратиться к теме аудиторской документации, как не теряющей своей актуальности и по прошествию нескольких лет практики в соответствии с МСА в России.

Аудиторская документация помогает аудиторской группе в планировании и проведении аудита, членам аудиторской группы, ответственным за контроль, – в руководстве и контроле за аудиторской работой.

Рабочими документами при аудите финансово-хозяйственной деятельности организации являются общая стратегия и планы аудита, аналитические документы и расчеты, краткие обзоры значимых и проблемных вопросов проверки, письма-подтверждения, тесты средств контроля, переписка (в т. ч. электронная) с клиентом и третьими лицами по значимым вопросам, протоколы встреч с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

Как правило, все рабочие документы группируются в отношении конкретной аудиторской проверки клиента и представляют собой аудиторский файл. Аудиторский файл – это собранная информация, относящаяся к конкретному

¹ Международный стандарт 230 «Аудиторская документация», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024) [Электронный ресурс] – URL: <http://www.consultant.ru>.
ISSN 2658-7823

аудиторскому заданию. В том случае, если проверка проводится у клиента регулярно, то аудиторский файл имеет постоянную и переменную части. Постоянная часть содержит общие сведения о клиенте, наполнение переменной части зависит от перечня проверяемых объектов и фактов хозяйственной жизни клиента.

Рабочие документы могут быть оформлены как в электронном, так и бумажном виде². В настоящее время чаще всего рабочие документы аудитора оформляются в электронном виде. Это позволяет экономить время, материальные ресурсы и удобно для самих аудиторов, особенно в условиях повторяющихся аудиторских заданий. Удобство электронной формы рабочих документов объясняется и возможностью создания шаблонов, в том числе и для проведения расчетов уровня существенности, проверки взаимосвязки показателей бухгалтерской отчетности, сверки данных аудируемого лица и расчетов аудитора.

Также существует специализированное программное обеспечение для аудита. Оно предназначено для анализа массивов данных, оценки рисков, создания отчетов о результатах аудита. Аудиторские программы позволяют упростить процесс формирования рабочих документов аудитора за счет встроенных шаблонов и алгоритмов, автоматизировать ряд рутинных задач проверки, сократить время на сбор и анализ данных, а также повысить качество результатов аудита. К наиболее известным на российском рынке относятся Audit Expert, AuditXP «Комплекс Аудит», IT Audit.

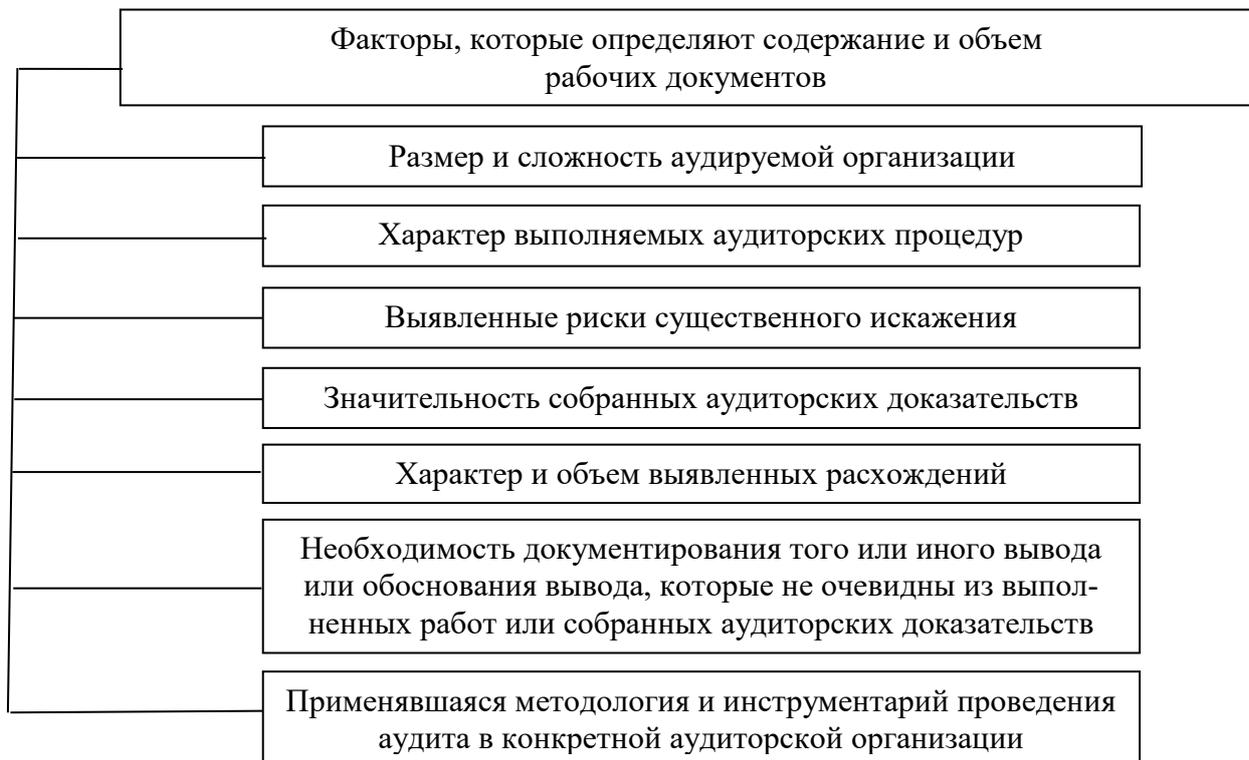


Рис. 1. Факторы, влияющие на содержание и объем документации аудитора*

*составлено авторами

² Международный стандарт 230 «Аудиторская документация», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп. вступ. в силу с 01.01.2024) [Электронный ресурс] – URL: <http://www.consultant.ru>.

Далее рассмотрим факторы, которые определяют содержание и объем рабочих документов аудитора. Так, к факторам можно отнести следующие (рис. 1).

Рассмотрим основные аспекты, подлежащие документированию при проведении проверки. В начале остановимся на основных рабочих документах аудитора, таких как общая стратегия и план аудита.

При условии реализации аудиторских процедур по оценке рисков процесс разработки общей стратегии аудита включает в себя следующие моменты, представленные на рис. 2.

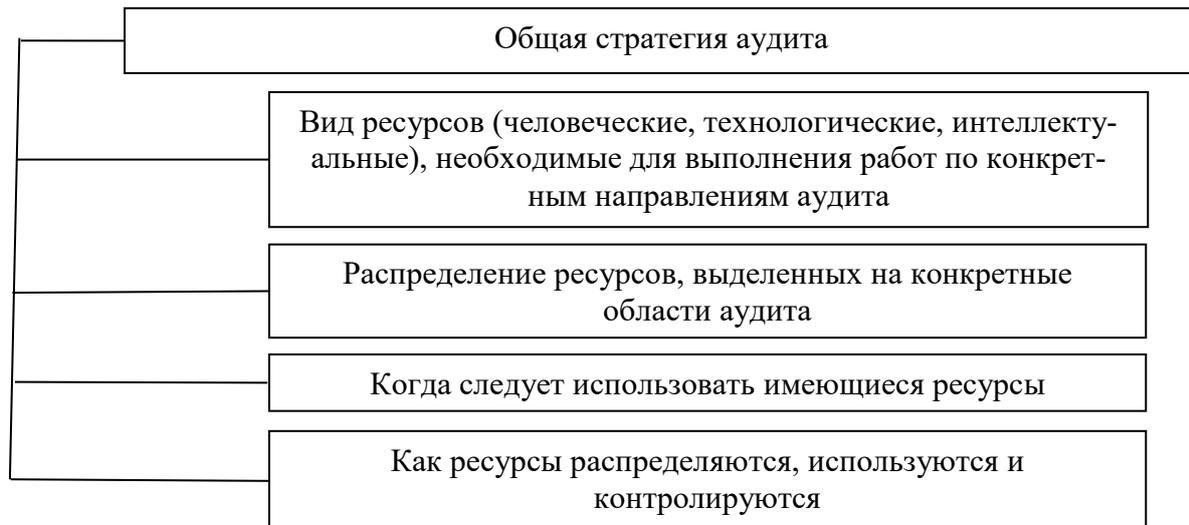


Рис. 2. Процесс разработки общей стратегии аудита*

*составлено авторами

Основные вопросы, рассматриваемые в общей стратегии аудита, как правило, следующие:

1) Параметры задания: описание особенностей деятельности аудируемого лица, включая его организационную структуру, бизнес-сегменты, особенности формирования бухгалтерской отчетности.

2) Особенности информационного взаимодействия с заказчиком, в том числе сроки предполагаемого обмена информацией о ходе работ, форма и содержание итогового отчета аудитора, необходимость обсуждения с руководством клиента выявленных нарушений и др.

3) Существенные факторы, влияющие на задание, такие как: особенности по расчету уровня существенности, выявленные области или вопросы, в которых возможен повышенный риск существенного искажения, значимые вопросы, возникшие во время предыдущего аудита, влияющие на выполнение текущего задания, ошибки предыдущего периода, основания для модифицирования мнения в аудиторском заключении за предыдущий период, существенные изменения в информационных технологиях и бизнес-процессах клиента, смена его ключевого руководства, существенные изменения в отраслевых нормативных актах или новые требования к отчетности, изменения в стандартах бухгалтерского учета,

сказывающиеся на хозяйственной деятельности и процессе формирования бухгалтерской отчетности аудируемого лица и др.

4) Характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения задания, в том числе: рекомендации по подбору членов аудиторской группы и распределению обязанностей среди них, рекомендации по количеству времени, которое необходимо выделить на проверку тех областей, где возможен повышенный риск существенного искажения и др.

На основе общей стратегии аудита формируется план аудита, который конкретизирует решение задач, поставленных в общей стратегии, с учетом целей аудита. В плане аудита определяется виды, сроки и объем аудиторских процедур, необходимый для выполнения членами аудиторской группы. В нем указываются конкретные сроки проведения проверки, состав аудиторской группы, разделы, подлежащие проверке, исполнители, плановой срок выполнения процедур. В плане заранее определены разделы, которые считаются существенными и обязательными к проверке всегда вне зависимости от величины показателя. Например, чаще всего такими разделами являются «Дебиторская задолженность», «Кредиторская задолженность», «Собственный капитал», «Оценочные обязательства», «Доходы» и «Расходы». Также в качестве обязательных разделов в части проверки налогов являются «Налог на прибыль» и «НДС». Остальные разделы подлежат проверке, если их показатели превышают рассчитанный рабочий уровень существенности.

Следует отметить, что планирование аудиторских процедур происходит на протяжении всего процесса аудита, а это означает, что общая стратегия и план аудита могут меняться в ответ на ставшие известными аудитору факты или изменение обстоятельств проверки. Например, планирование аудиторских процедур по оценке рисков происходит на начальном этапе аудита. Однако планирование характера, сроков и объема любых дополнительных аудиторских процедур зависит от результатов этих процедур оценки рисков. Кроме того, аудитор может запланировать и выполнить дополнительные аудиторские процедуры для оценки определенных типов операций, остатков на счетах и раскрытия информации, непосредственно в ходе проведения самой проверки. Следует отметить, что общая стратегия аудита и плана аудита являются связанными между собой документами, в связи с этим изменения в одном из них могут потребовать внесения изменений и в другой.

При составлении рабочих документов аудитору необходимо применение профессионального суждения. Профессиональное суждение при проведении работ, носящих значимый характер, поясняют выводы аудитора и тем самым документирование повышает качество суждений³.

Одним из важных элементов проверки, который должен обязательно найти отражения в рабочей документации и во многом основывающийся на примене-

³ Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 16.10.2023) [Электронный ресурс] – URL: <http://www.consultant.ru>.
ISSN 2658-7823

нии профессионального суждения, является существенность. При выявлении искажений в отчетности аудитор применяет принцип существенности, заключающийся в подходе к оценке выявленных искажений в отчетности с позиции ее пользователей, что искажения могут повлиять на экономическое решение пользователей финансовой отчетности. Принцип существенности применяется аудитором при оценке влияния на финансовую отчетность выявленных и неисправленных искажений, на случай если такие имеются, при формулировании мнения для аудиторского заключения⁴. Процесс оценки уровня существенности представлен в виде схемы на рис. 3.

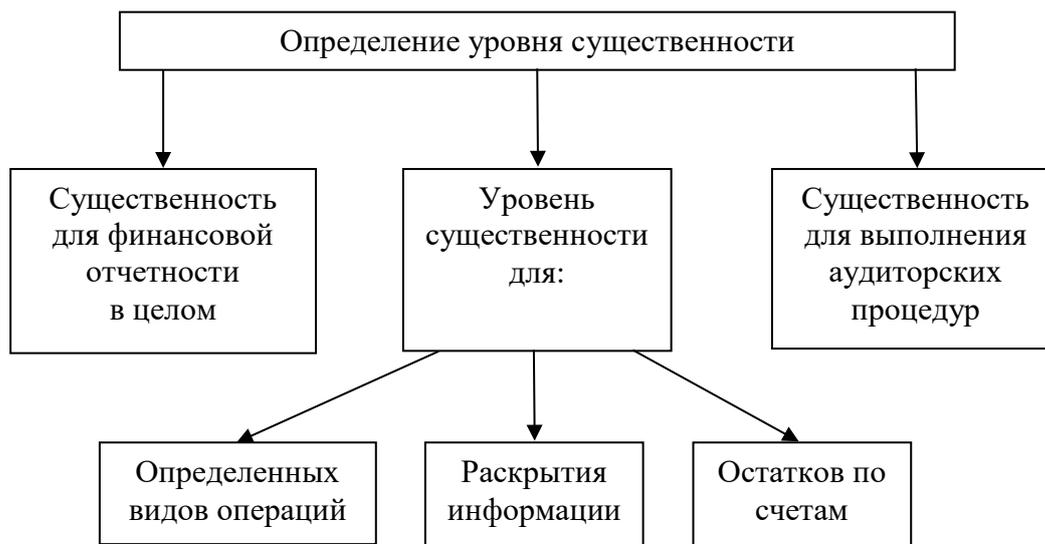


Рис. 3. Оценка уровня существенности*

*составлено авторами

Оценив риски существенного искажения и определив уровни существенности, а также зафиксировав их в плане аудита, аудитор переходит к выполнению аудиторских процедур в ответ на оцененные риски⁵.

Проводя тесты средств контроля и процедуры по существу, аудитор оформляет результаты проведенных тестов и процедур в рабочих документах, формируя и собирая аудиторские доказательства, которые являются обоснованием выносимого мнения о достоверности финансовой отчетности.

В обязательном порядке аудитором должны быть задокументированы факты несоблюдения законов и нормативных актов, выводы об обоснованности рассчитанных аудируемым лицом оценочных значений, с которыми связаны значительные риски, информация о выявленных связанных сторонах и сведениях о характере взаимоотношений между ними, факты использования работы привлеченного эксперта и проведения консультаций по возникшим вопросам в ходе проверки.

⁴ Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения» (пересмотренный, 2019 г.), введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 № 163н (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024) [Электронный ресурс] – URL: <http://www.consultant.ru>.

⁵ Подольский В.И. Аудит: Учебник (4-е изд.) / В.И. Подольский, А.А. Савин / Издательство: Юрайт, 2022. – 592 с. ISSN 2658-7823

Важны рабочие документы и на стадии контроля результатов проведенной проверки. Так, согласно методическим рекомендациям по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг⁶ аудитор по результатам проверки проводит контрольный обзор качества аудита. При проведении такого контроля по каждому выбранному для проверки клиенту рассматривается следующий перечень вопросов, касающихся формирования рабочих файлов (документов): в полном ли объеме сформированы рабочие файлы по проведенной проверке, проведено ли обобщение всех важных моментов, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность клиента, рассмотрены ли все разъяснения, представляемые руководством и сотрудниками проверяемого экономического субъекта, и приняты ли во внимание, все ли планы аудита, аудиторские доказательства и рабочие документы подписаны, проверены, структурированы и при необходимости снабжены перекрестными ссылками и др.

Следует отметить, что для постоянного поддержания высокого уровня качества и разумной унификации аудиторской практики, в том числе и в части формирования рабочей документации, в аудиторской организации должен быть утвержден внутрифирменный стандарт качества с учетом требований международного стандарта по качеству МСК 1⁷.

Подводя итоги вышесказанному, отметим, что чем качественнее составлены рабочие документы аудитора, тем легче ему подтвердить полноту выполнения аудиторского задания и тем легче заинтересованному лицу разобраться в обстоятельствах аудита. Наличие рабочей документации снижает трудоемкость аудиторских проверок, позволяет анализировать действия аудиторов и осуществлять внутрифирменный и внешний контроль качества их работы.

Список использованной литературы

1. Алтухова Н. В. Документирование аудита на различных этапах выполнения аудиторского задания / Н. В. Алтухова, Е. С. Серегина // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2017. – Т. 6, № 4 (21). – С. 30–33.
2. Куракова Т. В. Современные требования к документационному сопровождению аудиторской проверки / Т. В. Куракова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2017. – № 131. – С. 1425–1437. – DOI 10.21515/1990-4665-131-116.
3. Подольский В. И. Аудит: Учебник (4-е изд.) / В. И. Подольский, А. А. Савин / Издательство Юрайт, 2022. – 592 с.

⁶ Методические рекомендации по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 18 от 21-22 октября 2003 года) [Электронный ресурс] – URL: <http://www.consultant.ru>.

⁷ Международный стандарт управления качеством 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 16.10.2023 N 166н (ред. от 16.10.2023)

4. Сафонова М. Ф. Организация процесса документирования в соответствии с международными стандартами аудита / М. Ф. Сафонова, Д. С. Резниченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5, № 1. – С. 78–87. – DOI 10.26794/2408-9303-2018-5-1-78-87.

5. Устинова Я. И. Переход к МСА: изменения в практике документирования аудита / Я. И. Устинова // Аудитор. – 2017. – Т. 3, № 8. – С. 3–14. – DOI 10.12737/article_599bf5349770b0.86929014.