**Документирование аудита.**

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.

Правило (стандарт) №2.

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - 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.  
3. Под термином "документация" понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.  
4. Рабочие документы используются:

* при планировании и проведении аудита;
* при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
* для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

**Форма и содержание рабочих документов**

5. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.  
6. Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

7. Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.  
8. Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

* характер аудиторского задания;
* требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
* характер и сложность деятельности аудируемого лица;
* характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
* необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
* конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

9. Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

10. Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

11. Рабочие документы обычно содержат:

* информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
* выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
* информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
* информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
* доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
* доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;
* доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором - выводы;
* анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
* анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
* сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
* доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
* сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
* подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
* копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
* копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
* письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
* выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
* копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

12. В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

**Конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них**

13. Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

14. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

**Стандарт «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) 230 "Документирование" и Правила (стандарта) аудиторской деятельности N 2 "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 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 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 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.

Приложение 1

к Правилу (Стандарту) аудиторской деятельности "Документирование аудита"

**Примерный перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации:**  
· Информация относительно организационно - правовой формы и организационной структуры экономического субъекта.   
· Извлечения или копии учредительных документов экономического субъекта, а также иных важных юридических документов его (договоров, контрактов, протоколов и т. п.).   
· Материалы, свидетельствующие о планировании аудита, и программы аудита.   
· Записи об изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (описания, вопросники, схемы документооборота или комбинации их).   
· Анализ хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета.   
· Анализ существенных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта.   
· Записи о характере, дате проведения и объеме проведенных аудиторских процедур и результатах таких процедур.   
· Материалы, свидетельствующие о том, что работа, выполненная не аудиторами, контролировалась аудиторами.   
· Сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры.   
· Копии переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и прочими лицами в связи с проводимым аудитом экономического субъекта.

· Копии переписки или записи обсуждений во время встреч с экономическим субъектом по поводу вопросов, возникших в процессе аудита, включая условия проведения аудита.   
· Письма - подтверждения, полученные от экономического субъекта.· Выводы, сделанные аудиторской организацией по результатам аудита.   
· Копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта.