**Введение**

Аудиторская проверка – достаточно сложный процесс. Вспомним, что существует несколько десятков аудиторских процедур (фактических, аналитических, специальных, документальных), бoльшая часть из которых, кроме того, может быть и сплошной, и выборочной. В свою очередь, выборочные процедуры тоже могут быть различными (статистические, содержательные и т. д.). От того, какие процедуры, в каком объеме и в какой последовательности применяет аудитор, зависит многое: будут ли результаты проверки достаточно объективными или нет, будет ли проверка более или менее трудоемкой, более или менее рискованной и т. д.

Очевидно, что честный и добросовестный аудитор в силу именно своей честности и добросовестности всегда будет стремиться к достижению высокого качества своей работы, т. е. к обеспечению достаточной объективности и обоснованности результатов проверки. Будучи по определению коммерческой организацией, аудиторская фирма всегда стремится к минимизации затрат. Добросовестность аудитора, а также возможная ответственность за результаты своей работы обусловливают его стремление к минимизации аудиторского риска. При этом очевидно, что одновременно достигнуть и минимума затрат, и минимума аудиторского риска не представляется возможным, поскольку, снижение аудиторского риска неизбежно связано либо с увеличением объема выборки (ростом трудозатрат), либо с привлечением более опытных специалистов (ростом стоимости).

Таким образом, перед аудитором, приступающим к аудиторской проверке, всегда стоит так называемая задача оптимизации — т. е., задача выбора из множества возможных решений (вариантов) наилучшего по какому-либо признаку.

Вопрос о том, какой критерий при этом следует выбрать в качестве «целевой функции» (параметра оптимизации), находится в компетенции аудиторской фирмы, проводящей проверку. В качестве «целевой функции» могут быть выбраны, например, трудозатраты (тогда задача оптимизации сводится к отысканию условий, обеспечивающих минимум трудозатрат при приемлемом риске), либо аудиторский риск (обеспечение минимума риска при приемлемых трудозатратах), либо какой-нибудь другой критерий, в том числе комбинированный. Вопрос выбора такого критерия (или критериев) — предмет соответствующего внутрифирменного аудиторского стандарта. Это рекомендовано общероссийским стандартом «Планирование аудита».

**Планирование аудита**

Планирование аудита – один из важнейших этапов аудиторской проверки, на котором вырабатывается оптимальная стратегия и тактика проведения аудита с учетом индивидуальных особенностей каждого аудируемого лица. От того, как аудитор спланировал проведение проверки, зависит рациональность использования трудоресурсов аудиторской организации, минимизация затрат и времени проведения аудита, риск необнаружения существенных ошибок в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Нормативное регулирование этапа планирования аудита установлено международными стандартами МСА 300 «Планирование», а также Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности N 3 «Планирование аудита», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696. Согласно п. 3 данного правила планирование предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Правило N 3 содержит минимальные требования к планированию аудита. В нем не установлен четкий порядок планирования аудиторской проверки, не указаны принципы, соблюдаемые в процессе планирования аудита, не перечислены этапы планирования. Для осуществления качественной подготовки аудиторской проверки и оптимального решения задач, стоящих перед аудиторами на этапе планирования, аудиторским организациям необходимо разработать свой внутрифирменный стандарт «Планирование аудита» и определить в нем порядок действий аудитора: от момента получения заявки на проведение аудиторской проверки до выдачи аудиторского заключения.

В старом правиле (стандарте) аудиторской деятельности были перечислены используемые при планировании аудита основные принципы: комплексность, непрерывность, оптимальность.

Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязи и согласованности всех этапов планирования – от предварительного этапа до завершающих процедур.

Принцип непрерывности выражается в установлении группе аудиторов сопряженных заданий и увязке этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, филиалам, представительствам).

Принцип оптимальности позволяет обеспечить вариантность планирования в целях выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита. Опыт аудиторских проверок подтверждает действенность этих принципов и необходимость их соблюдения при планировании аудита.

Основными документами, составляемыми при планировании аудиторской проверки, являются: рабочий документ по изучению экономической деятельности клиента, письмо о проведении аудита, договор на проведение аудита, общий план и общая программа аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен встретиться с клиентом и выяснить, с какой целью он намерен проводить аудиторскую проверку и какие результаты ожидает получить после завершения аудита. В процессе переговоров аудитор получает согласие клиента на предоставление информации, необходимой для понимания его экономической деятельности, оказывающей существенное влияние на составление финансовой отчетности. Аудитору необходимо разработать документ, который должен лечь в основу определения объемов аудиторских работ, трудозатрат и их стоимостной оценки, содержащий максимум информации об экономической деятельности клиента. Таким документом может стать анкета с набором вопросов и тестов, заполняемая клиентом или аудитором при проведении предварительной экспертизы состояния дел и документов предполагаемого клиента, в зависимости от установленного в аудиторской организации порядка. Изучение экономической деятельности клиента на этапе предварительного планирования позволяет аудитору определить добросовестность и платежеспособность клиента и тем самым снижает предпринимательский риск аудитора.

На основании полученной информации аудитор должен решить вопрос о необходимости привлечения специалистов и экспертов (юристов, технологов, инженеров, специалистов по налогообложению) для консультаций по отдельным сложным позициям, которые могут возникнуть в процессе проверки. По результатам предварительного планирования аудита производится расчет нормативов трудозатрат и ориентировочная оценка объема и стоимости аудиторских услуг, определение существенных условий договора на проведение аудита. При оценке стоимости аудиторской проверки аудиторы могут использовать различного рода коэффициенты, учитывающие специфику деятельности клиента: его организационную структуру, уровень средств внутреннего контроля, эффективность учетной политики, используемых компьютерных программ, степень типизации хозяйственных операций и т. д.

После принятия решения о целесообразности работы с клиентом аудитор направляет в его адрес письмо о проведении проверки, где выражает свое согласие на проведение аудита.

В свою очередь клиент должен послать аудитору письмо-предложение с просьбой оказать аудиторские услуги или в подтверждение понимания договоренностей проведения аудиторской проверки подписать письмо о проведении аудита. Затем оформляется договор на проведение аудиторской проверки, в котором согласовываются условия ее проведения, а также возможность изменения этих условий и стоимости проверки при возникновении обстоятельств, предполагающих более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности.

Заключать договор целесообразно именно на этапе предварительного планирования. Оформление отношений с клиентом на более позднем этапе планирования, после составления общего плана и программы проверки, увеличивает предпринимательский риск аудитора (так же, как и заключение договора до предварительного изучения его деятельности). После объемной работы по планированию аудита отказ от заключения договора со стороны клиента или аудитора может повлечь за собой значительные убытки со стороны аудиторской организации.

Заключив договор с клиентом, аудитор приступает к следующим этапам планирования.

Перед составлением общего плана и программы проверки аудитор должен оценить надежность систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица, а также аудиторский риск – вероятность формирования неверного мнения и соответственно составления неправильного заключения по результатам проверки. Аудитор рассчитывает уровень существенности – предельное значение допустимой ошибки показателей финансовой отчетности – и определяет взаимосвязи между уровнем существенности и аудиторским риском. Чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между аудиторским риском и существенностью учитывается аудитором при определении характера объема процедур проверки, сроков проведения аудита.

Разработка программы и общего плана аудиторской проверки также производится с учетом показателей аудиторского риска и допустимой ошибки (уровня существенности).

Общий план аудита необходимо документально оформить. Он должен содержать описание предполагаемого объема, этапов аудиторской проверки и порядка их проведения. В зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и применяемых аудитором конкретных методик форма и содержание общего плана могут меняться.

Для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица отдельные разделы общего плана аудита, как и весь план в целом, могут согласовываться и обсуждаться с руководством и персоналом аудируемого лица.

Один из основных этапов планирования аудита – разработка программы проведения проверки, являющейся основой составления и одновременно развитием общего плана аудита. В программе аудита определяется объем, приемы, аналитические процедуры проверки по существу и сроки их реализации. В сущности, проведение аудита сводится к выполнению его программы по проверке достоверности показателей каждого раздела бухгалтерской отчетности. Начиная разработку программы, аудитор должен выявить значимые для аудита области, а также финансово-хозяйственные операции, отсутствующие у клиента или представляющиеся малозначимыми (несущественными). При разработке программы аудита и установлении методов проверки необходимо учитывать, что аудиторские процедуры призваны выявить наличие существенных искажений оборотов и сальдо бухгалтерских счетов. Для значимых разделов бухгалтерского учета и финансовой отчетности определяются более детальные приемы и методы проверки. Аудитор выявляет, в каких случаях предполагается проводить аудиторские процедуры проверки по существу (детальные тесты, аналитические либо пересекающиеся процедуры), когда достаточно провести тесты средств контроля и воспользоваться результатами внутреннего контроля, где необходима сплошная проверка или можно ограничиться аудиторской выборкой.

К значимым для аудита в первую очередь относятся разделы и операции, по которым величина остатков (сальдо) и оборотов по счетам бухгалтерского учета наиболее значительна по сравнению с выбранным уровнем существенности. А к малозначимым (несущественным) – отсутствующие у клиента, имеющие незначительный объем или те разделы и операции, где величина остатков (сальдо) и оборотов по счетам бухгалтерского учета наименее значительна по сравнению с выбранным уровнем существенности.

После составления программы и общего плана аудита, определяющих объемы проводимых работ, формируется и утверждается состав группы, осуществляющей проверку. Между исполнителями распределяются и закрепляются разделы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, подлежащие проверке, назначается руководитель группы, отвечающий за проведение и результаты аудита. При формировании аудиторской группы определяется численность и квалификация аудиторов, привлекаемых к проверке, проверяется их независимость по отношению к аудируемому лицу. Руководитель проверки доводит до сведения всех членов аудиторской группы возложенные на них обязанности и знакомит их с финансово-хозяйственной деятельностью клиента, общим планом и программой аудита.

В последнем разделе общего плана аудита планируется завершающий этап путем определения действий и процедур проверки, направленных на обобщение ее результатов в виде письменной информации руководству аудируемого лица, а также подготовку и подписание аудиторского заключения. Составной частью общего плана на завершающем этапе аудита являются положения, предусматривающие осуществление внутреннего контроля качества за проведением аудиторской проверки. Планирование контрольных процедур должно быть направлено на получение разумной уверенности в том, что работа аудиторов выполнена с высокой степенью профессиональной компетенции, необходимой при данных обстоятельствах.

Общий план и программа проведения аудита подписываются руководителем аудиторской проверки и подлежат утверждению руководителем аудиторской организации.

Аудитор планирует свою работу непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторской проверки. Общий план аудита и его программа по мере необходимости могут уточняться и пересматриваться в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы и могут являться основанием для изменения условий договора на проведение аудиторской проверки.

**Заключение**

Планирование аудита, таким образом, — это совокупность действий по выбору варианта, позволяющего эту цель достигнуть, т. е. выбору стратегии и тактики проведения проверки, по выбору видов, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур.

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.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Таким образом, оптимально спланировав проведение аудита, аудитор наиболее рационально использует трудовые ресурсы аудиторской компании, минимизирует затраты и время проведения аудита, а также риск необнаружения ошибок в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

**Список использованной литературы**

1. Андреев В. Д. Практический аудит (справочное пособие). - М.: Экономика, 2001 г
2. Солодов А. К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. - Воронеж, 2002 г
3. Суйц В. П.. Смирнов Н. Б. Основы российского аудита. Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру. - М.: ИЦ "Анкил", ИКЦ "ДИС", 2005 г
4. Чекин В. Д. Курс лекций по аудиту: Учебн. пособие для вузов/ ВЗФЭИ. - М.: Финстатинфо, 2007 г
5. www.cfin.ru
6. www.AuditXP.ru
7. www.gaap.ru