# Подготовка и планирование аудиторской проверки

##

## Планирование аудита

Термин “**Планирование**” означает разработку общей стратегии и детального подхода, обусловленных сроками проведения аудита и объемами аудиторских процедур.

Планирование аудита должно определить наиболее важные направления аудита и способствовать более эффективному распределению обязанностей среди аудиторов, проводящих аудиторскую проверку.

Планирование является начальным этапом проведения аудита и состоит из ***разработки общего плана аудита*** с указанием ожидаемого объема работ и сроков проведения аудита, а также ***аудиторской программы***, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудитором объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта, их исполнителей.

Планируемый объем работы зависит от размеров и характера (вида) деятельности организации, сложности аудита, результатов предшествующих проверок финансово-хозяйственной деятельности данного объекта.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией (аудитором) в соответствии со следующими принципами:

* комплексности планирования;
* непрерывности планирования;
* оптимальности планирования.

**Этапы планирования** предусматривают: предварительное планирование аудита; подготовка и составление общего плана аудита; подготовка и составление программы аудита.

***Предварительное планирование аудита***. До заключения договора о проведении аудита аудиторская организация (аудитор) согласовывает с руководством субъекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация (аудитор) должна ознакомиться с экономической ситуацией в республике, с финансово-хозяйственной деятельностью субъекта и информацией о внешних и внутренних факторах, влияющих на его деятельность.

Кроме того, необходимо получить сведения о: организационной структуре субъекта; наличии обособленных подразделений; видах производственной деятельности и номенклатуре выпускаемой продукции; структуре капитала; учетной политике; уровне рентабельности; порядке распределения прибыли; принципах организации системы оплаты труда персонала; технологических особенностях производства продукции; основных покупателях (заказчиках) и поставщиках; организации внутреннего контроля.

Информация о субъекте может быть получена из следую-щих источников: учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации субъекта; протоколов заседаний совета, собраний акционеров или других органов управления ор-ганизацией; документов, регламентирующих учетную политику; бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности; документов планирования деятельности организации (бизнес-планов и другие); контрактов, договоров, соглашений; внутриведомственных инструкций; актов проверок государственных контролирующих органов; материалов судебных исков; перечня филиалов, дочерних предприятий и других структур, созданных субъектом; информации, полученной из бесед с руководством и при осмотре основных участков, складов и другие.

При планировании состава специалистов, необходимых для проведения аудита, аудиторская организация обязана учитывать:

* бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;
* сроки работы аудита;
* квалификационный уровень аудиторов.

***Подготовка и составление общего плана аудита***. Аудиторской организации (аудитору) необходимо разработать и документально оформить общий план аудита с описанием предполагаемого объема, перечня работ и срока их проведения. Общий план аудита должен быть достаточно детальным, его форма и содержание могут меняться в ходе осуществления аудита в зависимости от объема работ, выполняемых субъектом предпринимательской деятельности, сложности аудита, специфической методологии и технических приемов, используемых аудитором. При разработке общего плана аудита необходимо учитывать:

* данные предварительного планирования;
* оценку риска внутреннего контроля;
* определение существенности для целей аудита;
* оценку вероятности существенного искажения отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций проверяемым субъектом с учетом прошлых проверок;
* выявление наиболее сложных участков бухгалтерского учета, подлежащих аудиту;
* возможность изменения подхода к специфическим областям аудита;
* соответствие методик бухгалтерского учета субъекта нормативным правовым актам;
* выполнение принципа непрерывности планирования;
* условия проведения аудита.

***Подготовка и составление программы аудита***. Программа аудита составляется в развитие общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита и предполагаемый перечень рабочей документации аудитора.

Аудиторская организация (аудитор) должны разработать и документально оформить программу аудита. В ходе проведения аудита программа может пересматриваться. Причины и результаты изменений программы следует документировать. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочей документации аудитора, являются фактическим материалом для составления аналитической части аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности субъекта предпринимательской деятельности (заключительной части аудиторского заключения).

##

## Порядок проведения аудиторской проверки

Основными этапами проведения аудита являются: планирование аудита, получение аудиторских доказательств, документирование аудита, обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта.

Аудиторская проверка включает в себя сбор и анализ информации, необходимой для оценки достоверности финансовых отчетов и бухгалтерского баланса.

Если проверка организации осуществляется *впервые*, следует вначале внимательно изучить учредительные документы, устав организации, характер и содержание его уставной деятельности. Затем следует сравнить деятельность организации с той, которая предусмотрена учредительными документами или уставом, и выявить отклонения и нарушения, если они имеют место. При этом необходимо поставить в известность руководство организации и предложить ему внести дополнения и изменения в устав организации и перерегистрировать его в соответствующих государственных органах.

Если в организации проводится аудиторская проверка *повторно* одной и той же фирмой, и характер ее уставной деятельности не претерпел изменений, аудит начинается с анализа показателей годового отчета и предварительной оценки полноты и правильности составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности. Затем аудитор внимательно анализирует весть отчетный период записи в Главной книге. В случае сомнительной корреспонденции счетов или обнаружения неправильных сумм он должен запросить соответствующие учетные регистры и первичные документы, на основании которых сделаны записи.

При проверке первичной документации и записей в учетных регистрах аудитор должен исходить из следующих **требований**:

* ***полнота учета***. Проверяя формирование и расчет отдельных показателей, например, прибыли или себестоимости, аудитор должен исходить из того, все ли расходы учтены в составе затрат на производство продукции или в составе коммерческих расходов из всей совокупности хозяйственных операций;
* ***точность записей***. Она означает, что аудитор должен проверять правильность записей хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, так как от этого зависит точность формирования показателей баланса, финансовой отчетности и др.;
* ***верность стоимостных оценок***, которая в значительной степени влияет на размер активов и пассивов организации. Оценка хозяйственных средств часть определяется субъективными факторами, поэтому аудитор должен строить свою работу с учетом требований верности стоимостных оценок активов и пассивов баланса в соответствии с действующими положениями и указаниями по ведению бухгалтерского учета;
* ***объективность***. Аудитор, проверяя активы, должен быть уверен, что приведенные в балансе статьи отражают действительное наличие производственных запасов, реальное состояние дебиторской задолженности и т.д.;
* ***соблюдение границ учетного периода***. В практической деятельности аудитор должен строить свою работу таким образом, чтобы быть уверенным в том, что расходы и доходы организации правильно разграничены между учетно-отчетными п6ериодами (например, расходы, произведенные в отчетном периоде, относятся к будущим отчетным периодам; доходы полученные (начисленные) в отчетном периоде, однако, относятся к будущим отчетным периодам);
* ***соблюдение прав и обязательств***. Аудитор должен выяснить, отражены ли на счетах бухгалтерского учета и в балансе все юридически оформленные в отчетном периоде финансовые и расчетные взаимоотношения организации (например, расчеты векселями, по авансам, выданным или полученным и др.);
* ***открытость сведений***. Выполнение этого требования означает, что аудитор не должен сомневаться в том, что отдельные хозяйственные операции не отражены на бухгалтерских счетах и в учетных регистрах.

При аудите основное внимание уделяется проверке правильности формирования, учета и исчисления показателей *себестоимости продукции (работ, услуг) и прибыли*. При этом проверяют все калькуляционные статьи, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг). По материальным и трудовым затратам нужно проверить документальную обоснованность записей в учетных регистрах, правильность составления первичных документов, законность и реальность отраженных в них хозяйственно-финансовых операций. Большую роль играет проверка правильности распределения косвенных расходов и точности исчисления себестоимости отдельных видов продукции.

***Сплошной*** проверке необходимо подвергнуть все денежные и расчетные документы, а также авансовые отчеты подотчетных лиц. Документы по учету материальных ценностей и по расчетам с рабочими и служащими по оплате труда можно проанализировать *выборочно*.

При проверке прибыли следует изучить, соблюдается ли действующий порядок формирования и распределения балансовой прибыли, исчисленной с учетом внереализационных доходов и расходов, правильность и своевременность платежей в бюджет из прибыли и отчислений от прибыли в различные фонды и резервы. Проверяется также обоснованность распределения суммы прибыли, оставшейся в распоряжении организации, между учредителями и акционерами.

Проверяя достоверность показателей финансовой отчетности нужно сопоставить данные финансовых отчетов, бухгалтерского баланса, регистров синтетического и аналитического учета. Для окончательного получения выводов о достоверности или недостоверности показателей финансовой отчетности и бухгалтерского баланса во внимание принимаются выявленные отклонения в учете, факты неотражения или отражения в учете в искаженном виден отдельных хозяйственных операций.

Результаты выполнения аналитических процедур, а также анализа необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов фиксируются в рабочей документации аудитора и служат основой для составления заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская проверка должна сопровождаться внесением аудитором руководству организации предложений и пожеланий по улучшению учета и внутреннего аудита.

##

## Квалификационные требования, предъявляемые к аудитору

Аттестация на право получения квалификационного аттестата аудитора — проверка знаний физических лиц, претендующих на получение такого аттестата аудитора, в форме квалификационных экзаменов. Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получают квалификационный аттестат аудитора.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к физическим лицам, претендующим на получение квалификационного аттестата аудитора, являются:

* наличие документов о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученных в учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию;
* наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, не менее трех лет.

Аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, повышать свою квалификацию в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров и имеющих государственную аккредитацию, по их программам повышения квалификации аудиторов, согласованным с Министерством финансов Республики Беларусь.

Порядок проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора определяется Советом Министров Республики Беларусь.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

* квалификационный аттестат аудитора получен с использованием подложных документов;
* аудитор при проведении аудита систематически нарушает требования, установленные законодательством, или допустил одноразовое грубое нарушение порядка осуществления аудиторской деятельности;
* установлен факт подписания аудитором заведомо ложного аудиторского заключения;
* в иных случаях, определяемых Советом Министров Республики Беларусь.

При нарушении аудитором требований по повышению квалификации, квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован.

Мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается Министерством финансов Республики Беларусь.

Лицо, квалификационный аттестат аудитора которого аннулирован, вправе обжаловать решение Министерства финансов Республики Беларусь об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в суд в течение трех месяцев со дня получения решения о его аннулировании.

Лицо, квалификационный аттестат аудитора которого аннулирован по основаниям, предусмотренным абзацами третьим и четвертым части первой настоящей статьи, имеет право на сдачу квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора не ранее чем через три года со дня принятия решения о его аннулировании, а по основанию, предусмотренному частью второй настоящей статьи, — не ранее чем через один год со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

##

## Профессиональная этика аудитора

На практике профессиональные организации разрабатывают Кодексы профессиональной этики аудиторов очень подробно и скрупулезно, пытаясь предусмотреть все возможные нюансы их поведения.

В Кодексе обобщены этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, определены нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств. Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм является непременной обязанностью и высшим долгом каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы.

Кратко этические нормы аудиторской деятельности можно сформулировать как - профессиональная компетентность, независимость, конфиденциальность, честность и объективность, профессиональное поведение, добросовестность.

**Профессиональная компетентность** заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное проведение аудита. Аудитор не должен оказывать субъектам каких-либо услуг, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций. Работая с субъектом, аудитор обязан использовать все свои знания и опыт и быть в курсе последних изменений законодательства в области бухгалтерского учета, налогообложения и других вопросов, касающихся деятельности аудируемого субъекта.

Аудиторской организации для проведения аудита следует привлекать профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы.

**Независимость**заключается в том, что никакие государственные органы, заказчики аудита и любая третья сторона не вправе вмешиваться в профессиональную деятельность аудиторской организации (аудитора) при проведении ими аудиторской проверки, а также в отсутствии у аудиторской организации (аудитора) финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности, которая может повлиять на объективность профессионального суждения.

**Конфиденциальность** заключается в обеспечении аудиторской организацией (аудитором) сохранности документов, получаемых или составляемых в ходе аудита, в отказе от передачи их третьим лицам без согласия проверяемого субъекта и неразглашении содержащихся в них сведений, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством Республики Беларусь или оговоренных договором. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно и не зависит от продолжения или прекращения отношений с субъектом.

Аудиторская организация (аудитор) не вправе использовать в своих интересах или в интересах третьих лиц полученную в ходе аудита конфиденциальную информацию о деятельности проверяемого субъекта.

**Честность и объективность** заключается в соблюдении аудитором общих норм морали, а также в применении непредвзятости и беспристрастности при составлении аудиторского заключения.

**Профессиональное поведение** заключается в соблюдении приоритета общественных интересов, а также в том, что аудитор не должен совершать действия, дискредитирующие его профессию.

**Добросовестность** заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к своей работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в аудиторской деятельности.

Аудитор должен планировать и проводить работу с определенной долей профессионального скептицизма, сознавая, что всегда могут существовать обстоятельства, влекущие за собой искажение финансовой отчетности по отдельным важным параметрам, а получаемые аудиторские доказательства и информация о субъекте могут быть неверными.

##

## Аудиторский риск

**Аудиторский риск** - это вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность организации может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признание того, что она содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности нет.

Следует различать **три компонента** аудиторского риска:

* внутрихозяйственный риск;
* риск средств контроля;
* риск необнаружения.

Аудиторский риск нельзя рассчитать в виде конкретной стоимостной оценки, поэтому при оценке рисков аудитор должен использовать не менее трех градаций: высокий, средний, низкий.

Аудитор всегда должен стремиться к максимальному снижению риска.

**Внутрихозяйственный риск** - вероятность того, что данные балансового счета или отдельные хозяйственные операции не соответствуют действительности, так как содержат недостоверную информацию, которая сама по себе или вместе с другой недостоверной информацией по данным других балансовых счетов или хозяйственных операций искажает бухгалтерскую
(финансовую) отчетность и статьи бухгалтерского баланса.

Оценку внутрихозяйственного риска аудитор должен дать на этапе планирования на основе своего профессионального суждения.

При оценке внутрихозяйственного риска в отношении баланса и отчетности аудитору необходимо обратить внимание на следующие факторы:

* опыт и квалификацию работников, ответственных за ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности;
* возможность наличия внешнего давления на руководителей с целью достижения определенных показателей отчетности;
* специфические особенности деятельности данного субъекта;
* особенности функционирования и экономического положения отрасли, в которой действует субъект.

При оценке внутрихозяйственного риска в отношении конкретных счетов бухгалтерского учета и однотипных групп хозяйственных операций аудитору необходимо обратить внимание на следующие факторы:

* наличие отдельных счетов бухгалтерского учета, для которых характерно появление в них непреднамеренных ошибок;
* наличие отдельных счетов бухгалтерского учета, для которых характерно появление в них преднамеренных ошибок вследствие высокой вероятности использования их для совершения злоупотреблений;
* сложность учитываемых хозяйственных операций, требующая для правильного их оформления высокой квалификации исполнителей;
* наличие хозяйственных операций, порядок правильного оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством;
* наличие редких, необычных, нестандартных хозяйственных операций.

**Риск средств контроля** - вероятность того, что недостоверная информация не выявлена или своевременно не предупреждена системой внутреннего контроля.

Аудитору необходимо изучить и оценить систему внутреннего контроля и эффективность ее работы. Чем выше уровень надежности внутреннего контроля, тем ниже риск аудитора. В то же время аудитор никогда не должен в полной мере полагаться на систему внутреннего контроля субъекта.

Для оценки системы внутреннего контроля и принятия решения, в какой мере на нее можно полагаться, аудитор должен использовать специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием средств контроля.

Тестирование средств контроля может включать в себя проверку:

* наличия четкой структуры управления предприятием и четкого административного контроля;
* наличия службы внутреннего аудита (обратить внимание на квалификацию данной службы);
* соблюдения распределения обязанностей между сотрудниками бухгалтерии и материально-ответственными лицами;
* особенностей работы бухгалтерии субъекта, отражающих сезонные периоды работы повышенной интенсивности;
* частоты кратковременных замен учетных работников в связи с отпуском или болезнью;
* регулярности составления промежуточной бухгалтерской отчетности;
* возможности появления ошибок, имеющих единичный и случайный характер;
* обеспечения сохранности активов и документации субъекта;
* возможности использования результатов других аудиторских процедур для получения данных о работоспособности средств контроля.

Данный перечень включает в себя лишь небольшой круг вопросов, который может быть значительно расширен аудитором в зависимости от объемов, условий и специфики деятельности организации.

Результаты оценки риска средств контроля отражаются в общем плане аудита, а ее уточнение в процессе аудита находят отражение в рабочей документации аудитора.

**Риск необнаружения** - вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

Риск необнаружения является показателем качества работы аудитора, который зависит от квалификации аудитора и особенностей проведения конкретной аудиторской проверки.

Между указанными видами риска существует определенная взаимосвязь. Например, при высоком уровне внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудитору необходимо увеличить количество аудиторских процедур с целью снижения до минимума величины риска необнаружения и таким образом получить приемлемый размер общего аудиторского риска.

##

## Ответственность аудитора

Законом Республики Беларусь об аудиторской деятельности предусмотрена повышенная материальная ответственность аудиторов за некачественное проведение проверки.

Орган, выдавший лицензию, по заявлению заинтересованного экономического субъекта, по собственной инициативе или по предложению прокурора может назначить проверку качества аудиторского заключения. Она должна производиться либо за счет средств заинтересованного клиента, либо из средств республиканского бюджета РБ.

При установлении факта неквалифицированного проведения проверки, приведшей к убыткам для государства или экономического субъекта, с аудиторской фирмы по решению арбитражного суда, по иску органа, выдавшего лицензию, могут быть взысканы:

* понесенные убытки в полном объеме;
* расходы по перепроверке;
* штраф.

Однако этим ответственность не ограничивается. Она предусматривается еще нормами ГК и УК Республики Беларусь.

Так, общим основанием для привлечения аудитора к ответственности перед клиентом является нарушение им условий договора и нарушение гражданского законодательства, связанное с небрежностью при оказании услуг.

Принципиальным вопросом при этом является обвинение в ненадлежащем уровне тщательности и аккуратности. Значительная ошибка или ошибочное суждение аудитора будут создавать презумпцию небрежности в работе, которую он должен будет опровергнуть. Проведение аудита в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами часто является доказательством невиновности.

Выяснение уровня тщательности аудита становится более сложным в случае оказания аудитором других услуг, так как четко определенные критерии для их оценки отсутствуют.

Аудиторские фирмы в подобных ситуациях прибегают к нескольким способам защиты.

Во-первых, представляют доказательство того, что аудитор не имеет обязательств перед клиентом, не указанных в договоре. В этом отношении важно, чтобы в договоре были четко определены характер предоставляемых услуг, их продолжительность и стоимость.

Во-вторых, аудитор должен доказать, что проверка проводилась им в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами. В этом случае даже при обнаружении ошибок аудитор может ответственности не нести.

И, наконец, если судебный процесс возбужден при обстоятельствах неосмотрительности пострадавшего, вызвавшей убытки, аудитор имеет большие шансы выиграть процесс, если он ранее в письменной форме уведомлял клиента о необходимости каких-либо изменений в системе учета или требовал представления ему каких-нибудь документов. Например, если аудитор в письменной форме сообщал клиенту о несовершенстве системы внутреннего контроля, то в случае последующего воровства у клиента возмещение убытков аудитором нереально.

В гражданском законодательстве существует ряд статей, рассматривающих потенциальную возможность возбуждения клиентами исков в отношении аудиторских фирм. В частности, предусмотрены статьи, регулирующие договорные отношения, в которых определены санкции.