ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С РОССИЙСКИМИ И МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

В статье рассматриваются основные подходы к планированию аудита, которое заключается в определении его стратегии и тактики, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели - подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности.

При планировании аудита, на наш взгляд, целесообразно выделить следующие основные этапы: предварительное планирование; подготовка и составление общего плана; подготовка и составление программы.

Заметим, что ни Международный стандарт аудиторской деятельности МСА 300 "Планирование" (далее - МСА 300), ни Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности N 3 "Планирование аудита" (далее - ПСАД N 3) не содержат указаний относительно предварительного планирования. Однако на практике этот этап, как правило, применяется. Целесообразно также предусмотреть в составе внутрифирменных стандартов аудиторской организации этап предварительного планирования аудита.

После официального обращения экономического субъекта с просьбой об оказании ему аудиторских услуг (письмо-предложение) аудиторская организация составляет и направляет клиенту письмо о проведении аудита. К письму о проведении аудита можно приложить предварительный план аудита для согласования его с руководством клиента. В этом документе нужно отразить предлагаемые виды аудиторских услуг, планируемые виды работ, источники информации, необходимые для проведения аудита, общий план аудита.

Получив письменное согласие субъекта на проведение аудита, следует приступить к определению аудируемости бухгалтерской отчетности. Данный процесс называется предварительным планированием. На этапе предварительного планирования происходит знакомство потенциальных партнеров (аудиторской организации и экономического субъекта) и обмен информацией, что позволяет каждой из сторон принять решение о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита.

Серьезность последствий решений, принимаемых по завершении этого этапа, требует изучения большого объема информации (данные о состоянии внешней среды экономического субъекта и его индивидуальных особенностях). Для получения такой информации аудитор должен иметь доступ ко многим источникам информации, в число которых входят:

- учредительные документы; протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров и иных аналогичных органов управления;

- документы, регулирующие учетную политику; бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность;

- документы, связанные с планированием деятельности экономического субъекта; контракты, договоры, соглашения;

- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних предприятий;

- внутрифирменные инструкции;

- внутренние отчеты аудиторов, консультантов;

- материалы налоговых проверок;

- материалы судебных и арбитражных исков.

На практике экономические субъекты иногда возражают против предоставления информации, пока не будет заключен договор оказания аудиторских услуг. При этом, если аудитор заинтересован в клиенте, не следует отказываться от проведения проверки, но необходимо отметить данный факт в договоре, а также письменно оговорить возможность пересмотра по этой причине плана проверки отдельных, ранее составленных соглашений и принятых условий и обязательств.

По итогам предварительного планирования аудиторская организация должна решить, согласна ли она работать с клиентом. На решение по этому вопросу влияет ряд факторов. Во-первых, аудиторская организация должна убедиться в принципиальной возможности проведения аудита (например, убедиться в том, что для проведения аудита не требуется восстановление бухгалтерского учета; отсутствуют факты, ставящие под сомнение возможность подготовки положительного аудиторского заключения). Во-вторых, аудитор должен оценить такие субъективные факторы, как репутация клиента, легальность его деятельности, наличие судебных процессов и конфликтных ситуаций, платежеспособность. В-третьих, аудитор должен оценить потребность в человеческих ресурсах, необходимых для выполнения проверки. Соглашаясь на проведение аудиторской проверки, аудиторская организация должна быть уверена в том, что она сможет качественно его провести.

На этапе предварительного планирования обычно решают также организационные вопросы, связанные, в частности, с созданием нормальных условий для работы аудиторов. Аудиторам должны быть предоставлены отдельное помещение, сейф для хранения документов, аппарат для снятия копий с первичных документов, розетки для подключения ноутбуков, принтер клиента для вывода аудиторских документов на печать, средства телефонной и факсимильной связи и т.п. При необходимости следует обсудить вопросы размещения, проживания и питания, пользования транспортом специалистов аудиторской организации. По окончании этапа предварительного планирования аудитор должен принять решение, оценив принципиальную возможность аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, наличие в аудиторской организации необходимых ресурсов для качественного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. В случае принятия положительного решения о проведении аудиторской проверки отчетности клиента с ним заключается договор оказания аудиторских услуг. После его подписания составляется общий план аудита, объем и содержание которого зависят от размеров экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, а также от конкретных методик и технологий, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

- общий уровень компетентности руководства;

- организацию системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга.

Для качественной работы аудитору следует:

- разработать тесты средств контроля и процедур проверки по существу;

- оценить риск и существенность, в том числе ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;

- установить уровни существенности для аудита;

- определить (в том числе на основе аудита прошлых лет), возможны ли существенные искажения или мошеннические действия;

- выявить сложные области бухгалтерского учета, в том числе те, в которых результат зависит от субъективного суждения бухгалтера (например, при подготовке оценочных показателей);

- оценить характер, временные рамки и объем процедур, в том числе относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

- принять во внимание наличие или отсутствие компьютерной системы ведения учета и ее специфические особенности;

- учесть существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

- осуществить координацию, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе решить вопрос о привлечении других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица; экспертов;

- определить количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудиторским лицом. При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать: бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита; предполагаемые сроки работы группы; количественный состав группы; должностной уровень членов группы; преемственность персонала группы; квалификационный уровень членов группы.

Кроме того, целесообразно проанализировать, может ли допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица оказаться под вопросом; обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц; особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства; срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу; форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитор должен пересматривать общий план аудита по мере необходимости. Пересмотр может быть осуществлен, например, в следующих ситуациях:

- при выявлении аудитором значительного объема договоров о совместной деятельности (если проверка по данному направлению не была запланирована);

- в результате применения аналитической процедуры выявлено неверное отражение фактов хозяйственной деятельности (например, арифметический расчет входного сальдо по бухгалтерскому балансу на начало отчетного периода не подтвержден регистрами бухгалтерского учета по статье "Прочие активы"). В этом случае аудитор имеет право включить в план проверку данного направления по предыдущему отчетному периоду за дополнительную плату.

Если пересмотр общего плана увеличивает работу в незначительной степени, изменения в план могут вноситься ведущим аудитором без сообщения руководству экономического субъекта. В тех случаях, когда пересмотр общего плана приводит к значительному росту объема работ, изменения в план должны быть внесены исключительно по согласованию с руководством организации.

Отказ руководства экономического субъекта от дополнительной оплаты аудиторских услуг, связанных с пересмотром плана, должен найти отражение в аудиторском отчете с соответствующей формулировкой.

Процесс планирования завершается составлением программы аудита, в которой определяют характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для реализации общего плана аудита, и которую руководители аудиторской группы используют как для инструктирования ассистентов аудитора, так и для контроля качества их работы. Программа аудита должна пересматриваться в процессе аудита по мере необходимости. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения.

В разделе "Планирование работы" МСА 300 указано, что объем планирования аудита в основном зависит от размеров экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, уровня квалификации лиц, принимающих участие в аудите. Важной частью планирования является приобретение информации о бизнесе клиента, способствующей выявлению событий и операций, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Согласно разделу "Общий план аудита" аудитор в ходе планирования должен разработать общий план аудита и оформить его документально, описав предполагаемый объем и порядок ведения аудиторской проверки. Здесь должны быть отражены вопросы, касающиеся знания бизнеса, понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риска и существенности, характера, сроков, объема процедур, координации направления работы, надзора за ней и анализа, а также прочих аспектов.

В этом разделе термин "знание бизнеса" определен как получение информации об общих экономических факторах и условиях в отрасли, влияющих на бизнес клиента, о важных показателях, характеризующих результаты бизнеса, об общем уровне компетентности руководства. Подчеркнуто, что понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля достигается путем ознакомления с учетной политикой клиента, с системой его бухгалтерского учета и внутреннего контроля с помощью применения тестов контроля и процедур проверок по существу.

К прочим аспектам аудита, которые следует учесть при разработке общего плана аудита, в МСА 300 отнесено выявление обстоятельств, требующих особого внимания (существование связанных сторон, возможность банкротства и т.п.).

В разделе "Программа аудита" указывается, что наряду с общим планом аудитор должен разработать и оформить программу аудита.

В разделе "Изменения в общем плане и программе аудита" допускается возможность того, что в ходе аудита по мере необходимости общий план аудита и программа аудита могут быть пересмотрены. В этом разделе говорится, что планирование осуществляется непрерывно на протяжении всего срока аудита с учетом меняющихся обстоятельств и неожиданных результатов, полученных в ходе выполнения аудиторских процедур, с документированием причин внесения значительных изменений.

Российским аналогом МСА 300 является ПСАД N 3, которым устанавливаются единые требования к планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности и который применяется прежде всего к проверкам, проводимым аудитором не в первый раз в отношении данного аудируемого лица. Для проведения первой аудиторской проверки аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него вопросы помимо тех, которые указаны в Стандарте.

А.Е.Суглобов

Профессор

Государственного университета управления,

заслуженный экономист Российской Федерации