

Татьяна РЫБАК

начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь, кандидат экономических наук, доцент, аудитор, *DipIFR*

Мария ЛАВРЕНТЬЕВА

консультант отдела методологии аудита управления регулирования аудиторской деятельности главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь

Планирование аудита и порядок его проведения

Планирование аудита – первоначальный и один из важнейших этапов аудиторской проверки – направлено на всестороннее исследо-

и выбора оптимального решения задач на этапе планирования аудиторские организации, руководствуясь требованиями Правил, разрабатывают и утверждают внутренние правила аудиторской деятельности, отражающие собственный комплексный подход к планированию аудита.

Процесс планирования достаточно трудоемок: на его осуществление может потребоваться до 30% времени, затраченного на аудиторскую проверку, в зависимости от масштабов и особенностей деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы членов аудиторской группы. Следует отметить и то, что оптимизация планирования позволяет эффективно распределять работу между членами аудиторской группы и координировать ее.

Порядок проведения планирования аудита

В сложившейся аудиторской практике выделяется ряд этапов в процессе планирования:

- предварительное планирование (получение базовой информации о клиенте, включая сведения о специфике его деятельности; оценка внутренней и внешней среды деятельности клиента; ознакомление с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля и выявление объектов проверки, требующих особого внимания; результаты предыдущих аудиторских проверок);
- заключение договора оказания аудиторских услуг;
- основные этапы планирования (определение уровня существенности и оценка аудиторского риска; сегментирование учетной информации и формирование задач проверки каждого сегмента; выбор характера, временных рамок и объемов аудиторских процедур).

Результаты планирования оформляются документально в виде общей стратегии и плана аудита, формы которых разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно и должны быть установлены ее внутренними правилами аудиторской деятельности. Содержание данных документов зависит от подходов аудиторской организации к планированию и проведению аудита с учетом обстоятельств конкретного аудиторского задания.

Предварительный этап планирования

Планирование начинается с подготовительной работы по аудиторскому заданию. До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторской организации следует:

- рассмотреть вопрос о возможности выполнения аудиторского задания, в частности, убедиться в независимости по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита;
- обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;

— получить с согласия аудируемого лица информацию, которая необходима для понимания его хозяйственной деятельности и оказывает влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— оценить возможность проведения аудита у аудируемого лица и по результатам такой оценки принять решение о его осуществлении либо обоснованно отказаться².

Аудиторская организация при оказании аудиторских услуг должна придерживаться основного принципа осуществления аудиторской деятельности — **независимости**, заключающегося в отсутствии финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности, которая может повлиять на объективность профессионального суждения. Так, при наличии предусмотренных законодательством обстоятельств³ аудиторской организации следует сообщить заказчику о невозможности участвовать в проведении аудита.



НА ЗАМЕТКУ

Аудит не может проводиться аудиторскими организациями и аудиторами, оказывавшими аудируемому лицу услуги по восстановлению, ведению бухгалтерского и (или) налогового учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, за период восстановления, ведения бухгалтерского и (или) налогового учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности⁴.

Для координации действий аудиторской организации вопросы планирования могут обсуждаться с руководством аудируемого лица и (или) заказчиком аудита. Вместе с тем аудиторская организация не должна раскрывать аудируемому лицу детальное содержание плана аудита, так как в результате обсуждения характера и сроков выполнения аудиторских процедур есть вероятность того, что эффективность аудита снизится из-за чрезмерной предсказуемости выполнения таких процедур. Как правило, обсуждения требуют вопросы общей стратегии аудита и сроков его проведения⁵.

Понимание деятельности аудируемого лица, включая систему внутреннего контроля, представляет аудиторской организации основу для планирования аудита, выражения профессионального суждения об оценках риска существенного искажения, а также определения дальнейших аудиторских процедур в соответствии с оцененным риском.

До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация должна оценить возможность получения необходимого для проведения аудита объема информации, изучив следующие аспекты:

— внешние факторы (отраслевые, правовые и др.), влияющие на деятельность аудируемого лица, в том числе применяемые способы ведения бухгалтерского учета и принципы подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— систему внутреннего контроля аудируемого лица;

— характер его деятельности, включая выбор и применение учетной политики;

— основные финансовые показатели деятельности аудируемого лица и тенденций их изменения;

² п. 7 Правил.

³ ч. 2 ст. 8 Закона от 08.11.1994 № 3373-ХІІ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон).

⁴ абз. 7 ч. 2 ст. 8 Закона.

⁵ п. 6 Правил.

— его цели и стратегии, а также связанных с ними риски хозяйственной деятельности, которые могут повлиять на уровень риска существенного искажения.

НА ЗАМЕТКУ

Примерный перечень вопросов для рассмотрения аудиторской организацией в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица представлен в приложении 1 к Правилам аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности»⁶.

Таким образом, ходе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита у потенциального заказчика, определяет существенные условия договора оказания аудиторских услуг, в частности, производит предварительную оценку возможного объема (продолжительности и стоимости) предстоящих работ, а также подготовку информационной базы для последующих этапов планирования.

Следует отметить, что в современной практике аудита предварительному этапу уделяется большое внимание. На стадии изучения деятельности субъекта аудиторская организация выявляет значимые для аудита области и оценивает эффективность организации и функционирования системы внутреннего контроля.

Основной этап планирования

После заключения договора оказания аудиторских услуг на основе результатов предварительного планирования разрабатывается **общая стратегия аудита**, определяющая его объем, сроки проведения и направления работы. В общей стратегии аудита обязательно нужно отразить следующие положения:

- установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем (вид аудита, структура аудируемого лица, требования законодательства к осуществляемым данным лицом видам деятельности и т.д.);
- определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;
- установление предварительного уровня существенности;
- отражение выявленных на этапе предварительного планирования вопросов, наиболее подверженных риску существенных искажений;
- предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица⁷.

При этом аудиторская организация, разрабатывая общую стратегию аудита, должна изучить следующие аспекты:

- характер средств контроля аудируемого лица;
- наличие службы внутреннего аудита и возможности использования ее работы;
- накопленный опыт работы с данным аудируемым лицом и наличие специалистов, обладающих таким опытом;

⁶ утв. постановлением Минфина от 29.12.2008 № 203.

⁷ п. 9 Правил.

- необходимость использования результатов работы других аудиторских организаций в случае проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающей показатели обособленных структурных подразделений;
- возможность использования аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущего аудита;
- влияние информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, на возможность осуществления аудиторских процедур, в том числе на доступность баз данных;
- соотнесение планируемого объема и сроков аудита со сроками подготовки промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- возможность общения с работниками аудируемого лица и доступность информации о его деятельности⁸.

Для реализации определенных направлений общей стратегии аудита на практике аудиторская организация разрабатывает и документально оформляет **план аудита**.

В ходе **основного этапа планирования** аудиторская организация:

- определяет уровень существенности и оценивает аудиторские риски для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;
- сегментирует бухгалтерскую информацию и формирует задачи проверки каждого сегмента;
- выбирает характер, временные рамки и объемы аудиторских процедур.

При разработке плана аудита для выявления существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация устанавливает приемлемый **уровень существенности** в соответствии с утвержденной во внутренних правилах методикой.

В ходе разработки плана аудита аудиторская организация обязана принимать во внимание полученные на начальном этапе аудита оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности.

Аудит должен планироваться и проводиться таким образом, чтобы снизить **аудиторский риск** до приемлемо низкого уровня, соответствующего целям аудита. Если аудиторский риск для отчетности в целом превышает уровень, принятый аудиторской организацией в качестве приемлемого, то согласно требованиям республиканских правил аудиторской деятельности аудиторская организация должна принять меры к снижению риска до приемлемо низкого уровня, в частности, привлечь более опытных аудиторов, уменьшить уровень существенности, увеличить объем выборок, увеличить удельный вес фактических и документальных аудиторских процедур при уменьшении аналитических. При этом в качестве источников информации используются результаты предварительного планирования, учредительные документы, бухгалтерская (финансовая) отчетность, положение по учетной политике, регистры бухгалтерского учета, первичные учетные документы, результаты предыдущих аудиторских проверок и т.д.

После определения общих направлений, соответствующих оцененным рискам существенного искажения информации на уровне бухгал-

ГЛАВНАЯ КНИГА ВУ

Подробнее о концепции существенности, порядке ее оценки и определения см.: Рыбак Т., Лаврентьева М. Концепция существенности в аудите // Главная книга.by. 2012. № 20.

⁸ п. 10 Правил.

терской (финансовой) отчетности в целом, аудиторская организация должна запланировать и в последующем выполнить аудиторские процедуры, характер, временные рамки и объем которых предопределяются оцененными рисками существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка выявленных рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности является основой для формирования надлежащего подхода к планированию и последующему проведению аудиторских процедур.

В настоящее время существуют различные подходы к **сегментированию учетной информации** – деление аудируемой информации на участки, разделы для оптимального ее распределения между участниками аудиторской группы. Наиболее известными подходами являются пообъектный и циклический.

При пообъектном подходе бухгалтерская информация распределяется между участниками проверки в соответствии с типовым планом счетов бухгалтерского учета⁹: каждый сегмент состоит из одного или нескольких счетов бухгалтерского учета.

Пример 1

Сегмент «Затраты на производство» будет включать проверку дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

При циклическом подходе каждый сегмент состоит из совокупности оборотов по счетам, связанным с содержанием хозяйственных операций.

Пример 2

Сегмент «Производство» будет включать проверку дебетовых оборотов по счетам 20, 23, 25, 26, 29 и кредитовых оборотов по счетам 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Таким образом, сформировав задачи проверки каждого сегмента, аудиторская организация приступает к выбору конкретных аудиторских процедур.

План аудита должен содержать информацию о характере, сроках проведения и объеме аудиторских процедур в отношении проверки каждой существенной группы хозяйственных операций, остатков по счетам, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Каждая область проверки, обозначенная ранее в общей стратегии, детализируется в плане аудита в виде перечня тестов средств контроля и аудиторских процедур по разделам (сегментам) аудита. В свою очередь выводы аудиторской организации по каждому разделу плана аудита являются основанием для составления отчета и аудиторского заключения, а также для формирования объективного аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента.

⁹ утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50.

НА ЗАМЕТКУ

В план обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо включать проверку существенных вопросов в объеме, не менее предусмотренного перечнем согласно приложению к Правилам.

Кроме непосредственно аудита аудиторская организация должна **планировать процедуры внутреннего контроля качества аудита**. Характер, сроки и объем таких процедур зависят от размера и структуры аудируемого лица, вида аудита, уровня риска существенных искажений, опыта и квалификации работников, проводящих аудит.

Необходимо отметить, что аудиторская организация планирует свою работу непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания. По мере выполнения отдельных пунктов плана в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе осуществления аудиторских процедур, а также для уточнения ранее произведенных оценок (допустимой ошибки, аудиторского риска, вида и последовательности аудиторских процедур и т.д.) аудиторская организация по мере необходимости может пересматривать положения общей стратегии и плана аудита. Причины внесения значи-