**ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Подготовка аудиторской проверки и планирование аудита**

Аудиторская проверка – достаточно сложный процесс, к тому же она ограничена во времени. Поэтому для обеспечения высокого качества работы к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне продуманное планирование, которое создавало бы уверенность у исполнителей в том, что используются наиболее эффективные и действенные процедуры аудита.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно**.**Четкое планирование необходимо также для выбора предполагаемых подходов к достижению целей аудита; выполнения и контроля работы; убежденности в том, что внимание привлечено к главным аспектам, что работа выполнена полностью.

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.

Нормативное регулирование этапа планирования аудита установлено международными стандартами МСА 300 «Планирование», а также Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696. Согласно п. 3 данного правила ***планирование предполагает*** разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

*Целью планирования* является обеспечение проведения проверки наилучшим (оптимальным) образом с точки зрения выбранного критерия. 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.

Стандарт №3 «Планирование аудита» 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.

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

При планировании аудита можно использовать следующие основные принципы:

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

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

3)        оптимальность. 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.

Для эмпирического приближения к оптимальному варианту проведения проверки в ходе планирования решают следующиезадачи**:**

-                                    сбор информации о потенциальном клиенте, в частностио его бизнесе, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на его предприятии;

-                                    оценка уровня существенности (допустимой ошибки) и аудиторского риска;

-                                    выявление учетных областей с повышенным внутренним риском (областей, в которых сосредоточены «ключевые по риску» документы);

-                                    формирование стратегии проведения проверки, оценка трудозатрат, сроков, стоимости.

***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.

Результаты процесса планирования оформляются в двух документах:плане аудита и программе аудита. В соответствии с данными, полученными в ходе планирования (стоимость и длительность проверки), составляется и заключается договор.

Сложившаяся практика выделяет в процессе планирования ряд основных **этапов**, выполняемых в определенной последовательности:

1) предварительное изучение экономического субъекта и его бизнеса (предварительное планирование);

2) оформление отношений с экономическим субъектом (составление и предоставление клиенту письма-обязательства, заключение   договора);

3) оценка надежности системы внутреннего контроля экономического субъекта;

4) оценка составляющих аудиторского риска;

5) оценка уровня существенности (допустимой ошибки);

6) выявление значимых для аудита областей учета (областей с повышенным внутренним риском);

7) формирование стратегии аудита (выбор вида, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур);

8) документальное оформление результатов планирования (составление плана и программы аудита).

В ходе первогоэтапа  (***предварительного изучения экономического субъекта***) аудитор оценивает возможность проведения аудита, подготавливает информационную базу для последующих этапов планирования, производит предварительную оценку возможного объема и стоимости проверки. Предполагается, что информация, полученная аудитором в ходе этапа предварительного планирования, позволит ему определить существенные условия договора на проведение проверки (длительность, стоимость).

Последующие этапы планирования (оценка надежности системы внутреннего контроля и т. д. вплоть до составления плана и программы) выполняются согласно данной схеме после заключения договора и являются подготовительными к проведению собственно проверки.

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.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

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.

***Письмо-обязательство*** содержит условия аудиторской проверки, обязательства аудиторской организации, обязательства экономического субъекта. В письме-обязательстве должны быть приведены ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых проводится аудит.

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.

Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

1.      Общее знакомство с системой внутреннего контроля.

2.      Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля.

3.      Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета.

В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта аудиторская организация примет решение о том, что она может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля.

При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля аудиторская организация обязана использовать не менее трех следующих градаций:

¨      высокая;

¨      средняя;

¨      низкая.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках эффективности и надежности, чем три вышеупомянутые.

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

Аудитору необходимо составить и документально оформить **общий план аудита**, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

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

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) 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;

б) 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;

- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

-          ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

-          установление уровней существенности для аудита;

-          возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;

-          выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

-          относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

-          влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

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

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

- привлечение экспертов;

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

- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

-          возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может 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.

Аудитору необходимо составить и документально оформить **программу аудита**, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

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.

Общий перечень объектов проверки (планируемых видов работ) при составлении общего плана аудита охватывает такие позиции, как:

▪      учредительные и другие общие документы предприятия (устав, лицензии по видам деятельности, приказы, распоряжения, служебные записки, штатное расписание и др.);

▪      учетная политика предприятия (в целях ведения бухгалтерского учета и в целях налогообложения);

▪      основные средства;  нематериальные активы;  производственные запасы;

▪      расчеты по оплате труда;  затраты на производство;

▪      готовая продукция, товары и реализация;

▪      денежные средства;  расчеты;

▪      финансовые результаты и использование прибыли;

▪      капитал и резервы;  кредиты и финансирование;

▪      учет по забалансовым счетам;   бухгалтерская отчетность.

Разработка программы проведения аудита включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией  ассистентам аудитора и одновременно – средством контроля сроков проведения работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, присвоить номер (код) каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах.

Аудиторскую программу составляют либо в виде программы тестов средств контроля, либо в виде программы аудиторских процедур по существу.

*Программа тестов средств контроля* представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы помочь выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

*Аудиторские процедуры по существу* включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и по каждому разделу составить программу аудита.

В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.