



# КАЗАХСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМ. АЛЬ-ФАРАБИ

Высшая школа экономики и бизнеса



## Основы аудита

Султанова Б.Б.  
к.э.н., ассоциированный профессор

# ТЕМА 6: ОРГАНИЗАЦИЯ И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

## Вопросы:

1. Планирование
2. Предварительное планирование
3. Подготовка общей стратегии аудита
4. Подготовка плана аудита

## 6.1 ПЛАНИРОВАНИЕ

В целях обеспечения эффективности выполнения соглашения по аудиту, аудитор должен осуществлять планирование аудита.

Планирование является начальным этапом проведения аудита и заключается в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке программы аудита, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о финансовой отчетности клиента.

Планирование подразумевает глубокое изучение деятельности клиента, оценку вероятности наличия существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности и организацию эффективного проведения аудита.

МСА 300 устанавливает принципы планирования аудита финансовой отчетности.

Процесс планирования включает:

стадию изучения - получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике деятельности клиента, контрольной среде, компьютерном оборудовании, используемом клиентом, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, и информации о критических областях

стадию оценки - определение уровня существенности и оценку риска того, что в бухгалтерской отчетности клиента могут иметь место существенные искажения и что они останутся не выявленными;

механическую стадию - на этой стадии решаются вопросы организации работы аудиторов, включая подготовку программ аудита, распределение обязанностей в ходе проверки и т.д.

Планирование осуществляется на протяжении всего аудита, с начала и до его завершения!

На стадии изучения выявляются области, значимые для аудита, и оценивается эффективность системы внутреннего контроля.

На стадии оценки устанавливается приемлемый уровень существенности, изучается и оценивается аудиторский риск.

При планировании аудита выделяются три основные этапа работы:

- предварительное планирование
- подготовка и составление общей стратегии аудита
- подготовка и составление плана аудита

## 6.2 ПРЕДВАРИТЕЛЬНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

На этапе предварительного планирования группа по проекту должна понять и документально отразить систему бухучёта и внутреннего контроля.

Группа по проекту должна подготовить и задокументировать ответы на обобщённые вопросы о существовании подходящих общих средств контроля в системах бухгалтерского учёта и внутреннего контроля.

По итогам предварительного планирования необходимо:

- понять основные операционные циклы;
- знать о мошеннической деятельности в течение года;
- выявить участки, где могут быть существенные искажения;
- знать о прекращении применения средств внутреннего контроля в течение года;
- соответствующим образом задокументировать вышеназванные вопросы.

## 6.2 ПРЕДВАРИТЕЛЬНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

- ▶ Предварительно аудитор выполняет следующие действия

№	Действия	Примечание
1	Процедуры по продолжению отношений с клиентом и специфическому соглашению	Рассматриваются в течение выполнения соглашения по аудиту по мере возникновения новых условий и изменений обстоятельств. Первоначальные процедуры выполняются до завершения значительных работ по текущему соглашению по аудиту.
2	Оценка соответствия этическим принципам, в том числе принципа независимости	Рассматриваются в течение выполнения соглашения по аудиту по мере возникновения новых условий и изменений обстоятельств. Первоначальные процедуры выполняются до завершения значительных работ по текущему соглашению по аудиту.
3	Изучение условий соглашения (договора)	Выполняется в начале работы текущего соглашения по аудиту

Выполнение перечисленных действий дают возможность удостовериться в том, что планирование аудита проведено с учетом следующих обстоятельств:

- аудитор должен соблюдать принцип независимости и иметь способность выполнить соглашение;
- отсутствуют сомнения в честности руководства организации; - отсутствуют проблемы во взаимопонимании с клиентом относительно условий соглашения.

Аудитор должен разработать и документально оформить общий план аудита. В плане описывается предполагаемый объем работ и порядок проведения аудита. План аудита должен быть достаточно подробно изложен, для того, чтобы служить руководством. Форма и содержание плана может изменяться в зависимости от размера субъекта, сложности аудита, конкретной методологии и технологии, применяемой аудитором.



## 6.3 ПОДГОТОВКА ОБЩЕЙ СТРАТЕГИИ АУДИТА

*Политика, предусмотренная МСА: МСА 300 «Планирование»*

*Аудитору необходимо планировать свою работу так, чтобы аудит был выполнен эффективно.*

*Аудитор должен определить общую стратегию аудита, которая устанавливает масштаб, сроки выполнения и направление аудита и служит ориентиром при разработке плана аудита.*

Планирование является важным процессом, гарантирующим, что соглашение выполняется эффективно и что аудиторский риск уменьшен до приемлемо низкого уровня.

Планирование аудита не является обособленной фазой аудита. Это непрерывный и повторяющийся процесс, который начинается сразу после завершения предыдущего аудита и продолжается вплоть до завершения текущего аудита.

## **При определении общей стратегии аудита аудитор должен:**

Установить характеристики соглашения, которые определяют его масштаб;

Установить цели отчетности, представляемой по соглашению, для планирования сроков проведения аудита и характера необходимых коммуникаций;

Рассмотреть факторы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являются значительными для направления усилий команды по проекту;

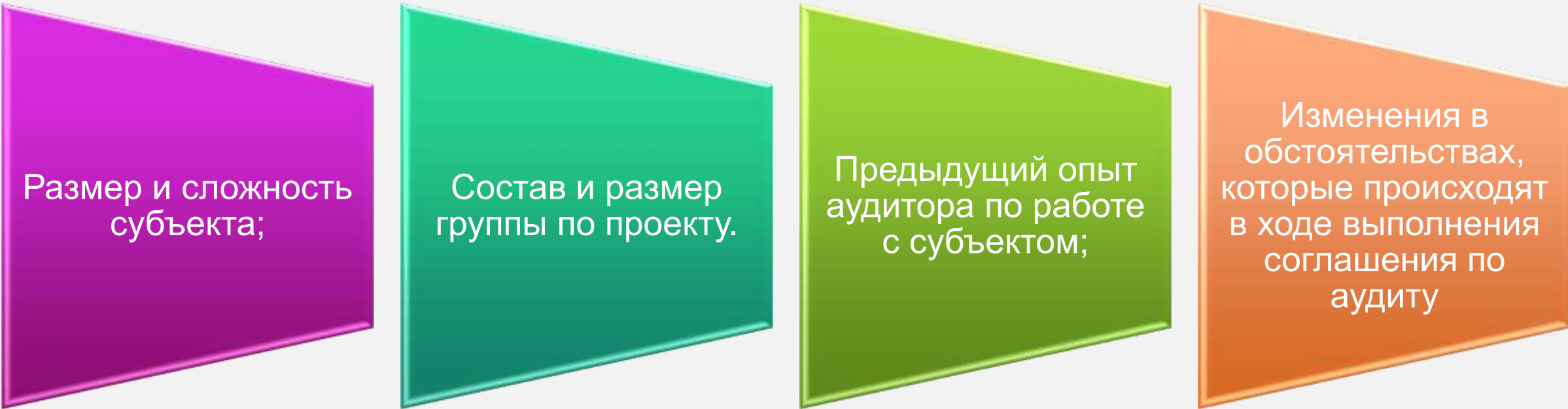
Рассмотреть результаты предварительной работы по соглашению и, при необходимости, рассмотреть вопрос о том, являются ли знания, полученные при выполнении партнером по проекту других соглашений для субъекта, значимыми для аудита; и

Установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для выполнения соглашения

Разработка общей стратегии начинается во время фазы оценки аудиторского риска.

Разработка детального плана аудита может начаться, когда уже есть достаточная информация об оцененных рисках, позволяющая определить соответствующие ответные действия. Чаще всего это можно сделать на фазе ответных действий.

Характер и масштаб деятельности по планированию будут варьироваться в зависимости от нескольких факторов:



Размер и сложность субъекта;

Состав и размер группы по проекту.

Предыдущий опыт аудитора по работе с субъектом;

Изменения в обстоятельствах, которые происходят в ходе выполнения соглашения по аудиту

# ШАГИ, ПРЕДПРИНИМАЕМЫЕ ПРИ РАЗРАБОТКЕ ОБЩЕГО ПЛАНА И СТРАТЕГИИ, ВКЛЮЧАЮТ:

Собор информации

Оценка рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности

Разработать общий подход

Разработать план управления ресурсами

**ШАГ 1 .** В КАЧЕСТВЕ ПЕРВОГО ШАГА НЕОБХОДИМО УСТАНОВИТЬ МАСШТАБ СОГЛАШЕНИЯ, ТРЕБОВАНИЯ К ОТЧЕТАМ И ЛЮБЫЕ ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ, КОТОРЫЕ ИМЕЛИ МЕСТО ПОСЛЕ ЗАВЕРШЕНИЯ ПОСЛЕДНЕГО СОГЛАШЕНИЯ. НЕКОТОРЫЕ ФАКТОРЫ, КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО РАССМОТРЕТЬ, ИЗЛОЖЕНЫ В НИЖНЕЙ ТАБЛИЦЕ

### *Масштаб соглашения*

Какие особенности определяют масштаб соглашения? Рассмотрите следующие вопросы:

- Используемая основа представления финансовой отчетности;
- Отраслевые требования к отчетности;
- Необходимость проведения обязательного аудита отдельной финансовой отчетности в дополнение к аудиту в целях консолидации;
- Доступность персонала и данных клиента, когда требуется;
- Использование обслуживающей организации (например, для начисления зарплаты и т.д.) и наличие доказательств о системе внутреннего контроля; и
- Компоненты и территориальные подразделения субъекта (если есть), аудируемые другими фирмами.

## **ШАГ 2 – ОЦЕНИТЬ РИСКИ СУЩЕСТВЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ НА УРОВНЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Риск существенных искажений на уровне финансовой отчетности в целом относится к всеобъемлющим рискам, которые затрагивают субъект в целом (таким как характер отрасли, порядочность руководства, и его отношение к контролю и компетентности). Риски на уровне утверждений в целом относятся к специфическим рискам (таким как высокая стоимость запасов или отгруженных товаров, по которым не были выставлены счета), которые происходят на уровне бизнес-процесса.

Предварительная оценка рисков существенных искажений на уровне финансовой отчетности в целом может использоваться для разработки предварительной общей стратегии аудита. Причина состоит в том, что низкая оценка риска (соответственно задокументированная), кроме прочего, может использоваться для сокращения процедур проверки по существу, необходимых на уровне утверждений. Наоборот, высокая оценка риска привела бы к большему объему работы, которую необходимо выполнить на уровне утверждений.

### ***ШАГ 3 – РАЗРАБОТКА ОБЩЕЙ СТРАТЕГИИ***

В качестве следующего шага необходимо проанализировать всю полученную (при выполнении Шага 1 и Шага 2) информацию о субъекте и оцененные риски, чтобы разработать общую стратегию аудита для выполнения соглашения.

Общая стратегия аудита устанавливает масштаб, сроки выполнения, и подход к аудиту, а также направляет разработку более детального плана аудита, который показан в нижней.

## Факторы, которые необходимо рассмотреть

- Результаты предыдущего аудита (включая тесты средств контроля, на которые можно было бы положиться в текущем периоде), и других заданий, выполненных для субъекта.
- Действия, предпринятые руководством субъекта в ответ на идентифицированные недостатки в системе внутреннего контроля.
- Необходимые человеческие ресурсы и навыки, требуемые для проведения аудита. Рассмотрите необходимость привлечения экспертов для работы над сложными, специфическими областями аудита, а также областями с высокими уровнем риска.
- Сроки выполнения аудита, включая инвентаризацию запасов и другие необходимые процедуры.
- Наиболее эффективный способ ответить на оцененные риски существенных искажений как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне утверждений.
- Влияние информационной технологии (наличие подтверждающей документации, и т.д.) на аудит.
- Стремление руководства субъекта разработать и внедрить надежную систему внутреннего контроля, включая документирование такой системы внутреннего контроля.
- Возможность игнорирования руководством системы контроля.
- Необходимость учитывать некоторую непредсказуемость при выполнении аудиторских процедур.



## **ШАГ 4 – РАЗРАБОТКА ПЛАНА ПО УПРАВЛЕНИЮ РЕСУРСАМИ**

**ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЙ ШАГ ПРИ РАЗРАБОТКЕ ОБЩЕЙ СТРАТЕГИИ АУДИТА ДОЛЖЕН УСТАНОВИТЬ ХАРАКТЕР, СРОКИ ВЫПОЛНЕНИЯ, И МАСШТАБ РЕСУРСОВ, НЕОБХОДИМЫХ ДЛЯ ВЫПОЛНЕНИЯ СОГЛАШЕНИЯ, УКАЗАННЫХ НИЖЕ:**

### **Выбор команды по аудиту**

- Обладает ли предложенная группа по проекту необходимыми навыками и ресурсами?
- Возложены ли на некоторых членов группы обязанности по надзору в ходе аудита?
- Наблюдается ли постоянство в составе группы по проекту?
- Были ли такие обязанности, как присутствие на инвентаризации запасов и отправка подтверждений до конца года, возложены на определенных сотрудников?
- Был ли назначен сотрудник, проводящий контрольный обзор качества выполнения соглашения (если применимо)?

### **Распределение времени**

- Был ли выделен бюджет часов для каждого члена команды для выполнения его или её задания?
- Было ли выделено отдельно время для областей, где могут возникнуть более высокие риски существенных искажений?
- Сколько всего времени выделено для выполнения назначенной работы?

## **Обмен информацией**

- Были ли члены команды по аудиту проинформированы о своих ролях, обязанностях, а также о том, что от них ожидается?
- Напомнили ли членам команды о необходимости поддерживать сомневающийся настрой и проявлять профессиональный скептицизм при сборе и оценке аудиторского доказательства?
- Были ли установлены даты проведения собраний команды по аудиту для обсуждения:
  - Детальных планов аудита и обмена информацией о субъекте?
  - Выявления возможности мошенничества?
  - Крайних сроков выполнения соглашения и сроков обзора файлов?
- Были ли установлены даты начала полевых исследований (на промежуточную дату и на конец года) и других действий, таких как отправка подтверждений, инвентаризация запасов, и процедуры отсечения?
- Были ли назначены основные даты для встречи с другими аудиторами, экспертами, и третьими лицами, вовлеченными в аудит?

## **Управление, руководство и надзор**

- Был ли разработан план:
  - Ежедневного надзора за штатом, работающим над проектом?
  - Участия старшего штата с целью ответов на вопросы, рассмотрения потенциальных проблем, а также для того, чтобы быть в курсе продвижения работы над проектом?
  - Обзора файлов либо на объекте, либо в офисе?
  - Собраний команды по итогам выполненной работы (если необходимо)?
    - Есть ли потребность в более тщательном надзоре и проверках в результате высокого уровня оцененного риска на уровне финансовой отчетности в целом?

Ответственность за разработку общей стратегии аудита и детального плана аудита полностью лежит на аудиторе.

Зачастую бывает полезным обсудить элементы детального плана аудита (такие как сроки выполнения) с руководством субъекта. Эти обсуждения часто приводят к небольшим изменениям плана, чтобы скоординировать сроки и облегчить выполнение определенных процедур. Однако, нет необходимости подробно обсуждать характер, сроки выполнения и масштаб запланированных процедур с целью их изменения или сокращения их объема, чтобы приспособиться к запросам руководства. Такие запросы могут поставить под угрозу эффективность аудита, сделать аудиторские процедуры слишком предсказуемыми, и могут даже составить ограничение масштаба.

В случае когда руководство субъекта отсчитывается перед отдельной группой лиц, наделенных руководящими полномочиями, необходимо обсудить общую стратегию аудита с такими лицами или проинформировать их в письменной форме, включая:

- Общую стратегию аудита;

- Сроки выполнения аудита; и

- Любые дополнительные требования или ограничения.

## 6.4 ПОДГОТОВКА ПЛАНА АУДИТА

Общая стратегия аудита определяет масштаб сроки выполнения и направление аудита и руководит разработкой более детального плана аудита. В более детальном плане аудита рассматриваются различные аспекты, выявленные с помощью общей стратегии аудита, с учетом необходимости достижения целей аудита путем эффективного использования ресурсов.

Целью детального плана аудита является надлежащий ответ на идентифицированные и оцененные риски, что снижает аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

### Детальный план:

Обеспечивает четкую взаимосвязь между оцененными рисками и дальнейшими аудиторскими процедурами; и

Определяет характер, сроки выполнения и масштаб таких дальнейших аудиторских процедур (тесты средств контроля и процедуры проверки по существу).

Общая стратегия аудита и планы аудита, в том числе значительные изменения, произведенные в процессе выполнения соглашения, должны быть представлены в документальной форме. Отсутствие документальной формы планирования ставит под сомнение само осуществление планирования. Отсутствие документов по планированию может означать, что аудит проведен не в соответствии с МСА.

Объем и форма документирования зависит от величины организации, сложности финансово – хозяйственной деятельности, существенности, объема документооборота, условий специфического соглашения аудита.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

МСА 210 «Условия аудиторского соглашения»

МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации»

МСА 230 «Аудиторская документация»

МСА 300 «Планирования аудита финансовой отчетности»

МСА 315 «Знание субъекта и его среды»

Дюсембаев К.Ш. аудит и анализ финансовой отчетности: Учеб. пособие. - Алматы: Каржы-Каражат, 1998.

Никольская Ю.П., Мерзликина Аудит., часть 1

Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-І Об аудиторской деятельности (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2022 г.);

<http://www.audit.kz> - сайт Палаты аудиторов