

Тема 5 Планування аудиту

- 5.1 Основні етапи процесу аудиту.
- 5.2 Основні положення МСА «Планування» та принципи планування аудиту.
- 5.3 Попереднє (стратегічне) планування.
- 5.4 Загальний план аудиторської перевірки.
- 5.5 Програма аудиторської перевірки.

5.1 Основні етапи процесу аудиту.

На сучасному етапі розвитку аудиту важливе значення має визначення стадій (етапів) процесу аудиту для підвищення ефективності аудиторських перевірок. На сьогодні не існує однозначного визначення етапів аудиту. Фахівці пропонують різні підходи до визначення етапів аудиту.

Сукупність організаційних, методичних і технічних процедур становить аудиторський процес.

На думку Усача Б.Ф. аудиторський процес складається з таких стадій:

- початкова;
- дослідна;
- завершальна.

Початкова стадія аудиту включає:

- визначення об'єкту аудиту й організаційно-методичну підготовку. При виборі об'єктів аудиту аудиторська фірма використовує план своєї діяльності;

- формування складу аудиторів для проведення аудиторської перевірки;

- видання наказу про проведення аудиту;
- складання загального плану проведення аудиту;
- вивчення економічного стану клієнта, його фінансова звітність, проведення аналізу фінансового стану, актів попередніх перевірок;
- складання програми проведення аудиту.

Дослідна стадія аудиту це процес проведення аудиторської перевірки безпосередньо на підприємстві, організації, установи.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту, саме:

- згруповуються виявлені недоліки;
- складаються відомості порушень;
- аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- узагальнюються результати перевірки;
- складається аудиторський висновок.

Інші фахівці процес аудиту поділяють на етапи:

1. Укладання (поновлення) договору на проведення аудиту.
2. Планування аудиторської перевірки.
3. Проведення аудиторської перевірки:

- вивчення, оцінка, тестування системи внутрішнього аудиту (контролю);
- підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- заключні процедури.

4. Підготовка та підписання аудиторського висновку.

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою виявлення резервів зниження витрат на проведення аудиту та підвищення якості аудиторських перевірок відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторською фірмою та суб'єктами господарювання.

Практика аудиту, основні документи організації проведення аудиту, а саме загальний план проведення аудиторської перевірки виділяють основні етапи аудиторської перевірки:

- підготовчий етап;
- етап фізичної перевірки (інвентаризація);
- фактичний (основний) етап;
- заключний етап.

Визначення мети та завдань кожного з етапів процесу аудиту надає змогу ефективно організувати аудиторську перевірку з урахуванням часу відведеного на перевірку, витрат на її проведення, обсягу, якості перевірки.

Планування та проведення аудиту включає:

1. Попереднє (стратегічне) планування.
2. Складання загального плану.
3. Розробка програми аудиту.
4. Проведення аудиторської перевірки.
5. Заключний етап.

5.2 Основні положення МСА «Планування» та принципи планування аудиту.

Міжнародний стандарт аудиту «Планування» встановлює положення та надає рекомендації щодо планування аудиторської перевірки фінансових звітів.

Відповідно МСА «планування» означає розробку загальної стратегії та детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту. Аудитор планує проводити аудиторську перевірку ефективно і вчасно.

Аудитору слід планувати свою роботу з метою ефективного проведення аудиторської перевірки.

Обсяг планування залежить від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, досвіду роботи аудитора з певним суб'єктом господарювання, а також від знання його бізнесу.

Відповідно рекомендацій МСА аудитори і аудиторські фірми самостійно мають право планувати аудиторську перевірку згідно чинного законодавства, умов договору на проведення аудиту, професійних знань.

Мета планування аудиту – визначення найважливіших напрямів аудиторської перевірки, виявлені проблем, які слід дослідити більш детально.

Планування аудиту сприяє організації роботи аудитора, допомагає здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь в перевірці, координувати роботу інших аудиторів і фахівців інших професій.

Планування аудиторської перевірки рекомендується проводити з дотриманням принципів:

- **комплексність** – забезпечення взаємозв'язку всіх етапів процесу аудиту;
- **безперервність** – забезпечення взаємозв'язку стратегічного і тактичного планування аудиту (особливо за умови постійної роботи аудиторської фірми з клієнтом протягом тривалого часу (рік і більше);
- **оптимальність** – розробка декількох варіантів плану та подальший вибір найбільш оптимального;
- **мобілізація** – застосування реальних і найбільш ефективних форм з використання часу спеціалістів.

Процес планування умовно поділяється на етапи:

- попереднє (стратегічне) планування;
- складання загального плану;
- розробка програми аудиту.

У процесі планування створюються два основних документа аудитора:

- загальний план аудиторської перевірки;
- програма аудиторської перевірки.

5.3 Попереднє (стратегічне) планування.

Аудит та аудиторські послуги можуть надаватись будь – якому суб'єкту господарювання незалежно від його організаційно – правової форми і форми власності.

Взаємовідносини між аудиторською фірмою (аудитором) та суб'єктом господарювання розпочинаються зі звернення на проведення аудиту, тобто суб'єкт господарювання надсилає лист – пропозицію про проведення аудиту.

При отриманні пропозиції на проведення аудиту аудиторська фірма, аудитор повинен провести аналіз можливості проведення аудиту. З цього моменту розпочинається підготовчий етап аудиторської перевірки, саме на цьому етапі здійснюється попереднє (стратегічне) планування аудиторської перевірки.

Попереднє планування аудиторської перевірки передбачає:

- знання бізнесу клієнта – замовника;
- попереднє ознайомлення з організацією і веденням бухгалтерського обліку;
- попереднє ознайомлення з системою внутрішнього контролю;
- визначення видів аудиторського ризику;
- виявлення необхідності залучення кваліфікованих спеціалістів;
- узгодження організаційних питань, умов договору.

Мета попереднього планування – прийняття рішення про згоду на проведення аудиту.

У результаті попереднього планування аудитор отримує інформацію про:

- зовнішні фактори, які впливають на фінансово – господарську діяльність клієнта;
- внутрішні фактори, що також впливають на його фінансово – господарську діяльність.

Відповідно до МСА «Знання бізнесу», проводячи аудиторську перевірку фінансових звітів, аудитор повинен мати знання (або одержати знання) про бізнес в обсязі, достатньому для виявлення та розуміння подій та операцій, які, на думку аудитора, можуть суттєво впливати на фінансові звіти, перевірку або аудиторський висновок.

Знання бізнесу клієнта дають змогу аудитору оцінити властивий ризик і ризик контролю; визначити характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур.

Одержання потрібних знань про бізнес є безперервним і сукупним процесом збирання та оцінювання інформації та співвіднесення набутих знань з аудиторськими доказами та інформацією на всіх етапах аудиторської перевірки.

МСА «Планування» наводять питання, які слід урахувати аудиторіві під час розробки загального плану аудиторської перевірки. Основними питаннями на які повинен звернути увагу аудитор перед укладанням договору на проведення аудиту є:

1. Знайомством з бізнесом клієнта, яке включає:

- загальні економічні фактори та умови в галузі, які впливають на бізнес суб'єкта господарювання;
- важливі характеристики суб'єкта господарювання та його бізнесу; фінансові результати та вимоги до його звітності, у тому числі зміни, що відбулися з дати попереднього аудиту;
- загальний рівень компетентності управлінського персоналу.

2. Розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Для розуміння цього питання аудитору необхідно:

- ознайомитись з обліковою політикою;
- визначити вплив змін чинного законодавства на організацію бухгалтерського обліку та аудиту;
- розробити тести контролю та процедури перевірки по суті.

3. Визначити аудиторський ризик і суттєвість аудиторської перевірки, а саме:

- визначити оцінку властивого ризику та ризику системи контролю, а також визначити важливі ділянки аудиторської перевірки;
- встановити рівень суттєвості;
- визначити можливі суттєві викривлення або шахрайства;
- визначити об'єкти аудиторської перевірки, які на думку аудитора, потребують більш детальної перевірки.

4. Характер, час та обсяг процедур. Перед складанням графіку аудиторської перевірки аудиторю необхідно врахувати вплив:

- зміни обсягів перевірки ;
- інформаційних технологій та інформаційного забезпечення;
- оцінки стану внутрішнього аудиту та її очікуваний вплив на процедури зовнішньої аудиторської перевірки.

5. Координація, керівництво, нагляд та перевірка - передбачає:

- необхідність залучення інших аудиторів до аудиторської перевірки компонентів, наприклад, філій, дочірніх підприємств і підрозділів;
- необхідність залучення експертів;
- визначення кількості об'єктів, що перевіряються;
- визначення вимог щодо персоналу.

6. Інші аспекти. Для висловлення незалежної думки аудиторю необхідно врахувати:

- дотримання принципу безперервності діяльності підприємства;
- наявність обставин, що вимагають особливої уваги;
- дотримання кодексу етики аудиторів;
- характер і час надання висновку.

Результати вивчення наведених питань є підставою для прийняття рішення про згоду на проведення аудиту або відмови клієнту. Якщо клієнт відповідає вимогам вибору клієнта, аудиторська фірма або аудитор надсилає клієнту лист – зобов'язання про згоду на проведення аудиту, який до моменту укладання договору і є офіційним документом – відповіддю.

Метою листа – зобов'язання є встановлення основних зобов'язань аудиторської фірми та суб'єкта господарювання на етапі укладання договору про проведення аудиторської перевірки.

В деяких випадках лист - зобов'язання може служити формою договору між аудиторською фірмою та суб'єктом господарювання.

Після підписання листа – зобов'язання готується договір на проведення аудиту.

Договір про проведення аудиту є офіційним документом, який регламентує взаємовідносини аудиторської фірми (аудитора) з клієнтом.

Якщо договір не супроводжується листом – зобов'язанням, то в тексті договору повинні бути відображені умови, права, зобов'язання сторін.

Договір на проведення аудиту має наступну структуру:

- предмет договору;
- зобов'язання сторін;
- порядок здачі і приймання робіт;
- термін виконання робіт;
- вартість робіт і порядок розрахунків;
- відповідальність сторін;
- термін дії договору;
- особливі умови.

Джерелами інформації на етапі попереднього планування можуть бути: офіційні публікації, нормативно – законодавчі акти, що регулюють діяльність клієнта, засновницькі документи, Статут підприємства, протоколи засідань

Ради директорів, зборів акціонерів, наказ про облікову політику, внутрішні звіти служби внутрішнього аудиту, посадові інструкції, організаційна структура, статистична звітність, фінансова звітність, матеріали попередніх перевірок контролюючих органів, судові позови тощо.

5.4 Загальний план аудиторської перевірки.

Після отримання необхідної інформації в процесі попереднього (стратегічного) планування аудитор приступає до розробки загального плану аудиту.

Загальний план аудиторської перевірки є документом організаційно – методологічного характеру, який містить основні етапи процесу аудиту, що розміщені в логічній послідовності, із зазначенням видів запланованих робіт, періоду їх проведення, відповідальних виконавців та інших питань. Відповідно до МСА «Планування» аудитор повинен розробити і документально оформити загальний план аудиторської перевірки, який має містити в собі, як очікуваний обсяг, так і етапи проведення аудиторської перевірки.

Загальний план аудиторської перевірки має бути досить детальним для того, щоб бути інструкцією для розробки програми аудиту, його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором.

Під час розробки загального плану аудиторської перевірки беруться до уваги результати попереднього (стратегічного) планування.

Загальний план аудиторської перевірки складається з врахуванням особливостей діяльності клієнта, організації бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, визначеного аудиторського ризику та рівня суттєвості.

Форма загального плану проведення аудиторської перевірки є довільною. Це означає, що аудиторські фірми (аудитори) мають право самі розробляти зміст, структуру загального плану проведення аудиторської перевірки.

Нижче наведений зразок загального плану проведення аудиторської перевірки, який включає етапи: підготовчий; фізичної перевірки (інвентаризація); фактичний (основний) етап; заключний етап. Кожний з цих етапів може бути деталізований відповідно поставленої мети та завдань аудиторської перевірки.

Загальний план проведення аудиторської перевірки повинен розроблятися відповідно термінів проведення аудиторської перевірки відповідно укладеного договору на проведення аудиту.

Мета та завдання кожного етапу аудиторської перевірки повинні забезпечувати якість аудиторської перевірки.

Загальний план проведення аудиторської перевірки розподіляє права та відповідальність аудиторів за етапами процесу аудиту.

Загальний план проведення аудиторської перевірки

Організація, що перевіряється
Період аудиту
Кількість людино-годин
Керівник аудиторської групи
Склад аудиторської групи
Плановий аудиторський ризик
Плановий рівень суттєвості

Етап аудиторської перевірки	Мета завдання	Джерела інформації	Аудиторські процедури	Термін виконання	Відповідальний
Підготовчий					
Фізичної перевірки (інвентаризація)					
Фактичний (основний)					
Заключний					

Керівник аудиторської фірми _____

Для координації роботи аудиторів і співробітників суб'єкта господарювання окремі пункти загального плану проведення аудиторської перевірки можуть обговорюватись з керівництвом суб'єкта господарювання.

У процесі аудиту можуть виникнути причини для внесення змін в загальний план проведення аудиторської перевірки.

Якісно складений загальний план проведення аудиторської перевірки сприяє підвищенню ефективності аудиторської перевірки.

Загальний план проведення аудиторської перевірки розробляється таким чином, щоб аудитор мав змогу на його основі розробити основний документ аудиторської перевірки – програму аудиту.

5.5 Програма аудиторської перевірки.

Відповідно МСА «Планування» аудитор повинен розробити та документально оформити програму аудиту, яка визначає характер, час і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиторської перевірки.

Програма аудиту повинна відповідати меті та завданням аудиторської перевірки, аудиторські процедури повинні бути розроблені з урахуванням основних принципів фінансової звітності та якості проведення аудиту.

Програма аудиту деталізує загальний план проведення аудиторської перевірки, містить перелік аудиторських процедур, необхідних для досягнення мети перевірки, складається до початку аудиторської перевірки, але в процесі аудиту вона може змінюватися.

Програма аудиту є набором інструкцій для асистентів, залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю та документування належного виконання роботи. Програма аудиту може містити завдання для кожної ділянки аудиторської перевірки та бюджет часу, де зазначається кількість годин, відведених на різні ділянки або процедури аудиторської перевірки.

Результати аудиторських процедур та висновки аудитора по кожному пункту програми фіксуються в робочих документах аудитора, на підставі робочих документів готується аудиторський висновок.

Програма аудиторської перевірки відображає організацію та методику проведення аудиту. Методика аудиту повинна виділяти основні аспекти проведення аудиторської перевірки до складу яких входять: бухгалтерський, юридичний, спеціальний:

- бухгалтерський аспект включає методику перевірки окремих об'єктів бухгалтерського обліку (основні засоби, дебіторська заборгованість, власний капітал, зобов'язання і інші);

- юридичний аспект включає вивчення правової сторони відображення фінансово-господарських операцій і фактів суб'єкта господарювання в бухгалтерському обліку;

- спеціальний аспект включає методику проведення аудиту суб'єктів господарювання за спеціальними ознаками (підприємства із іноземними інвестиціями).

При розробці програми аудиту необхідно враховувати всі аспекти. Це означає, що аудиторські процедури повинні відображати не тільки перевірку окремих рахунків, відображення в регістрах обліку та фінансовій звітності, але і законність проведених розрахунків відповідно чинного законодавства.

На теперішній час не існує єдиного підходу до форми та змісту програм аудиторських перевірок. Форма і зміст програми залежить від кваліфікації аудитора, який складає програму.

Приклади складання програм аудиторської перевірки наведені нижче:

Програма аудиту

Організація, що перевіряється

Період аудиту

Кількість людино-годин

Керівник аудиторської групи

Склад аудиторської групи

Плановий аудиторський ризик

Плановий рівень суттєвості

Приклад 1.

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Період проведення	Методи перевірки	Аудиторські докази	Код робочого документа	Контроль виконання	Примітки
1							
2							
3							
...							

Приклад 2.

Завдання	Процедури перевірки	Терміни проведення	Обсяг перевірки	Індекс робочого документа

Приклад 3.

Мета аудиту	Аудиторські процедури	Період проведення	Індекс робочого документа	Виконавець	Примітки

Приклад 4.

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Термін перевірки	Примітки

У програмі аудиту час проведення запланованих аудиторських процедур має відповідати термінам загального плану аудиту.

Складання якісної програми аудиторської перевірки забезпечує якість проведення аудиторської перевірки.

Контрольні питання.

1. Назвіть основні етапи аудиторської перевірки.
2. Що означає «планування» відповідно МСА?
3. Яким чином відбувається планування аудиту відповідно МСА?
4. Назвіть мету планування аудиту.

5. Назвіть основні принципи планування аудиту, надайте їх характеристику.
6. Що передбачає попереднє планування?
7. Наведіть питання, які слід урахувати аудитору під час попереднього планування відповідно МСА.
8. Поясніть що означає лист - згода на проведення аудиторської перевірки.
9. Поясніть структуру та призначення договору на проведення аудиту.
10. Назвіть джерела інформації на етапі попереднього планування.
11. Назвіть мету загального плану проведення аудиту та його призначення.
12. Назвіть мету та призначення програми аудиту.