

## 4.8. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА (ТЭК)

Малка Е.В., соискатель ученой степени кандидата экономических наук

Ростовский Государственный Экономический Университет «РИНХ»

В данной статье исследовано влияние отраслевой специфики на процесс планирования аудиторской проверки на примере организаций топливно-энергетического комплекса. В ходе исследования выявлены десять основных особенностей топливно-энергетической отрасли и проведен анализ их влияния на процесс планирования из ключевых при разработке методики и подхода к проведению аудита. Большое внимание уделено анализу понимания современными авторами процесса планирования аудиторской проверки, используемой при регулировании отношений в топливно-энергетическом комплексе, знание которых необходимо как для бухгалтера, так и для аудитора.

Планирование – начальный и весьма важный этап аудиторской проверки. От качества планирования аудиторской проверки во многом зависит качество аудиторской проверки. В процессе планирования устанавливается объем аудита, выявляются более значимые для аудита участки деятельности клиента, определяются виды аудиторских работ и необходимые аудиторские процедуры.

Процесс планирования осуществляется в соответствии с правилом (стандартом) №3 «Планирование аудита» (утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 №696) (с изм. и доп. от 04.07.2003, 07.10.2004), разработанным на основе ISA 300 «Planning». Применение ФПСАД №3 актуально в условия повторяющегося аудита, в случае, когда аудит проводится впервые целесообразно использовать стандарт №3 в комплексе со стандартом №19 « Особенности первоначальной оценки аудируемого лица».

На основании проведенного нами анализа можно сделать вывод, большинство ученых при рассмотрении сущностной природы планирования опирается на федеральное правило (стандарт) №3 «Планирование аудита».

Таблица 1

### АНАЛИЗ ПОНИМАНИЯ ПРОЦЕССА ПЛАНИРОВАНИЯ СОВРЕМЕННЫМИ АВТОРАМИ

№	Автор	Определение процесса планирования
1	Парушина, С.П. Суворова Аудит [Текст] / Парушина, С.П. Суворова / учебник – М.: ИД «Форум», 2009, с. 71	«Планирование аудита – это определение стратегии и тактики аудита, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели» [4]
2	Черноморда П.В и Каракова А.А.	Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур и основывается на трех принципах: Комплексности: принцип комплексности означает, что все этапы планирования – предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита должны быть взаимосвязаны и согласованы между собой. Непрерывности: принцип непрерывности предполагает, что в план аудита могут вноситься изменения и дополнения в ходе аудиторской проверки по мере выявления промежуточных результатов или каких-то фактов, которые не были известны на начальном этапе планирования. Так, могут корректироваться запланированный уровень существенности или аудиторского риска, перечень предусмотренных аудиторских процедур и др. Принцип оптимальности: принцип оптимальности планирования означает гибкость и вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана программы аудита. При этом критерий выбора оптимального плана определяет сама аудиторская организация [1, с. 60]
3	Слатецкая Н.Ю. Системный подход к планированию аудита // «Аудиторские ведомости», №4, 2004	Планирование, принципы и значение которого раскрыты в ФСА-3 «Планирование аудита» и в МСА-300 «Планирование», является обязательной составляющей аудиторской проверки. В процессе планирования необходимо рассмотреть множество аспектов, для того чтобы разработать и оформить документально общий план аудита, оценить предполагаемый масштаб и порядок аудиторских действий, составить программу аудита, определить характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, а также обеспечить порядок рабочих взаимоотношений с клиентом. Учитывая сложность и значение этих действий для повышения эффективности аудита, по нашему мнению, необходим системный подход к организации планирования. Такой подход подразумевает планомерный, документальный процесс накопления, анализа и подтверждения информации о целях и возможностях аудита в данных обстоятельствах, а также знаний об экономическом субъекте, достаточных с позиций разумной уверенности, для принятия своевременных решений[5].
4	Лабынцев Н.Т. Иосипчук В.А. Планирование аудита в условиях банкротства // «Аудиторские ведомости», №3, 2005	В соответствии с федеральным Правил (стандартом) №3 «Планирование аудита» (утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 N 696) (с изм. и доп. от 04.07.2003, 07.10.2004), разработанным на основе ISA 300 Planning, планирование аудита включает разработку общей стратегии на базе детального анализа ожидаемого характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Традиционно процесс планирования аудита включает три стадии – изучение бизнеса; оценка рисков и существенности; оформление программы аудита[3]

№	Автор	Определение процесса планирования
5	Суглобов А.Е. Планирование аудита в соответствии с российскими и международными стандартами// «Аудиторские ведомости», 2006, №6	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 [6]
6.	Федеральное правило (стандарт) №3	Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур [8]
7.	Хахонова Н.Н. Аудит:учебник/Н.Н. Хахонова И.Н. Богатая. – М. – КНОРУС, 2011. – 720 с.	Планирование – это разработка общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур[7, с. 108]

Планирование – это начальный, но один из самых важных этапов аудиторской проверки, так как уже на данном этапе разрабатывается общая стратегия и тактика проведения аудиторской проверки. От правильности выбранной стратегии во многом зависит и качество и эффективность процесса аудиторской проверки. Мы попытались дать свое собственное определение понятию «планирование аудита» с точки зрения процессного подхода. По нашему мнению планирование представляет собой сложный процесс, состоящий из цепочки взаимосвязанных бизнес-процессов, результатом которого является разработка конечной стратегии и тактики к проведению аудиторской проверки того или иного аудируемого лица, в соответствии с особенностями деятельности заказчика.

На наш взгляд процесс планирования аудиторской проверки коммерческой организации топливно-энергетического комплекса будет включать следующий состав, представленные на рис. 1.

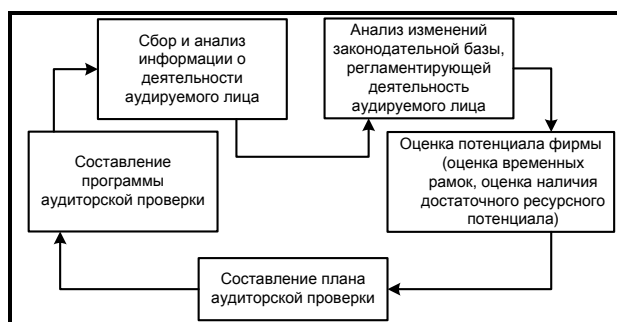


Рис. 1 Процесс планирования

Рассмотрим более детально каждую из составляющих процесса планирования в разрезе пяти бизнес-процессов.

1. Сбор и анализ информации о деятельности аудируемого лица.
2. Анализ изменений законодательной базы, регламентирующей деятельность аудируемого лица.
3. Оценка потенциала фирмы (оценка временных рамок, оценка наличия достаточного ресурсного потенциала).
4. Составление плана аудиторской проверки.
5. Составление программы аудиторской проверки.

I. Анализ информации о деятельности аудируемого лица, которая позволит получить достаточное понимание о деятельности аудируемого лица. Данный этап является основополагающим, так как именно на этом этапе будет получено предварительное понимание о деятельности аудируемого лица. Выявляются потенциальные риски, на основании обработанной информации подготавливается предварительный план и про-

грамма аудита, выявляются необычные отклонения, которые потенциально могут нести риски.

II. На этапе анализа и оценки изменений в законодательной базе, регламентирующей деятельность в топливно-энергетическом комплексе, выявляются риски и слабые стороны, которые могут оказать влияние на ход аудиторской проверки. На данном этапе будет получено понимание о том, есть ли необходимость осуществлять аудиторские процедуры, позволяющие оценить какие дополнительные аудиторские процедуры, потребуется провести с целью подтверждения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Именно на этом этапе разрабатываются специфические процедуры, характерные только для топливно-энергетического комплекса.

III. На основании собранной информации аудитор оценивает временные затраты и количество квалифицированного персонала для осуществления качественной и эффективной аудиторской проверки.

IV. Составление программы аудиторской проверки. На основании собранной и проанализированной информации составляется предварительный план аудиторской проверки, который должен пересматриваться в течение всего периода проверки. Именно данная процедура позволит своевременно реагировать на все изменения, которые выявляются в ходе аудиторской проверки.

V. Составление плана аудиторской проверки. На основании проведенных исследований аудитор разрабатывает четкий план действий, аудиторские процедуры, которые должны быть применены в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности. Остановимся более подробно на объекте нашего исследования – топливно-энергетическом комплексе. Имея представления о имеющихся рисках, в силу специфики деятельности (высокий риск реальности дебиторской задолженности в силу того, что большая доля выручки производится физическим лицам. Сверку расчетов с данной группой потребителей произвести практически невозможно. В данной области существует два риска – риск признания выручки, риск завышения дебиторской задолженности). Таким образом, аудитору необходимо разработать такие процедуры, которые позволят собрать достаточное количество аудиторских доказательств и как результат получить достаточный уровень уверенности в том, что и реализация признана правомерно, и что дебиторская задолженность отражена в верной сумме. Примером таких процедур, может быть детальное тестирование на выборочной основе платежных документов, чтоб получить достаточный уровень уверен-

ности в том, что расчетные операции по данному виду задолженности производятся. Также например, мы понимаем, что в компании электроэнергетики существует такая схема распределения денежных средств как «котел сверху», «котел снизу», «прямая работа с потребителем». То есть, понимая данную особенность, аналитические процедуры по подтверждению сумм выручки и себестоимости необходимо разрабатывать с учетом данных особенностей. Не понимая или не учитывая данную особенность, результат может содержать искажения. Также необходимо понимать, что реализация газа или нефтепродуктов идет на экспорт, и планировать аналитические процедуры по подтверждению налога на добавленную стоимость необходимо именно с учетом данной особенности.

При планировании должны соблюдаться частные принципы, такие как:

- комплексность;
- непрерывность;
- оптимальность.

Сущность данных принципов и их использование при планировании аудита расчетных операций отражены в табл. 2.

Приступая к планированию на самой начальной стадии необходимо оценить ресурсный потенциал, профессиональную компетентность аудиторов, которые будут включены в аудиторскую группу, оценить уровень знаний, которыми обладают аудиторы об отрасли и бизнесе клиента, о временных рамках проверки. Все неординарные специфические особенности и характеристики должны учитываться на стадии планирования и влиять на формирование итогового плана и программы аудита расчетных операций. Например, структура как дебиторской, так и кредиторской задолженности влияют на формируемые план и программу аудита. Мы понимаем, что в структуре дебиторской задолженности значительная доля относится к задолженности физических лиц, то есть нам необходимо продумать процедуры, которые позволят нам получить достаточный уровень уверенности, что дебиторская задолженность существует, что она отражена в правильной сумме, что под всю сомнительную задолженность создан резерв

При планировании аудита и составлении программы аудита, как в целом, так и конкретно для аудита расчетных операций важным моментом является определение приемлемого уровня существенности. В аудите принцип существенности является определяющим в решении многих профессиональных вопросов. Это подтверждает анализ положений действующих отечественных и международных стандартов аудита.

Категория существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском раскрыты в российском правиле стандарте аудита №4 «Существенность в аудите», который разработан на основе международного стандарта аудита (МСА 320 «Существенность в аудите»).

Уровень существенности – это предельная величина ошибки, которую может содержать бухгалтерская отчетность, и она не будет нести в себя материального искажения финансового состояния хозяйствующего субъекта. Исходя из своего профессионального суждения, выбирается метод распределения общего уровня существенности и закрепляется в форме внутреннего стандарта.

В коммерческих организациях ТЭК при расчете приемлемого уровня существенности обычно используют прибыль до налогообложения в большинстве случаев, поскольку именно этот показатель позволяет оценить приемлемый уровень ошибки, при превышении которого пользователь не может полагаться на финансовую отчетность. Также в качестве базового показателя для расчета уровня существенности используется валовая выручка (реже, чем прибыль до налогообложения). В качестве некоторого вывода можно утверждать, что на выбор базового показателя при расчете уровня существенности влияет деятельность клиента, непосредственно деятельность клиента, его особенности, например для некоторых энергетических распределительных компаний при расчете уровня существенности целесообразно использовать показатель чистые активы, нежели прибыль, особенно в случаях, когда компания несет убытки. Далее рассчитывается плановая существенность. Результаты вычисленного уровня существенности оформляется в рабочем документе.

Таблица 2

**СУЩНОСТЬ ДАННЫХ ПРИНЦИПОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ АУДИТА РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

№	Принцип планирования аудита	Сущность принципа	Использование принципа применительно к планированию учета аудита финансовых результатов
1	Принцип комплексности	Предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования – от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита	Раздел «Аудит учета дебиторской и кредиторской задолженности» должен присутствовать как в предварительном, так и общем плане и программе аудита
2	Принцип непрерывности	Выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, дочерним обществам)	Раздел «Аудит учета дебиторской и кредиторской задолженности» должен включаться в план и программу аудита на заключительных этапах осуществления аудиторских процедур с учетом пожеланий аудируемого лица и загруженности аудиторов занятых при проверке. Кроме того, план может уточняться и корректироваться
3	Принцип оптимальности	В процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской фирмой	Для достижения оптимальности целесообразно обсуждать отдельные разделы плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также членами ревизионной комиссии аудируемого лица

Следует отметить уровень существенности для промежуточного визита и финального визита аудита будет разным, так как в расчет применяются показатели на дату промежуточного аудита и финального аудита. Поэтому в процессе планирования, и дальнейшей работы аудитор должен помнить и не забывать пересматривать уровень существенности.

Третьим компонентом, который играет большое влияние на процесс планирования аудита и составление программы является определение аудиторского риска. Аудиторский риск является относительно новым видом риска и представляет собой вероятность принятия неверного решения аудиторской организацией, т.е. риск того, что аудитор может оказаться не в состоянии выразить достоверное мнение о финансовой отчетности. Оценка аудиторского риска менеджментом аудиторской организации представляет собой важнейшую задачу, так как степень риска напрямую связана с качеством аудиторской проверки [2].

Определение аудиторских рисков является одним из важнейших компонентов. Стоит отметить, что для многих компаний ТЭК дебиторская задолженность присваивается высокий уровень риска в отношении существования, оценки, отражения в правильном периоде. Например, для многих компания в энергетике существует риск того, что большая дебиторская задолженность от физических лиц является просроченной, а резервы по сомнительным долгам под нее не начисляются. Сложность еще заключается и в том, что подтвердить дебиторскую задолженность физических лиц крайне сложно. То есть, при планировании аудита расчетных операций аудитор необходимо увеличить аудиторские процедуры, как по существу, так и детальные тесты с целью подтверждения величины дебиторской задолженности на отчетную дату.

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что процесс планирования является основополагающим, от грамотности планирования зависит результат дальнейшей работы, преимуществом процесса планирования является его гибкостью подверженность к корректировке. Таким образом, залог успеха начинается в грамотном планировании. В виду того что аудит может быть проведен пообъектным и циклическим методом, соответственно и подходы к планированию данных методов проведения аудиторских проверок будут различными. Основным критерием должна быть оптимизация процесса аудита до максимально эффективной степени. Одним из этапов процесса планирования является расчет уровня существенности, а также определение величины аудиторского риска. Анализ экономической литературы по данным вопросам показал, что все без исключения авторы утверждают, что выбор оптимального базового показателя для расчета уровня существенности для каждого клиента может быть разным. Все зависит от показателей отражающих финансовый результат деятельности (либо мы выбираем выручку до налогообложения, после налогообложения и т.д.), если аудируемое коммерческая организация получало прибыль в течение отчетного года. В случае убыточной работы, выбор данных показателей не дает оптимального необходимого результата. Соответственно, аудитор будет выбирать показатель, который наиболее точно отражающий уровень существенности (средняя стоимость основных средств и другие показатели). При

определение величины аудиторского риска, аудитор руководствуется такими нормативными актами как Правило (стандарт) №3 «Планирование аудита», Правило (стандарт) №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту», Правило (стандарт) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». На основании накопленного опыта и знания деятельности аудируемого лица аудитор определяет уровень неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения.

Мы провели расчет уровня существенности одной из организаций топливно-энергетической отрасли. В качестве базового показателя была выбрана выручка до налогообложения. Все расчетные процедуры приложены к рабочему документу «Расчет существенности». В качестве базового показателя мы выбрали прибыль до налогообложения, так как ключевая цель увеличить прибыль, последние 5 лет коммерческая организация имела положительный финансовый результат, является большой период времени плательщиком дивидендов. Прибыль до налогообложения умножается на 5%, полученный показатель является общим показателем уровня существенности.

На основании анализа используемых методик к проведению процесса планирования аудиторской проверки мы предложили следующие нововведения:

- Разработка программного продукта, который был бы взаимосвязан со всеми сегментами аудиторской проверки, таким образом, что при выявлении каких-либо нарушений, которые могли бы повлиять на процесс аудиторской проверки, аудитору необходимо сразу же оценить влияние на риски, на уровень существенности. На наш взгляд, предварительный план зачастую не может содержать в себе все элементы, они проявляются намного позже уже в процессе аудиторской проверки, от своевременности пересмотра процедур, утвержденных в процессе планирования, во многом зависит исход всей проверки, качество работы и эффективность всей проделанной работы.
  - Разработка обязательной внутренней документации, со строгими сроками исполнения, что позволило бы своевременно реагировать на изменения на всех стадиях аудиторской проверки. На наш взгляд издержками процесса аудиторской проверки является то, что в ходе аудиторской проверки не всегда удается своевременно реагировать на изменения, ввиду различных факторов, таких как: человеческий фактор, необходимость обрабатывать огромные массивы информации в условиях ограниченного времени и прочие факторы.
  - В соответствии с существующими особенностями топливно-энергетической отрасли и их влияния на формирование методики аудита, необходимо учесть все эти особенности в процессе планирования. Например: особенность 1. «Использование специфической отраслевой нормативно-правовой базы включающей нормативные правовые акты, которые существенным образом влияют на деятельность аудируемого лица» напрямую влияет на наличие специфической, характерной только для данной отрасли базы, оказывает прямое влияние учетные процессы. Это и использование тарифов, льгот, получение субсидий, все это находит отражение в бухгалтерском учете аудируемых лиц.
- План и программа аудита расчетных операций должна содержать в себе прямую ссылку на то, что аудиторской команде необходимо провести анализ законодательной базы, регламентирующей деятельность аудируемого лица. Даже если данное аудируемое лицо аудируется данной компанией не первый год, данная процедура должна быть произведена, в целях получе-

ния понимания, что происходило в деятельности аудируемого лица. Особенно это очень важно в рамках проведения аудита в компаниях энергетического сектора. Энергетика за последнее десятилетие претерпела серьезные преобразования и продолжает изменяться. Для аудитора очень большое значение имеет достижение понимания происходящих процессов. Поскольку эти процессы напрямую оказывают влияние на процесс формирования выручки, себестоимости, инвестиционной программы и прочего. Уже на этапе планирования понимают, что произошло в законодательстве и регулировании. Можно предположить какие изменения были у аудируемого лица. Что позволит уже на начальном этапе заложить больше времени на проверку, выявить новые риски и прочее.

Особенность 2. «Особенности рынка товаров, работ и услуг. Особенности состава участников рынка:

- игроки оптовой энергобиржи «ФОРЭМ»;
- участники розничного рынка электрической энергии;
- участники Рынка нефтепродуктов (розничный и оптовый);
- участники рынка газа».

Данная особенность приводит к созданию специфических только для данной отрасли рынков с характерными для них системами расчетов. Что это значит? Это значит, что в процессе планирования аудиторю необходимо учесть данное влияние на процесс проведения аудиторской проверки. То есть план и программа аудиторской проверки в целом, так и применительно к исследуемой нами области должна включать данную особенность, необходимо предусмотреть аудиторские процедуры снижающие риски, возникающие в связи с тем, что аудируемое лицо работает на том или ином рынке. Необходимо иметь четкое понимание структуры и работы данного рынка, его устройства, какие риски несет аудируемое лицо работая на данном рынке, когда и при каких условиях данные риски могут стать реальной угрозой для аудируемого лица. То есть аудиторю необходимо предусмотреть выполнение процедур, выявляющих данные риски.

Особенность 3. Электронные торговые площадки и биржевая торговля газом на нерегулируемом секторе внутреннего рынка газа России. Топливо-энергетический комплекс отличается от других отраслей наличием биржевой торговли, которая постепенно стала вводиться во все подотрасли ТЭК. Использование таких способов торговли ведет к организации специальных учетных процессов, требующих проверки в ходе аудита. На наш взгляд, решением данной проблемы может служить, разработка специальных стандартов внутренней документации процесса планирования аудиторской проверки. Данные документы будут включать в себя определенные перечень вопросов, ответы на которые позволят выявить наличие данной особенности в системах аудируемого лица, далее данные документы должны иметь перекрестные ссылки на документы, которые могут предлагать определенный перечень процедур характерный для данной особенности. Аудитору необходимо будет оценить все эти процедуры и выбрать наиболее эффективные применительно к данному аудируемому лицу, в зависимости от масштабов деятельности, сложности бизнес – систем, сложности расчетных отношений и тд. На наш взгляд, легче всего адаптировать эту методику в программный продукт, который использует аудиторская компания, так программа будет самостоятельно идентифицировать характеристики, основываясь на ряде ук-

занных показателей, что значительно улучшит эффективность процесса и позволит, учитывать все наиболее важные и критичные условия.

Особенность 4. Государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: хозяйственные операции регулируются Федеральной антимонопольной службой влияет на то, что необходимо проверить соблюдается ли принцип контроля со стороны ФАС за операциями попадающим в класс, регулируемых ФАС. Данная особенность должна так же быть учтена в процессе планирования. План и программа аудита должны учитывать данные особенности при планировании аудиторской проверки. Необходимо учитывать то, что аудитору необходимо ознакомиться с регламентами ФАС, с нарушениями, со всеми судебными делами в области нарушений. Не фигурирует ли аудируемое лицо в делах, не замечено ли оно в правонарушениях и прочее. Провести анализ того, что все требования соблюдаются и что данное направление не несет потенциальных рисков. Данная процедура позволит получить уверенность, что все данные отражены верно, что компания не имеет условия обязательств, которые должны найти свое отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Особенность 5. Государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: Государственное регулирование тарифов посредством Федеральной службы по тарифам России. Проверка правильности оценки сумм дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с установленными тарифами.

Особенность 6. Работа с очень крупными клиентами как на уровне страны в целом, так и на международном уровне. Наличие постоянных клиентов делает необходимым проверку соблюдения платежной дисциплин и проведение экономико-правовой экспертизы договоров.

Особенность 7. Договора на оказание услуг заключаются на межгосударственном уровне. Данная особенность наиболее актуальна для предприятий нефтегазовой отрасли. Данная особенность информирует о том, что государственная поддержка может быть с одной стороны расценена как некий гарант, того что обязательства должны будут быть выполнены. При проведении аудиторской проверки наличие таких договоренностей может сигнализировать о том, что данная операция действительно подтверждена и имеет право на существование. Но аудитор должен заложить в план и программу аудиторской проверки процедуры которые позволят идентифицировать наличие таких договоренностей, оценить величину таких операций, проверить что данная особенность нашла отражение в раскрытиях бухгалтерской отчетности, что все заинтересованные пользователи будут проинформированы о данной особенности.

Особенность 8. Система долгосрочных контрактов оказывает влияние на то, что возникает необходимость проверки в ряде случаев информации не только за один год, а в пределах выполнения контракта на предмет соблюдения его условий в части расчетов.

Особенность 9. Преобладающее количество агентских договоров и договоров комиссии оказывают прямое влияние на расчетные операции, поскольку в хозяйственной операции участвует как минимум три субъекта, что непосредственно находит отражение в учете.

Необходимо учитывать сложности связанные с процедурой работы по агентским договорам. Аудитору необходимо учитывать при планировании аудиторской

проверки расчетных операций данную особенность. Оценить риски влияния не только на величину расчетных операций, но и на другие направления аудиторской проверки (аудит налогообложения, аудит продаж, аудит себестоимости продукции и пр.)

Особенность 10. Государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: Перекрестное субсидирование предприятий энергетического комплекса. Размер перекрестного субсидирования «прячется» в тарифы по передаче электроэнергии. В результате тарифы устанавливаются «кривые», и их размер не имеет ничего общего с реальной стоимостью услуг по передаче. Аудитору необходимо оценить риски связанные с получением данного вида государственной поддержки. Оценить все риски, которые могут влечь за собой данные операции. При планировании и составлении программы аудиторской проверки, аудитору необходимо заложить в план и программу необходимый объем аудиторских процедур, для подтверждения данных операций. В процессе аудиторской проверки аудитору необходимо получить доказательства правомерности получения и расходования субсидий и тд.

На наш взгляд важно также учесть схему расчетных операций, например интересной является схема распределения денежных средств в компаниях энергетической отрасли. Применение так называемых «котлов сверху», «котлов снизу», «котлов сбыта». То есть изначально, методика аудиторской проверки будет включать себя процедуры анализа данных расчетных отношений, результаты будут намного эффективней. То есть аналитические процедуры по анализу выручки и себестоимости будут учитывать данные особенности.

На основании проведенных исследований можно сделать вывод, процесс планирования представляет собой процесс, как правило, состоящий из нескольких этапов (предварительное планирование, промежуточное планирование, утверждение итогового плана). На этапе планирования оцениваются аудиторские риски, устанавливается уровень существенности, утверждается программа аудиторской проверки. То есть, планирование это важнейший элемент в методике аудита, от правильности и грамотности планирования во много зависит эффективность процесса.

Проведенный нами анализ особенностей, свойственных топливно-энергетическому комплексу позволил нам сделать предложения, которые на наш взгляд могут сделать работу более эффективной и продуктивной. Качество и эффективность работы во многом зависит от своевременной реакции на некие идентификаторы, которые могут сигнализировать о необходимости пересматривать процедуры, расширять спектр проверки, снижать или увеличивать материальность. Стадия планирования это некий предварительный идентификатор, которые позволяет на более ранней фазе аудиторской проверки запланировать и организовать процесс так, чтобы вся проверка была наиболее эффективна, качественна и дала наиболее продуктивные результаты.

Важнейшим является разработка программного продукта, особенность данного продукта будет заключаться в том, что все процедуры на всех стадиях аудиторской проверки будут иметь тесную взаимосвязь со всеми стадиями проверки. То есть на самой ранней стадии – стадии планирования были оценены риски, системы бухгалтерского учета, СВК, рассчитана мате-

риальность, оценены риски. На наш взгляд слабыми сторонами существующих методик, является то, что пересмотр аудиторских процедур, рисков, материальности, не производится своевременно, что ведет к тому, что эффективность и качество аудиторской проверки снижается. Программный продукт позволит снизить риск нехватки достаточного количества профессиональных знаний, так как в интерактивном режиме программа будет задавать необходимые вопросы, на основании полученных ответов, будут формироваться несколько вариантов действий. Аудитор сам выбирает из предложенных вариантов наиболее приемлемый или предлагает свой вариант. Данная особенность сократит риск того, что не все особенности будут учтены. Программный продукт будет содержать различные варианты аудиторских процедур, на основании полученных ответов от аудитора система, основываясь на математических методах, рассчитает наиболее точную и приемлемую методику и будет агрегировать все особенности и специальные процедуры в одну. Вторая особенность программы будет то, что на всех этапах проверки программа позволяет оценивать все изменения и их влияние на ход проверки, и в случае необходимости осуществлять пересмотр процедур, пересчет материальности, переоценку аудиторских рисков, что даст максимальный результат, и будет способствовать повышению качества аудиторской проверки. В ходе аудиторской проверки система бы могла самостоятельно идентифицировать критические идентификаторы, суммировать их и в виде определенного отчета выдавать аудитору. Аудитор мог бы анализировать их и расставлять рейтинг критичности, выдвигать пути решения. На наш взгляд это качественным образом улучшило работу аудитора.

## Литература

1. Аудит: под ред. П.В. Черноморда, А.А. Каракова. [Текст] П.В. Черноморда, А.А. Каракова. – М.: Изд-во Российской экономической академия. – 2003. – 352 с.
2. Земсков В.В. Оценка аудиторского риска [Текст] // Земсков В.В. – «Аудиторские ведомости». - 2007. - №3. [электронный ресурс].
3. Лабынцев Н.Т., Иосипчук В.А. Планирование аудита в условиях банкротства [Текст] // Лабынцев Н.Т., Иосипчук В.А. – «Аудиторские ведомости», №3, 2005.
4. Парушина, С.П. Суворова Аудит [Текст] / Парушина, С.П. Суворова / учебник – М.: ИД «Форум», 2009 – 288 с.
5. Слатецкая Н.Ю. Системный подход к планированию аудита [Текст] // Слатецкая Н.Ю. – «Аудиторские ведомости», №4, 2004.
6. Суглобов А.Е. Планирование аудита в соответствии с российскими и международными стандартами [Текст] // Суглобов А.Е. – «Аудиторские ведомости», 2006, №6.
7. Хахонова Н.Н. Аудит: учебник [Текст] / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М. - КНОРУС, 2011. – 720 с.
8. Сайт Минфина.

*Малка Елена Владимировна*

## Ключевые слова

Понимание деятельности аудируемого лица; отраслевая специфика; методика аудита дебиторской и кредиторской задолженности; топливно-энергетическая отрасль; аналитические процедуры; Федеральный (общероссийский) оптовый рынок электрической энергии (мощности) – ФОРЭМ; электронные торговые площадки; регулирование тарифов; агентские договоры; договоры комиссии; «перекрестное субсидирование»; планирование аудита.

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В данной статье проанализированы подходы к анализу различных видов аудиторских рисков, включая ряд методик по их выявлению. В настоящее время качественное проведение аудита дебиторской и кредиторской задолженности невозможно без разработки плана, отражающего стратегию проведения проверки и программы аудита. Разработка методик выявления и анализа аудиторских рисков имеет большое значение.

Научная новизна и практическая значимость. В статье исследован понятийный аппарат в области планирования аудита. В частности, рассмотрены позиции различных ученых на сущностное понимание процесса планирования. Процесс планирования рассматривается автором как сложный процесс, состоящий из цепочки взаимосвязанных процессов, результатом которого является разработка конечной стратегии и тактики к проведению аудиторской проверки того или иного аудируемого лица, в соответствии с особенностями деятельности заказчика. Детально рассмотрены основные бизнес-процессы, осуществляемые аудитором в ходе планирования. Автор обосновывает необходимость учета отраслевых особенностей в процессе планирования аудита дебиторской и кредиторской задолженности. В статье выявлены и исследованы с точки зрения влияния на процесс проведения проверки десять особенностей, которые необходимо учитывать при планировании аудита.

Опубликованные наработки позволят повысить эффективность аудиторских проверок в коммерческих организациях топливно-энергетического комплекса, а также оптимизировать время, затраченное на выполнение аудиторского задания, посредством рационализации процесса планирования. Результаты исследования могут быть использованы при разработке отраслевых внутрифирменных стандартов в аудиторских организациях.

Заключение: статья написана грамотным научным языком, в работе четко прослеживается логическая структура. Материал статьи оформлен в соответствии с существующими требованиями, предъявляемыми к статье такого рода. Считаю, что данная работа имеет научную и практическую значимость и может быть опубликована в открытой печати.

*Хахонова Н.Н., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»*