**Содержание**

1.Введение …………………………………………………………….3

2.**Методологические основы аудиторской деятельности…………..4**

3.Методы организации проведения аудиторских проверок………..7

4.Класификация методов аудита……………………………………..9

5. Виды и источники их получения………………………………….11

6. Методологические подходы к технике проведения аудита……..14

7. Методические приемы и способы проведения аудита…………..20

8.Общенаучные методы………………………………………………29

8.1 Собственные методы аудита…………………………………..30

8.2 Нормативно-правовые методы аудита………………………..31

8.3 Эмпирические методы…………………………………………31

8.4 Методы аудита, заимствованные из других наук…………….32

9.Аудиторские процедуры……………………………………………34

10.Заключение.……………………………………………………....38

11.Список использованной литературы…………………………...39

**Введение**

Данная курсовая работа посвящена рассмотрению основных методов проведения аудита.

Актуальность темы определяется тем, что переход всего народного хозяйства страны к рыночной эко­номике, ускоренное развитие предпринимательства, возникно­вение новых организационно-правовых форм организаций (ак­ционерных обществ, обществ с различнойответственностью, производственных кооперативов и др.) и многообразных форм собственности коренным образом повлияли на механизм систе­мы экономического контроля. Коренные изменения произошли в структуре контрольно-ревизионных служб и видов контроля.

Экономический контроль в Казахстане становится одним из важнейших элементов рыночной экономики. Появились и дей­ствуют новые контролирующие государственные и негосударст­венные органы, позволяющие обеспечить необходимой инфор­мацией всю систему и уровни управления.

Одним из значимых в настоящее время, а также перспектив­ных и эффективных видов экономического контроля в условиях рынка является независимый контроль. Независимый контроль проводится аудиторами, аудиторскими организациями (фирма­ми), осуществляющими свою деятельность на договорной ком­мерческой основе за счет заказчика (проверяемого субъекта, в отдельных случаях за счет бюджетных средств) — клиента.

В стране за последние годы проведена большая работа по созданию системы независимого аудиторского контроля, подго­товке кадров аудиторов и лицензированию их деятельности, регламентации профессиональных обязанностей, прав и ответ­ственности аудиторов в соответствии с принятыми отдельными законодательными актами. Опубликованы ряд учебников, учеб­ных и практических пособий по аудиту. История, проблемы, опыт развития и становления аудита рассматриваются учены­ми — экономистами и практиками на страницах различных журналов и других периодических изданий. Вместе с тем проб­лемы организации, методологии и техники проведения аудита применительно к сельскохозяйственным формированиям оста­ются мало изученными и не получают информационного осве­щения.

**2.Методологические основы аудиторской деятельности**

В трудах современных философов метод все больше становится «средством реализации научного подхода к исследуемым явлениям, « в ходе практической деятельности. Метод определяется как «путь познания, опирающийся на некоторую совокупность ранее полученных общих знаний». Таким образом, в философии метод воспринимается именно как возможность познания истины.

Другие науки конкретизируют и детализируют метод научного познания, рассматривая его как приемы, способы, инструменты познания предметов и явлений. «**Метод** - это система принципов, приемов, правил, требований, которыми необходимо руководствоваться в процессе познания». Следовательно, общенаучные методы представляют собой специальные приемы, способы и инструменты.

Вполне общепринятым можно считать и то, что каждая отрасль науки используемые приемы, способы и средства определяет как методы, а применение методов в какой-либо отдельной отрасли науки с четкой последовательностью действий - как методику. И все же метод следует понимать более широко: он характеризует технологию научного познания, являясь способом познавательной деятельности, ее правилом и нормой.

Что касается аудита, то здесь должен использоваться довольно широкий арсенал различных методов. При этом последние, будучи по сути субъективными, могут по-разному интерпретироваться в зависимости от целей и задач, которые ставятся в той или иной ситуации перед аудитом.

Обратим внимание на то, что с помощью методов (способов, приемов, инструментов) не только познается объект аудита, но, что особенно важно, упорядочивается также процесс его организации. К сожалению, в настоящее время неизвестны факты проведения кем-либо специальных исследований по вопросам методов аудита, не говоря уже о внутреннего аудита. Более того, даже в учебной методической литературе по аудиту эти вопросы как будто бы специально замалчиваются. Исключением здесь являются, пожалуй, лишь работы А.Д. Шеремета и В.П. Суйца, а также Л.Р. Смирновой. В практической работе большинство аудиторов сейчас используют лишь незначительную часть существующих методов. При такой ситуации аудит хотя и претендует на высокоинтеллектуальный вид деятельности по уровню научной обеспеченности, он по существу продолжает оставаться не чем иным, как ремеслом.

Именно поэтому возникает объективная необходимость во всестороннем изучении и научной классификации известных специалистам и возможных к использованию методов проведения аудита.

Как в среде практикующих аудиторов, так и среди научных работников принято считать, что методы аудита содержатся в стандартах аудиторской деятельности. Строго говоря, это не совсем так. Действительно, некоторые рекомендации о методах организации проведения аудита, сбора аудиторских доказательств содержатся в ряде российских стандартов аудиторской деятельности, таких как: «Аудиторские доказательства», «Аудиторская выборка», «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности», «Использование работы эксперта». Но методы организации проведения аудита, методы сбора аудиторских доказательств — это, строго говоря, не есть методы аудита. Нельзя считать методами аудита и аудиторские процедуры. Общая схема взаимосвязи методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности, а также место в ней методов аудита представлены на рис. 1.

**Рис.1. Методологические основы аудиторской деятельности**

### 3.Методы организации проведения аудиторских проверок

Применяемые в настоящее время методы организации проведения аудита подразделяются:

* по степени охвата проверяемых данных (сплошная, выборочная, комбинированная проверки);
* в зависимости от метода проведения проверки (документальная или камеральная, фактическая проверки).

**Сплошная проверка** состоит в изучении всей совокупности первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета, а также бухгалтерской отчетности

**Выборочная проверка** основывается на законах теории вероятностей, в соответствии с которыми можно получить достаточно объективные данные о проверяемой совокупности по ее относительно малой части. **Комбинированная проверка** использует методы сплошной и выборочной проверки.

**Документальная (камеральная) проверка** базируется на изучении первичных и сводных документов, финансовой и налоговой отчетности, не предполагает проведения инвентаризаций, устных опросов персонала и руководства проверяемых экономических субъектов. Она чаще всего осуществляется без выезда на проверяемый объект.

**Фактическая проверка** осуществляется, как правило, с выездом на проверяемый объект, в процессе ее проведения могут использоваться подходы, характерные как для сплошной, так и для выборочной проверок.

### Процедуры получения аудиторских доказательств

Процедуры получения аудиторских доказательств являются важным элементом методологии аудиторской деятельности.

**Инспектирование** представляет собой проверку записей, документов и материальных активов. При этом считается, что в ходе инспектирования записей и документов аудиторы получают аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника получения, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

**Наблюдение** состоит в изучении процесса или процедур, выполняемых другими лицами. Так, например, аудитор может наблюдать за проведением подсчета товарно материальных ценностей работниками аудируемой организации, за осуществлением контрольных процедур, правильность которых можно проверить только при непосредственном присутствии.

Документальные аудиторские доказательства включают в себя:

* документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них;
* документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица;
* документальные аудиторские доказательства, созданные субъектом аудита и находящиеся у него.

**Запрос** направлен на получение информации от осведомленных лиц как в пределах, так и за пределами субъекта аудита. Запросы могут быть различными: от официальных письменных обращений, адресованных третьим сторонам, до неофициальных устных запросов, адресованных работникам субъекта аудита. Ответы на запросы обеспечат аудитора сведениями, которыми он ранее не располагал или которые подтвердят аудиторские доказательства.

**Подтверждение** представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение остатка средств на счете, величины дебиторской задолженности и т.д.).

**Пересчет** - проверка точности арифметических подсчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо проведение аудитором самостоятельных подсчетов или расчетов.

**Аналитические процедуры** состоят в изучении значимых показателей и тенденций, включая вытекающие из них взаимосвязи и отклонения, а также в выявлении причин возможных отклонений. Под аналитическими процедурами подразумевают исследование и оценку данных путем их сравнения с другой информацией, которая имеет отношение к объекту аудита. Их применяют в тех случаях, когда обнаруживается определенная взаимосвязь между отдельными показателями. К наиболее распространенным аналитическим процедурам относят общую проверку на достоверность, анализ тенденций, зависимостей, коэффициентов, проверку физического наличия, повторное проведение операций и др.

### 4.Класификация методов аудита

Центральным блоком методологических основ аудиторской деятельности являются сами методы аудита. Однако на сегодняшний день именно этот аспект научного обеспечения аудита остается менее всего разработанным. Вместе с тем для его решения имеются хорошие научные предпосылки. Обусловлено это тем, что в период с 20-х по 90-е годы прошлого века в СССР уделялось большое внимание контролю за деятельностью хозяйствующих субъектов. В связи с этим в настоящее время вопросы теории финансового контроля в нашей стране можно считать разработанными достаточно неплохо. Аудит, являясь одним из видов финансового контроля, безусловно может и должен использовать весь арсенал методов финансового контроля.
Взяв за основу известные общенаучные методы познания, представим один из возможных вариантов классификации методов аудита (рис. 2).

**Рис.2. Схема классификации методов аудита**

**5. Виды и источники их получения**

В ходе проведения проверки аудитор должен получить дос­таточные доказательства для составления объективного и обос­нованного аудиторского заключения о проверяемых финансо­вых отчетах.

Аудиторские доказательства — это информация, собранная аудитором в ходе проверки, и выводы, которые служат для обоснования выражения своего мнения о достоверности бухгал­терской отчетности.

Аудиторские доказательства нужны не только аудиторам, проводящим проверки, но и, прежде всего, основным пользова­телям информации — администрации организации.

Для представителей администрации состав информации определяется в зависимости от выполняемых ими функций и занимаемой должности. Собственников, учредителей и первых руководителей организации, например, больше всего интересу­ют прибыльность, размер чистых активов и ликвидность, а так­же правдивая информация о законности и целесообразности осуществления отдельных хозяйственных операций по налого­обложению, распределению прибыли, начислению дивидендов и др.

Для менеджеров наиболее важной является информация о сумме и норме прибыли, себестоимости и рентабельности, информация в виде рекомендаций по совершенствованию сис­темы управления, улучшению финансового состояния и пла­тежеспособности организации.

Сторонние пользователи информации с прямым финансо­вым интересом (имеющиеся или потенциальные инвесторы) пользуются достоверной информацией финансовой отчетности организации, подтвержденной аудиторским заключением.

Другие внешние пользователи информации, с косвенным финансовым интересом (налоговые и финансовые органы, вне­бюджетные фонды и др.), также заинтересованы в достовернос­ти данных бухгалтерского учета с целью получения от организации максимума налогов и платежей для формирования доходов бюджетов различных уровней и внебюджетных фондов.

Хозяйствующие же субъекты предпринимательства заинтере­сованы в получении, например, максимума прибыли, но при этом стремятся начислять налоги в бюджет как можно меньше.

В обобщенном варианте интересы разных пользователей ин­формации можно называть имущественными интересами. От­сюда возникает необходимость формулировки еще одной важ­ной цели аудита — защита законных имущественных интересов собственников и сторонних потребителей информации.

Таким образом, в условиях рынка администрация, собствен­ники и акционеры преследуют имущественные интересы своей организации, банки, заимодавцы, поставщики, покупатели, другие дебиторы и кредиторы — свои имущественные интере­сы, государственные органы контроля — имущественные инте­ресы государства.

Каждый из дебиторов и кредиторов данного хозяйствующего субъекта в свою очередь заинтересован в устойчивости финан­сового состояния и платежеспособности этой организации. Поэтому все они должны получать объективную и достоверную информацию через финансовую отчетность. Администрация и собственники организации также должны стремиться к тому, чтобы все заинтересованные в развитии ее деятельности парт­неры были уверены в объективности информации.

Для удовлетворения интересов в объективности информации всех заинтересованных сторон необходимо проведение незави­симой аудиторской проверки финансово-хозяйственной де­ятельности организации с целью объективной оценки и под­тверждения реальности показателей бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Отсюда возникает необходимость получения аудиторских доказательств аудиторами в ходе аудита.

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для создания заклю­чения о достоверности бухгалтерской отчетности экономичес­кого субъекта.

При выборе методов получения доказательств следует иметь в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Аудиторские доказательства должны быть релевантными и достаточными. Релевантность доказательств определяется как их ценность для разрешения какой-либо проблемы, а их дос­таточность в каждом конкретном случае определяется на основе оценки системы внутреннего контроля и риска правильности аудиторского заключения. В любом случае аудитор должен быть уверен, что им собрано достаточное количество доказательств нужного качества для составления объективного и обоснован­ного заключения.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними — ин­формация, полученная от клиента в письменном или устном виде, внешними — информация, полученная от третьей сторо­ны в письменном виде, и смешанными — информация, полу­ченная от клиента в письменном или устном виде и подтвер­жденная третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные доказа­тельства и внутренние доказательства.

Доказательства, полученные самой аудиторской организаци­ей, обычно являются более достоверными, чем доказательства, представленные экономическими субъектами.

Доказательства в форме документов и письменных показа­ний обычно являются более достоверными, чем устные показа­ния.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабо­чих документах.

Источниками получения аудиторских доказательств являются:

первичные документы экономического субъекта и третьих лиц; регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;

результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности эко­номического субъекта; устные высказывания сотрудников эко­номического субъекта и третьих лиц; результаты, полученные при сверке документов; результаты инвентаризации имущества. Экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономи­ческого субъекта; бухгалтерская отчетность.

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами счита­ются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Определение достаточности аудиторских доказательств зави­сит от ряда факторов: степени аудиторского риска, т.е. вероят­ности принятия неверного решения аудиторской организацией;

наличия свидетельства от независимого источника (третьих лиц) как более достоверного, чем полученного непосредственно от сотрудников экономического субъекта; получения аудитор­ского доказательства на основе данных системы внутреннего контроля, которое является тем более достоверным, чем лучше состояние системы внутреннего контроля; получения информа­ции в результате самостоятельного анализа как более достовер­ной, чем сведения, полученные от других лиц; получения ауди­торских доказательств в форме документов и письменных показаний как более достоверных, чем показания в устной фор­ме; возможности сопоставления выводов, сделанных в результа­те использования доказательств, полученных из различных ис­точников.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников, и разные по форме представления.

Виды аудиторских доказательств, источники и методы их получения более подробно определены в казахстанском стандарте аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства».

Получение аудиторских доказательств необходимо не только для установления степени достоверности бухгалтерской отчет­ности, но и с целью разработки клиенту различных рекоменда­ций, а поэтому для их получения в процессе аудирования могут быть использованы различные методические приемы и процедуры.

**6. Методологические подходы к технике проведения аудита**

Одна из важнейших функций аудита заключается в том, чтобы своевременно выявить негативные явления в хозяйствен­но-финансовой деятельности проверяемой организации и способствовать их корректировке до того, как эти проблемы перерастут в кризис (до даты составления аудиторского заклю­чения). Поэтому в аудиторской практике возникает необходи­мость использования различных форм осуществления, во вре­мени и в пространстве, контроля с целью своевременной выработки для клиента направлений управления финансами и способов использования ресурсов.

.Форма осуществления контроля характеризует методологи­ческие аспекты и зависи­мости от признака, лежащего в основе того или иного методо­логического подхода, выделяют различные формы проведения контроля. К таким признакам относятся время проведения контроля, источники контрольных данных, способы и приемы его осуществления.

В зависимости от времени проведения аудита можно разли­чать предварительный, текущий и заключительный (последу­ющий) контроль.

Предварительный аудиторский контроль осуществляется до начала работ, совершения хозяйственных операций, подвергав­шихся проверке, и направлен на предупреждение незаконности и нецелесообразности выполнения работ, проведения хозяйст­венных операций в организации. В организациях предваритель­ный контроль используется в ключевых областях — по отноше­нию к трудовым, материальным и финансовым ресурсам. Форма предварительного контроля играет важную роль в повы­шении уровня знаний хозяйственных кадров, их професси­онализма, ответственности за соблюдение законности, целесо­образности и эффективности использования хозяйственных ресурсов.

Предварительный контроль чаще всего проводится внутрен­ними аудиторами и специалистами организации. За последние годы предварительный контроль проводится также независимыми внешними аудиторами и аудиторскими фирмами путем проведения консультационной работы в данной организации, экспертизы различных схем, проектов, бизнес-планов и т.п.

Особенно предварительный контроль необходим для проверки качества материальных ресурсов до их производственного использования, а также планируемых инвестиций, финансовых вложений и финансовых операций. Эта форма контроля необходима также для разработки проектов и экспертизы уже готовых договоров различного характера для заключения с юридическими и физическими лицами, для разработки схем и проектов организации бухгалтерского учета, оптимизации учетной политики, производства продукции (работ, услуг), маркетинга, налогооблагаемых баз, бюджета и других планов организации. В аудиторской практике предварительный контроль может быть использован также для оценки существенности (материальности) в аудите.

Текущий аудиторский контроль проводится непосредственно в ходе осуществления работ или в процессе совершения хозяй­ственных операций и направлен на оперативное устранение недостатков, распространение (внедрение) научно обоснован­ного положительного опыта.

Преимущества данной формы техники проведения контроля заключаются в возможности своевременного выявления и ус­транения допущенных ошибок в бухгалтерских проводках, при нарушении положений законодательных и нормативных актов, связанных с начислением налогов и т.д. Текущая аудиторская проверка позволяет устранить «наследственные» (типичные для данной организации) ошибки и способствует в дальнейшем недопущению таких или аналогичных ошибок, а также позво­ляет свести до минимума «наследственный» (присущий) и кон­трольный (процедурный) риски при аудировании финансовой отчетности организации.

Текущие проверки проводят как внутренние аудиторы, так и независимые внешние аудиторы и аудиторские фирмы путем наблюдения, обследования объектов контроля, консультирова­ния специалистов и руководителей организаций посредством абонентского обслуживания по возникающим правовым, управ­ленческим, налоговым, аналитическим и другим проблемам. Кроме того, текущий аудиторский контроль может проводиться аудиторами, аудиторской фирмой на данном экономическом субъекте по договоренности с ним поэтапно, например, помесячно, поквартально и т.д., т.е. не ожидая конца года, когда хозяйственные операции уже завершены и на некоторые из них повлиять фактически уже невозможно. Текущий аудиторский контроль может быть использован как при инициативном, так и при обязательном аудите с целью подтверждения достовер­ности данных финансовой отчетности организации в конце проверяемого года.

Заключительный (последующий) аудиторский контроль осу­ществляется после выполнения работ и совершения хозяйствен­ных операций. Хотя заключительный (последующий) контроль осуществляется слишком поздно, чтобы ориентировать на про­блемы в момент их возникновения, тем не менее в аудиторской практике он выполняет важные функции. Одна из них состоит в том, что заключительный контроль дает руководству организации информацию о недостатках и ошибках, рекомендации по их устранению и недопущению в будущем. Сравнивая фактически полученные и требовавшиеся результаты работы, руко­водство имеет возможность оценить, насколько реалистично и обоснованно были проведены работы, хозяйственные операции, составлены планы и т.д. Эта процедура позволяет также полу­чить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые направления действий, чтобы избежать этих проблем в будущем.

Заключительный (последующий) контроль обеспечивает так­же объективную оценку деятельности организации и проводит­ся аудиторами, аудиторской фирмой с целью подтверждения достоверности данных периодической и годовой (финансовой) отчетности организации. Заключительный (последующий) контроль для отдельных организаций обязателен (согласно законодательству), т. е. эти организации подвергаются обязательной аудиторской проверке один раз в году. Заключительный (по­следующий) аудиторский контроль может быть проведен также по поручению органов дознания, следствия при наличии сан­кции прокурора, суда и арбитражного суда в соответствии с процессуальным законодательством РК.

Заключительный (последующий) аудиторский контроль может быть проведен в необязательном порядке (инициативный аудит) по усмотрению самих организаций с целью устранения ошибок и нарушений в бухгалтерском учете, налогообложении и по другим причинам (проведение анализа финансового состояния и платежеспособности, прогнозирование развития основных видов деятельности организации и т.д.).

Отличительным свойством заключительного (последующего) аудиторского контроля является полнота охвата им проверя­емых объектов, возможность их более глубокого изучения. Это позволяет вскрыть не только недостатки в работе организации, но и неиспользованные резервы повышения эффективности всех видов ее деятельности, наметить и принять меры к ликвидации допущенных в организации нарушений и ошибок.

Наиболее высокая эффективность аудиторского контроля (в рамках поставленной договором цели проверки) достигается путем разумного и четкого сочетания всех форм — по времени проведения контроля и использования организационных систем обратной связи с объектами субъекта аудиторской проверки.

В зависимости от источников контрольных данных выделя­ют документальный и фактический контроль.

Документальным называется контроль (проверка), осущест­вляемый по документальным данным с целью установления сущности проверяемой хозяйственной операции (и хозяйствен­ной деятельности в целом). Источниками конкретных данных являются первичные и сводные бухгалтерские документы, ре­гистры синтетического и аналитического учета, планы и отчеты организации и другие источники (договоры, учредительные документы и другие документы внутренней регламентации организации). Специфика источников документального контроля состоит в том, что они могут быть как достоверными, так и недостоверными, полными и неполными, что, безусловно, ска­зывается на выборе аудитором технических приемов его осу­ществления, которые связаны, главным образом, с проверкой документов.

Фактический контроль заключается в установлении действительного, реального состояния объекта проверки и правиль­ности ее оценки путем пересчета, взвешивания, обмера, лабораторного анализа и иных приемов. Фактический контроль в аудиторской практике применяется с целью установления фактического наличия имущества, его состояния и правильности оценки. Так, путем проведения фактического контроля устанавливают наличие денежных средств и ценных бумаг в кассе организации, товарно-материальных средств на складах и при­лавках организации, состояние эксплуатационной стоимости основных средств, а также достоверность и объективность оце­нки дебиторских и кредиторских задолженностей организации.

Фактический контроль сам по себе не дает полного пред­ставления о состоянии объекта проверки.

Количественную и качественную характеристику объекта можно получить, использовав данные его документального кон­троля. Например, при проверке сохранности денег в кассе в результате фактического контроля будет установлена их общая сумма. Сколько должно быть денег на момент проверки? Нет ли недостачи или излишка денег в кассе? На этот вопрос про­верки можно ответить лишь после осуществления докумен­тального контроля и установления им остатка денег в кассе на момент проверки. Сопоставив фактическое наличие денег в кассе с остатком, устанавливают их сохранность.

По способам осуществления контроля различают следствие (расследование), хозяйственный спор, проверку (обследование), экономический анализ и ревизию.

Следствие (расследование) представляет собой такой способ контроля, при котором выявляются виновность физических лиц и размер причиненного ими ущерба. Специфика этого способа контроля в аудиторской проверке заключается в том, что он может осуществляться аудиторами и аудиторскими фирмами по поручению судебно-следственных органов в соответствии с процессуальным законодательством РК.

Хозяйственный спор — это способ выявления, соблюдения законности и обеспечения, законных прав в хозяйственных взаимоотношениях организаций и учреждений. Хозяйственный спор может возникнуть между отдельными организациями по расчетным взаимоотношениям за реализованные (купленные) товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказан­ные услуги, а также между организациями и органами Государ­ственной налоговой инспекции по доначисленным последними налогом и взыскиваемым финансовым санкциям.

Иногда подобные хозяйственные споры стороны решают «мирным» путем, т. е. без обращения в суд, при помощи объективного и квалифицированного заключения аудитора по спорным вопросам. В то же время хозяйственные споры в боль­шинстве случаев решаются в судебном порядке. Поэтому для разрешения этих споров аудиторская проверка, с целью получе­ния независимого заключения по ним, может быть проведена по поручению судебно-следственных органов при назначении ими судебно-бухгалтерской экспертизы. Аудитор или аудитор­ская фирма такой контроль может провести также по заказу одной из спорящих сторон с. целью защиты (представления) законных имущественных прав своего клиента на суде или в арбитражном суде. Обследование применяется в практике ауди­та при подготовке обсуждения или решения тех или иных во­просов хозяйственной деятельности путем их изучения на месте. Результаты такого обследования могут оформляться справками, рекомендациями, разработками для данной организации.

Экономический анализ представляет собой один из важней­ших способов контроля, заключающийся в выявлении влияния различных факторов на результаты хозяйственно-финансовой деятельности организации. В результате проведения экономи­ческого анализа выявляют резервы повышения эффективности производства, определяют финансовое состояние и платежеспособность, ликвидность имущества, перспективность организации или различных видов ее деятельности и т.д. Результаты экономического анализа оформляются таблицами, графиками, формулами, текстовыми описаниями, рекомендациями, разра­ботками.

Ревизия — важнейший способ и форма осуществления эко­номического контроля. При проведении ревизии аудиторы могут использовать различные формы контроля в сочетании, что существенно повышает эффективность аудита и действенность его результатов.

К сожалению, слово «ревизия», ассоциировавшееся в созна­нии людей с понятием «власть», рождает, прежде всего, отри­цательные эмоции. Это связано с историческим названием «ре­визор» государственного служащего в органах государственного контроля. На самом же деле ревизия — это не вид экономического контроля, а универсальный способ формы проведения экономического контроля. Поэтому этим способом осуществле­ния контроля могут пользоваться как государственные органы контроля, так и органы независимого контроля — аудиторы. Следует также отметить, что попытки отдельных авторов срав­нивать аудит с ревизией и давать им разные характеристики в литературных источниках являются не совсем обоснованными. Аудит — это вид финансового контроля и сложный вид дея­тельности аудиторов (аудиторских фирм), а ревизия — способ осуществления формы контроля.

По времени проведения ревизии могут быть предваритель­ными, текущими и заключительными (последующими). В зави­симости от источников контрольных данных выделяют факти­ческие и документальные ревизии. По объему вопросов и в зависимости от цели проведения аудиторские ревизии могут быть полными и частичными. Полные ревизии охватывают все стороны хозяйственно-финансовой деятельности организации и направлены на выявление общего состояния производственной и финансовой устойчивости, сохранности и использования средств организации. Такая ревизия проводится аудиторами или аудиторскими фирмами по заказу экономического субъек­та. Иногда также ревизии проводят внутренние аудиторы орга­низации, если способны самостоятельно, без внешней помощи, выполнить все работы проверки для достижения поставленной цели.

Частичные ревизии заключаются в проверке отдельных сто­рон хозяйственной деятельности организации. Например, про­верка состояния бухгалтерского учета или проверка соблюдения налогового законодательства и т.п., проведенные аудиторами по инициативе экономического субъекта — заказчика.

По охвату единичных объектов контроля аудиторы могут ис­пользовать сплошные и выборочные ревизии. Сплошные реви­зии характеризуются изучением всех объектов контроля путем сплошной проверки. Например, сплошной проверке в ходе аудита чаще всего подвергаются операции по учету денежных средств, расчетных и кредитных операций. Выборочные же ре­визии ограничиваются изучением отдельных объектов контроля. Например, выборочная проверка сохранности и движения скота и птицы, товарно-материальных ценностей, правильности начисления амортизации по основным средствам и т.д. По составу специалистов, осуществляющих аудит, выделяют ком­плексные и некомплексные ревизии.

Комплексные ревизии проводятся специалистами различных профессий. При этом проверяются все объекты организации комплексно. Для проведения такой проверки аудиторская фир­ма может дополнительно привлекать по трудовым соглашениям высококвалифицированных специалистов различных профес­сий, например, агронома, товароведа, инженера-механика и т.д., для проверки соответствующих объектов контроля. Некомплексные ревизии осуществляются аудиторами учетного, право­вого и финансового профилей и предусматривают проверку финансовой деятельности и соблюдения действующего законо­дательства с целью подтверждения достоверности финансовой отчетности.

По характеру проведения аудиторские проверки можно подразделить на сквозные и комбинированные ревизии. Сквозные ревизии характеризуются проверкой объектов контроля на всех этапах их движения, начиная от их структурных подразделений организации (цехов, бригад, ферм, представительств, дочерних обществ) и кончая проверкой головного предприятия.

Комбинированные проверки заключаются в использовании при аудировании организации различных способов ревизии.

Использование того или иного вида способа ревизии зависит от многих факторов: отраслевого характера видов деятельности организации, размера организации, наличия структурных под­разделений и места их расположения, уровня специализации деятельности и квалификации специалистов организации, уров­ня эффективности организации работы внутреннего аудита, це­лей аудиторской проверки, определенных предметом договора между аудитором и заказчиком (организацией) и др.

**7. Методические приемы и способы проведения аудита**

В, зависимости от поставленной цели аудита, полноты охвата проверяемых объектов и необходимости получения разнообраз­ной, доказательной информации о хозяйственно-финансовой деятельности проверяемого субъекта аудиторы при проведении проверок могут использовать различные методические приемы и способы аудирования. Так, например, аудиторы при выпол­нении процедур контроля могут пользоваться приемами фак­тического контроля, к которым относятся инвентаризация, ла­бораторный анализ, экспертная оценка, контрольные проверки и устный опрос.

Инвентаризация означает проверку объектов в натуре органолептическим путем. Сущность этого приема состоит в том, что наличие тех или иных объектов контроля устанавливается с помощью их визуального изучения путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета. При инвентаризации данные наличия хозяйственных средств фиксируются в инвентаризационных описях и в сличительных ведомостях, сводятся с данными бухгалтерского учета с целью установления недостач или из­лишков средств. При помощи инвентаризации устанавливают также состояние и правильность оценки имущества.

Аудитор может наблюдать или участвовать в инвентаризации различных активов клиента, в результате которой он получает ценные и достоверные доказательства о реальности и точности активных статей баланса и фактов совершения хозяйственных операций. Участие в инвентаризации или наблюдение за ее проведением помогут правильно оценить организацию бухгал­терского учета и системы внутрихозяйственного контроля в организации.

Лабораторный анализ представляет собой выявление необхо­димых показателей качества тех или иных объектов контроля путем соответствующего (физического, химического или биоло­гического) анализа в лабораторных условиях. Например, лабо­раторным анализом проверяется влажность зерна, жирность молока, качество заготовленных и используемых кормов и т.д. Данный прием может быть использован также при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз с целью установления под­линности документов.

Экспертная оценка применяется для получения квалифици­рованного заключения по какому-либо вопросу, например, для выявления .профессионального уровня и ценности выполняе­мых работ путем их фактической экспертизы соответствующи­ми высококвалифицированными аудиторами (специалистами).

Экспертизе могут подвергаться выполненные (разработанные) отдельными лицами или организациями различные проекты, схемы, бизнес-планы, изделия, строительные, ремонтные и другие работы, а также бухгалтерские документы, договоры, документы внутренней регламентации.

Устный опрос означает фактическую проверку объектов кон­троля путем опроса соответствующих лиц, располагающих теми или иными сведениями об этих объектах. Устный опрос в ауди­торских проверках используется путем проведения устного тес­тирования персонала, руководства организации и независимой (третьей) стороны по принципу «вопрос — ответ — результат». Как правило, эта процедура используется на начальной стадии аудита, когда аудитор, аудиторская организация (фирма) знакомится с проверяемым субъектом и планирует проверку. Для проведения устного опроса могут быть предварительно подго­товлены вопросники по различным проблемам (например, по оценке учета движения материалов, учета движения и аморти­зации стоимости основных средств и т.п.), в которых аудиторы могут отмечать ответы опрошенных лиц. Проведение устных опросов рекомендуется также на других этапах аудиторской проверки.

В ходе аудиторско-ревизионных процедур широко используют обследование, контрольный обмер, контрольные дойки (сбор яиц, стрижка овец), контрольную уборку урожая, контрольный запуск сырья и основных материалов в производство, наблюдение за выполнением отдельных хозяйственных и бухгалтерских операций.

Обследование объектов контроля обычно проводится в нача­ле аудита, в результате чего можно выявить недостатки в организационно-производственной деятельности и по обеспе­чению сохранности имущества непосредственно на производст­венных участках. При необходимости обследование может включать: наблюдение за процессами выполнения работ, фотохранометраж, анкетирование работников отдельных рабочих мест и участков организации.

Контрольный обмер чаще всего применяется для определе­ния массы грубых и сочных кормов (в буртах, стогах, скирдах, траншеях, башнях), объема выполненных работ с целью про­верки обоснованности предъявленных к оплате документов по строительным, ремонтным и другим работам. В ходе проверки устанавливается и качество выполнения работ.

Контрольные дойки (сбор яиц, стрижка овец) используются для проверки полноты оприходования продукции собственного производства и для наблюдения за полнотой скармливания и соблюдения рациона кормления. Чаще применяются во внутри­хозяйственном аудите (контроле), но эффективны и в ходе про­ведения внешних проверок.

Контрольная уборка урожая применяется во многих органи­зациях при проведении внутрихозяйственного аудита (контро­ля) для установления реальной урожайности данной сельскохо­зяйственной культуры, а также для определения количества пастбищных кормов, скормленных на корню. При помощи контрольной уборки урожая могут быть определены причины низкого качества уборки, а также установлены факты хищения готовой продукции.

Контрольный запуск сырья и основных материалов в произ­водство используется для проверки правильности применения норм удельного расхода сырья и материалов на производство определенного вида продукции (в промышленных производст­вах, цехах по переработке кормов, овощей, фруктов, столовых др.). Это дает возможность проверить также фактический выход готовой продукции при соблюдении технологических норм ис­пользования сырья, материалов и других компонентов.

Полезны также наблюдения за выполнением отдельных хо­зяйственных и бухгалтерских операций. Эта процедура важна, прежде всего, для оценки организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

Полнота аудиторского контроля для объективной оценки достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности дости­гается путем проведения документальных проверок. Поэтому аудиторы с целью установления сущности, законности, целесо­образности и оценки достоверности совершаемых хозяйствен­ных операций могут использовать различные методические приемы проверки документов и регистров бухгалтерского учета.

Среди них следует выделить: проверку документов (фор­мальную проверку и проверку по существу), арифметическую или счетную проверку документов, сопоставление (сверку) до­кументов, письменный запрос и экономический анализ.

Проверка документов означает, что в первую очередь доку­мент изучается с формальной стороны, чтобы установить:

составлен ли он по утвержденной форме, имеет ли все необ­ходимые подписи должностных лиц, заполнены ли другие обязательные реквизиты (наименование документа, дата составления, содержание хозяйственной операции, измерители опера­ции в натуральном и денежном выражении), нет ли в нем под­чисток и не оговоренных исправлений, имеются ли надлежаще оформленные приложения, на которые дана ссылка в докумен­те, и др.

Подлинность документов устанавливается путем проверки реальности имеющихся в них подписей должностных лиц и соответствия составления документов датам отражения в них операций.

При чтении документов, после установления их подлиннос­ти, проверяют документы по существу, т. е. с точки зрения достоверности, законности и экономической целесообразности отраженных в них хозяйственных операций.

Достоверность операций, зафиксированных в документах, проверяется изучением этих и взаимосвязанных с ними доку­ментов, опросом соответствующих должностных лиц, осмотром объектов в натуре и т.д. Законность отраженных в документах операций устанавливается путем проверки их соответствия дей­ствующему законодательству. Достоверность и ценность инфор­мации, полученной в ходе такой проверки, во многом зависит от качества системы внутреннего контроля клиента. Арифме­тическая (счетная) проверка сводится к проверке правильности подсчетов в документах, приведенных наценок (скидок, наки­док), выделения сумм налогов.

Арифметическая (счетная) проверка дополняется аналитичес­кой проверкой регистров бухгалтерского учета, балансов и от­четности. Изучается соответствие показателей отчетности дан­ным аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности и баланса, в учетных регистрах и первичных документах.

Арифметической проверке подвергаются также данные спра­вок и расчетов бухгалтерии, составление которых ^связано с исправлением ошибок, расчетами по распределению фонда оплаты труда, начислению амортизации по основным средст­вам, распределению косвенных расходов, калькуляции себесто­имости продукции и т.д.

В зависимости от плана проверки, оценки системы внутрен­него контроля и аудиторского риска проверка может быть вы­борочной или сплошной. Если клиент использует программное обеспечение бухгалтерского учета, то проверка расчетов должна соответствовать специальному стандарту.

Сопоставление документов заключается в том, что достовер­ность и правильность отраженных в документах хозяйственных операций проверяется путем сопоставления данных разных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям. Оно может производиться по документам, находящимся в бухгалтерии организации или организаций, с которыми проверяемый экономический субъект вступил в хозяйственную связь.

Встречной проверкой документальных данных или сопостав­лением документов вскрываются случаи хищения, которые скрываются путем исправления данных в отдельных докумен­тах, составления новых, подложных документов и замены ими настоящих, подлинных документов, неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций или неотражения их в бухгалтерском учете.

Необходимо в указанных случаях применять сопоставление плановых и учетных, учетных и нормативных, внутренних и внешних, разовых и накопительных, первичных и сводных до­кументов, что обеспечивает наиболее глубокое изучения объек­та контроля.

Письменный запрос представляет собой получение необходи­мых сведений по проверяемому вопросу от соответствующих организаций и отдельных лиц в письменном виде путем запро­са. Данный методический прием широко используется для получения исчерпывающих аудиторских доказательств от соответствующих специалистов и должностных лиц организации в ходе проведения аудиторской прочерки.

По всем фактам нарушений, хищений, растрат, недостач, излишков ресурсов организации, а также выявленным сущест­венным ошибкам в бухгалтерском учете имущества, обязательств и хозяйственных операций соответствующие ответственные лица обязаны по запросу аудитора давать не только устные, но и письменные объяснения. Лишь при наличии та­ких письменных доказательств можно точно установить причи­ы и объективно оценить обязательства тех или иных нарушений и недостатков в хозяйственно-финансовой деятельности организации, а также степень их влияния на достоверность показателей финансовой отчетности. Письменные представления клиента должны быть составлены на бланках и заверены подписями руководителей организации.

Аудиторы, при проверке достоверности отдельных статей отчетности, остатков по счетам и реальности хозяйственных операций, могут получать письменные подтверждения от тре­тьих лиц. Письменное подтверждение должна получать аудиторская фирма, а не клиент, хотя с просьбой о таком подтверждении к третьей стороне должен по согласованию с аудитором обращаться клиент.

Экономический анализ — один из наиболее широко приме­няемых методов в аудиторской деятельности. При помощи приемов экономического анализа аудиторы устанавливают финан­совое и рейтинговое состояние, а также платежеспособность организации, выявляют влияние различных факториальных признаков на результативные показатели производства, реали­зации продукции (работ, услуг) и т.д., определяют резервы по­вышения экономической эффективности и направления разви­тия деятельности организации, стратегию и тактику управления ее финансовыми ресурсами и финансовыми отношениями.

Анализ и оценка полученной аудитором информации, иссле­дование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления различных факторов и показателей, а также исследования причин их возникновения достигаются путем использования в аудиторской деятельности различных аналити­ческих процедур: сопоставления остатков по счетам за различные учетные периоды; сопоставления показателей учета финан­совой отчетности с прогнозами; оценки соотношений между различными статьями отчетности и сопоставления их с данны­ми предыдущих периодов; сопоставления финансовых показа­телей деятельности организации со среднеотраслевыми; сопос­тавления финансовой и нефинансовой информации.

Полезной процедурой проверки может стать также логичес­кий анализ отдельных операций клиента. Логический анализ может быть использован, если, например, нормативная база не дает ответа на вопрос о законности проведения какой-либо операции, т. е. с точки зрения буквы закона, тогда аудитор должен обдумать целесообразность данной операции с точки зре­ния здравого смысла. Однако логическому анализу в данном случае должны предшествовать нормативный и научный ана­лиз.

Кроме вышеперечисленных методов и приемов в аудиторской практике могут быть использованы другие способы получения аудиторских доказательств. К ним относятся: пересчет (проверка арифметических расчетов клиента); проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственный операций; прослеживание; сканирование; подготовка альтернативного баланса.

Пересчет заключается в проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и в выполне­нии независимых подсчетов. Пересчет, как правило, осущест­вляется выборочно в соответствии с требованиями российского аудиторского стандарта «Аудиторская выборка«.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций означает контроль за учетными работами, выполняе­мыми бухгалтерией. Информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент ис­следования операций.

Прослеживание (трассирование) представляет собой процедуру, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных докумен­тов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные, операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете.

Сканирование означает изучение нетипичных операций, от­раженных в документации клиента. Сканирование в аудитор­ской практике применяется по направлению, например, ска­нировать кредитовые записи счетов расходов и подтвердить их данными первичных документов. Цель сканирования — найти что-либо нетипичное.

Подготовка альтернативного баланса используется для полу­чения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (работ, услуг) путем составления баланса израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (работ, услуг). Это позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции (работ, услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисле­ния финансового результата.

В процессе аудиторской проверки для получения аудитор­ских свидетельств и доказательств аудиторского заключения це­лесообразно осуществлять процедуры с использованием незави­симых тестов и тестов на соответствие. Эти тесты могут быть разработаны заранее или установлены в стандартной форме.

Независимые тесты предназначены для проверки операций и остатков на счетах, а также для осуществления других процедур с целью получения сведений о полноте, правильности и закон­ности операций, содержащихся в бухгалтерских записях и фи­нансовой отчетности.

Тесты на соответствие применяются для проведения про­верки с целью выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным нормам.

Абсолютно все аудиторские тесты классифицируются в соот­ветствии с процедурой их осуществления.

Ротационные тесты представляют собой процедуры, в соот­ветствии с которыми объекты, подлежащие аудиторской про­верке, выбираются аудитором поочередно, на принципах рота­ции. Выборка, как правило, осуществляется произвольно.

Глубинные тесты представляют собой определенную выбор­ку операций, проверяемых на всех стадиях соответствующего учетного цикла.

Тесты слабых мест (по болевым местам) предназначены для проверки конкретного аспекта внутреннего контроля, где пред­полагаются ошибки. При установлении несостоятельности вну­треннего контроля базу проверки следует расширить.

Направленные тесты применяются с целью последователь­ного контроля за осуществлением операции.

Сквозные тесты — это ограниченная форма глубинного тес­та, используемая, например, для характеристики системы учета.

Большое значение для получения аудиторских свидетельств имеет выборочный метод исследования (обследования). Оно может быть статистическим, при котором характеристика всей совокупности фактов дается по некоторой их части, отобранной случайно. При этом для определения размеров выборки, оцен­ки выборочного обследования и размеров возможного риска используются теория вероятности и методы математической статистики. Здесь могут быть использованы также экономико-математические методы исследования.

Практикуется также оценочное обследование, т. е. нестатис­тический метод выборочной проверки. Здесь выборка может быть как случайной, так и неслучайной, но при этом дальней­шая обработка выборки с применением теории вероятности не производится.

Различают два вида выборочных проверок: выборочные про­верки для тестирования процедур внутреннего контроля и вы­борочные проверки оборотов и сальдо-счетов.

Проверки первого вида по своей сути относятся к проверкам по качественным признакам, а проверка второго вида — к проверкам по количественным, стоимостным признакам. Общим для обоих видов проверок является генеральная совокупность, представляющая собой набор всех элементов проверяемого счета, из которых в определенном порядке осуществляется выборка. Генеральная совокупность и выборка из нее должны соответствовать конкретным (контрольным) направлениям проверки. Важное значение имеет также определение необходимости и достаточного количества элементов выборки.

Аудиторское выборочное обследование необходимо прово­дить последовательно: планирование выборки, отбор объектов для тестирования, проверка объектов, оценка результатов тестирования.

Результаты выборочного обследования отражаются в специальных таблицах (регистрах), где указываются: цель аудита; способы определения генеральной совокупности и единицы выборки, размера выборки, выявления ошибок, использован­ный метод отбора объектов для обследования; характеристики отобранных объектов, проведенные тесты, заключение по результатам выборки и дальнейшие действия (по мере необходимости). Выборку данных из проверяемой совокупности и оценку результатов полученной информации необходимо осуществлять в соответствии с требованиями российского стандарта аудиторской деятельности «Аудиторская выборка».

Для получения аудиторских свидетельств большое значение имеет методика аудита с использованием компьютеров. Отно­сительно недавно в практику компьютерного аудита вошли два новых понятия: «аудиторская проверка без использования ком­пьютерной техники» и «аудиторская проверка с использованием компьютера».

Аудиторский подход в соответствии с первым понятием базируется на воспринимаемом визуально фактическом матери­але, таком, как исходные данные, распечатки отчетов об ошиб­ках, сведения по этапам контроля и подробные распечатки выходных данных. Второе понятие связано с аудиторской про­веркой простых компьютерных систем, при котором использу­ют аппаратные и программные средства проверяемой организа­ции. При этом необходимо иметь компьютерные программы, используемые для проверки содержания файлов клиента; конт­рольные данные, применяемые аудитором с целью проверки функционирования компьютерных программ клиента. Проце­дуры сбора информационного материала включают: наблюде­ние за проводимым клиентом контролем; проверку его доку­ментальных свидетельств; повторный контроль; проверку отдельных частей программы; проверку общего контроля.

Особенно эффективно использование компьютеров и программного обеспечения аудита при выборочном обследовании и аналитической проверке.

Эффективным приемом для получения аудиторских свиде­тельств является использование ПК с пакетами прикладных программ. Особую роль среди этих программ играют табличные процессоры, в основе которых лежит «электронная» модель обычной таблицы, разделенной на столбцы (колонки), строки и клетки. Применение электронных таблиц создает возможность составления программ проверок. Для этого аудитору следует выбрать нужные клетки таблицы, определить необходимые данные, вводить, редактировать, формировать, и т.д. действия, которые должны быть выполнены для получения выходной информации. В модели табличные данные могут быть представлены числами и текстами, формулами, функциями и другими операциями с данными.

Табличный процессор не только позволяет быстро пересчи­тывать таблицу, выполняя довольно сложные расчеты, но и дает возможность аудитору анализировать проблемы и делать соответствующие выводы.

В настоящее время многие аудиторы используют экспертные системы в проведении аудита. Экспертные системы представля­ют собой компьютерные программы, используемые уникальные методы программирования с целью представления информации пользователю. Они используются при планировании аудита, проверок и подготовке заключений финансовых отчетов.

Экспертные системы оказывают воздействие при изучении системы внутреннего контроля, сборе фактических данных о системе контроля, деталях хозяйственных операций, остатках средств на счетах, помогают оценить риск аудита, уточнить его данные, с их помощью осуществляется экономический анализ. Системы подтверждают аудитору, что все его требования были удовлетворены.

Экспертная система решает следующие задачи: интерпрета­ция, оценка ситуации, прогнозирование, выдача инструкции, контроль и наблюдение, планирование.

Основными компонентами экспертной системы являются информационная база и механизм выдачи рекомендаций поль­зователю. Информационная база содержит правила и информа­цию, используемую при решении проблем и оказании помощи пользователям ЭВМ в достижении поставленных целей. Другим компонентом системы является механизм выдачи рекомендаций пользователю, представляющий собой компьютерную про­грамму, выдающую советы пользователю.

В экспертных системах используются интерфейс пользова­теля и механизм объяснений. Интерфейс пользователя обеспе­чивает сопровождение между механизмом компьютерных программ и системой пользователя. Механизм выдачи рекомен­дации пользователю применяет интерфейс пользователя для доступа к базе знаний, поиска заключений в соответствии с механизмом объяснений, который, в свою очередь, помогает пользователю понять причины задаваемых вопросов и опреде­ленных выводов.

При использовании экспертных систем стратегия поиска за­ключается в описании требуемого решения, а также целей и набора, возможных мер, ведущих от начальных условий к ко­нечной цели. Поиск осуществляется через набор определенных решений, удовлетворяющих поставленной цели.

Экспертные системы облегчают труд аудитора на стадиях планирования, оценки аудиторского риска, определения набора статистических данных для проведения аудита, осуществления аналитических процедур. Они используются для оценки струк­туры расходов с помощью тестов контроля, оценки риска, про­верки сведений о производственных операциях и расчетных балансах, для оказания помощи аудитору в определении произ­водственного потенциала организации путем построения моде­ли документооборота и контроля за осуществляемыми про­цедурами.

Экспертные системы сокращают затраты труда аудитора по проверке данных на стадии оценки дебиторской задолженнос­ти, анализа обоснованности краткосрочных и долгосрочных обязательств. На заключительной стадии проверки экспертные системы помогают определить оценку, которая должна быть дана в заключении аудитора.

Экспертные системы могут быть использованы для финансо­вого прогнозирования, определения стратегии и тактики уп­равления финансами, надежности и точности обработки ин­формации в компьютерных системах, выявления финансовых нарушений в сделках.

За последние годы в аудиторской деятельности широкое ис­пользование получают переносные компьютеры — например, для подготовки пробных балансов, отправки входных сообще­ний о корректировке данных, группировки учетных записей по разделам финансового отчета в электронных таблицах, составления сравнительных таблиц финансовых отчетов за ряд лет и расчета относительных показателей для анализа, а также составления проектов финансовых отчетов. Многие крупные ауди­торские фирмы применяют переносные компьютеры для оцен­ки риска неэффективности контроля, выполнения сложных аналитических функций, получения доступа к БД в случае нестандартных проблем аудита и бухгалтерского учета и, кроме того, для программной поддержки процесса принятия решений в ходе комплексной оценки.

В ближайшее время можно ожидать появления мощных высоко интегрированных аудиторских систем на базе переносных компьютеров, которые позволят в будущем проводить и документировать аудиторские проверки, начиная со стадии подготовки письма с обязательствами и кончая аудиторским заключением с сопровождающей его финансовой отчетностью. Однако внедрение и использование любых аудиторских систем на практике проведения аудита зависят от состояния инфор­мационной базы — бухгалтерского учета. Поэтому требуется дальнейшее совершенствование бухгалтерского учета как ин­формационной базы аудита.

**8.Общенаучные методы**

К общенаучным методам, которые могут использоваться в ходе аудита, относятся законы диалектической логики (закон перехода количественных изменений в качественные, закон единства и борьбы противоположностей, закон отрицания), а также законы формальной логики (закон противоречия, закон исключенного третьего, закон тождества).

Не менее важной составляющей методов познания, наряду с законами диалектической и формальной логики, являются **категории диалектической логики**. На практике нередко они рассматриваются и как методы аудита.

**Анализ** - прием мышления, связанный с разложением изучаемого объекта на составные части, стороны, тенденции развития и способы функционирования с целью их относительно самостоятельного изучения.

**Синтез** - прием мышления, связанный с объединением отдельных частей в целое с целью получения знаний о целом путем выявления тех существенных связей и отношений, которые объединяют отдельные части в одно целое.

**Индукция** - при использовании этого приема мысль движется от знания частного, от знания фактов к знанию общего, к знанию законов.
**Дедукция** - прием, при котором движение мысли идет от знания общего к знанию частного.

**Абстрагирование** представляет собой метод, при котором мало значимые для исследователя факторы, не оказывающие значительного влияния на рассматриваемый объект, могут не учитываться, игнорироваться.
**Аналогия** - метод, с помощью которого на основании сходства объектов по некоторым признакам, свойствам и отношениям выдвигают предположение об их сходстве в других отношениях.

**Моделирование** - метод исследования, при котором интересующий объект может быть заменен другим объектом, находящимся в отношении подобия к первому объекту. Первый объект называется оригиналом, второй — моделью.

**Эксперимент** - метод целенаправленного изучения явлений в точно фиксированных условиях их протекания, которые могут воссоздаваться и контролироваться самим исследователем.

И, наконец, значительным элементом методов познания являются общенаучные подходы, такие как объективность, системность, комплексность, историчность.

**Объективность** - подход, позволяющий познавать явления в том виде, в котором они существуют, в их изначальном виде.

**Системность** - подход, направляющий мышление от явлений к их сущности (воспроизведение их сущности), к познанию целостности системы, а также необходимых связей рассматриваемого предмета с окружающими его предметами и процессами, с другими материальными системами.

**Комплексность** - подход, при котором каждое явление или объект предстает в виде группы взаимосвязанных, взаимозависимых элементов

**Историчность** - мировоззренческий подход, основанный на теории развития явлений и реализуемый в рамках различных философских направлений (диалектико-материалистический, натуралистский и др.).

### 8.1Собственные методы аудита

К собственным методам аудита можно отнести:

1.Метод существенности:

2.Специальные методы.

**Существенность** -это способность информации об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в случае ее пропуска или искажения повлиять на экономические решения пользователей. При формировании суждения по вопросам существенности аудитор должен основываться на требовании «профессионального скептицизма», что должно подталкивать его к поиску новых доказательств и подтверждений фактов деятельности.

**Специальные подходы к интерпретации результатов проверки** реализуются в форме аудиторских выводов по результатам аудиторской проверки. Интерпретация результатов проверки состоит в формировании мнения аудитора с использованием профессиональных суждений, подходов и оценок относительно влияния отдельных фактов и событий на деятельность субъекта. На основе полученной информации аудитор формулирует выводы и подготавливает аудиторское заключение.

**Модифицированное аудиторское заключение** предоставляется в случаях наличия по результатам проверки фактов, не влияющих на аудиторское мнение, но описываемых в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также фактов, влияющих на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

**Не модифицированное аудиторское заключение** - это безоговорочно положительное мнение, которое высказывается в том случае, когда финансовая (бухгалтерская) отчетность позволяет иметь достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**8.2Нормативно-правовые методы аудита**

В праве метод представляет собой определенный подход, с помощью которого общественные отношения регулируются нормами общественного права, специфический способ правового воздействия на поведение участников правовых отношений.

Нормативно-правовые методы аудита чаще всего подразделяются на административно-правовые и гражданско-общественные.

**Административно-правовые** методы широко используют экспертизу, сертификацию, лицензирование и др. Они наиболее применимы в публичных отраслях права: конституционном, административном, налоговом праве и др.

**Гражданско-общественные** методы базируются, прежде всего, на принципах юридического равенства сторон, автономии воли. Они находят свое применение в гражданском, трудовом, международном частном праве и др.

Кроме того, каждая отрасль права наряду с общими методами использует свои специфические подходы, принципы, в частности: гражданское право исповедует имущественную самостоятельность участников; административное право применяет метод иерархии (власти-подчинения); в трудовом праве главенствует принцип соблюдения юридических интересов работников и др.

### 8.3Эмпирические методы

К числу эмпирических методов, прежде всего, относятся: сводки и группировки; исчисление абсолютных, относительных, а также средних величин; построение рядов динамики; индексный метод; элиминирование; детализация; балансовый метод; графический метод и др.

С помощью **сводки** обычно определяют общий результат действия отдельных факторов на совокупный показатель.

**Группировкой** называют выделение среди изучаемых явлений характерных групп и подгрупп по тем или иным признакам. Сгруппированные данные обычно оформляются в виде таблиц для наглядного представления изучаемых явлений и процессов.

**Средние величины** используются для обобщающей характеристики массовых, качественно однородных экономических явлений. Они выражают отличительную особенность данной совокупности явлений и устанавливают наиболее типичные черты этой совокупности.

**Рядами динамики** называются ряды данных, характеризующие изменение явлений, показателей во времени. Каждое отдельное значение показателей ряда динамики называется уровнем. Для характеристики изменения уровня ряда динамики исчисляется абсолютный прирост, темп роста и темп прироста.

**Индексы** - это относительные показатели сравнения, которые состоят из элементов, непосредственно не поддающихся суммированию. С помощью индексов сравнивают не только данные двух периодов, но и данные за ряд лет.

**Элиминирование** - метод, при помощи которого исключается действие ряда факторов и выделяется один из них. Реализация данного метода может осуществляться с помощью различных приемов, в том числе и с использованием метода разниц и метода цепных подстановок.

**Детализация** — метод, позволяющий осуществить последовательное расчленение изучаемых экономических явлений, показателей и факторов. С помощью детализации можно определить значимость каждого фактора в совокупности факторов в процессе комплексного исследования показателей и явлений. Данный метод является основой математического моделирования взаимной зависимости различных показателей и факторов.

**Балансовый метод** состоит в использовании равенства двух сторон (частей): средств и источников, поступления и использования ресурсов и др.
**Графический метод** является наглядным средством иллюстрации хозяйственных процессов и методом экономического анализа. С его помощью зависимость между показателями показывается в виде графиков, диаграмм, схем.

### 8.4Методы аудита, заимствованные из других наук

Чаще всего в аудите применяются методы, которые используются в таких науках, как теория вероятности, информационные технологии, бухгалтерский учет, эконометрика, статистика, математические методы анализа, менеджмент, теория денег и др.

Из **методов теории вероятности** в аудите находят применение: методы комбинаторики, дисперсии случайной дискретной величины и др.
Из **бухгалтерского учета** в аудите широко используются такие методы, как оценка, система счетов, двойная запись, инвентаризация, калькуляция, нормативный метод. При проведении аудита широко используются и многие известные **методы финансового анализа**: горизонтальный, вертикальный, трендовый анализ, метод финансовых коэффициентов.

К сожалению, в работе аудиторов все еще редко находят применение экономико-математические методы анализа. К числу этих методов относят: классические методы математического анализа, методы математической статистики (теория корреляции), эконометрические методы, методы математического программирования, методы исследования операций, методы экономической кибернетики, математической теории оптимальных процессов и др. Каждый из этих методов включает в себя целую группу методов, например, методы математической статистики подразделяются на методы изучения одномерных статистических совокупностей и методы изучения многомерных статистических совокупностей; методы исследования операций в свою очередь подразделяются на методы решения линейных программ, методы управления запасами, теорию игр, теорию расписания, сетевые методы планирования и управления, теорию массового обслуживания.

Среди эконометрических методов в аудите могут использоваться методы ковариации, дисперсии, корреляции, регрессионного анализа и др.

**9.Аудиторские процедуры**

Последним блоком в системе методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности (рис. 1), являются сами процедуры проведения аудита, или **аудиторские процедуры (процедуры проверки).**

Слово процедура (происходит от лат. procedo - прохожу, происхожу) означает проведение тех или иных действий для выполнения данной работы или достижения определенных целей. **Аудиторская процедура** - это определенный порядок действий аудитора для получения необходимых результатов на конкретном участке аудита. В действующих ныне международных стандартах аудита определение понятия «аудиторские процедуры» отсутствует. На практике различают несколько видов аудиторских процедур, а именно: аудиторские процедуры по существу, контрольные процедуры, процедуры согласования.

**Аудиторская процедура по существу** включает весь спектр аудиторских действий при изучении содержательной стороны деятельности аудируемых объектов.

**Контрольные аудиторские процедуры** - это то, что принято считать тестами средств контроля.

**Аудиторские процедуры согласования** в соответствии с международными стандартами аудита - это один из видов услуг, сопутствующих аудиту. Тематика и объем проводимых при этом работ, а также характер представления их результатов определяются соглашением сторон и могут отличаться от тех, которые характерны для обычного аудита. По результатам согласованных процедур аудитор не должен готовить заключение, а пользователи бухгалтерской отчетности с учетом полученных результатов могут самостоятельно сделать выводы о достоверности бухгалтерской отчетности.

Осуществляемые **аудиторские процедуры** можно разделить на следующие группы:

1.процедуры планирования;

2.сбор фактов и информации;

3.документирование (процессов, систем);

4.тестирование;

5.оценка;

6.формулирование выводов и результатов;

7.подготовка отчета.

Целесообразность применения тех или иных методов проведения аудиторских процедур определяется с учетом следующих факторов:

* - насколько выбранный метод аудита позволяет достичь целей, поставленных на данном этапе аудиторской проверки;
* - наличия у аудитора достаточных навыков и опыта для применения выбранного метода;
* - доступности материалов, на основе которых проводится аудиторская проверка, а также того, насколько их качество позволяет применить выбранный метод аудита;
* - является ли применение выбранной методики экономически оправданным (эффект от ее применения должен превышать необходимые затраты и усилия);
* - будет ли обеспечена достоверность заключения, полученного по результатам применения данного метода аудита.

С методологической точки зрения аудиторские процедуры следует рассматривать как определенные действия аудитора, основывающиеся на эффективном применении существующих методов аудита или их комбинации, процедур получения аудиторских доказательств, а также методов рациональной организации аудиторской деятельности.
Значимость аудиторских процедур в процессе проведения аудита трудно переоценить. Именно поэтому обязательные из них приводятся в международных стандартах аудита (отечественные стандарты этого пока не предусматривают) и составляют содержательную основу требований, предъявляемых к аудиторам. В национальных и внутрифирменных стандартах аудиторские процедуры должны получать последующую детализацию.

Рассмотрим, например, содержательную сторону аудиторских процедур, применяемых согласно МСА 250 при выявлении фактов несоблюдения законодательства при аудите финансовой отчетности.

Признаками, указывающими на факты несоблюдения законов и нормативных актов, в частности могут быть:

1.расследования, проводимые органами государственной власти, штрафы, пени;

2.оплата услуг, не определенных в договорах, или выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам или государственным служащим;

3.комиссионные вознаграждения или вознаграждения посреднику, размер которых превышает обычную плату, установленную на данном предприятии или в данной отрасли для данного вида услуг;

4.закупка по ценам значительно выше или ниже рыночных;

5.необычные платежи, закупки, оплачиваемые с помощью кассовых чеков на предъявителя;

6.необычные операции с компаниями, зарегистрированными в налоговых оффшорных зонах;

7.перечисление платежей за товары или оказанные услуги не в ту страну, из которой поставляются товары или услуги;

8.оплата без надлежащего оформления документации, связанной с валютным контролем;

9.существование такой системы бухгалтерского учета, которая вследствие своей структуры или случайности не обеспечивает адекватного отражения операций или достаточных доказательств в аудите;

10.неавторизованные операции или операции, не учитываемые надлежащим образом;

11.публикации в средствах массовой информации.

При наличии указанных выше признаков несоблюдения законодательства и нормативных актов при аудите финансовой отчетности МСА 250 предлагает использование аудитором следующих процедур:

получение представления о характере несоблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другой информации, необходимой для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность;

документальное оформление выявленных фактов и обсуждение их с руководством организации.

Если руководство не представляет удовлетворительную информацию о соблюдении законов и иных нормативных актов, то аудитор должен проконсультироваться с юристом организации по вопросам применения законов и нормативных актов в данных обстоятельствах и возможного их влияния на финансовую отчетность. Если аудитор не считает целесообразным консультироваться с юристом клиента или не удовлетворен его мнением, то ему необходимо проконсультироваться со своим юристом относительно того, имело ли место нарушение законов и нормативных документов, а также относительно возможных правовых последствий таких нарушений и своих дальнейших действий.

при невозможности получения соответствующей информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства аудитору необходимо учесть влияние отсутствия аудиторского доказательства на аудиторское заключение. В случае необнаружения системой внутреннего контроля фактов несоблюдения законодательства или умолчания о них в заявлениях руководства аудитор пересматривает оценку риска и достоверность данных заявлений. Последствия определенных фактов несоблюдения, обнаруженных аудитором, зависят от взаимосвязи между совершением и сокрытием действий, если они имели место, и конкретными процедурами контроля и уровнем вовлеченных в это руководителей и сотрудников;

аудитор должен сообщить о выявленных фактах несоблюдения законодательства ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству или получить доказательства того, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения, привлекших внимание аудиторов;

аудитору следует определиться с тем, в какой форме факт несоблюдения законодательства должен найти отражение в аудиторском заключении.

Если аудитор пришел к выводу, что несоблюдение законодательства оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не нашло в ней надлежащего отражения, то он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если экономический субъект препятствует аудитору в получении достаточных и уместных аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения законодательства, существенные для финансовой отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности на основании ограничения объема аудита.
Если аудитор не может определить, имел ли место случай несоблюдения законодательства из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, а не самим субъектом, он должен рассмотреть последствия этого обстоятельства для аудиторской проверки;

в некоторых случаях соблюдение конфиденциальности не является обязательным (в силу закона или решения суда), поэтому аудитор должен уведомить соответствующие регулирующие и правоохранительные органы о фактах несоблюдения законодательства, допущенных аудируемым лицом;

аудитор может принять решение об отказе от проведения аудита либо отказаться от выражения мнения, если субъект не предпринимает никаких действии по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если несоблюдение законодательства не оказывает существенного влияния на финансовую отчетность.

Методологически обоснованные подходы к содержанию и роли аудиторских процедур являются основой для определения их состава, полноты, а также для эффективного решения стоящих перед аудитом задач. Особенно это важно сейчас, когда во всем мире перед аудиторами стоят проблемы совершенствования организации и усиления контроля за качеством аудиторских услуг.

Все это говорит о том, что разработка более совершенных и эффективных процедур осуществления аудита является актуальной не только для тех, кто связан с разработкой Республиканских правил (стандартов) аудиторской деятельности, но и непосредственно для аудиторских фирм, занятых подготовкой внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Казахстанский аудит только складывается в качестве самостоятельного института и ему еще предстоит нелегкий путь завоевания своего достойного места в противоречивой структуре рыночной экономики.

Тем не менее, опираясь на современную казахстанскую аудиторскую

практику и личный опыт, в данной курсовой работе обобщены и проанализированы основные принципы организации и методики проведения общего аудита.

На основании изложенного можно сделать ряд выводов:

Во-первых, изложенные в настоящей курсовой работе основные принципы организации и методики проведения общего аудита опираются как на анализ научно-методической литературы, так и на практический опыт, что и определяет практический характер данной работы, материалы которой могут быть использованы в работе, как аудиторских фирм, так и аудиторов, работающих самостоятельно , таким образом, анализ теории и практики аудита позволил автору в данной работе сформулировать оптимальную схему проведения аудиторской проверки как по форме, так и по существу.

Во-вторых, поскольку успех аудиторской деятельности определяется во многом не техническими процедурами и приемами, а опытом, эрудицией, интуицией и порядочностью аудитора (что и определяет жесткость требований к личности аудитора ), то всеобъемлющей регламентации всех сторон аудиторской деятельности, которая относится к творческой деятельности, в принципе не может быть. Даже используемые в мировой практике аудиторские стандарты не навязывают аудитору конкретные приемы и процедуры, а лишь рекомендуют определенную последовательность действий. При этом аудитор вправе самостоятельно организовывать свою деятельность с учетом собственного опыта и жизненной позиции. Однако аудиторские стандарты и призваны не регламентироваться аудиторскую деятельность, а лишь упорядочить ее. Так, например, Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, одобренный Комиссией по аудиторской деятельности процедура составления и структура аудиторского заключения, однако конкретное содержание аналитической части аудиторского заключения предоставляет определенную свободу творчества для аудитора, который вправе кроме анализа выявленных недостатков и ошибок давать рекомендации.

**Список использованной литературы**

1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК – Москва 1998.-463 с.
2. Алборов Р. А. Аудит (методик и практика проведения). Ижевск.: «Фон», 1994.-113с.
3. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит. Перевод с английского. Главный редактор профессор Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995.-250с.
4. Аудит: Учебник для вузов\В . И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин, Л. В. Сотников. Под редакцией профессора В. И. Подольского – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.-432с.
5. Барышников Н. П. Организация и методика общего аудита. – М.: Информационно-издательский дом «ФИЛИНГ», 1995.-448с.
6. Безруких П. С., Власенко Л. И., Горшков Н. П. и другие. Бухгалтерский-аудиторский портфель (Книга предпринимателя. Книга бухгалтера. Книга аудитора) – М.: «Соминтекс», 1994.-752с.
7. Данилевский Ю. А. Аудит промышленных акционерных обществ – М.: АО «Финстатинформ», 1995.-78с.
8. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Перевод с английского; предисловие С. А. Стукова. –М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992.-240с.
9. Камышанов П. И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФА – М.: 1996.-522с.
10. Кармайкл Д. Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита. Перевод с английского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1992.-527с.
11. Овсийчук М. Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. – М.: ТОО «Интелтех», 1996.-151с.
12. Правила аудиторской деятельности (составление и комментарий Ю. А. Данилевского). – М.: Бухгалтерский учет, 1997.-160с.
13. Робертсон Дж. Аудит. Перевод с английского. – М.: КРМС, Аудиторская фирма «Контакт», 1993.-496с.
14. Шишкин А. К., Микрутов В. А., Дышкант И. Д. Учет, анализ, аудит на предприятии: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.-496с.
15. Законодательные акты, нормативные, инструктивные методические материалы по аудиту, отчетности и налогообложению.