СОДЕРЖАНИЕ

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| **ВВЕДЕНИЕ** | 3 |
| **ГЛАВА.1**. **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТА** | 7 |
| 1.1. ПОНЯТИЯ, СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТА | 7 |
| 1.2. ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА И ЭТАПЫ ЕЕ ПРОВЕДЕНИЯ | 19 |
| 1.3.ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА | 35 |
| **ГЛАВА.II. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ЕГО ВИДЫ** | 44 |
| 2.1. ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА И ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ | 44 |
| 2.2.ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ И ПОРЯДОК ИХ **ОФОРМЛЕНИЯ** | 53 |
| **ЗАКЛЮЧЕНИЕ** | 63 |
| **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ** | 67 |
| **ПРИЛОЖЕНИЯ** | 70 |

ВВЕДЕНИЕ

Данная дипломная работа посвящена рассмотрению вопросов организации проведения аудита и порядка составления аудиторского заключения.

Актуальность темы определяется тем, что в Республике Казахстан аудиторская деятельность не имеет давних исторических традиций и регулируется практически одним нормативным документом - Временными правилами аудиторской деятельности в Республике Казахстан.

В мировой практике аудита, история которого насчитывает не один десяток лет, многие вопросы регулируются не нормативными документами, утвержденными государственными органами, а лишь стандартами, которые носят рекомендательный характер, поскольку приняты неправительственной организацией - Международным комитетом по аудиторской практике. Национальные аудиторские стандарты еще только находятся в стадии разработки, однако практический опыт аудиторской деятельности уже позволяет выделить целый ряд основных принципов организации и методики проведения общего аудита.

С переходом к рыночным отношениям в Казахстане стали создаваться кооперативы, частные фирмы, совместные предприятия, которые уже не являлись собственностью государства и в связи, с чем изменились формы контроля государства за предпринимательской деятельностью. В данное время каждое предприятие становится самостоятельным хозяйствующим субъектом, осуществляет свою деятельность без какого-либо руководства со стороны министерств и ведомств, без регулирующего воздействия государственного плана. Предприятие самостоятельно распоряжается выпускаемой продукцией и полученной прибылью, оставшейся в его распоряжения после уплаты налогов и других обязательных платежей. Законы и иные правовые акты устанавливают порядок создания фондов и резервов, отнесение амортизационных отчислений, коммерческих и командировочных расходов на результаты хозяйственной деятельности предприятия, и предприятия, руководствуясь этими правилами, самостоятельно рассчитывают и уплачивают налоги и обязательные платежи.

Любое предприятие обязано вести бухгалтерскую и статистическую отчётность, публиковать данные о своей деятельности в порядке, установленном в законодательстве. Обязанность предприятия вести учёт своего имущества и совершённых хозяйственных операций, самостоятельно исчислять и уплачивать налоги, представлять бухгалтерскую (финансовую) отчётность, данными которых могут пользоваться все заинтересованные предприниматели и предприятия, вызвало необходимость независимого вневедомственного финансового контроля - аудита.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие объекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники, и, прежде всего, коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно, убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдения ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Аудиторские проверки необходимы государственным органом, судам, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

1.Возможность необъективной информации со стороны

администрации в случаях конфликта между нею и пользователями

этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

2 . Зависимость последствий принятых решений (а они могут быть

весьма значительны) от качества информации;

3. Необходимость специальных знаний для проверки информации;

4.Частое отсутствие у пользователей информации доступа для

оценки ее качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующие подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги - это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений.

Задачами дипломной работы является рассмотрение вопросов:

* понятие и сущность аудита;
* порядок и основания проведения аудита;
* последовательность проведения аудита и аудиторского заключения;
* виды аудиторского заключения и порядок их оформления.

**ГЛАВА. I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТА**

**1.1. Понятие, сущность и основные элементы аудита.**

Аудиторская деятельность (далее аудит) представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (или аудиторских фирм) по осуществлению вневедомственных проверок бухгалтерской или финансовой отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов.

В казахстанских стандартах аудиторской деятельности дается следующее определение аудита:

Аудит - это независимая экспертиза финансовой отчетности предприятия на основе проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского отчета, соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству Российской Федерации, полноты и точности отражения финансовой отчетности деятельности предприятия.

Аудитор - это лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период.

Аудитор отличается от ревизора по своей сущности: по подходу к проверке, по взаимоотношениям с клиентами, по выводам, сделанным по результатам проверки.

Понятие аудита значительно шире понятия контроля и ревизии. Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов и увеличения прибыли.

Аудит можно определить, как своеобразную экспертизу в бизнесе.

Также, аудит отличается от судебно-бухгалтерской экспертизы:

1. Аудит - это независимая проверка, а судебно-бухгалтерская проверка

осуществляется по решению судебных органов. Специфика судебно-

бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально- правовой

форме.

1. Аудит существует независимо от наличия и отсутствия уголовного или

гражданского кодекса.

Главная цель аудита - дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте.

Достижению главной цели способствуют особенности ведения аудиторской деятельности:

1. Независимость и объективность при проведении проверок.

2. Конфиденциальность.

3. Профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора.

4. Использование методов статистики и экономического анализа.

5. Применение новых информационных технологий.

6. Умение принять рациональное решение по данным аудиторской

проверки.

7. Доброжелательность и лояльность по отношению к клиенту.

8. Ответственность аудитора за последствия его рекомендаций по

заключениям по результатам аудиторской проверки.

9. Содействие росту авторитета аудиторской профессии.

Аудит имеет достаточно большую историю, хотя появился в нашей стране относительно недавно. В разных переводах слово "audio", от которого происходит понятие "аудит", означает "слышит" или "слушатель". Первые независимые аудиторы появились в Европе в XIX веке, ими были служащие, наделенные правом выслушивать устные отчеты налогосборщиков и других, и дать объективную оценку их работе. Таким образом, контролировалось использование средств казны по назначению.

Исторической родиной аудита считается Англия, где с 1844 года выходит серия законов о компаниях, согласно которым правление акционерных обществ обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

В России должность аудитора введена Петром I. Он совмещал обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами. Попытки организовать институт аудита (в 1889 г., 1912 г. и 1928 г.) не увенчались успехом.

С переходом на рыночные отношения, первое упоминание об аудите появилось в 1987 году в постановлениях Союзного правительства № 48 и № 49, где указывалась необходимость проверки совместных предприятий Советской аудиторской организацией. Через полгода специальным Постановлением Совета Министров СССР создается первая советская аудиторская Организация "Инаудит". В течении 1987 - 1989 г. г. были подготовлены и представлены ряд проектов законодательных норм по аудиту, но их принятие по различным причинам откладывалось. Лишь в конце 1990 года в правительстве заговорили об аудите. В настоящее время в России аудиторская деятельность регулируется Указом Президента РФ от 3 ноября 1993 года № 1105 "О регулировании аудиторской деятельности в Российской Федерации" и Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 года № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации".

Развитие аудита в Казахстане идет цивилизованным правовым

путем.Созданный в феврале 1990 года при Министерстве Финансов РК хозрасчетный аудиторский центр преобразовался вскоре в акционерную компанию «Казахстанаудит»,а затем появились аудитороские организации

во всех областных центрах.Создана и ведет организационную и методическую работу неправительственная организация – Палата аудиторов.

Верховным Советом был принят 18 Октября 1993 года Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан»,который работал до принятия ныне действующего закона РК «Об аудиторской деятельности «

От 20 Ноября 1998 года № 304-1.Этот закон регулирует отношения, возникающие между государственными органами,юридическими и физическими лицами, аудиторами и аудиторскими организациями в процессе осуществления аудиторской деятельности в Республике Казахстан.Также разработаны и внедрены стандарты аудита,соответствующие международным аудиторским нормам.

Аудит возник в нашей стране не случайно,и потребность в нем вызвали следующие причины:

> вхождение нашей Республики в мировое хозяйство, открытость

экономики страны для иностранных инвесторов. Прежде чем

вкладывать капитал в ту или иную отрасаль или предприятие,

инвесторы должны были удостовериться о гарантии возврата их

инвестиций с приростом, о чем могли дать информацию только

аудиторские заключения по финансовой отчетности предприятия;

> появилась частная форма собственности, которая вызвала

разделение интересов собеседников и администрации

предприятия. Собственники вкладывали капитал в развитие

предприятия, но не могли и не хотели полагаться только на ту

информацию, которую предоставляли менеджеры, управляющие и

* подчиненные им бухгалтеры. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений;
* распалась государственная система контроля, так как раньше надо было контролировать только государственную собственность. Вновь созданные органы государственного контроля определились в функциях и разделили сферы, объекты контроля. В настоящее время фискальные службы (налоговые комитеты и полиция) осуществляют проверку субъектов всех форм собственности, только относительно объектов налогообложения; таможенные управления - экспертно-импортные операции на правильность и своевременность их таможенного оформления; органы финансового и валютного контроля - правильность и целевое использование бюджетных ассигнований только в бюджетных учреждениях; правоохранительные органы (отделы по борьбе с экономическими преступлениями) - в случае обнаружения хищения, прямого присвоения имущества, независимо от формы собственности (т. к. частная собственность охраняется законом РК, наравне государственной). Таким образом, четко разделились сферы контроля государственными институтами, но никто из них не заинтересован в защите имущественных интересов предпринимателя, как того он хотел бы;
* появились законодательная защита и объекты коммерческой тайны, поэтому возникла необходимость в специалисте, который мог бы консультировать, оказать практическую помощь предпринимателю на доверительной основе;
* обязательная публикация финансовой отчетности отдельных категорий субъектов, на что необходимо аудиторское заключение;
* предоставление полной самостоятельности субъектам в определении учетной политики на финансовый год, что требует предварительной экспертизы каждого метода учета на конечный результат;
* обязательное декларирование доходов физическими и юридическими лицами.

В этих условиях появился аудит как независимая бухгалтерская деятельность, т. к. все данные необходимые для оценки достоверности, полноты финансовой отчетности собираются и обрабатываются бухгалтерским учетом.

Таким образом, аудит - это независимая проверка аудиторами и аудиторскими организациями финансовой отчетности и иных документов юридических и физических лиц с целью оценки достоверности и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Казахстан.

В мировой практике аудит прошел три стадии своего развития, постоянно совершенствуясь. И в нашей стране эти стадии проявились в той или иной мере.

До конца 40-х годов аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей записные денежные операции, и правильной группировке в финансовых отчетах. Это был подтверждающий аудит. В нашей стране аудиторы, проверяя финансовые отчеты аудируемых объектов, во избежание морального и материального ущерба впоследствии, занимались по существу восстановлением бухгалтерского учета и составлением альтернативного баланса и других отчетов. Этим обеспечивалась достоверность финансовой отчетности в более высокой степени, однако это трудоемкая, кропотливая работа имела высокую себестоимость.

После 1949 года независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая при нем вероятность ошибок незначительна и финансовые показатели более полные и достоверные. Аудиторы больше занимались консультированием, чем проверками. Такой аудит получил название системно-ориентированного.

Третий этап развития аудита - его ориентация на возможный риск при проведении проверок или консультировании, предупреждение и избежание риска. При таком аудите проверка проводится выборочно, в основном там, где больше вероятности ошибок или мошенничества.

Законом "Об аудиторской деятельности" разрешены 2 вида аудита: обязательный и инициативный.

Обязательный аудит проводится в случаях, когда субъект по существующему законодательству должен публиковать или предъявлять финансовую отчетность пользователям.

Инициативный аудит проводится по инициативе аудируемого субъекта с учетом конкретных задач, сроков и объемов аудита, предусмотренных договором на проведение аудита между субъектами аудита и аудируемым предприятием.

Предметом аудита является сам процесс проверки финансовых и иных документов аудируемого субъекта, где находят воплощения совершенные хозяйственные операции, которые в конечном итоге определяют финансовые результаты деятельности. Исходя из этого, можно отметить, что предметом аудита является проверка хозяйственных операций субъекта.

Объединяясь по определенным признакам, эти хозяйственные операции образуют хозяйственную деятельность по видам:

* операционная (обычная);
* финансовая;
* инвестиционная.

Операционная (обычная) - это деятельность субъекта по приобретению, реализации товарно-материальных запасов с целью получения доходов.

Финансовая - деятельность субъекта, направленная на изменение состава и размера собственного капитала и заемных средств (выпуск и выкуп акций, выплаты по займам и дивидендам).

Инвестиционная - это приобретение и продажа долгосрочных активов, выдача и получение погашаемых кредитов.

Как правило, финансовая отчетность субъекта отражает состояние активов и пассивов на определенную дату (в балансе), изменение доходов и расходов в течение финансового года (отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности), приток и отток денежных средств по видам деятельности (отчет о движении денежных средств). Поэтому объектами аудита являются все виды хозяйственной деятельности субъекта, отраженные в финансовой отчетности.

Целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с установленными требованиями. Эта основная цель может быть развита в договорах с аудируемыми субъектами, так как кроме аудиторских услуг, могут быть оказаны другие виды по профилю аудиторской организации. Сопутствующие услуги, оказываемые аудиторами, включают следующие виды работ:

* обзор финансовой отчетности;
* согласованные с клиентом процедуры;
* компиляция.

Целью обзора финансовой отчетности является предоставление аудитору (бухгалтеру) возможности выразить свое мнение о том, что по определенным аспектам финансовая отчетность составлена не в соответствии с установленными требованиями.

Согласованные процедуры аудиторского характера не предусматривают выражения мнения аудитором (бухгалтером), на основе полученных результатов собственное заключение составляет получатель этой информации, т. к. ель и причины такой процедуры известны только ему. Для исключения неправильного толкования результатов согласованных процедур, их использование ограничивается только заказчиками.

Компиляция осуществляется бухгалтером с целью сокращения объема детализированной информации до управляемой и понятной формы без обязательства проверки утверждений, лежащих в ее основе, также не обязательно выражение мнения.

Задачами аудита является выражение мнения по финансовой отчетности. Для выполнения этой задачи аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает вывод.

При аудите он выражает высокую, но не абсолютную степень уверенности о том, что информация свободна от существенных искажений. В аудиторском заключении такая разумная уверенность закрепляется фразами: "представляет достоверную и объективную картину", или "представлена объективно по всем существенным аспектам", что по значению эквивалентны.

При обзоре аудитор выражает среднюю уверенность в том, что информация не содержит в себе существенных неточностей.

При согласованных процедурах аудитор (бухгалтер) представляет отчет без выражения мнения, т. к. пользователь делает сам собственное заключение в зависимости от цели процедуры.

При компиляции, хотя пользователи информации имеют некоторую выгоду от участия бухгалтера, в отчете уверенность не выражается.

В ходе проведения аудита любых объектов приступает аудиторский риск. Задачей аудитора является оценка аудиторского риска и составление аудиторских процедур, необходимых для его снижения до допустимо низкого уровня.

Аудиторский риск - это субъективно определяемый уровень погрешностей, которые могут быть обнаружены после финансовой отчетности и выражения мнения по ней. Различают следующие виды:

* неотъемлемый риск;
* риск внутреннего контроля;
* риск не обнаружения.

Неотъемлемый риск - это погрешности, допущенные аудируемым субъектом при предоставлении информации аудитору.

Риск внутреннего контроля - погрешности, допущенные системой бухгалтерского учета аудируемого субъекта и своевременно не обнаруженные и не предотвращенные системой внутреннего контроля.

Риск не обнаружения - допущенные аудируемым субъектом, но не обнаруженные аудитором погрешности в информации.

Если неотъемлемый риск и риск внутреннего контроля возникают независимо от аудитора, то риск не обнаружения и его величина зависитот профессиональной компетентности и мастерства аудитора, также достоверности системы обнаружения ошибок и слабых мест, используемой аудитором.

Аудиторская деятельность должна строиться на определенных принципах, основными из них являются:

* независимость;
* объективность;
* профессиональная компетентность;
* конфиденциальность.

Независимость аудита означает свободу аудитора от контроля и внешнего влияния. Он должен соблюдать этот принцип во всех своих поступках и процедурах, тем самым может обеспечить договоренность, объективность своего мнения по финансовой отчетности. Для полной реализации принципа независимости, запрещается аудитору проведение аудита:

* деятельности заказчика, чьим учредителем, участником, кредитором является он или его аудиторская организация;
* организаций заказчиков, где в последние 2 года оказывал услуги по постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности;
* предприятиям, чей руководитель или учредитель, имеющий более 10% уставного капитала аудируемого субъекта, состоит в родстве или свойстве с аудитором.

Объективность - это интеллектуальная честность аудитора, направленная на отражение достоверной, полной картины финансового состояния, свободная от преувеличения, приукрашивания факторов хозяйственной жизни.

Профессиональная компетентность - подразумевает наличие у аудитора специального образования, опыта практической работы и навыков проведения аудита. Профессионализм - это набор знаний, начиная со школьной программы, специальной подготовки и включая мастерство, подтачиваемое практикой аудиторской и бухгалтерской деятельности.

Конфиденциальность - это обеспечение аудитором сохранности документов, информации, полученных от аудируемого субъекта, результатов аудита, выработанных в ходе аудита самим аудитором, составляющих объект коммерческой тайны. Основным условием данного принципа является неразглашение информации без согласия аудируемого субъекта, перед кем-то ни было, о чем бы то ни было.

Аудит как вид предпринимательской деятельности, в практической деятельности охватывает больше функций, чем отражено в его определении. При проведении проверки финансовой отчетности, аудит выполняет 2 функции:

* экспертную;
* аналитическую.

Экспертная функция предполагает комплексную проверку элементов финансовой отчетности, состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии.

Аналитическая функция осуществляется с той же целью, что экспертиза финансовой отчетности. В настоящее время невозможно дать полную, объективную оценку финансового состояния субъекта без анализа прошлых событий, отраженных в финансовой отчетности и прогноза на будущее. Прогнозирование относительно будущего аудируемого субъекта - неотъемлемая часть аудита в настоящем, от его результатов зависит наименование и содержание аудиторского заключения.

Поэтому полнота и достоверность аудиторского заключения подтверждается комплексным периодическим анализе: хозяйственной деятельности.

Другими немаловажными функциями аудита являются:

* консультационная (консалтинговая);
* производственная.

Консультационные функции могут выражаться в проведении семинаров, занятий по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, банковского дела, права и оценки имущества и др. также консультирование аудируемых субъектов проводится в ходе аудита или по отдельным договорам независимо от процедур аудита.

Производственная функция абсолютно несовместима с производством готовой продукции или работ. Особенностью производственного назначения аудита является то, что эта функция включает следующие виды услуг:

* восстановление и ведение бухгалтерского учета субъекта;
* составление финансовой отчетности без аудиторского заключения;
* составление Декларации по налогам для юридических и физических лиц;
* разработка учетной политики субъекта;
* издательская деятельность собственной продукции (консультационных проспектов, буклетов, брошюр и т. д.);
* представление интересов субъектов на комиссиях и судах и т.п.;
* другие юридические услуги.

Таким образом, аудит выполняет следующие функции:

1. экспертные;

2. аналитические;

3. консультационные;

4. производственные.

**1.2. Основания для проведения аудита и этапы ее проведения.**

Основной целью аудита является установление достоверности бухгалтерской отчётности экономических субъектов и соответствия совершённых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам. От ведомственной ревизии, аудит отличается: самостоятельностью определения форм и методов аудиторской проверки, исходя из требований законодательства и условий договора с экономическим субъектом; независимостью от любой третьей стороны, собственника и руководителя аудиторской фирмы; возможностью организовать аудит на принципах предпринимательской деятельности.

Аудиторская проверка в полном объёме может проводиться на частных предприятиях. Государственные и муниципальные предприятия, не являющиеся собственниками имущества, закреплённого за ними на праве хозяйственного ведения, могут привлекать аудиторов лишь для оказания отдельных аудиторских услуг. Только орган, уполномоченный осуществлять управление государственным или муниципальным имуществом, вправе решать вопрос о заключении договора на проведение аудиторской проверки.

Особое внимание при проведении аудиторской проверки уделяется её правовым аспектам. Проверяемый экономический субъект имеет право получать от аудитора исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, о правах и обязанностях сторон, а после ознакомления с заключением аудитора - о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора.

Аудитор обязан предоставлять экономическому субъекту эту информацию. В аналитической части аудиторского заключения указываются нарушения законодательства при совершении хозяйственно-финансовых операций, которые нанесли или могли нанести ущерб интересам собственников экономических субъектов, государства или третьих лиц. В связи с этим допускают к аттестации на право осуществления аудиторской деятельности лиц, имеющих экономическое и юридическое образование. Это требование лежит в основе реализации задач по формированию правового государства в Казахстане, повышению роли закона в предпринимательской деятельности. Его надо понимать в том смысле, что выборочные знания бухгалтерского учёта, анализа хозяйственной деятельности, организации и техники аудита, финансового менеджмента без сопоставления их с требованиями соответствующих норм права не могут достичь основных целей аудиторских проверок.

Аудиторская проверка - необходимый элемент аудита и один из видов аудиторской деятельности. Она заключается в установлении достоверности бухгалтерской отчётности, а также в совершении иных услуг, в частности составлению деклараций о доходах и бухгалтерской отчётности, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Республики Казахстан.

Аудиторы могут также проводить обучение и оказывать другие услуги по профилю своей деятельности. Но во временных правилах есть пункт, содержащий абзац, который ограничивает сферу предпринимательской деятельности аудитора: «Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельностью». Из этой выдержки следует, что аудитор не может выступать учредителем, акционером, собственником других предприятий, не связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторская проверка может быть обязательной или инициативной. Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленными нормативными актами. Например, в Законе о банках и банковской деятельности предусмотрено, что банки публикуют годовой баланс по форме и в сроки, которые устанавливаются ЦБ РК, после подтверждения аудиторской организацией достоверности указанных в нём сведений. Имеются и другие случаи обязательного аудита для страховых компаний, инвестиционных фондов и т. д.

В сфере общего аудита Закона об иностранных инвестициях предусмотрена проверка аудиторской организацией для целей налогообложения финансовой и коммерческой деятельности предприятий с иностранными инвестициями.

Обязательные проверки в соответствии с процессуальным законодательством проводятся также по поручению органа дознания, следователя, прокурора, суда и арбитражного суда. Поручение о проведении аудиторской проверки даётся аудитору при наличии в производстве возбуждённого уголовного дела, принятого к производству гражданского дела или дела, подведомственному арбитражному суду. Заключение аудитора по результатам такой проверки приравнивается к акту экспертизы. Заключение аудитора -это документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов.

Если налоговый государственный или иной орган, на который законом возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчётности, не согласен с аудиторским заключением, принятым экономическим субъектом, то онвправе оспорить его в арбитражном суде. Если суд установит неточности и ошибки в представленной аудитором отчетности, то он возмещает экономическому субъекту все убытки, связанные с неквалифицированным аудиторским заключением.

Основанием для проведения аудита является желание клиента, которое закрепляется в следующих документах: договор на проведение аудита и письмо-обязательство.

По "Закону об аудиторской деятельности" договор на проведение аудита - это предоставление услуг по профилю аудиторской деятельности, где находит отражение предмет договора, сроки и **объем** соответствующих услуг (аудит или сопутствующие), размер и условие оплаты, права, обязанности и ответственность сторон. Условиям проведения аудита посвящено Положение (стандарт) аудита 2.

До начала выполнения аудита желание клиента и перечень работ, предлагаемых аудитором должны найти отражение в письме-обязательстве. Оно оформляется аудитором как ответ на желание клиента и в нем подтверждает свое согласие на проведение аудита, оговаривает цель и масштаб аудита, степень ответственности и форму отчета. Кроме этого, в письмо-обязательство включаются следующие моменты, на которое аудитор рассчитывает получить письменное согласие клиента:

* организационные вопросы, касающиеся планирования аудита. Имеется в виду, что не требуется согласие клиента на проведение инвентаризации ТМЗ, если без нее не возможно установить достоверность данной статьи баланса, а необходимо его согласие относительно организации процедуры, т. е. клиент должен обеспечить, перемещение материальных запасов в производство (досрочный завоз) со склада, где намечается инвентаризация, тем самым, обеспечивая бесперебойный процесс снабжения. Может производиться в присутствии аудитора до начала инвентаризации;
* представление клиентом данных, достоверность которых будет подтверждаться подписями должностных лиц, т.е. все копии документа должны быть подписаны главным бухгалтером или другими должностными лицами;
* касающиеся вовлечения в проверку других аудиторов, экспертов, а также внутренних аудиторов и персонала клиента;
* использование результата предшествующего аудита;
* ограничение аудиторского обязательства.

Клиент возвращает 1 экземпляр письма-обязательства с подписью и печатью, при необходимости может письменно выдвинуть дополнительные требования, например, относительно содержания и формы представления отчета.

В перечень обязательств могут быть внесены изменения при возникновении обстоятельств. При этом аудитор и клиент должны согласовать новые условия.

Обоснованием для пересмотра обязательств не могут быть причины, возникающие из-за нежелания клиента предоставить данные, приводящие в конечном итоге условному или отрицательному мнению по финансовой отчетности. Поэтому, прежде чем согласиться на изменения, аудитор должен глубоко изучить причины, в том числе скрытые.

Работа аудитора - это строго организованный процесс, которому присущи определенные этапы и порядок ведения и составления документации, проведения аудиторских процедур.

Практикой аудита в нашей стране выработана следующая последовательность (этапы) проведение проверки финансовой отчетности. Необходимо заметить, что если заказан аудит финансовой отчетности, то надо подразумевать комплексную проверку деятельности субъекта. Если тематический аудит, то, не вникая в другие вопросы или только в той мере, чего требует круг рассматриваемого объекта аудита, проводится проверка.

Но независимо от тематики аудит проходит следующие этапы:

1. ознакомление с аудируемым субъектом;

2. планирования аудита;

3. собственно аудит;

4. составление отчета о результатах аудита.

1 этап. Ознакомление (знакомство) с аудируемым субъектом может включать следующие процедуры:

1. заключение договора и оформление письма-обязательства;

2. изучение:

* специальной литературы и отраслевых инструкций, связанных с технологией и особенностью производства;
* особенностей сырья, материалов и готовой продукции, их качественные показатели, которые играют важное значение при организации учета;
* рыночных цен, конкуренции на рынке по аналогичной продукции;
* маркетинга (производство и сбыт);
* материально-технические базы, которая может обеспечить данное производство (для дальнейшей оценки обеспеченности и оснащенности техническими средствами и оборудованием);
* сферы деловой активности аудируемого субъекта в регионе и т.д.

3. формирование информационной базы аудита. При первом

посещении предприятия проводится:

* обследование хозяйства (организация труда, внутреннего распорядка, охранной и контрольно-пропускной системы, условия хранения товарно-материальных запасов);
* опрос или анкетирование персонала;
* изучает Устав, учредительный договор с целью иметь представление о структуре корпоративного капитала и учредителях субъекта. Из Устава извлекает данные о размере уставного капитала, порядке образования резервного капитала и распределении чистого дохода субъекта, форме предприятия, виды деятельности. Одновременно может выяснить своевременность пополнение объявленного уставного капитала или эмиссией акций, получение лицензий на виды деятельности, что отражено в Уставе, своевременность внесения изменения в Устав и регистрации (перерегистрации) субъекта. Нарушение такого перечня работ может признаваться, как занятия незаконной деятельностью и доходы могут быть обращены в доход государства. Поэтому аудитор на этом этапе может выяснить слабые места в хозяйственной деятельности;
* обследование общего состояния бухгалтерского учета (документов, регистров), своевременность сдачи документов в архив, надежность их хранения.

Таким образом, по результатам первого этапа аудитор полностью формирует информационную базу для дальнейшей работы и определяет масштаб аудита.

2 этап. Планирование аудита производится в соответствии с Положением (стандартом) аудита 7 "Планирование" и означает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, сроком проведения и масштабу аудита, что отражается в **общем** плане и программе аудита.

Аудитор может обсудить элементы общего плана аудита и определенные процедуры по аудиту с ревизионной комиссией, руководством субъекта и его персоналом для улучшения эффективности и результативности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала субъекта. Однако ответственность за общий план и программу аудита сохраняется за аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитор должен учесть следующие моменты:

1. знание бизнеса клиента (общеэкономические отраслевые факторы, влияющие на деятельность аудируемого субъекта, финансовые показатели и изменения в деятельности субъекта после предыдущего аудита, общий уровень компетентности руководства субъекта);

2. понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта (действующая учетная политика субъекта, изменения в ней по желанию клиента или из-за изменений нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету и налогообложению, состояние бухгалтерского учета, оцененное по результатам тестов, опросов и интервью, состояние внутреннего контроля и его влияние на учет);

3. риск и его существенность (ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска внутреннего контроля, существенность ошибок и погрешностей, оценка возможного искажения информации клиентом и выявление наиболее сложных разделов бухгалтерского учета);

4. характер, строки и объем процедур (возможное смещение центров внимания к специфическим участкам учета, влияние информационной технологии на аудит, влияние работы внутреннего аудита на процедуры аудита);

5. координация, руководство, наблюдение и проверка работы персонала (вовлечение других лиц, аудиторов, экспертов, для проведения аудита, аудит подразделений филиалов и дочерних предприятий);

6. прочие вопросы (возможность того, что принцип непрерывности ставится под сомнение, специальное внимание на отношение связанных сторон, обязательства и ответственность, предусмотренная законодательством, характер отчетов, их сроки и другие материалы, соответствие методики бухгалтерского учета законом, стандартам, соблюдение принципов бухгалтерского учета).

Мероприятия, предусмотренные в общем плане аудита, находят детализированное развитие в программе аудита.

Программа аудита представляет собой серию инструкций для помощников, вовлеченных в аудит, а также средство контроля за надлежащим выполнением работы. Исходя из вышеизложенного моно представить, что общий план разбивается на несколько программ, в зависимости от числа лиц, вовлеченных в аудит и аудитору необходимо координировать их взаимодействие, регулировать их содержание.

Изменения, внесенные в договор и письмо-обязательство также, будут отражаться в общем плане и программе аудита.

3 этап. На этапе "собственно аудит" осуществляются процедуры аудита в зависимости от тематики. Однако практикой выработана определенная последовательность процедур, соблюдение которой минимизирует риск не обнаружения.

1. Обычно аудит начинается с тестирования. Для этого аудитор заранее готовит тесты с ключевыми вопросами в зависимости от темы и предусматривает варианты ответа "да", "нет", "примечания". Ответы на тесты показывают состояние бухгалтерского учета, менеджмента на предприятии и одновременно оценивает компетентность должностных лиц. К примеру, ответ "нет", показывающий, что не все правила, процедуры бухгалтерского учета выполняются, может дать скрытую оценку компетентности бухгалтера (или не знает, что надо делать, или знает, но не делает).

2. Изучение учетной политики и выписка из нее положений, касающихся данной темы, относительно принципов, методов оценки себестоимости запасов (ЛИФО, ФИФО, средневзвешенной стоимости, специфической идентификации); методов калькулирования себестоимости продукции (нормативный, попередельный, позаказный); методов амортизации основных средств (производственный, кумулятивный, равномерного списания стоимости и уменьшающего остатка); способы распределения накладных расходов; метода амортизации нематериальных активов; виды стоимости активов (финансовых инвестиций); основные счета, субсчета и т.д.

3. Установление правильности и тождественности остатков по статьям бухгалтерского баланса на начало и конец года, и сопоставление их с данными регистров аналитического учета и Главной книги.

4. Обследование регистров синтетического и аналитического учета, проверка своевременности и полноты записей в них.

5. Знакомство с бланками первичных документов, оценка полноты реквизитов и их соответствие требованиям стандарта бухгалтерского учета "Организация бухгалтерской службы".

6. Изучение самих первичных документов, отчетов и расчетов с помощью приемов документальной проверки.

7. Перерасчет наиболее важных показателей (доходы, расходы, налоги, обязательства, амортизация активов и др.).

8. Оценка целесообразности использования методов учета отдельных активов и показателей.

9. Составление альтернативного баланса и других финансовых отчетов.

При аудите финансовой отчетности необходимо придерживаться последовательности рассмотрения тем. На наш взгляд, целесообразно ориентироваться на статьи баланса и включить следующие темы:

1. Аудит долгосрочных активов:

* основных средств;
* нематериальных активов;
* инвестиций;

2. Аудит товарно-материальных запасов:

* производственных запасов;
* незавершенного производства;
* готовой продукции;

3. Аудит дебиторской задолжности;

4. Аудит расходов будущих периодов;

5. Аудит финансовых инвестиций;

6. Аудит денежных средств:

* в кассе;
* на расчетном и валютном счетах;

7. Аудит собственного капитала:

* уставного;
* резервного;
* нераспределенного дохода;

8. Аудит обязательств:

* долгосрочных;
* текущих;

9. Аудит расходов;

10. Аудит доходов.

Результаты работы на этапе "собственно аудит" отражаются в рабочих документах аудитора и являются аудиторскими доказательствами. Порядок оформления документации по аудиту регламентируется Положением (стандартом) аудита 4.

Под документацией понимаются рабочие документы, подготавливаемые как аудитором, так и для аудитора или получаемые и хранимые аудитором в связи с аудитом. Рабочие документы могут быть на бумажных, электронных носителях информации.

Объем рабочих документов определяется аудитором, однако ему необходимо принять во внимание то, что другой аудитор, не имеющий предварительного опыта работы, мог по ним составить представление о выполненной работе.

Форма и содержание рабочих документов зависит от следующих факторов:

1. характер обязательства;

2. форма отчета аудитора;

3. характер и сложность бизнеса клиента;

4. характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта;

5. необходимость в определенных обстоятельствах руководить, наблюдать и проверять работу, выполняемую помощниками аудитора;

6. специфическая методология и технология, используемая аудитором в процессе аудита. Рабочие документы обычно включают:

1. информацию, касающуюся юридической и организационной структуры субъекта;

2. выдержки или копии важных юридических документов, соглашений и протоколов;

3. информацию, относящуюся к той отрасли промышленности, экономической и юридической среде, в которых действует субъект;

4. документацию о планировании, включая программу аудита и любые изменения к ним;

5. доказательство понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

6. документацию об оценках неотъемлемого риска, риска внутреннего контроля и любом последующем пересмотре этих оценок;

7. доказательство рассмотрения аудитором работы внутренних аудиторов и сделанных ими вывод;

8. анализ операций и сальдо счетов;

9. анализ важных коэффициентов и тенденций;

10. записи о характере, сроках и масштабе выполненных аудиторских процедур и их результаты;

11. сведения о том, что работа, выполняемая помощниками, контролировалась и анализировалась;

12. список вовлеченных в аудит лиц, с указанием выполненных ими аудиторских процедур, и времени их выполнения;

13. детали процедур, выполнившихся в подразделениях, на которых аудит финансовых отчетов проводился другим аудитором;

14. копии переписки с другими аудиторами, экспертами и третьим лицами;

15. копии поступающих на субъект или обсуждаемых с ним записок, писем, по относящимся к аудиту вопросам, включая условия проведения аудита и сведения о существенных недостатках в системе внутреннего контроля;

16. письма-представления, полученные от субъекта;

17. выводы, сделанные аудитором по важным аспектам аудита, включая то, каким образом были разрешены или трактованы раскрытые в ходе аудиторских процедур исключения и необычные вопросы, если таковые были;

18. копии финансовой отчетности и заключение аудитора.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Если необходимо применять меры для соблюдения конфиденциальности и безопасного хранения документов, а также для их сохранности в течение периода в соответствии с практическими, юридическими и профессиональными требованиями по сохранению записей. Наряду с этим, выдержки рабочих документов аудитора не могут заменить бухгалтерские записи.

4 этап. Составление отчета о результатах аудита регламентируется Положением (стандартом) аудита *5* "Аудиторское заключение по финансовой отчетности".

Аудиторское заключение - это документ, где отражается степень достижения цели аудита, что выражается во мнении аудитора и уровня уверенности относительно достоверности и объективности элементов финансовой отчетности.

Аудиторское заключение включает основные элементы, расположенные в определенном порядке:

1. Заглавие. Целесообразно использовать термин независимый аудитор, чтобы отличить заключение аудитора от отчетов других лиц, для которых не установлены этические требования как для аудитора;

2. Адресат. Аудиторское заключение должно быть адресовано в соответствии с условиями проведения аудита и иными требованиями. Обычно адресуется наблюдательному Совету акционерных обществ или Совету учредителей субъекта;

3. Введение. Включает перечень финансовых отчетов, подвергающихся аудиту с указанием даты, на которую составлена финансовая отчетность, а аудитор - за выраженное мнение по финансовой отчетности на основе проведенного аудита;

4. Описание масштаба, характера аудита указывает на то, что аудит проведен в соответствии с Положениями (стандартами) аудита или в случае отсутствия таковых - установившейся практикой. Также должно быть отражено утверждение, что аудит был спланирован и проведен с целью получения разумной уверенности отсутствия существенных искажений в финансовой отчетности. Должно быть указано, были ли произведены:

* оценка показателей финансовой отчетности и раскрытии путем тестирования доказательств;
* оценка принципов бухгалтерского учета, использованных при подготовке финансовой отчетности;
* оценка существенных субъективных оценок и суждений, сделанных руководством при подготовке финансовой отчетности;
* оценка представления финансовой отчетности в целом.

Обязательно утверждение, что аудит представляет достаточную основу для выражения мнения:

5. Выражение мнения по финансовой отчетности - это конечная цель аудита. Оно должно быть выражено четко, с использованием следующих терминов "представляет достоверную и объективную картину" или "представлена объективно по всем существенным аспектам". Указанные термины эквивалентны и применяются для того, чтобы не допускать разночтения мнения по финансовой отчетности. Далее объективность финансовой отчетности подтверждается ссылкой на установленные требования, к примеру на стандарты бухгалтерского учета и другие действующие законодательства;

6. Дата аудиторского заключения должна соответствовать дате завершения аудита, что означает выражения мнения с учетом событий и сделок, известных аудитору до этой даты. Аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующем дате подписания и утверждения финансовой отчетности руководством;

7. наименование и адрес лица, проводившего аудит;

8. подпись лица, проводившего аудит. Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации с указанием номера лицензии, т. к. ответственность за проведение аудита сохраняется за ним. При необходимых обстоятельствах подписывается первым руководителем и лицом, непосредственно проводившим аудит. Таким образом, на этом заключительно этапе на основании всех документов, оформленных на предыдущих этапах, составляет отчет о результатах аудита.

Аудиторское заключение передается руководителю аудируемого субъекта по акту приема-передачи, что подтверждает выполнение всех обязательств аудитора перед клиентом и служит основанием для окончательного расчета с ним.

**1.3. Порядок проведения аудита.**

Разработка программы проведения аудиторской проверки включает те же этапы, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации общего плана аудита (см. приложение). Программа необходима для наиболее эффективного распределения работы внутри аудиторской группы и для контроля за ходом аудиторской проверки со стороны руководства аудиторской фирмы.

Аудитор документально оформляет программу аудиторской проверки, присваивает код каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы иметь возможность в процессе работы делать ссылки ни них в рабочих документах.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой совокупность действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Ее цель – выявление существенных недостатков средств контроля экономического субъекта.

Программа аудиторских процедур по существу включает в себя перечень действий аудитора для детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Аудитор должен составить программу аудиторской проверки по каждому разделу бухгалтерского учета, который он будет проверять. Программа может пересматриваться в процессе проверки в зависимости от изменений условий проведения проверки и результатов аудиторских процедур.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудиторской проверки должны быть документально оформлены и завизированы в установленном порядке.

Сначала проверяется организация системы внутреннего учета – от результатов этой проверки зависит вывод об отсутствии системы внутреннего контроля, на основании чего аудитором может быть выдано отрицательное аудиторское заключение, что предусмотрено нормативными документами.

При проверке эффективности системы внутреннего контроля решается тактическая задача: достаточно ли осуществлять ограниченную (выборочную) проверку или требуется сплошная проверка.

Аудиторская проверка проводится по форме и содержанию.

При проверке первичных документов по форме следует определить соблюдение нормативно-правовых актов в процессе отражения хозяйственных операций в первичных документах. При этом проверяется правильность оформления документации, ее полнота и комплектность.

При проверке первичных документов по содержанию осуществляется критический анализ содержания документов: соответствие характеру отраженной хозяйственной операции, достаточность информационного отражения, обоснованность, непротиворечивость.

Рекомендуемая рядом авторов в качестве одной из аудиторских процедур так называемая "встречная проверка" на практике затруднительна в исполнении, так как требует вмешательства в коммерческую деятельность сторонних организаций, которые вправе и отказаться от предоставления аудитору (не являющемуся государственным должностным лицом) такого рода информации. Вместе с тем в качестве одиночных процедур - с точки зрения подтверждения (или опровержения) сомнительных документов -встречные проверки просто необходимы, что должно обязательно быть предусмотрено в Законе об аудиторской деятельности.

При проверке первичной документации и отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности аудитор должен исходить из следующих требований:

1. соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества и обязательств;

2. полнота отражения в учете за отчетный период всех хозяйственных операций, осуществленных в этом периоде;

3. правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

4. разграничение в учете текущих затрат на производство (издержки обращения) и долгосрочные инвестиции (капитальные вложения во внеоборотные активы);

5. тождественность данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца;

6. правильность оценки имущества и хозяйственных операций;

7. правильность и обоснованность создания фондов и резервов;

8. правильность определения налогооблагаемых баз и исчисления соответствующих налогов и сборов, своевременность их уплаты в бюджет.

При документальной проверке особое внимание следует обратить на правильность оформления всех первичных документов, на основании которых и осуществляются записи в регистрах бухгалтерского учета наличие всех необходимых реквизитов, предусмотренных в пункте 7 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Республики Казахстан.

По завершении проверки обобщаются и анализируются все полученные результаты, на основании которых формируется заключение аудитора.

Последовательность этапов аудиторской проверки. Аудиторской проверки подлежат все участки бухгалтерского учета организации, а также все подразделения, в которых формируется административно-хозяйственная информация (кадровые, плановые, складские и прочие службы).

Аудитор планирует работу таким образом, чтобы обеспечить:

* получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета проверяемого объекта;
* определение содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению.

В плане аудиторской проверки должны быть отражены:

* объем выполняемых работ;
* сроки проведения и продолжительность работ;
* способы и приемы, применяемые аудитором.

При этом аудитор может обсудить план аудиторской проверки с руководством и персоналом проверяемого объекта, что позволяет повысить действенность проводимого аудита и скоординировать аудиторские процедуры с деятельностью органов управления проверяемого объекта. В случае привлечения к аудиторской проверке соисполнителей или экспертов аудитор (в качестве руководителя работ) должен спланировать и их работу.

В связи с тем, что аудиторская проверка (на малом и среднем объекте) ограничена в среднем двумя неделями, то четкое планирование и координация действий всех участников проверки в обязательном порядке подлежат письменной фиксации. В плане аудиторской проверки необходимо предусмотреть схему проверки по каждому участку бухгалтерского учета:

1. Что подлежит проверке:

* наличие и оформление первичных документов по участку учета;
* отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете;
* налогообложение.

2. Задачи аудита:

* проверка правильности отражения в бухгалтерском и в налоговом учете хозяйственных операций;
* установление достоверности финансовой отчетности данным первичного учета.

3. Выявление ошибок и расхождений между данными учета и отчетности.

4. Формулирование выводов и рекомендаций для заключения аудитора.

В процессе проверки аудиторы составляют рабочие документы, являющиеся основой для подтверждения объема и качества выполняемой ими работы и обоснованности сделанных ими выводов.

Рабочие документы составляются по произвольной форме, однако он должны содержать необходимую справочную информацию о клиенте; краткое описание выполненной работы; метод проведения аудита (сплошной или выборочный); замечания по результатам проверки; перечень документов, не представленных для проверки; мнение аудитора о способах устранения выявленных недостатков; описание системы внутрихозяйственного контроля в проверяемой организации (с выделением слабых мест и положительных сторон); программа аудита с отметками о ходе ее выполнения и причинах отклонений; объяснения и справки персонала проверяемой организации по вопросам, заданным аудитором; прочие другие свидетельства и разъяснения. В результате именно на основании рабочих документов аудитора производятся выводы и рекомендации, отражаемые затем в аудиторском заключении. Поэтому все основания для таких выводов должны недвусмысленно опираться на рабочие документы аудитора. Необходимо обратить особое внимание на конфиденциальный характер рабочих документов аудитора, которые могут представляться в распоряжение третьих лиц только с разрешения клиента. Экономический субъект обязан предоставлять заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения, таким образом, вся информация, как собранная аудитором и отраженная в его рабочих документах, так и предоставленная им исполнительной дирекции и общему собранию акционеров, может составлять коммерческую тайну.

В соответствии со схемой проверки, проверке подлежат: устав, учредительные документы, свидетельство о регистрации - на предмет их соответствия действующему законодательству (внесение уставного капитала, соответствие фактических видов деятельности уставным, порядок создания резервного и других фондов, правомочность существования филиалов и обособленных филиалов, органы управления и их права и обязанности, порядок распределения чистой прибыли и т. п.).

В случае если фактически осуществляемые виды деятельности требуют наличия специальных лицензий (транспортная, фармацевтическая, лизинговая и другие виды деятельности) или разрешений (розничная торговля), то проверяется наличие этих документов и срок их действия.

В обязательном порядке анализируются положения приказа об учетной политике и их соответствие нормативным документам:

* положению о бухгалтерском учете и отчетности в Республики Казахстан;
* положению по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия".

В приказе об учетной политике необходимо наличие существенных положений, непосредственно влияющих на организацию бухгалтерского учета и налогообложения:

* порядок определения выручки (по оплате или по отгрузке);
* критерий отнесения к основным средствам;
* порядок начисления износа по основным средствам;
* порядок погашения стоимости МБП;
* порядок начисления амортизации по нематериальным активам;
* порядок создания производственных резервов (ремонтного, на отпуска и т.п.);
* порядок создания резервов по сомнительным долгам (при выборе метода определения выручки "по отгрузке");
* определение метода фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство;
* определение объектов калькулирования себестоимости продукции и метода списания общехозяйственных расходов.

Проверяется система учета основных средств и нематериальных активов, правильность оформления всех первичных документов, разделения объектов основных средств на производственные и непроизводственные, а также и обоснованность начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, обоснованность проведенных переоценок.

К основным средствам непроизводственного назначения относятся числящиеся на балансе и не связанные с осуществлением уставной деятельности средства жилищного и коммунального хозяйства, здравоохранения, физической культуры, социального обеспечения, народного образования, культуры и т.п."

В зависимости от того, какие приняты на баланс основные средства: производственного назначения или непроизводственного, различаются и бухгалтерские проводки и налогообложение.

Особое внимание должно быть уделено постановке на учет легковых автомобилей, правильности исчисления налога на приобретение автотранспортных средств и отнесения уплаченного НДС на фонды (чистую прибыль).

Для правомочности начисления амортизации по нематериальным активам должно быть обеспечено:

* обоснование производственного характера их использования, приносящего предпринимательский доход,
* расчет срока полезного использования, в течение которого приносится доход.

Следует также проверить источник финансирования затрат по приобретению и доведения до рабочего состояния объектов основных средств и объектов нематериальных активов (затраты по связанным с этим командировкам, по транспортировке, сборке, наладке и т. п.), которые не могут быть отнесены на издержки производства и обращения отчетного периода, а подлежат отражению с включением (после акта ввода в эксплуатацию) в состав основных средств или нематериальных активов с отнесением этих затрат на себестоимость через амортизацию, начисленную в установленном порядке.

При проверке бухгалтерского учета следует руководствоваться, помимо Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности, также Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному Министерством финансов Республики Казахстан.

**ГЛАВА II. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ЕГО ВИДЫ.**

**2.1. Последовательность проведения аудита и порядок составления аудиторского заключения.**

В соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Республике Казахстан по результатам аудиторской проверки подготавливается аудиторское заключение, состоящее из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

В соответствии с этими нормативными документами аудиторское заключение должно содержать:

1. во вводной части:

* наименование аудиторской фирмы (фамилия, имя, отчество аудитора),
* юридический адрес,
* данные государственной регистрации,
* номер и дата выдачи лицензии (с указанием вида аудита и срока действия лицензии),
* банковские реквизиты.

2. в аналитической части:

* наименование экономического субъекта и временные рамки проверяемого периода,
* результаты экспертизы системы внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета в экономическом субъекте,
* факты выявленных в ходе проверки существенных нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, повлекшие за собой искажение бухгалтерской отчетности и связанные с этим недоимки по налогам и обязательным платежам и сборам.

3. в итоговой части:

* констатация вывода о полной достоверности (недостоверности, условной достоверности - при условии исправления выявленных ошибок) бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Каждая страница аудиторского подписывается аудитором, проводившим проверку: и заверяется его личной печатью.

Аудиторское заключение брошюруется вместе с бухгалтерской отчетностью и предоставляется для ознакомления исполнительной дирекции и акционерам (участникам) экономического субъекта.

При этом всем внешним заинтересованным лицам (в налоговые службы, в кредитные учреждения, в средства массовой информации -в случае публикации баланса, и т. п.) предоставляется только итоговая часть аудиторского заключения, содержащая вывод о степени достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности.

Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмы о соответствии во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Республике Казахстан.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе.

Аудиторское заключение - это документ с юридическим статусом для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Заключение аудиторской фирмы (аудитора) по результатам проверки, проведенной по поручению органов дознания, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РК.

Заключение аудиторской фирмы (аудитора) по результатам проверки годовой отчетности является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, которые подлежат в соответствии с законодательством Республики Казахстан аудиту. Это заключение также носит юридический статус.

Вводная часть включает все необходимые сведения об аудиторской фирме или аудиторе, работающем самостоятельно. Так, для аудиторской фирмы указываются юридический адрес и телефоны, сведения о лицензии на право аудиторской деятельности (номер лицензии, дата выдачи, наименование органа, выдавшего лицензию, срок действия лицензии); фамилии, имена и отчества аудиторов, принимавших участие в проведении аудита, их квалификационные аттестаты на право заниматься аудиторской деятельностью.

Для аудитора, работающего самостоятельно, указываются: фамилия, имя, отчество, стаж работы в качестве аудитора; дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии, номере квалификационного аттестата аудитора.

Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть должна включать: название данной части; кому адресована аналитическая часть: наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Отчет аудиторской фирмы", а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, - "Отчет аудитора".

Аналитическая часть должна быть адресована администрации экономического субъекта.

Изложение общих результатов проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта должно включать: ответственность администрации экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля; цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита: общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствии системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Изложение общих результатов проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта должно включать: общую опенку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности; описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Изложение общих результатов проверки соблюдения экономическим субъектом законодательств при совершении финансово-хозяйственных операции должно включать: цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применимым законодательству и нормативным актам при проведении аудита; общую оценку соответствия во всех существенных отношениях совершенных экономическим субъектом финансово- хозяйственных операций применимому законодательству; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствии в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях применимому законодательству; ответственность исполнительного органа экономического субъекта за несоблюдение применимого законодательства Республики Казахстан при совершении финансово-хозяйственных операций.

Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть должна включать: название данной части: кому адресована итоговая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности; указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит; изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, влияние обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта; мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта; дату аудиторского заключения.

Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Заключение аудиторской фирмы", а итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, – "Заключение аудитора".

В итоговой части должен быть указан нормативный акт, который регулирует бухгалтерский учет и отчетность в Республике Казахстан и которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность.

В итоговой части должно быть описано распределение ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой в отношении бухгалтерской отчетности.

При этом подразумевается, что: экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская фирма проводила аудит; аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть должна содержать указание на нормативный акт, регулирующий аудиторскую деятельность в Республике Казахстан.

Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

К аудиторскому заключению должна быть приложена установленная законодательством бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит.

Каждая страница аудиторского заключения подписывается аудитором, проводившим проверку, и заверяется его личной печатью. При проведении проверки аудиторской фирмой аудиторское заключение, кроме того, подписывается в целом руководителем аудиторской фирмы и заверяется печатью аудиторской фирмы.

Экономический субъект обязан представить заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения. В этой связи аналитическая и итоговая части могут подписываться и скрепляться полностью в отчетности.

Что касается первой и второй частей заключения, то они носят конфиденциальный характер и без согласия экономического субъекта не подлежат разглашению.

Аудиторы и аудиторские фирмы также не вправе передавать сведения, полученные в процессе проверки, третьим липам для использования в предпринимательской деятельности.

В соответствии с Порядком составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения или отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

От степени уверенности аудитора в достоверности и объективности финансовой отчетности зависит вид аудиторского заключения, предоставляемого клиенту.

Различают аудиторские заключения выражающие:

1. безусловное мнение;

2. условное мнение;

3. отказ от выражения мнения;

4. отрицательное мнение.

Безусловное мнение выражается только тогда, когда уверен в том, что финансовая отчетность свободна от существенных ошибок и подтверждается в заключении формулировками "финансовая отчетность представляет достоверную и объективную картину" или "представлена объективно по всем существенным аспектам". В определенных обстоятельствах, аудитор может считать уместным добавление отдельного параграфа по аспектам, не влияющим на мнение аудитора, после выражения мнения. Данное обстоятельство не меняет сути и название мнения.

Условное мнение выражается аудитором, если не достигнута уверенность выражения безусловного мнения из-за отдельных моментов. Основаниями для выражения условного мнения могут быть:

1. ограничение масштаба аудита;

2. несогласие с руководством относительно учетной политики, раскрытие элементов финансовой отчетности в пояснительной записке.

При этом ограничением масштаба аудита считается обстоятельства, которые препятствуют физическому препятствию аудитора в ходе инвентаризации и вынуждают принимать результаты инвентаризации для выражения мнения. Нарушение методов отдельных объектов бухгалтерского учета может привести к условному мнению. К примеру, бухгалтером субъекта не произведена амортизация основных средств. Данное обстоятельство искажает:

* балансовую стоимость основных средств (первоначальная стоимость за минусом накопленной амортизации);
* сумму остатка по статье "Износ основных средств";
* сумму затрат (расходов периода и себестоимости готовой продукции);
* величину нераспределенного дохода субъекта.

Если по характеру производственной деятельности не искажает сумму обязательств субъекта перед бюджетом по налогам, то может быть выражено условное мнение. На производственных предприятиях отсутствие сумм амортизации в себестоимости готовой продукции (работ, услуг) может иметь далеко идущие последствия, поэтому аудитор может выразить отрицательное мнение.

Отказ от выражения мнения может иметь место также при ограничении масштаба аудита. Таковым считается действие руководства аудируемого субъекта, препятствующее установлению достоверности остатков товарно-материальных запасов, дебиторской и кредиторской задолженностей и т.д. примерами могут быть:

* отказ руководства в предъявлении документов, имеющих отношение к аудиту;
* ограничение доступа аудитора в помещение, где хранятся товарно-материальные запасы для проведения инвентаризации;
* нет или не предъявляются регистры бухгалтерского учета;
* запрещена встречная сверка расчетов с дебиторами и кредиторами, посещение доверенного лица для инвентаризации финансовых инвестиций (т.е. отказано в выдаче доверенности аудитору для совершения сверки, инвентаризации вне субъекта).

Отрицательное мнение может быть результатом несогласия с руководством относительно неадекватности раскрытия элементов финансовой отчетности в пояснительной записке, используются формулировки "финансовая отчетность субъекта представляет недоговоренную и необъективную картину (представлена необъективно) о финансовом положении на 31 декабря 1998 года". Весомым основанием для отрицательного мнения является всякое нарушение стандартов бухгалтерского учета и действующего законодательства.

Таким образом, ограничение масштаба аудита может служить основанием для выражения условного мнения или отказа от мнения, несогласие с руководством относительно учетной политики применение методов, неадекватности раскрытия информации в финансовой отчетности - условного и отрицательного мнения. Во всех случаях, аудитор должен четко раскрывать причины и обстоятельства в аудиторском заключении отдельными параграфами и по возможности дать количественную оценку. Все заключения подтверждают завершение аудиторской проверки не зависимо от мнения в них и должны служить основанием для оплаты услуг аудитора и аудиторской организации.

**2.2. Виды аудиторских заключений и порядок их оформления.**

Аудиторское заключение – официальный документ, дающий оценку достоверности бухгалтерского учета и отчетности аудируемого предприятия, подтвержденный подписью имеющего лицензию руководителя проверяющей группы аудиторской фирмы и печатью этой фирмы.

В случае если проверка осуществлялась самостоятельным независимым аудитором, имеющим лицензию, то подтверждение заключения производится его подписью и личной печатью.

Возможны четыре вида аудиторских заключений:

* заключение без замечаний (безоговорочное заключение);
* заключение с замечаниями (заключение с оговорками);
* отрицательное заключение;
* заключение не дается совсем, либо дается отказное заключение.

Первый вид заключения аудиторами дается в том случае, если не было обнаружено ошибок и недостатков в отчетности, а финансовое положение устойчиво и, по мнению аудиторов, не вызывает каких-либо опасений. Однако такое положение маловероятно и, скорее всего, имеет место один из двух вариантов: ошибки аудиторами найдены, но вносить соответствующие исправления нецелесообразно, либо аудиторская проверка произведена недостаточно профессионально или недобросовестно.

Безусловно положительное аудиторское заключение безоговорочно подтверждает достоверность проверенной бухгалтерской отчетности. Его составляют, если: бухгалтерией предприятия внесены все изменения, рекомендованные аудиторами в ходе проверки, в отчетность за проверяемый период; отсутствуют иные объективные обстоятельства, препятствующие безусловному подтверждению достоверности бухгалтерской отчетности. В данном случае аудиторское заключение оформляется следующим оброзом:

1. Нами проведен аудит бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за 200\_ г.

2. При планировании и проведении аудита отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, нами рассмотрено состояние внутреннего контроля у (наименование экономического субъекта). Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта).

3. Мы рассмотрели состояние внутреннего контроля исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля (наименование экономического субъекта) в целях выявления всех возможных недостатков.

4. В процессе аудита нами не были обнаружены никакие факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля (наименование экономического субъекта) масштабам и характеру его / ее деятельности.

5.Наше мнение о достоверности отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, приведено в следующей части Аудиторского заключения. Нами не обнаружены никакие серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности.

5.При проведении аудита отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, нами рассмотрено соблюдение (наименование экономического субъекта) применимого законодательства Республики Казахстан при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение применимого законодательства Республики Казахстан при совершении финансово-хозяйственных операций несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта).

6. Мы проверили соответствие ряда совершенных (наименование экономического субъекта) финансово-хозяйственных операций применимому законодательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Однако цель проведенного нами аудита бухгалтерской отчетности не состояла в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии деятельности (наименование экономического субъекта) законодательству. Поэтому такое мнение мы не высказываем.

7. Результаты проведенной нами проверки показывают, что проверенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись (наименование экономического субъекта) во всех существенных отношениях в соответствии с указанным в предыдущем параграфе настоящей части законодательством.

Таким образом, безусловно положительное аудиторское заключение (его иногда называют аудиторским заключением без оговорок и без объяснительного абзаца) имеет вполне определенную и недвусмысленную сущность, зафиксированную в "Порядке составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности": "В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Республики Казахстан". За содержание такого документа аудитор должен нести ответственность.

Заключение с замечаниями делается при выявлении аудиторами отдельных легко устранимых недостатков, в целом не меняющих положительной оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. По всем выявленным недостаткам аудиторы обязаны дать свои рекомендации и проконтролировать их выполнение.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности, за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Республике Казахстан.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не отражает во всех существенных аспектах активы и пассивы экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности, за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Республике Казахстан.

Отрицательное заключение дается в случае выявления серьезных нарушений и запущенности бухгалтерского учета и отчетности, в связи, с чем бухгалтерская документация квалифицируется как недостоверная. В отрицательном заключении выражается ниже следующее мнение:

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за 200\_ г. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта) исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта). Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита.

3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта, регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся п бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности, данной отчетности.

(После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие подготовку отрицательного аудиторского заключения.)

По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельства указанного в предыдущем параграфе настоящего Заключения, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность недостоверна, т.е. подготовлена так, что не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов (наименование экономического субъекта) по состоянию на 1 января 200\_ г. и финансовых результатов его / ее деятельности за 200\_ г. исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

Четвертый вариант завершения аудиторской проверки возможен, если аудиторам не предъявляются все материалы, необходимые для оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. В результате аудиторы вынуждены прекратить проверку, официально уведомив об этом предприятие и свою вышестоящую организацию.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в аудиторском заключении означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская фирма не может выразить такое мнение в одной из установленных настоящим Порядком форме. С отказом от выражения мнения аудиторское заключение должно быть оформлена в ниже следующей последовательности:

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за 200\_г. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта) исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта). Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита.

3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта, регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности, данной отчетности.

4. (После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности). В связи с обстоятельством, указанным в предыдущем параграфе настоящего Заключения, мы не в состоянии выразить, и не выражаем мнение о прилагаемой к настоящему Заключению бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за 200\_ г.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны его содержание и форма.

В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен как "бухгалтерская отчетность" с полным наименованием экономического субъекта и указанием проверяемого периода. Под словами "бухгалтерская отчетность" понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная действующим законодательством Республики Казахстан.

При составлении своего заключения аудиторская фирма должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Республике Казахстан, не устанавливают более жесткие требования.

Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы в том, что иные обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, не существуют.

В аудиторском заключении должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторской фирмой аудиторского заключения, отличного от без условно-положительного. Аудиторское заключение должно содержать, если это возможно, оценку в стоимостном выражении влияния таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Заключение аудиторской фирмы о бухгалтерской отчетности фирмы включает ниже следующие мнение:

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за 200\_ год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта) исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта). Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита.

3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта, регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит ласт достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности, данной отчетности.

4. По нашему мнению, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность достоверна, т. е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов (наименование экономического субъекта) по состоянию на 1 января 200\_ года и финансовых результатов её деятельности за 200\_ год исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).И в конце аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской фирмы и аудитором поводившего проверку.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ.**

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

В большинстве своем международный опыт аудита мало применим в Казахстане, имеющий свою собственную историю бухгалтерского учета и налогообложения, которая во многом определяется историческими традициями превалирования государственного управления экономикой над самоуправляемыми акционерными обществами.

Отсутствие в Казахстане широкого простора для частнопредпринимательской инициативы тормозило развитие капиталистических отношений, что в конечном итоге и обрекало на неудачу все попытки введения в Казахстане института аудита как формы независимого финансового контроля.

Тем не менее, опираясь на современную аудиторскую практику и личный опыт, в данной дипломной работе обобщены и проанализированы основные принципы организации и методики проведения общего аудита.

На основании изложенного можно сделать ряд выводов:

Во-первых, изложенные в настоящей дипломной работе организация проведения 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.

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 при Президенте Республики Казахстан, можно по праву назвать первым стандартом аудиторской деятельности, которым, наконец, упорядочена 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.

Следует отметить, что в Республике Казахстан творческим процессом в области аудита помимо государственных органов, к которым относится и Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Республики Казахстан, занимаются также и общественные организации, объединяющие аудиторов.

Очевидно, что аудитору навязывается явно несвойственная ему функция, проверить исполнение которой невозможно. Так же очевидно, что настоящая независимость аудитора от клиентов может быть обеспечена лишь финансово, а аудитор, обслуживающий лишь одного клиента, в конечном итоге превратится в структурное подразделение внутреннего аудита, полностью зависимое от руководства проверяемой организации.

В-третьих, описанные в данной дипломной работе основные принципы организации проведения аудита касаются лишь аудита финансовой отчетности организаций (кроме банковского, страхового и инвестиционного секторов экономики) - то есть деятельности "по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов". В этой связи, по мнению автора несостоятельными являются все попытки распространения понятия "аудит" на все остальные сферы хозяйственной деятельности.

Так, например, "экологический аудит" не может составлять функцию аудитора в области общего аудита, так как изучение вопросов экологии и технологии производственных процессов не входит в программу проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата в области общего аудита. В этом случае речь должна идти не об "экологическом аудите", а об "экономико-экологической экспертизе". Также, по мнению автора, неприемлемы и термины "маркетинговый аудит", "управленческий аудит". Видимо следует констатировать, что слово "аудит" стало еще одним "модным" термином, который явно имеет тенденцию к "затаскиванию". Имея в виду

ту ответственность (моральную - перед клиентом и обществом, административную - перед государственными органами, судебную - перед клиентом и государственными органами), которую несут аттестованные аудиторы, осуществляющие свою профессиональную деятельность только после получения соответствующих лицензий, необходимо очистить термин "аудит" от всех несвойственных ему наслоений, что лишь должно повысить авторитет аудиторской деятельности в обществе.

Таким образом, тема организации проведения аудита и аудиторского заключения многогранна и неисчерпаема, так как речь идет:

* во-первых, о новом для Казахстана виде деятельности;
* во-вторых, о специфическом виде деятельности, во многом творческом, который не поддается детальной формализации.

Этим и объясняется неоднозначность рассмотрения этой темы у разных авторов, в том числе и в данной дипломной работе.

Вполне естественно, что в рамках одной дипломной работы не могут быть полностью раскрыты все аспекты методики и организации проведения аудита аудиторского заключения и его видов, однако в данной работе исследованы и описаны все существенные основные принципы организации и методики проведения аудита, имеющие практическое значение, что подтверждается результатами использование материалов данной дипломной работы непосредственно в аудиторской деятельности.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.**

**Нормативные акты:**

1. Конституция Республик Казахстан от 30 августа 1995 года по

состоянию на 1.01.2002 года.

1. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете» от 26

декабря 1995 года № 2732.

1. Закон Республики Казахстан от 20.11.98г. № 304-1 «Об

аудиторской деятельности» с изменениями и дополнениями от

15.01.2001 г. № 139-И.

1. Положения (стандарт) аудита 1 « Цель и общие принципы аудита

финансовой отчетности» утверждено приказом Департамента

методологии бухгалтерского учета и аудита (ДМБУА) МФ РК от

07.04.98 г. № 56.

1. Положение (стандарт) аудита 2 «Условия проведенного аудита»

утвержденного приказом ДМБАУ МФ РК от 04.06.98 г.

1. Положение (стандарт) аудита 11, «Первая аудиторская проверка,

сальдо счетов на начало периодов» утверждено приказом МФ РК

от 19.05.99г. №216.

1. Положение (стандарт) аудита 5 «Аудиторское заключение по

финансовой отчетности» утверждено приказом ДМБУА МФ РК от

20.05.98 г. № 83

1. Закон РК от 10.07.98 г. № 281-1 «Об акционерных обществах» с

изменениями и дополнениями от 15.12.99 г. № 497-1.

1. Гражданский кодекс РК (Общая часть) 27.12.94 г. № 268-ХШ с

изменениями и дополнениями от 16.07.99 г. № 440-1.

**Учебная литература:**

1. «Аудит и анализ финансовой отчетности», учебник под редакцией

К. Ш. Дюсембаева, С. К. Егембердиева, 3. К. Дюсембаева, г.Алматы, «Каржы-Каражат», 1998 г.

1. Дюсембаев К. Ш., «Аудит и анализ в системе управления

финансами», Алматы, «Экономика», 2000 г.

1. Луговой В. А. "Учет нематериальных активов и их амортизация",

ж. «Бухгалтерский учет», №11, 1995 г.

1. Радостовец В. К., Радостовец В. В., Шмидт О.И., «Бухгалтерский

учет на предприятии», Алматы, 2002 г.

1. Сатубалдин С. С. «Концептуальные основы управленческого

учета». Основы аудита. № 1. стр. 16 - 17.

1. Аудит: Учебник для ВУЗов. В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А.

Савин и др.; под ред. Проф. В. И. Подольского - 2-е изд., перераб.

и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000 г.

1. Альбрехт С., Венц Дж., Уильяме Т. Мошенничество. Луч света на

темные стороны бизнеса. - СПб.: Питер, 1995 г.

8. Андреев В. Д. Практический аудит. - М.: Экономика, 1994 г.

9. Кунтлеуов А., Ергазина М. Ш. "Основы аудита" г. Актобе, 2003 г.

10. Торшаева Ш. М. "Основы аудита", г. Караганда, 1999 г.

11. Г. С. Каренова "Теория государства и права", г. Караганда, 2002 г

12. Бакаев А. С. Бухгалтерское обеспечение налогообложения

прибыли. - М.: Бухгалтерский учет, 1995 г.

13. Налоги. Учебное пособие/Под ред. Д. Г. Черника. - М.: Финансы

и статистика, 1995 г.

14. Николаева С. А. Учетная политика предприятия. - М.: Инфра-М,

1995 г.

15. Николаева С. А., Калинина Е. М. Вокруг бухгалтерского отчета.

М.: Инфра-М, 1995 г.

16. Романов А. Н., Одинцов Б. Е. Компьютеризация аудиторской

деятельности. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996 г.

**Дополнительная литература:**

1. Республиканская газета «Казахстанская правда», г. Астана,

11.04.2002г.

2. Журнал «Бухгалтер и налоги» от 24.08.2003 г.

1. «Бухгалтерский учет и аудит» Южно-Казахстанский филиал

РНТБ, г. Чимкент, 17.09.2002 г.

1. Журнал «Юрист» «Бухгалтерский учет и аудит», г. Алматы,

04.08.2003 г.

1. Журнал «Нормативные акты», официальные материалы, ТОО

Издательство «Каржы-Каражат», г. Алматы, 2003 г.

1. Журнал «Досье Бухгалтера», Издательский дом «БИКО», г.

Алматы, 2003 г.

1. Центральный дом бухгалтера «Бухгалтерский учет и аудит», г.

Алматы, 09.10.2003 г.

1. Журнал «Налоги и Право», декабрь 2003 г., № 3. Реформа

бухгалтерского учета, с. 22 - 23.

9. Журнал «Рынок капиталов», октябрь 2003 г. № 10. Капитал аудита

– люди, этика, знания. Добрецова Н., с 24 - 27.

10.Журнал «Главный бухгалтер», декабрь 2003 г. Интервью с

директором аудиторской фирмы «Аудит-Консалтинг» Самарской

Е. Ф., с. 2 -3.