**ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Методика проведения аудиторских проверок**

В настоящее время можно выделить 4 основных подхода к созданию методик аудита:

1)      бухгалтерский;

2)      юридический;

3)      специальный;

4)      отраслевой.

*Бухгалтерский подход* является традиционным. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухучета, например, аудит кассовых операций, аудит расчетов с персоналом по оплате труда и т.д. Методики аудиторской проверки по счетам бухучета в том или ином наборе выступают составными частями каждой аудиторской проверки. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются **методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухучета.**

*Юридический подход* включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения. В некоторых аспектах такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности предприятия в учете. К таким методикам можно отнести методику аудита уставного капитала, включающую экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями.

Экспертиза заключенных предприятием хозяйственных договоров на соответствие законодательству и экспертиза соблюдения трудового законодательства также относится к юридическому типу методик аудита. В стандартах аудиторской деятельности они называются **методиками проверки средств системы контроля.**

*Специальный подход* включает в себя разработку методик проверки групп предприятий, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, налоговым режимом, организационно-правовой формой). Например, методики аудита предприятий с иностранными инвестициями, предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов (по упрощенной системе налогообложения).

При *отраслевом подходе* разрабатываются методики аудита предприятий в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам относятся методики аудита: предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных институтов. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат, организации управленческого учета.

Применяя все перечисленные методики необходимо использовать современные инструментальные средства – тесты, таблицы, анкеты, опросные листы – облегчающие работу аудиторов.

Совокупность комплексов работ предприятия, которые необходимо проверить при аудите, можно разделить на 2 группы. *Первая* включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры, учетную политику, отчетность, систему внутреннего контроля. *Вторая* – комплексы по всем разделам и счетам бухучета.

Методика детальной проверки отражения в учете оборотов и сальдо по счетам должна разрабатываться по единой (типовой) схеме, включающей:

1)            перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному счету;

2)            описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен предприятию нормативными документами;

3)            состав первичных документов по счету;

4)            регистры аналитического учета по счету;

5)            регистры синтетического учета по счету;

6)            бухгалтерская отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, счет);

7)            классификатор возможных нарушений по разделу;

8)            перечень типовых нарушений по разделу;

9)            перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки;

10)        перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету;

11)        последовательность выполнения аудиторских процедур;

12)        особенности проведения аудита в условиях использования ПК (ЭВМ);

13)        применение методов экономического анализа.

Для получения необходимых аудиторских доказательств аудитор в ходе проверки конкретного участка осуществляет определенные действия или совокупности действий (просматривает документы, сравнивает их, производит подсчеты, опрашивает работников и т. д.). Эти действия, осуществляемые аудитором в определенном порядке, называются**аудиторскими процедурами**. В зависимости от характера действий, осуществляемых аудитором, различают процедуры фактические, документальные, аналитические, процедуры на соответствие (контрольные) и по существу, процедуры сплошной проверки и процедуры проверки выборочной.

Все аудиторские процедуры разрабатываются по единой схеме, содержащей:

-          наименование контрольной процедуры;

-          цель проведения контрольной процедуры;

-          перечень документов клиента, необходимых для выполнения процедуры и являющихся источниками информации для проверки;

-          перечень необходимых нормативных документов;

-          нормы, нормативы и другую справочную информацию;

-          описание техники исполнения процедуры;

-          описание формы представления результатов проведенной процедуры (форма рабочего документа).

Все аудиторские процедуры должны быть снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудита, оформлять рабочую документацию аудитора.

В условиях использования ПК применение такого способа получения аудиторских доказательств, как *проверка арифметических расчетов клиента*, становится бессмысленным. Расширяется сфера применения способа прослеживания. *Прослеживание* – это процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы и их отражение в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие операции отражены в учете правильно (или неправильно).

При определении методики аудиторской проверки, самостоятельно разрабатываемой в соответствии с действующими нормативными актами, аудиторам или аудиторской фирме, следует учитывать, что главными источниками информации для составления бухгалтерской и налоговой отчетности служат данные учетных регистров, в том числе Главная и Кассовая книги, журналы-ордера, оборотно-сальдовые ведомости, машинограммы и другие документы, которые позволили бы аудитору сверить данные об остатках на одноименных синтетических счетах с балансовыми статьями по состоянию на конец проверяемого периода.

Методики выполнения аудиторских проверок, разрабатываемые специалистами аудиторских организаций, – их коммерческая тайна.

В процессе аудиторской работы применяются хорошо известные и зарекомендовавшие себя как надежные следующие методы:

-          формальной проверки;

-          логической проверки;

-          арифметической (счетной) проверки.

При *формальной* проверке выявляется, все ли реквизиты документа имеют место и правильно ли они заполнены, имеются ли подписи ответственных лиц, относится ли документ к тому месяцу, в котором он проведен по учетным регистрам, и т.д.

*Логическая*проверка, или проверка *по существу*, выясняет, имела ли место та или иная хозяйственная операция и в указанном ли объеме. Такая проверка обнаруживает приписки из-за завышения объема выполненных работ, завышения цен и расценок, отражения в первичных документах таких работ, которые никогда не выполнялись и не могли быть выполнены вообще.

*Арифметическая (счетная)* выявляет ошибки при таксировке (умножении цены или расценки на количество) или суммировании ряда чисел в процессе составления накопительных и группировочных ведомостей. Однако такая проверка не сводится только к проверке простых арифметических действий. Даже при проверке таксировки не просто определяется правильность умножения цены на количество, а привлекаются к проверке цены, расценки, тарифы, ставки, нормы и т.д., т.е. арифметическая проверка сочетается с логической.

Выводы о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор делает на основе анализа информации, полученной в ходе проверки из различных источников (из бухгалтерских документов проверяемого субъекта, от его работников, от третьих лиц). Результаты анализа полученной информации являются для аудиторааудиторскими доказательствами. На основе таких доказательств аудитор формирует свое мнение, которое он будет выражать в аудиторском заключении.

Существуют определенные требования к аудиторским доказательствам, на основе которых аудиторская фирма или аудитор-предприниматель может составить обоснованное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Наиболее распространенными **способами получения доказательств**, которые аудиторские организации могут применять, являются:

-          проверка арифметических расчетов клиента,

-          инвентаризация,

-          проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций,

-          подтверждение,

-          устный опрос персонала,

-          проверка документов,

-          прослеживание,

-          аналитические процедуры,

-          подготовка альтернативного баланса.

В отдельных случаях бухгалтер-аудитор прибегает к так называемой встречной проверке, когда сопоставляются данные разных документов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции. Зачастую при встречной проверке сопоставляются копии документов, находящихся в разных организациях и отражающих одну и ту же хозяйственную операцию. При этом выявляются существенные различия вследствие исправленных данных в документах, подмены документов или же отражения совершенно разных сведений в документах, связанных с оформлением одной и той же операции.

Зачастую аудит предполагает использование выборки. Под*выборкой* в аудите понимают совокупность определенным образом отобранных документов, проверка которых позволяет сделать вывод о достоверности всей документации.

От оценки аудитором состояния учета и внутреннего контроля на предприятии зависят и все его последующие действия. Так, если у аудитора в результате изучения отчетности и бесед с персоналом сложилась абсолютная уверенность в том, что отчетность составлена верно на основе правильных и достоверных исходных данных, то он может проводить выборочную проверку первичных документов и регистров учета.

В противном случае, когда аудитор остался не удовлетворенным правильностью оформления исходных данных, компетентностью бухгалтерского персонала, организацией внутреннего контроля, он обязан провести самую тщательную проверку, как правило, сплошную. Сплошная проверка очень трудоемка. Но согласно нормам профессиональной этики аудитор должен либо убедиться в достоверности (недостоверности) бухгалтерской отчетности клиента, либо отказаться от выражения мнения о ней.

Чаще у аудитора бывает средняя степень уверенности в достоверности отчетности клиента. Она может быть вызвана тем, что по одним разделам учет хорошо организован, осуществляется квалифицированными специалистами, автоматизирован, налажен внутренний контроль со стороны главного бухгалтера и специалистов смежных участков учета, а по другим разделам складывается прямо противоположная картина. Именно при средней степени уверенности необходимо применять выборочные методы контроля.

**Аудиторская выборка** представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.п.

 Выборочная проверка может быть двух видов:

1)      на соответствие (такая проверка называется еще атрибутивной);

2)      по существу (количественная).

Задача *выборочной проверки на соответствие* – установить, часто ли в проверяемом отчетном периоде нарушались нормы внутреннего контроля. Например, проверка такого элемента внутреннего контроля, как  санкционирование руководством предприятия оплаты счетов на покупку материальных ценностей, оплату услуг сторонних организаций, сличение поступающих материальных ценностей по наименованиям, количеству и качеству в натуре с данными сопровождающих документов.

Задача выборочной проверки по существу состоит в измерении нарушений внутреннего контроля в стоимостном выражении. Например, подтверждение сальдо счетов бухгалтерского учета, записей в первичных документах, получение подтверждений от третьих лиц, анализ показателей хозяйственной деятельности.

При определении порядка проведения проверки конкретного раздела бухучета аудитор должен определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных.

Организация выборочного исследования включает в себя определение:

1)      величины выборки (массива, поля проверяемой и генеральной совокупности);

2)      единицы наблюдения;

3)      единицы отбора;

4)      методов отбора;

5)      объема выборки;

6)      проверки представительности (репрезентативности) выборки;

7)      порядка распространения выборочных данных на проверяемую совокупность.

Для достижения поставленных целей проверки необходимо определение соответствующей проверяемой совокупности, поскольку именно к ней относится заключение, сделанное на основе выборки.

Проверяемая совокупность – весь набор определенных элементов. В аудите в качестве элементов могут выступать бухгалтерские записи (проводки), статьи, записи, из которых делается выборка. Для составления проверяемой совокупности вся документация клиента разбивается на однородные массивы данных по различным признакам (характеру документов, материально ответственным лицам, временной последовательности и др.). Например, аудитор собирает информацию о дебиторской задолженности свыше 600 тыс. руб., исследуемой совокупностью будет совокупность всех бухгалтерских документов, записей, затрагивающих расчеты с дебиторами, но не менее чем на 600 тыс. руб.

Единица отбора при таком типе выборок совпадает с единицей наблюдения (документом).

Единица наблюдения при аудиторской проверке объективно обусловлена. Ею может быть какой-либо раздел или участок бухучета, тип хозяйственных операций. В рамках одной и той же единицы наблюдения единицы отбора могут быть различными.

Осуществляя выборку, аудитор может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы, элементы, каждый из которых имеет сходные характеристики. Эта процедура называется **стратификацией**, она позволяет снизить разброс (вариацию) данных.

Обычно выборка должна быть репрезентативной. Это предполагает, что все элементы изучаемой совокупности имеют равную вероятность быть отобранными в выборку. Репрезентативность выборки обеспечивается одним из способов отбора:

1)      случайный – может проводиться по таблице случайных чисел;

2)      систематический – предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности (например, изучение каждого 20-го документа из всех документов данной категории), либо на стоимостной их оценке (например, отбирается  тот элемент, на который приходится каждый следующий миллион рублей в совокупной стоимости элементов);

3)      комбинированный – представляет собой комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Аудитор имеет право прибегать к нерепрезентативной (непредставительной) выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Например, когда аудитор проверяет отдельно взятую группу операций либо класс операций, по которым установлены возможные ошибки.

Для любой выборки аудитор обязан:

-          анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;

-          экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;

-          оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудитор должен в первую очередь установить их характер. Формируя выборку, следует описать, для достижения каких целей она проводится, и применительно к ним оценить найденные в выборке ошибки. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудитор может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудитор может оценить качественный аспект ошибок (их сущность и вызвавшую их причину), а также установить их влияние на другие участки аудита.

Аудитор должен убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимую величину. Для этого он сравнивает ошибку совокупности, полученную посредством распространения, с допустимой ошибкой. Если первая ошибка оказалась больше допустимой, аудитор должен повторно оценить риски выборки, и если сочтет их неприемлемыми, то ему следует расширить круг аудиторских процедур или применять аудиторские процедуры, альтернативные уже проведенным.

При определении объема выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

**Риск выборки** заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения по данному вопросу, составленному  на основании изучения всей совокупности. Риск выборки имеется как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухучете оборотов и сальдо по счетам. Различают риски первого и второго рода.

При тестировании средств контроля различают следующие риски выборки:

а) риск первого рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля, в то время как в действительности система надежна;

б) риск второго рода – риск принять неверную гипотезу,  когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как в действительности система контроля не обладает необходимой надежностью.

При проведении детальной проверки верности отражения в учете оборотов и сальдо по счетам выделяют следующие риски выборки:

а) риск первого рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, в то время как совокупность свободна от такой ошибки;

б) риск второго рода – риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность не содержит существенной ошибки, в то время как совокупность содержит существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует проведения дополнительной работы со стороны аудиторской организации или экономического субъекта. Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудитора.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Допустимая ошибка устанавливается на стадии планирования аудита. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При проведении аудиторской проверки необходимо использовать рабочую документацию.

К рабочей документации относятся:

1)      планы и программы проведения аудита;

2)      описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;

3)      объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;

4)      копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта;

5)      описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;

6)      аналитические документы аудиторской организации и др.