

АНАЛИЗ АКТУАЛЬНЫХ МЕТОДОВ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Методы аудита являются центральным блоком методологических основ аудиторской деятельности. Однако как показывает проведенный нами анализ, на сегодняшний день именно данный аспект научного обеспечения аудита остается менее всего разработанным, в том числе в Республике Казахстан. Вместе с тем для его решения имеются значимые научные предпосылки, обусловленные тем, что в период с 40-х по 90-е годы XX века в Казахстане большое внимание уделялось контролю за деятельностью хозяйствующих субъектов. В связи с этим, в настоящее время вопросы теории аудита в нашей республике можно считать разработанными на достаточно высоком, международно признанном уровне, более высокого уровня, в свою очередь, требует и методика аудита.

Современная наука, в контексте различных междисциплинарных подходов, конкретизирует и детализирует метод научной оценки, рассматривая его как приемы, способы, инструменты познания предметов и явлений. Согласно данному определению, *метод* в аудиторской деятельности, на взгляд исследователей, следует определить как систему принципов, приемов, правил, требований, которыми необходимо руководствоваться в процессе познания.

Общепринятым можно считать и тот факт, что каждая отрасль науки использует приемы, способы и средства, определяя их как методы, а применение методов в какой-либо отдельной отрасли науки с четкой последовательностью действий - как методику, в контексте рассмотрения ошибочного отождествления научных явлений методологии и методики. Тем не менее, на наш взгляд, метод следует понимать в более широком смысле, поскольку он характеризует технологию научного познания, являясь способом познавательной деятельности, ее правилом и нормой, которая на последнем, заключительном этапе выражается в строгой оценке изучаемого материала.

Современные социально-экономические условия, развитие научно-технического прогресса и эволюция различных отраслей наук предъявляет высокие требования к методике осуществления аудиторской деятельности, в связи с чем закономерным является тот факт, что сегодня в аудите должен использоваться достаточно широкий арсенал различных научных методов, которые могут легко трансформироваться в зависимости от конечных целей и задач.

Важно обратить внимание на то, что с помощью методов (способов, приемов, инструментов) не только познается объект аудита, но, что имеет особое значение, упорядочивается также процесс его организации. К сожалению, в настоящее время факты проведения кем-либо из специалистов специальных комплексных исследований по вопросам анализа методики аудита достаточно редки. Более того, даже в учебной методической литературе по аудиту данные вопросы, как правило, представлены и освещены достаточно сдержанной, в большей мере с ориентацией на практическую составляющую, оставляя при этом понятие «методики» для многих специалистов в области аудиторской деятельности не до конца содержательно осознанным. Исключением в данном случае, по нашему мнению, являются лишь исследования ряда ученых, в числе которых, в частности, следует назвать работы А.Д.Шеремета и В.П.Суйца, а также Л.Р.Смирновой. В этой связи сегодня в практической области применения большинство аудиторов используют лишь незначительную часть существующих методов. В этом случае аудит, претендуя на высокоинтеллектуальный вид деятельности, по уровню научной обеспеченности продолжает оставаться в определенном смысле только ремеслом. В то время, как анализ, трансформация, усовершенствование методов аудита могут вылиться в четкие стандарты, которые впоследствии легко трансформируются под различные задачи и цели той или иной аудиторской проверки.

Именно поэтому в современных условиях возникает объективная необходимость во всестороннем изучении и научной классификации возможных к использованию методов проведения аудита.

Необходимо отметить, что и в среде практикующих аудиторов, и среди научных работников принято считать, что методы аудита содержатся в стандартах аудиторской деятельности. Однако, на наш взгляд, это не совсем верно. Действительно, некоторые рекомендации о методах организации проведения аудита, сбора аудиторских доказательств содержатся в ряде стандартов аудиторской деятельности, принятых в Республике Казахстан, на международном уровне, но следует подчеркнуть, что методы организации проведения аудита, методы сбора аудиторских доказательств – не являются по своей сути методами аудита, кроме того, методами аудита нельзя в полной мере считать и аудиторские процедуры. Общая схема взаимосвязи методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности, а также место в ней методов аудита представлены нами на рисунке 1.

В данной связи считаем необходимым более подробно рассмотреть представленную в контексте вышеприведенной схемы методiku аудиторской деятельности, применяемую в Республике Казахстан на современном этапе.

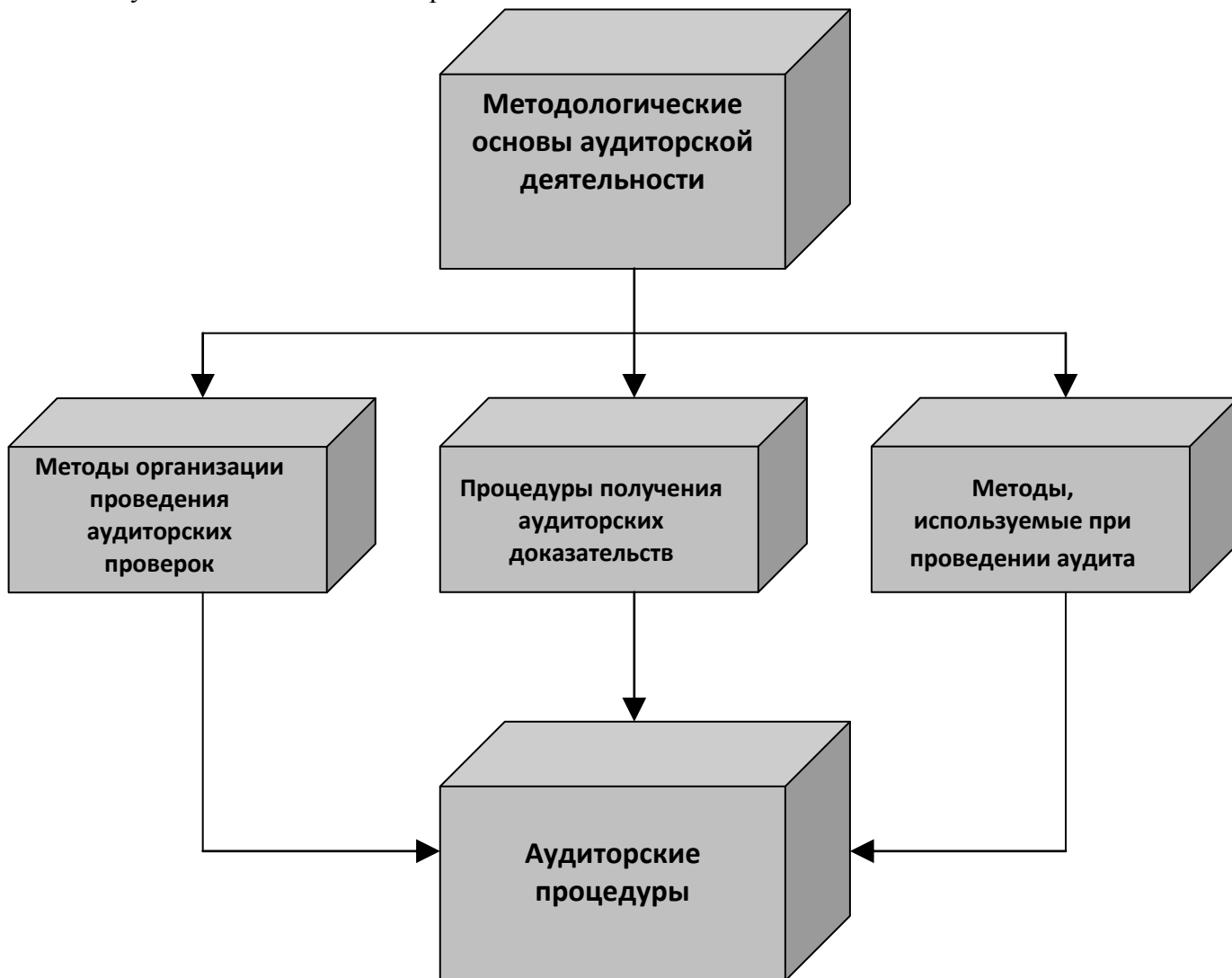


Рисунок 1 – Методологические основы аудиторской деятельности

В первую очередь обратимся к **методам организации проведения аудиторских проверок**, которые классифицируются следующим образом:

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

Перейдем к рассмотрению **процедур получения аудиторских доказательств**, которые являются не менее важным элементом методологии аудиторской деятельности.

В Международном стандарте аудита МСА 500 предусмотрены следующие процедуры получения аудиторских доказательств: *инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет и аналитические процедуры.*

Схема классификации методов аудита наглядно представлена на рисунке 2. Проанализируем компоненты данной схемы более подробно.

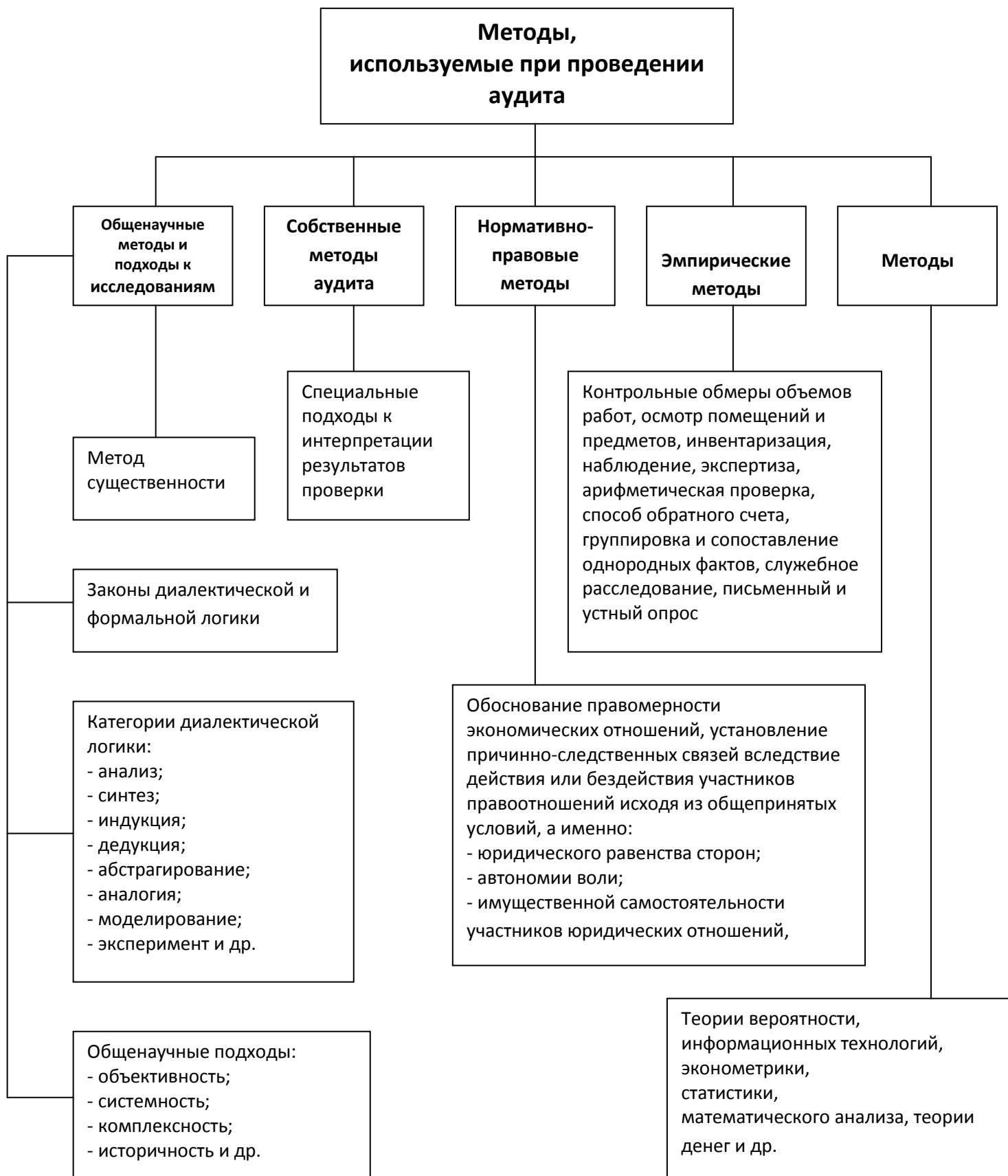


Рисунок 2 – Схема классификации методов аудита

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

Не менее важной составляющей методов познания, наряду с законами диалектической и формальной логики, являются **категории диалектической логики**. На практике они нередко рассматриваются и как методы аудита.: **анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, аналогия, моделирование, эксперимент**.

На наш взгляд, следует особенно подчеркнуть, что значительным элементом методов познания являются общенаучные подходы, такие как *объективность, системность, комплексность, историчность*.

К **собственным методам аудита** можно отнести:

- метод сущности;
- специальные методы.

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

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

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

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

Следует подчеркнуть, что чаще всего в методике современной аудиторской деятельности применяются **методы, заимствованные из других наук**, в частности: теория вероятности, информационные технологии, бухгалтерский учет, эконометрика, статистика, математические методы анализа, менеджмент, теория денег и др.

Из **методов теории вероятности** в аудите находят применение: методы комбинаторики, дисперсии дискретной случайной величины и др.

Из **бухгалтерского учета** в аудите широко используются такие методы, как оценка, система счетов, двойная запись, инвентаризация, калькуляция, нормативный метод. При проведении аудита также широко используются и многие известные **методы финансового анализа**: горизонтальный, вертикальный, трендовый анализ, метод финансовых коэффициентов.

Следует подчеркнуть, что на сегодняшний день в практической области аудита **экономико-математические методы** анализа используются довольно редко.

К числу данных методов относят: классические методы математического анализа, методы математической статистики (теория корреляции), эконометрические методы, методы математического программирования, методы исследования операций, методы экономической кибернетики, математической теории оптимальных процессов и др.

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

Сложность и разнообразие процесса аудиторской деятельности порождает необходимость новых методических подходов междисциплинарного характера, одним из которых является **метод использования информационных технологий**. В настоящее время в организациях различных направлений и масштабов деятельности ведение бухгалтерского учета без использования вычислительной техники не представляется возможным, поэтому применение новых компьютерных технологий становится обязательным и в сфере аудита.

Развитие средств вычислительной техники, новых информационных технологий и

систем у аудируемых субъектов предопределяет применение новых информационных технологий в том числе при планировании аудиторской деятельности. На современном этапе развития экономики в Казахстане все большую актуальность приобретает не только точность информации для эффективного управления как на макро-, так и на микроуровне, но и своевременность получения данной информации. Подобные требования диктуются стремительностью происходящих экономических явлений. Аудит в свою очередь обязан реагировать на эти изменения своевременно и оперативно. Именно поэтому в современных условиях возникла острая необходимость не просто планировать аудиторскую деятельность как таковую, а планировать ее с применением новых информационных технологий.

Кроме того, следует подчеркнуть, что аудиторская деятельность является предпринимательской по своей сути, и для аудитора имеет принципиальное значение планирование своей деятельности таким образом, чтобы сочетать приемлемую доходность от проведения аудита с требуемым качеством и своевременностью оказания аудиторских услуг.

В сложившихся условиях перед методикой аудита стоит проблема осуществления планирования всей деятельности аудиторской организации в комплексе, что требует применения инновационных подходов для создания целостной системы планирования, новой информационной технологии ее реализации и автоматизации. Факт необходимости и возможности применения информационных технологий в аудите является сегодня общепризнанным и нашел свое отражение в стандартах аудиторской деятельности и трудах зарубежных, в том числе, казахских ученых.

Современное развитие экономики в Республике Казахстан, попытка введения в практику учета международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), непрерывно продолжающаяся корректировка положений по бухгалтерскому учету неизбежно приводят к усложнению системы ведения бухгалтерского учета. При непрерывно возрастающих объемах учетной информации, аудиторской организации в первую очередь необходимо поддерживать на требуемом уровне качество аудиторских услуг. Для решения данной задачи аудиторской организации необходимо оценить достоверность информации, сосредоточенной в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Информация в системе бухгалтерского учета у аудируемого субъекта представлена в виде базы данных на бумажных носителях и в электронном виде.

Предлагаемые на отечественном рынке автоматизированные системы бухгалтерского учета, как показывает проведенный нами анализ и наш опыт профессиональной деятельности, весьма разнообразны: по охвату реализуемых функций; принципам построения; составу дополнительных услуг; техническому и методическому сопровождению; отраслевой ориентации и т.п.

Несмотря на разнообразие функциональных возможностей систем бухгалтерского учета с точки зрения методики аудита сегодня в Казахстане, в первую очередь, необходимой, на наш взгляд, является создание единой типовой схемы функционирования автоматизированной системы бухгалтерского учета (АСБУ). Ее компоненты могут быть эффективно использованы в целях планирования аудиторской деятельности в компьютерной среде.

Одним из важных направлений совершенствования системы планирования при проведении аудита является развитие современных методов научного управления на базе экономико-математических методов и средств вычислительной техники. Ведущее место в указанном комплексе мероприятий занимает разработка автоматизированных систем.

Целью системы автоматизированного планирования аудиторской деятельности должно выступать эффективное планирование и организация аудиторских проверок за счет улучшения использования имеющихся ресурсов.

Система должна предполагать наличие трех уровней планирования:

1. Предварительное планирование аудиторской деятельности.
2. Планирование аудиторской проверки для конкретной организации.
3. Планирование аудиторской деятельности по всей совокупности организации.

Таким образом, применение информационных технологий как инновационного метода других наук в аудите позволяет автоматизировать аудиторскую деятельность и осуществлять эффективное получение информации по всей совокупности аудируемых организаций, что

делает возможным осуществление планирования деятельности аудиторской организации в целом.

Последним блоком в системе методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности (см. рис. 2), являются сами процедуры проведения аудита, или **аудиторские процедуры (процедуры проверки)**.

В данной связи следует отметить, что термин «процедура» (происходит от лат. *procedo* - прохожу, происхожу) и означает проведение тех или иных действий для выполнения данной работы или достижения определенных целей. **Аудиторская процедура** подразумевает определенный порядок действий аудитора для получения необходимых результатов на конкретном участке аудита.

Важно подчеркнуть, что в действующих сегодня международных стандартах аудита определение понятия «аудиторские процедуры» отсутствует. Между тем, на практике различают несколько видов аудиторских процедур, а именно: аудиторские процедуры по существу, контрольные процедуры, процедуры согласования.

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

Контрольные аудиторские процедуры – являются тем, что принято считать тестами средств контроля.

Контрольно-аудиторские процедуры по назначению в применении приемов контроля можно разделить на организационные, моделирующие, нормативно-правовые, аналитические, расчетные, счетно-вычислительные, логические, сравнительно-сопоставительные и др.

Контрольно-аудиторские процедуры — это действия, конкретизирующие применение методических приемов контроля процесса расширенного воспроизводства общественно необходимого продукта, обеспечивающие выявление конфликтных ситуаций с целью их своевременного устранения.

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

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

- процедуры планирования;
- сбор фактов и информации;
- документирование (процессов, систем);
- тестирование;
- оценка;
- формулирование выводов и результатов;
- подготовка отчета.

С методологической точки зрения, аудиторские процедуры следует рассматривать как определенные действия аудитора, основывающиеся на эффективном применении существующих методов аудита или их комбинации, процедур получения аудиторских доказательств, а также методов рациональной организации аудиторской деятельности.

Важно подчеркнуть, что значимость аудиторских процедур в процессе проведения аудита трудно переоценить. Именно поэтому обязательные аудиторские процедуры приводятся в международных стандартах аудита и составляют содержательную основу требований, предъявляемых к аудиторам. В национальных и внутрифирменных стандартах аудиторские процедуры должны получать последующую детализацию.

Методологически обоснованные подходы к содержанию и роли аудиторских процедур являются основой для определения их состава, полноты, а также для эффективного решения стоящих перед аудитом задач. На наш взгляд, особенно важный характер это приобрело в современных условиях, когда во всем мире перед аудиторскими организациями стоят проблемы совершенствования организации и усиления контроля за качеством аудиторских услуг.

Прогрессивная методология организации аудиторской деятельности в современных условиях представляет собой ключевой фактор, определяющий интенсивное развитие национальных рынков аудиторской деятельности и составляющих его субъектов. Именно методологическая компонента и ее регулярная модернизация, в том числе в соответствии с анализом передового отечественного и зарубежного опыта, с учетом трудностей и ошибок становления национального института аудита и его системы, способствует совершенствованию качества осуществления аудиторской деятельности.