**Когут О.Ю.**

**Старший преподаватель**

**кафедры «Учет и аудит»**

**Казахского Национального**

**Университета им. аль-Фараби**

**Приемы и методы контроля, используемые в аудиторской проверке затрат на производство**

Метод аудита в самом общем виде представляет собой комплексное изучение достоверности, эффективности, законности и целесообразности хозяйственных операций на основе использования учетной и внеучетной информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов аудита. В зависимости от цели и направления аудита, от того, каким способом и из каких источников поступает информация, методы и приемы аудита целесообразно подразделять на общенаучные и конкретные.

К общенаучным методическим приемам следует отнести анализ и синтез, индукцию и дедукцию, аналогию, моделирование, формализацию, абстрагирование и конкретизацию.

Конкретные методические приемы аудита более разнообразны и представляют собой специфические процедуры аудиторской проверки. Эти приемы формируются в зависимости от целевой функции направления аудита во взаимосвязи с общенаучными методами.

В соответствии с Законом РК «Об аудиторской деятельности» и правилами (стандартами) формы и методы своей деятельности аудитор определяет самостоятельно исходя из законодательства и реальных условий предоставления своих услуг каждому конкретному клиенту. С учетом высокой ответственности аудитора другое решение этого вопроса вообще не представляется возможным. Если какие-либо органы, регулирующие аудиторскую деятельность, будут предписывать и навязывать аудитору формы и методы его контрольной деятельности, то логично перенести на них и всю ответственность за выданное заключение, так как аудитор теряет при этом свою независимость при проведении аудита. [1]

Тем не менее в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности аудиторских проверок (названных авторами этого стандарта «Методами получения аудиторских доказательств», что является более «узким» участком рассматриваемой нами проблемы). Основными методами, рекомендуемыми этим документом, являются:

- проверка арифметических расчетов клиента (перерасчет);

- инвентаризация;

- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;

- подтверждение;

- устный опрос персонала, руководителей экономического субъекта и независимой (третьей) стороны;

- проверка документов;

- прослеживание;

- аналитические процедуры;

- подготовка альтернативного баланса.

Таким образом, Комиссия одобрила правило (стандарт), в котором четко перечислила некоторые методы получения аудиторских свидетельств (доказательств) в ходе проверки конкретных клиентов. Вместе с тем приведенный перечень явно yже, чем методы контроля вообще. Кроме того, в нем проигнорированы многие научные попытки классификации этих методов.

Аудит — это сложный процесс снижения уровня информационного риска. В этом процессе аудитор использует различные технологические приемы и методы, которые в целом составляют методологию контроля. Вопросы классификации приемов и методов контроля, применяемых при внутреннем и внешнем аудите были и остаются одними из самых запутанных. Отсутствие в специальной литературе систематизации методических приемов и способов проведения аудита учета затрат, а также их незнание — одна из причин поверхностности проверок и их неэффективности.

Правильный выбор приемов контроля в значительной степени предопределяет качество и эффективность проверки. Отсутствие системного подхода в этом вопросе приводит к неполному выявлению нарушений и злоупотреблений, дополнительным и повторным проверкам. Приемы следует совершенствовать на основе критического анализа и имеющегося опыта проведения аудиторских проверок.

В специальной литературе содержится обзор используемых в контрольно-ревизионной и аудиторской работе способов логического, математического, документального и фактического контроля. В то же время применение их в условиях автоматизированной обработки экономической информации на ЭВМ освещается слабо. Приемы и способы контроля здесь обусловлены технологией формирования первичной информации и ее машинных носителей. Эксплуатационные возможности ЭВМ создают предпосылки для автоматизации аудита, так как позволяют осуществлять программированный контроль хозяйственных операций по содержанию путем широкого использования программно-логических приемов текущего контроля достоверности экономических данных. [4]

К программно - логическим способам контроля следует отнести: приемы двойной записи на счетах, алгоритмический контроль, счетный контроль с получением контрольных итогов, балансовый способ счетного контроля. Важно также применение матричных моделей, сравнение одноименных показателей, полученных из различных источников (встречные проверки), способы подстановок, корреляционных связей и другие математические приемы, контроль по отклонениям. Использование этих приемов позволяет выявлять случаи расхождения отдельных показателей себестоимости продукции в первичных документах, нормативно-справочной и учетной информации, вскрывать приписки и другие нарушения.

В настоящее время появляется возможность заменить обычные первичные документы непосредственно машинными носителями: магнитными лентами или магнитными дисками. Такой способ ввода информации в ЭВМ значительно сокращает затраты труда учетного персонала хозяйствующего субъекта. Использование терминальных устройств для ввода первичной учетной информации в ЭВМ должно сопровождаться получением с него бумажного дубликата произведенных записей. Юридическую силу документам, создаваемым на ЭВМ, придает наличие необходимых реквизитов в соответствии с действующим законодательством. [4]

Таким образом, методы и приемы, применяемые в процессе аудита затрат на производство продукции (работ, услуг), целесообразно систематизировать на следующие группы: документального контроля, фактического контроля, аналитические процедуры и смешанные, сочетающие в себе приемы и методы первых трех групп. Такая систематизация в значительной степени предопределяет качество и эффективность аудиторской проверки, а также позволяет учитывать особенности и целесообразность их применения аудитором на конкретном этапе проведения аудита.

Метод документального контроля основывается на проверке документов о процессе хозяйственной деятельности и ее результатах. Способы документального контроля: формальная проверка документов; арифметическая проверка; взаимный контроль; встречная проверка; технико-экономический расчет; контроль соблюдения нормативов; логическое исследование операций; хронологическая проверка записей; проверка бухгалтерских проводок; восстановление количественного учета и др.

Метод фактического контроля основывается на применении способов инвентаризации, анализа сырья и готовой продукции, экспертной оценки (осмотра), контрольного запуска сырья и материалов в производство (эксперимент), контрольного замера выполненных работ, опроса лиц, очного наблюдения и т. д. Методы фактического контроля используются на двух стадиях проведения контроля: до отражения данных в учете и после их отражения. Если на первой стадии используются методы фактического контроля, то на второй стадии осуществляется не только фактический контроль, но и документальный — путем сверки фактического состояния и его документального отражения в учете. Так, приемы бухгалтерского контроля использования материалов в производстве обусловлены принятыми на предприятии способами отражения в бухгалтерском учете, особенностями технологии и организации производства, видами используемых материалов. Используемые в настоящее время на практике основные способы выявления в бухгалтерском учете отклонений от норм расхода материалов можно классифицировать следующим образом:

* документирование;
* учет расходов по партиям;
* предварительные расчеты по рецептуре;
* последующие расчеты с использованием результатов инвентаризаций.

При первом способе отклонения от установленных норм расходов выявляются на основании сигнальных документов (акт-требование на сверхлимитный отпуск материалов, лимитно - заборные карты и др.). Второй способ применяется преимущественно при использовании наиболее ценных материалов — на машиностроительных заводах при раскрое металла, на швейных фабриках при раскрое тканей и др. В картах раскроя, открываемых на каждую партию раскраиваемого материала, указывают количество поданного к рабочему месту материала, число изготовленных деталей (заготовок) и количество отходов. При третьем способе отклонения от норм определяются сопоставлением израсходованного набора материалов с составом, предусмотренным по нормативам технологии производства. Он широко используется, когда при отпуске сырья и материалов в производство часто возникают отклонения из-за структурных сдвигов в составе исходной смеси. Четвертый способ позволяет выявлять расхождения по отдельным видам материалов с помощью периодических инвентаризаций их неиспользованных остатков на всех рабочих местах на начало месяца по каждому цеху. При этом величину отклонений следует определять сравнением фактического расхода материалов (с учетом переходящих остатков) с расходом по действующим нормативам на изготовленное количество заготовок, деталей, узлов, изделий.

Использование такой классификации в аудиторской практике как средства профилактики и предупреждения, будет способствовать снижению аудиторского риска, позволит выявить нецелевое и нерациональное использование материалов в производстве. Более того, независимо от применяемого метода выявления отклонений от норм расхода материалов целесообразно разработать на каждом предприятии номенклатуру этих отклонений применительно к отраслевым особенностям производства.

Перечень приемов документального и фактического контроля зависит от степени детализации учета затрат, специфики производства, формы собственности и других факторов. Эти методические приемы наиболее эффективны при возникновении материального ущерба от хозяйственных операций, отраженных в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета и отчетности. [3]

Метод смешанного контроля подразумевает использование средств и способов как документальной, так и фактической проверки.

Конкуренция на рынке аудиторских услуг увеличивается с каждым днем, поэтому руководители аудиторских фирм должны постоянно следить за стоимостью услуг, чтобы не потерять имеющийся круг клиентов и иметь возможность приобретать новых. Для этого необходимо контролировать затраты на проведение аудиторских проверок и постоянно стремиться оптимизировать их, максимально снижая неоправданные расходы. В этой связи ключевую роль играет уровень затрат труда на проведение проверки. Оптимизация трудоемкости проведения аудиторской проверки очень важна, поэтому большую роль играют аналитические процедуры, являющиеся одним из способов получения аудиторских доказательств. Проведение аналитических процедур дает аудитору значительный объем необходимой ему информации и при этом требует намного меньше затрат, нежели проведение детального тестирования.

Аналитические процедуры представляют собой один из видов аудиторских процедур и состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта. Их применение основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Среди других аудиторских процедур следует выделить процедуры по существу. Они относятся непосредственно к проверке ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности в отличие, например, от контрольных аудиторских процедур, заключающихся в проверке работоспособности и надежности конкретных средств внутреннего контроля аудируемого экономического субъекта. В свою очередь, аудиторские процедуры по существу подразделяются на две разновидности. Процедуры первого вида связаны с детальной проверкой верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам, а процедуры второго вида — это аналитические процедуры. Они включают анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и других показателей (особенно их необычных отклонений от ожидаемых значений) проверяемого экономического субъекта, а также выяснение причин их искажений.

При выполнении аналитических процедур могут использоваться разнообразные методы: от простых сравнений до сложных анализов с использованием возможностей математики и статистики. На стадии предварительного планирования аудита аналитические процедуры позволяют определить особенности деятельности хозяйствующего субъекта, наметить стратегию проверки, оценить степень аудиторского риска, обозначить проблемы в формировании финансовой информации. Некоторые аналитические процедуры следует выполнить на стадии планирования, чтобы помочь аудитору в определении характера, масштабов и сроков предстоящей работы.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска. Выявление областей потенциальных рисков позволяет увеличить при планировании выделяемые на них ресурсы за счет некоторого уменьшения аудиторских ресурсов для областей с низкой долей риска. Их применение позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение. При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

Методика применения аналитических процедур в аудите затрат на производство продукции (работ, услуг) предполагает выделение двух подходов исходя из критерия доступа к информационной базе:

- анализ взаимосвязи остатков и оборотов по калькуляционным счетам;

- функционально-стоимостной анализ себестоимости продукции.

При непосредственном проведении аудита объектом обычного применения аналитических процедур являются, например, некоторые мелкие затраты с низкой вероятностью искажений — на канцелярское оборудование, телефонные разговоры и т. д. Их, естественно, сравнивают с одноименными затратами прежних лет, особенно в тех случаях, когда прежние аудиторские проверки проводились теми же аудиторами. На завершающем этапе аудита сравнению с данными предыдущих периодов нередко подвергаются обобщающие показатели бухгалтерской отчетности проверяемого экономического объекта — прибыль, объем реализации, фонд заработной платы и т. д.

Применение аналитических процедур при аудите учета затрат на производство продукции осуществляется «в глубь» того или иного элемента затрат. Это позволяет прослеживать взаимосвязь оборотов по счетам затрат путем их сопоставления. Используя данные только бухгалтерской отчетности, нельзя сделать полноценные выводы о том, имеются или не имеются отклонения в себестоимости продукции. Это объясняется тем, что в бухгалтерском учете часть счетов производственных затрат закрывается и не отражается отдельной строкой в бухгалтерском балансе.

Выявляя с помощью аналитических процедур отклонения в составе затрат на производство продукции, необходимо учитывать то, что их присутствие в бухгалтерском учете может быть обусловлено объективными причинами.

Существует широко распространенное среди аудиторов и пользователей аудита заблуждение, что термин «аналитические процедуры» обозначает якобы анализ финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта. Аналитические процедуры используются при оценке достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а анализ его финансово - хозяйственной деятельности начинается уже после того, как достоверность установлена, поскольку анализировать финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта при недостоверности его бухгалтерской отчетности бессмысленно. Иными словами, анализ финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта начинается там, где кончается его аудит (а значит, и аналитические процедуры). Вместе с тем и аналитические процедуры аудита, и финансовый анализ хозяйственной деятельности базируются на методах экономического анализа, поэтому содержат много общих приемов. В этой связи финансовый анализ можно условно отнести к заключительным аналитическим процедурам.

В специальной литературе по аудиту, ревизии и контролю, а также по судебно-бухгалтерской экспертизе экономический анализ рассматривается как метод или форма контроля. Такая позиция не может быть признана убедительной, так как нельзя сводить анализ только к его контрольной функции. Являясь самостоятельной функцией управления и системой специальных знаний, экономический анализ имеет собственные цели и методы. [4]

Как свидетельствует аудиторская практика, аудиторы используют методы экономического анализа при необходимости в процессе аудита оценивать справедливость допущения непрерывности деятельности проверяемого экономического субъекта, что является типично аналитической задачей и по формулировке, и по методам ее решения. Вместе с тем аудиторы в значительной мере подготовлены к проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов (к тому же они хорошо знакомы с информационной базой такого анализа) и могут осуществлять его не только в рамках аудиторской проверки, но и, например, в качестве сопутствующих аудиту услуг. Это следует иметь в виду как руководству аудиторских организаций и экономических субъектов, так и органам государственного и общественного регулирования аудита. Таким образом, приемы и методы экономического анализа и методические приемы контроля часто взаимосвязаны. В аудиторской практике они обычно дополняют друг друга.

Все процедуры по степени использования в аудиторских проверках целесообразно подразделить на организационные, нормативно-правовые, расчетные, счетно-вычислительные, логические, моделирования, сопоставления. Организационные процедуры необходимы на начальном этапе проведения проверки. Их цель — определение объектов, методических приемов и процедур проверки в соответствии с существующей системой учета на предприятии, выбор рабочего места аудитора, средств общения с руководством хозяйствующего субъекта, на котором проводится аудиторская проверка.

Сущность процедуры моделирования заключается в построении организационных и информационных моделей аудита, которые позволяют оптимизировать его проведение по времени и качеству с применением вычислительной техники. Моделирование позволяет изучить нормативно-справочную, финансовую и другую информацию, относящуюся к объекту аудита, что составляет его информационную базу. Нормативно-правовые процедуры представляют собой совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта аудита в соответствии с правилами, предусмотренными законодательством, нормативно-правовыми актами и другими положениями. Система расчетов является главным аспектом расчетных процедур, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей хозяйственных операций. Главным образом рассчитываются производные обобщающие показатели, характеризующие исследуемый объект. [2]

Счетно-вычислительные процедуры применяются при исследовании количественной характеристики аудируемого объекта. Эти процедуры выполняются в сочетании с расчетно-аналитическими и документальными методическими приемами. Логические процедуры основаны на применении логики в аудиторских проверках. Они применяются вместе с расчетными, аналитическими и другими процедурами и приемами.

Сущность процедуры сопоставления выявляется при необходимости определения отклонений объектов аудита от нормативно-правовой модели или аналога этого объекта. Эта процедура широко применяется при разных методических приемах и часто используется аудиторами при документальном исследовании учетной информации. [3]

**Список использованной литературы**

1. Закон об аудиторской деятельности от 20 ноября 1998 года № 304-I (*с* изменениями и дополнениямипо состоянию на 15.07.2010 г).

2. Абленов Д.О. «Финансовый контроль и углубленный аудит: теория, методология и практика» Алматы: Экономика, 2008.

3. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. «Аудит», Москва: Финиансы и статистика, 2001г.

4. Журнал «Бухгалтер плюс компьютер: бухгалтерский, управленческий и налоговый учет на компьютере». Издательство: Центральный дом бухгалтера.