

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО  
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

**ГУЛИСТАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ**

**КАФЕДРА «ОБЩАЯ ЭКОНОМИКА»**

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
СУЛЕЙМАНОВА БАХРОМА ХУСАНОВИЧА ДЛЯ  
ПОЛУЧЕНИЯ АКАДЕМИЧЕСКОЙ СТЕПЕНИ БАКАЛАВР  
ПО НАПРАВЛЕНИЮ 5340100 «ЭКОНОМИКА» НА ТЕМУ  
«ОСОБЕННОСТИ ПЛАНИРОВАНИЯ И ОРГАНИЗАЦИИ  
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»**

**Научный руководитель:  
доцент О.Райимбердиева**

**Гулистан 2013**

## Содержание

Введение.....	3
<b>Глава I. Теоретические основы организации и планирования аудита</b>	
1.1. Аудиторская деятельность, ее сущность и функции.....	12
1.2. Виды услуг, оказываемых аудиторскими организациями.....	18
1.3. Основы документирования проводимой аудиторской проверки.....	29
1.4. Привлечение к работе эксперта или другого аудитора.....	42
<b>Глава II. Регулирование аудиторской деятельности в Республике Узбекистан и пути ее совершенствования</b>	
2.1. Необходимость становления независимого аудита - одно из основных требований рыночной экономики.....	55
2.2. Государственное регулирование аудиторской деятельности.....	58
2.3. Пути совершенствования и дальнейшего развития аудиторской деятельности.....	65
<b>Заключение.....</b>	<b>69</b>
<b>Список использованной литературы.....</b>	<b>74</b>
<b>Приложения.....</b>	<b>77</b>

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность исследуемой темы.** Вопрос о необходимости аудита в Узбекистане возник с начала рыночных преобразований, развитием внешнеторговых взаимоотношений. Привлечение иностранного капитала требовало гарантий возврата, а следовательно, и независимой оценки деятельности предпринимательских структур. Обычный способ получения надежной информации – это проведение независимого аудита. Таким образом, необходимость в аудите стала объективной реальностью.

В Узбекистане идет поэтапное реформирование аудиторской деятельности. Главным реформатором аудиторской деятельности выступает Министерство Финансов Республики Узбекистан совместно с Палатой аудиторов Узбекистана и Национальной Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов.

В 2000-2006 годы были приняты Закон «Об аудиторской деятельности» в новой редакции и Положения о порядке выдачи лицензии и квалификационного сертификата аудитора. Установлены дополнительные лицензионные требования и условия, направленные на повышение ответственности аудиторских организаций, качества аудиторских услуг. Введены дополнительные квалификационные требования к аудиторами руководителям аудиторских организаций. С 1 января 2008 года внедрена дифференцированная система лицензирования аудиторской деятельности в зависимости от проверяемых субъектов.

Формирование конкурентной среды, обеспечение макроэкономической стабильности, укрепление национальной валюты, формирование демократического государства с сильными социальными гарантиями требовали кардинальной перестройки законодательной базы. В настоящее время в республике существует развитая правовая база, постоянно адаптируемая к динамично изменяющимся условиям рыночных отношений.

В результате проведенных преобразований в республике реально сложилась многоукладная экономика, произошли качественные изменения в структуре народного хозяйства, сформирован класс собственников.

Разнообразие форм собственности, признание Республики Узбекистан равноправным субъектом международных отношений требуют построения экономики открытого типа и создания новых экономических институтов, регулирующих взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности. Одним из таких институтов является институт аудиторства.

Необходимость совершенствования корпоративного управления повышает роль внешнего и внутреннего аудита. Для решения этой задачи необходимо совершенствовать работу в области организации и методологии внешнего и внутреннего аудита. Президент Республики Узбекистан И. Каримов отметил, что сферами внимания современного аудита должны быть все бизнес процессы акционерных обществ, компаний, причем результатом работы аудита должны стать не только констатация фактов нарушений и суммы установленного ущерба, но также усиление предупредительной работы, создание условий для недопущения нарушений, что привело бы к повышению качества системы управления предприятием.

Из вышеуказанного можно сделать вывод, что данная работа выполнена на актуальную тему.

**Степень изученности исследуемой темы.** Вопросы организации аудиторской деятельности является самым актуальным в настоящее время. Такие ученые как, из современников внесли значительный вклад в исследование проблем учета, анализа и аудита: В.П.Астахов, З.Д.Бабаева, Т.Б.Бердникова, В.В. Бородина, В.П. Суйц, А.А. Терехов, А.Д. Шермет, Р. Адаме, Э.А. Арене, М. Бенис. В их трудах затрагиваются в основном вопросы организации учета, анализа и аудита фонда оплаты труда. Большой вклад в развитие учета вносят и наши ученые. В своих трудах они рассматривают особенности организации бухгалтерского учета, анализа и

контроля расходования фонда заработной платы в условиях рыночной экономики. К ним можно отнести таких ученых, таких как Бабаджанов А., Джураев Н., Каримов А., Пардаев А., Сотволдиев А. и многих других.

**Цель и задачи исследования.** Главной целью настоящей исследуемой работы является изложение особенностей планирования и организации аудиторской деятельности на примере национальной экономики республики.

Для достижения поставленной цели необходимо **решить следующие основные задач:**

- рассмотрены теоретические основы организации аудиторской деятельности, ее сущность и функции;
- изложены виды услуг, оказываемых аудиторскими организациями;
- изучены основы документирования проводимой аудиторской проверки;
- раскрыты условия необходимости становления аудита в республике и государственное регулирование аудиторской деятельности;
- даны предложения по совершенствованию и дальнейшему развитию аудиторской деятельности.

**Теоретические и методологические основы выпускной-квалификационной работы.** Теоретической и методологической основой выпускной работы является труды зарубежных и отечественных ученых в области организации и планирования аудита, путей совершенствования аудиторской деятельности.

Методологической и теоретической основой исследования служат концепция перехода к рыночной экономике, разработанная Президентом Республики Узбекистан И.А. Каримовым, Закон “Об аудиторской деятельности”, Национальные стандарты аудиторской деятельности Руз, Постановление Кабинета Министров «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок», Национальные стандарты аудиторской деятельности Руз.

**Объект и предмет выпускной-квалификационной работы.** Объектом выпускной-квалификационной работы являются экономические отношения, которые возникают в процессе организации и планирования аудита.

Предметом данной работы является организация и планирование процесса аудита аудиторской компании.

**Научная новизна выпускной-квалификационной работы.** Научная новизна исследования заключается в разработке и обосновании основных направлений совершенствования и путей улучшения в области организации и планирования аудита.

В выпускной работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, которые обладают следующими элементами научной новизны:

- раскрыты особенности аудиторской деятельности, ее сущность и функции в условиях рынка;
- подробно рассмотрены основы документирования проводимой аудиторской проверки;
- доказана необходимость становления независимого аудита, как из основных требований рыночной экономики;
- предложены меры по совершенствованию организации и планирования аудита.

**Практическая значимость выпускной-квалификационной работы.** Данная выпускная работа имеет большое значение. Практическая значимость проведенной работы заключается в том, что ее теоретические и методологические результаты доведены до практических выводов и рекомендаций, используемых в хозяйственной деятельности, а именно в организации и планирования аудиторской деятельности.

Полученные результаты могут быть использованы в учебном процессе, при подготовке специалистов в области бухгалтерского учета, и аудита в высших учебных заведениях.

Использование результатов исследования позволяет повысить эффективность принимаемых управленческих решений по планированию и организации аудита, повышает эффективность системы контроля.

**Структура и содержание выпускной-квалификационной работы.**

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. В работе имеется таблиц.

**В первой главе** рассмотрены вопросы теоретической основы организации и планирования аудита. Здесь раскрыты сущность аудиторской деятельности, ее сущность и функции, виды услуг, оказываемых аудиторскими организациями, основы документирования проводимой аудиторской проверки.

**Во второй главе** проанализированы пути совершенствования и дальнейшего развития аудиторской деятельности

**В заключении** сформулированы выводы, оценены результаты исследования и определены перспективы дальнейшей работы.

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

### **1.1. АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, ЕЕ СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ**

На начальном этапе перехода к рыночной экономике широко бытовало мнение, что в условиях рынка такое понятие как финансовый контроль будет применяться в узких рамках только государственного сектора. Приватизированные, частные и совместные предприятия, товарищества и акционерные общества, не будут подчиняться вышестоящим организациям, которые, в соответствии с утвердившейся политикой управления, проводят плановые ведомственные ревизии. Работники негосударственных структур будут собственниками, а собственники, как предполагалось, сами будут организовывать эффективный внутренний контроль без привлечения внешних контрольных органов. Тем самым, негосударственные предприятия не будут нуждаться ни в каком виде финансового контроля. Прошедшие двенадцать лет независимости Республики Узбекистан и продвижения к рыночной экономике показали несостоятельность такого мнения.

Республика Узбекистан выбрала собственную модель перехода к рыночной экономике, социально-экономического развития, пути решения поставленных задач, стоящих перед интеграцией экономики в мировую цивилизацию, целью которых является подъем жизненного уровня населения.

Как оказалось, в Узбекистане, так же как и в других странах, создать класс собственников возможно в первую очередь путём приватизации государственной собственности, логическим продолжением и развитием которой является организация рынка ценных бумаг.

Президент Ислам Каримов, выступая в 1993 году на заседании межведомственного Совета по экономической реформе, предпринимательству и иностранным инвестициям отметил, что «в

социальном плане, приобщаясь к ценным бумагам, приобретая акции, человек становится собственником, заинтересованным в умножении своего состояния. Рынок ценных бумаг придаёт осознанность всему процессу осуществляемых преобразований, формирующимся рыночным отношениям», но «рынок ценных бумаг не может развиваться в информационном вакууме, чтобы поверить в него, принять это новое для них дело, люди должны знать о нём всё, владеть полноценной информацией».

До этого памятного выступления и после него в нашей республике проделано и делается очень многое для обеспечения населения всей необходимой для принятия экономических решений информацией. Давно известно: полная и правдивая информация даёт власть, её отсутствие ведет к бесконтрольности и анархии. Степень насыщенности деловой информацией – показатель состояния и один из важнейших факторов функционирования финансового рынка любого государства. Важнейшая роль в составе деловой информации принадлежит экономической, в которой приоритетное значение отводится данным финансовой отчётности и показателям финансового состояния предприятия.

Насыщение рынка финансовой информацией возможно лишь в том случае, если она достоверна. Только достоверная информация полезна государству в деле разработки своей социально-экономической политики. А широким слоям населения – в деле принятия решений, связанных с инвестициями, приобретением акций и облигаций приватизируемых предприятий.

Исходя из опыта стран с развитой рыночной экономикой, достоверность подготовленной к публикации для широкого круга пользователей финансовой информации достигается путём её проверки и выдачи независимым аудитором аудиторского заключения.

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» под *аудиторской деятельностью* понимается предпринимательская

деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг, предусмотренных этим Законом.

*Аудит* — это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для внешних и внутренних пользователей финансовых отчетов.

*Аудиторская деятельность (аудит)* – Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных аудиторских услуг.

Это означает, что все аудиторские фирмы создаются с целью получения прибыли (в соответствии с ГК), как и любые другие предпринимательские структуры.

*Аудит (аудиторская проверка)* – Аудиторская проверка - проверка аудиторскими организациями финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации хозяйствующего субъекта с целью установления достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству.

*Аудиторская проверка осуществляется в обязательной и инициативной формах.*

Независимость аудиторов и аудиторских организаций при проведении проверки – это ключевой принцип проведения аудита.

Объектом аудита могут выступать хозяйствующие субъекты всех форм собственности и индивидуальные предприниматели.

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Узбекистана уполномоченными органами государственной власти.

**Аудитор** - физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора.

Аудитор может работать по трудовому договору или по гражданско-правовому договору только с одной аудиторской организацией.

Аудитор в соответствии с законодательством несет перед аудиторской организацией ответственность за ущерб, причиненный в результате проведения некачественной аудиторской проверки, разглашения коммерческой тайны и иных действий, повлекших убытки для аудиторской организации.

**Аудиторская организация** – Аудиторская организация - юридическое лицо, имеющее лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Аудиторские организации в своей деятельности являются независимыми.

Аудиторские организации не могут создаваться министерствами, государственными комитетами, ведомствами и другими органами государственного и хозяйственного управления.

Должностные лица органов государственной власти и управления, а также другие лица, которым запрещается заниматься предпринимательской деятельностью в соответствии с законодательством, не могут быть учредителями аудиторских организаций.

Аудиторские организации могут создаваться и осуществлять свою деятельность в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством, за исключением открытого акционерного общества, при соблюдении следующих обязательных условий: не менее пятидесяти одного процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким штатным аудиторам данной аудиторской организации (за исключением случаев создания аудиторской организации - филиала или дочернего предприятия иностранной аудиторской организации).

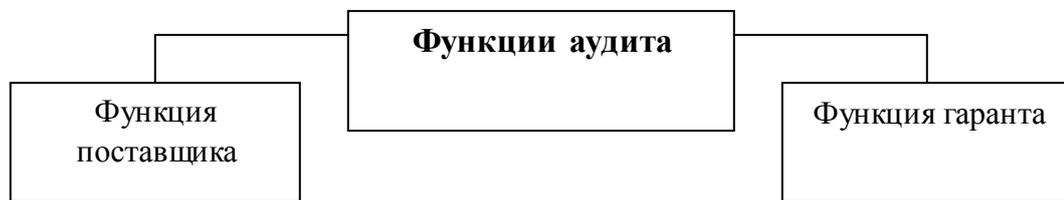
Аудитор (аудиторы) может быть учредителем (участником, акционером) только одной аудиторской организации; штатная численность аудиторской организации должна соответствовать установленным

законодательством требованиям к минимальному числу штатных аудиторов с соответствующей квалификацией; руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор; наличие уставного капитала аудиторской организации, предусмотренного законодательством.

Аудиторские организации подлежат государственной регистрации в Министерстве юстиции Республики Узбекистан. Министерство юстиции ведет государственный реестр аудиторских организаций. Порядок государственной регистрации аудиторских организаций и ведения государственного реестра аудиторских организаций устанавливается законодательством.

Аудиторские организации осуществляют аудиторскую деятельность на основании заключенного договора об оказании аудиторских услуг при наличии полиса страхования своей гражданской ответственности.

В условиях рыночной экономики аудит выполняет две основные функции:



**Рисунок 1.1. Функции аудита.**

*поставщика* достоверной (проверенной) финансовой информации пользователям финансовой отчетности;

*гаранта* финансовой деятельности клиента, когда в случае финансовых потерь вследствие использования недостоверной информации, заверенной аудитором, аудитор возмещает все финансовые потери и нанесенный материальный ущерб клиенту.

*Аудитор* — физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора.

Аудитор может привлекаться к проведению аудиторской проверки, если он состоит в штате аудиторской организации или в случае заключения с ним аудиторской организацией договора гражданско-правового характера.

Аудитор в соответствии с законодательством несет перед аудиторской организацией ответственность за ущерб, причиненный в результате проведения некачественной аудиторской проверки, разглашения коммерческой тайны и иных действий, повлекших убытки для аудиторской организации.

**Помощник аудитора** — физическое лицо, не имеющее квалификационный сертификат аудитора и участвующее в аудиторской проверке по поручению аудитора без права подписи в аудиторском отчете, аудиторском заключении, экспертном заключении аудитора и ином официальном документе, связанном с проведением аудиторской проверки.

Условия труда помощника аудитора определяются трудовым договором, заключенным в порядке, установленном законодательством.

На помощника аудитора распространяется обязанность не разглашать сведения, полученные им при осуществлении аудиторской проверки.

Время работы в качестве помощника аудитора включается в стаж работы, необходимый для получения квалификационного сертификата аудитора.

Аудиторских фирмы работают на основе принятых ими уставов. Возлагаемая юридическая ответственность за результаты проверок не позволяют аудиторам выдавать искаженную информацию.

Можно выделить несколько этапов аудиторских проверок. (рис.1.2)

По первому этапу изучается значительный отчетный материал, правильность отражения материальных ценностей, денежных средств, объемы кредиторской задолженности. Если предприятие отказывается предоставить требуемые материалы, аудитор вправе отказаться от аудиторской проверки.



**Рисунок 1.2. Этапы аудиторских проверок.**

Вся документация аудитора, подготавливаемая перед началом и в ходе проверки, включает следующее:

- информацию об организационной структуре предприятия;
- бухгалтерскую и финансовую отчетность, с целью анализа важнейших показателей, характерные тенденции развития финансовых и других процессов;
- данные об акционерах;
- данные о директорах;
- основные виды деятельности и размещение дочерних предприятий и филиалов;
- банковскую информацию;
- торговые отношения;
- договоры об аренде;
- договоры о ссудах.

К методам аудиторских проверок относятся:

- фактические проверки;
- подтверждение;
- документальные проверки;

- наблюдения;
- опрос;
- проверка механической точности;
- аналитические тесты;
- обследования;
- сканирование;
- специальные проверки;
- встречные проверки.

Под фактической проверкой понимается осмотр или подсчет аудиторских материальных активов (производственных запасов, денежных средств, ценных бумаг, основных фондов).

**Подтверждение** — получение письменного ответа от клиента и третьих лиц для подтверждения точной информации (дебиторской, кредиторской задолженности).

**Документальная проверка** - проверка документов и записей (правильность заполнения всех реквизитов, дописки, подлинники подписей). Арифметическая проверка - правильность подсчетов в документах. Проверка документов по существу - законность и целесообразность хозяйственных операций, правильность отнесения операций на счета.

**Наблюдение** - получение общего представления о возможностях клиента на основании визуального наблюдения.

**Опрос** - получение письменной или устной информации клиента.

**Аналитические тесты** - метод сравнений, индексов, коэффициентов.

**Сканирование** - непрерывный, поэлементарный просмотр информации (бухгалтерских первичных документов) для обнаружения неточностей.

**Обследование** - личное ознакомление с проблемой. Специальная проверка - привлечение специалистов по данному вопросу, проблеме.

**Встречные проверки** - документальные проверки у филиалов, на совместных предприятиях, и в этот же период вещественные проверки на складах, терминалах.

Аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:

- 1) соблюдать законы при осуществлении аудиторской деятельности;
- 2) немедленно сообщать заказчику о невозможности своего участия в проверке из-за родственных связей с проверяемыми; из-за отсутствия лицензии на проверку соответствующих экономических субъектов;
- 3) квалифицированно проводить аудиторские проверки и консультации;
- 4) обеспечивать сохранность документов, коммерческих методик и др.

В ходе проверок субъектов предпринимательской деятельности, аудиторские фирмы чаще всего соприкасаются с государственной налоговой службой. Это мощная правительственная структура с численностью сотрудников более 100 тыс. человек. Аудиторы не должны становиться внештатными работниками налоговых инспекций. Кроме того, этический кодекс не позволяет им напрямую сообщать в налоговые службы об имеющихся местах нарушениях, однако в заключении о проверке должны быть указаны все нарушения, недочеты и даны соответствующие рекомендации об их исправлении.

Различают **мошенничество** и **ошибку**.

**Мошенничество** - преднамеренное неправильное отражение; представленные данные учета и отчеты одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих, искажающие смысл хозяйственных законодательств.

**Ошибка** - непреднамеренное искажение финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях.

Мошенничество подразумевает такие действия, как сговор, манипуляция учетными записями, фальсификация и подделка

бухгалтерских документов, утаивание результатов хозяйственных операций. В заключении об итогах аудиторской проверки должны быть отражены факты мошенничества и ошибки, выявленные в результате проверки. Эти данные должны быть доведены до сведения руководства, заинтересованных лиц, юристов.

В большинстве профессий есть письменные и устные права и этические нормы, которыми специалисты руководствуются в повседневной деятельности (врачи, журналисты, военные).

Профессия аудитора весьма специфична и строится на доверии к нему клиента. Следует быть очень принципиальным и последовательным. Есть даже смысл приносить присягу. На нем лежит полная ответственность за качество осуществляемой деятельности. Аудитор всегда вне партии. Аудиторы не должны руководствоваться меркантильностью. Не его дело делить дивиденды, распределять прибыль. Аудитор должен уважать законы.

Любая деятельность должна протекать в определенных рамках и руководствоваться определенными правилами. Стандарты аудита содержат профессиональные нормы и правил, которые подкреплены многолетним опытом работы аудиторов в разных странах мира.

*Обязательный аудит* проводится в случаях, прямо установленных законодательством или по поручению государственных органов. Объем и порядок проведения обязательного аудита регламентируются законодательными нормами.

*Инициативный (добровольный) аудит* осуществляется по решению экономического субъекта на основе договора с аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором. Характер и масштабы такой проверки определяет сам клиент.

В части квалификационных требований можно отметить знание:



**Рисунок 1.3. Квалификационные требования.**

## **1.2. ВИДЫ АУДИТА И УСЛУГ, ОКАЗЫВАЕМЫХ АУДИТОРСКИМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ**

*Внутренний аудит* является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Некоторые виды внутреннего аудита называются управленческим, или производственным аудитом, проводится аудиторами, работающими на предприятии, следовательно, не отвечает критериям независимости в полной мере.

*Внешний аудит* проводится сторонними аудиторскими организациями (юридическими лицами) или независимыми аудиторами на основе договоров (заказов) с организациями. Обязательная аудиторская проверка проводится всегда только внешними аудиторами с учетом требований Закона об аудиторской деятельности, результатом работы является составление заключения. Данный вид аудита часто называют финансовым аудитом, так как он предусматривает оценку достоверности финансовой отчетности.

*Аудит на соответствие* предназначен для проверки соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты осуществляемых операций. В процессе этого аудита устанавливается

соответствие деятельности предприятия его уставу, проверке подлежат правильность начисления оплаты труда, обоснованность начисления и уплаты налогов и т. д. Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки их выполнения. Ими могут выступать законодательные требования, ГОСТы, согласованные условия (например, сроки поставок) и др.

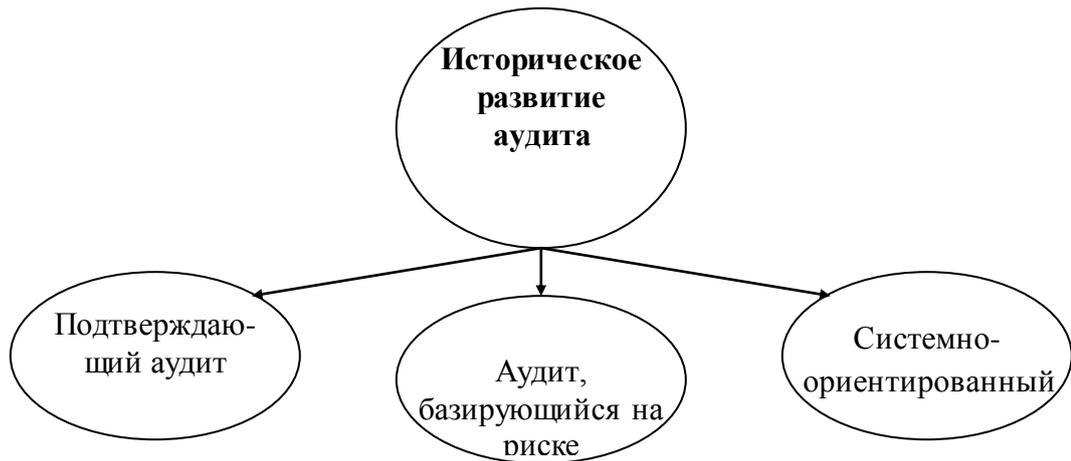
*Операционный аудит* применяется для проверки процедур и методов функционирования предприятия в целях оценки эффективности хозяйствования. Его целесообразно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и т. п. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации.

*Специальный аудит* – это проверка конкретных вопросов деятельности хозяйствующего субъекта с точки зрения соблюдения определенных процедур, норм и правил (например, правильности составления налоговой отчетности, использования специальных фондов и др.).

*Первоначальный аудит* характеризуется тем, что для данного клиента он проводится впервые данной командой аудиторов. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы первоначально не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, системе его внутреннего контроля и т. д.

*Согласованный (повторяющийся) аудит* осуществляется данным аудитором или аудиторской фирмой регулярно (неоднократно). Такое сотрудничество удобно и аудиторам, и клиенту, который получает высококвалифицированные, всесторонние, основанные на многолетнем длительном сотрудничестве помощь и оценку.

С точки зрения исторического развития аудит подразделяют на **подтверждающий аудит,**  
**системно-ориентированный аудит и**  
**аудит, базирующийся на риске.**



**Рисунок 1.4. Историческое развитие аудита.**

К основным принципам ведения аудиторской деятельности относятся: независимость и объективность при проведении проверок; конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора; использование методов статистики и экономического анализа; применение новых информационных технологий; умение принимать рациональные решения по данным аудиторской проверки; доброжелательность и лояльность по отношению к клиентам; ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений по результатам аудиторских проверок; содействие росту авторитета аудиторской профессии.

Независимость аудитора обуславливается тем, что он не является сотрудником государственного учреждения, не подчинен контрольно-ревизионным органам и не работает под их контролем, соблюдает стандарты профессионального аудиторского объединения (ассоциации), не имеет на проверяемых предприятиях никаких имущественных или личных интересов. Объективность обеспечивается высокой профессиональной подготовкой аудитора, большим практическим опытом, знанием новейшей методической литературы.

**Конфиденциальность** – важнейшее требование при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен предоставлять каких-либо сведений никакому органу о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта. За разглашение тайн своих клиентов он должен нести ответственность по закону, а также моральную, а если предусмотрено договором, то и материальную ответственность.

Аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Аудитор не должен оказывать клиенту услуги в тех областях экономики, в которых он не имеет достаточных профессиональных знаний.

Использование методов статистики и экономического анализа позволяет организовать анализ проведенных проверок на высоком научном уровне, получить более объективные и достоверные данные для принятия решений.

Применение новых информационных технологий заключается преимущественно в использовании вычислительной техники для организации аудиторской деятельности. Это касается и проведения проверки и анализа отчетности, ведения и восстановления учета.

По результатам проверки аудитор может сделать необходимые рациональные выводы, которые помогут клиенту в организации работы и ведении бухгалтерского учета.

Ответственность аудитора проявляется в том, что он отвечает за свое заключение о финансовых отчетах проверяемого предприятия. Ответственность за содержание отчетов несет руководство проверяемого предприятия.

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» и НСАД № 90 аудиторские организации могут оказывать следующие профессиональные услуги: а) *постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета:*

- организация и ведение управленческого учета;

- организация, восстановление и ведение финансового учета;
  - автоматизация (компьютеризация) бухгалтерского учета;
- другие услуги, связанные с постановкой, восстановлением и ведением бухгалтерского учета;
- б) *составление финансовой отчетности;*
  - в) *перевод национальной финансовой отчетности на международные стандарты бухгалтерского учета;*
  - г) *анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов:*
    - ❖ анализ финансового состояния;
    - ❖ анализ ликвидности;
    - ❖ анализ платежеспособности;
    - ❖ другие услуги, связанные с анализом финансово-хозяйственной деятельности;
  - д) *консалтинг по бухгалтерскому учету, налогообложению, планированию, менеджменту и другим вопросам финансово-хозяйственной деятельности:*
    - подготовка технико-экономических обоснований (ТЭО), разработка и оценка инвестиционных проектов и бизнес-планов;
    - консультации по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения;
    - консультации по финансовому менеджменту;
    - проведение маркетинговых исследований;
    - анализ процедур и методов функционирования хозяйствующего субъекта в целях оценки производительности и эффективности;
    - другие консалтинговые услуги в области финансово-хозяйственной деятельности;
  - е) *составление расчетов и деклараций по налогам и другим обязательным платежам:*
    - ✚ организация и ведение налогового учета;
    - ✚ подготовка возражений по актам проверок налоговых органов;

- ✚ составление расчетов и деклараций по налогам и другим обязательным платежам;

- ✚ другие услуги, связанные с налоговым учетом и налогообложением;

г) *прочие услуги:*

- проведение исследований, семинаров, конференций, разработок в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе в печатном виде;

- подготовка в установленном порядке учебных пособий, учебно-методических материалов по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу финансово-хозяйственной деятельности и налогообложению.

Аудиторские организации могут оказывать и иные профессиональные услуги, предусмотренные национальными стандартами аудиторской деятельности.

Рассмотрим ниже отдельные виды услуг, оказываемых аудиторскими организациями.

### ***Постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета.***

***Постановка бухгалтерского учета*** включает комплекс мероприятий, и прежде всего:

- ✓ определение долговременной учетной политики;
- ✓ выбор формы бухгалтерского учета;
- ✓ подбор комплекса технических средств;
- ✓ формирование структуры бухгалтерской службы;
- ✓ разработку графика документооборота и должностных инструкций для бухгалтерского персонала и т. д.

***Восстановление бухгалтерского учета*** носит разовый характер и выполняется за определенный период. Залогом того, что оно будет выполнено своевременно и качественно является предоставление заказчиком всех первичных и прочих необходимых документов.

**Восстановление бухгалтерского учета** — довольно сложная процедура, поэтому она проводится наиболее квалифицированными сотрудниками аудиторских фирм.

**Ведение бухгалтерского учета** руководители предприятий могут передать на договорных началах аудитору или аудиторской фирме. По желанию клиента сотрудник аудиторской фирмы может работать непосредственно в офисе заказчика, который берет на себя обязательства по предоставлению ему необходимого оборудования, организации рабочего места и т. д.

Если клиент не располагает достаточными средствами для приобретения оргтехники или считает нецелесообразным ее приобретение, не имеет условий для работы сотрудников аудиторской фирмы в своем офисе, он берет на себя обязательства лишь своевременно предоставлять первичные документы. Все остальные функции выполняет аудиторская фирма (аудитор). Как правило, этим видом услуг пользуются организации, у которых нет бухгалтерской службы.

**Составление финансовой отчетности.** Данный вид услуг может быть либо следствием уже проведенного аудиторской фирмой комплекса работ по ведению бухгалтерского учета, либо самостоятельным видом услуг, предполагающим также составление и представление отчетов в соответствующие уполномоченные органы.

**Анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.** В последнее время спрос на данную услугу значительно возрастает. Это связано с тем, что организации с помощью независимых аудиторов хотят разобраться в причинах своего финансового состояния, наметить пути выхода из кризиса, определить, какой вид продукции (работ, услуг) приносит наибольший доход (убыток), воспользоваться методами анализа рентабельности продаж и капитала, финансовой устойчивости, ликвидности и другими аналитическими методами.

**Консалтинг по бухгалтерскому учету, налогообложению, планированию, менеджменту и другим вопросам финансово-хозяйственной деятельности** — наименее подающийся точному определению вид услуг. Он, в частности, включает:

- подготовку разъяснений (в устной и письменной форме) по вопросам налогообложения, правильности наложения и расчета размеров штрафных санкций за нарушение налогового законодательства;
- рекомендации по организации первичного учета;
- выработку учетных решений и др.

**Проведение обучения** — это чтение курса лекций, практические занятия, заседания «круглых столов», которые ведут специалисты как аудиторской фирмы, так и привлеченные.

Основным отличием услуг такого рода от услуг, связанных с обучением бухгалтерского персонала, является необходимость наличия у обучаемых определенной квалификации.

**Обучение бухгалтерского персонала.** Данный вид услуг является как бы продолжением такого вида услуг, как постановка бухгалтерского учета. За определенный срок сотрудники аудиторской фирмы подбирают и готовят для бухгалтерии штат сотрудников, начиная с бухгалтеров по отдельным участкам учета (автоматизированным рабочим местам) и заканчивая главным бухгалтером и финансовым директором.

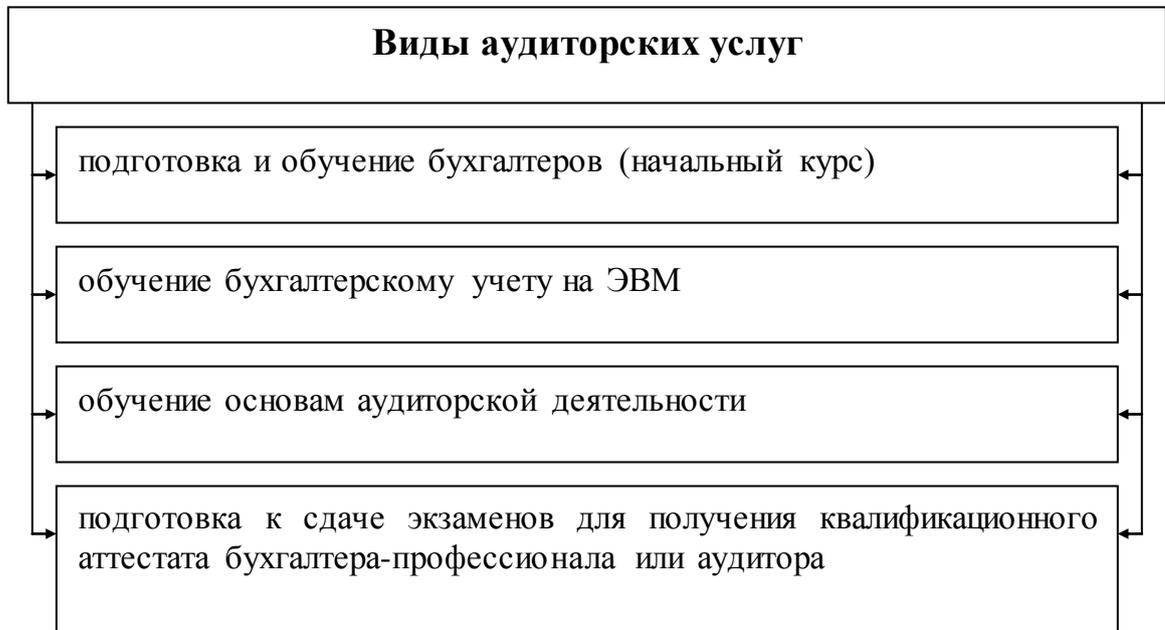
**Издание методических пособий.** Обычно этим занимаются наиболее крупные специализированные аудиторские фирмы, имеющие полиграфическую базу.

**Автоматизация бухгалтерского учета** — это одно из перспективных направлений деятельности аудиторских фирм, которое включает в себя:

- выбор пакета прикладных программ для автоматизации учета из имеющихся на рынке программных средств и их адаптация с учетом специфики деятельности клиента;

- разработка или участие (консультирование, постановка задачи, тестирование) в разработке прикладных программ по автоматизации учета;
- внедрение пакетов прикладных программ у заказчика.

Кроме того, этот вид услуг включает:



**Рисунок 1.5. Виды аудиторских услуг**

Как правило, услуги по подбору, внедрению, наладке системы автоматизации учета тесно связаны с такими услугами, как обучение персонала работе на компьютере, постановка бухгалтерского учета, в частности, подбор комплекса технических средств.

Аудиторские организации могут оказывать и иные профессиональные услуги, предусмотренные национальными стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторские фирмы могут также оказывать клиентам услуги по оптимальному подбору пособий, начиная с рекомендаций по подписке на периодическую литературу и заканчивая абонементным (постоянным) обслуживанием своих клиентов.

Специалисты аудиторских организации, принимающие участие в оказании услуг, сопутствующих аудиту, должны отвечать таким необходимым профессиональным требованиям и этическим нормам

аудиторской деятельности как честность, объективность, профессиональная компетентность, следование правилам профессионального поведения, соблюдение правил (стандартов) аудиторской деятельности, скромность, соблюдение принципа конфиденциальности информации, ставшей известной в ходе выполнения ими своих профессиональных обязанностей.

В процессе оказания сопутствующих аудиту услуг аудиторская организация вправе привлекать экспертов в соответствии с НСА № 16. Решение об использовании работы эксперта при оказании сопутствующих аудиту услуг принимает аудиторская организация исходя из:

- ✓ характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- ✓ уровня существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- ✓ целесообразности, возможности проведения и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам;
- ✓ вероятности значительного увеличения риска ошибочного (некачественного) выполнения сопутствующих аудиту услуг.

Использование работы эксперта не снимает ответственности с аудиторской организации за качество оказываемых услуг, сопутствующих аудиту.

При оказании аудиторами сопутствующих услуг хозяйствующий субъект несет ответственность за соблюдение действующего законодательства, полноту и юридическое оформление предоставляемых документов, точность и достоверность предоставляемой информации, своевременность предоставления документов, информации, сведений, а также за любые ограничения возможности выполнения аудиторской организацией своих обязанностей.

Аудиторская организация отвечает за качество и сроки оказания сопутствующих аудиторских услуг согласно действующему законодательству, а также в соответствии с условиями договора, заключаемого между нею и хозяйствующим субъектом. Аудиторская организация освобождается от ответственности за качество оказываемых

сопутствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае предоставления недостоверной или неполной информации, а также в случае задержки в ее предоставлении со стороны хозяйствующего субъекта.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам:

1) общая приемлемость отчетности (соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации);

2) обоснованность (существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм);

3) законченность (включены ли в отчетность все надлежащие суммы, в частности все ли активы и пассивы принадлежат компании);

4) оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны);

5) классификация (есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана);

6) разделение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были проведены);

7) аккуратность (соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге);

8) раскрытие (все ли категории занесены в финансовую отчетность и правильно отражены в отчетах и приложениях к ним).

Аудиторы кроме проведения аудиторских проверок оказывают услуги сопутствующие аудиту, к ним относятся услуги по ведению, восстановлению, бухгалтерского учета и отчетности, информационные услуги, консультирование, услуги по составлению отчетности, услуги по обучению персонала и т.д.

### 1.3. ОСНОВЫ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ ПРОВОДИМОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Аудит, проводимый аудиторской организацией, должен сопровождаться обязательным документированием, то есть отражением полученной информации в рабочей документации аудита.

**В соответствии с НСАД № 6 к рабочей документации аудита относятся:**

- планы и программы проведения аудита;
- описание использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;
- объяснения, пояснения и заявления хозяйствующего субъекта;
- копии, в том числе фотокопии, документов хозяйствующего субъекта;
- описание системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта;
- аналитические документы аудиторской организации;
- другие документы.

Рабочая документация может быть создана аудиторской организацией, проводящей аудит, либо получена от хозяйствующего субъекта, в отношении которого проводится аудит, или от других лиц. Форма и содержание рабочих документов зависят от следующих факторов:

- характера проводимой работы;
- формы аудиторского заключения;
- характера и сложности деятельности (бизнеса) хозяйствующего субъекта;
- состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта;
- необходимого уровня руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур;
- специфической аудиторской методики и технологии в процессе проведения аудита.

Документы, создание которых предусмотрено актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Республике Узбекистан, включаются в состав рабочих документов аудиторской организации в обязательном порядке.

Формы рабочей документации самостоятельно разрабатываются аудиторской организацией, если акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Республике Узбекистан, не предписывают иные формы.

Рабочая документация находится в собственности аудиторской организации, проводившей аудит. Копии, в том числе фотокопии, документов хозяйствующего субъекта могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации с согласия этого хозяйствующего субъекта.

Планирование аудиторской проверки включает в себя: предварительный этап планирования, общий план и программу аудита.

*На этапе предварительного планирования* аудитор прежде всего знакомится с внешними факторами, влияющими на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающими экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности, а также с внутренними факторами, влияющими на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанными с его индивидуальными особенностями. Далее он изучает организационно-управленческую структуру экономического субъекта, виды его деятельности, структуру капитала и курс акций, технологические особенности, систему внутреннего контроля.

**Важный момент** – ознакомление с уровнем рентабельности, порядком распределения прибыли, с формированием фонда оплаты труда персонала и принципами его оплаты. Немаловажное значение на предварительной стадии имеют сведения о дочерних и зависимых предприятиях, об основных контрагентах экономического субъекта.

Источниками информации об экономическом субъекте для аудитора являются:

- 1) устав экономического субъекта;

- 2) документы о регистрации экономического субъекта;
- 3) протоколы заседаний совета директоров, учредителей, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- 4) документы, регламентирующие учетную политику;
- 5) бухгалтерская и статистическая отчетность;
- 6) документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);
- 7) контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- 8) отчеты аудиторов, консультантов;
- 9) внутрифирменные инструкции;
- 10) материалы налоговых проверок;
- 11) материалы судебных и арбитражных исков;
- 12) документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;
- 13) сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;
- 14) информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита.

Если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, то составляется письменное обязательство о согласии на проведение аудита, которое отсылается в адрес экономического субъекта. Затем формируется группа аудиторов для проведения проверки, а с экономическим субъектом заключается договор. При отказе аудиторской организации участвовать в проведении аудита экономическому субъекту направляется соответствующее уведомление.

Разработки *общего плана и программы аудита* основываются на предварительных данных об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур. С их помощью аудиторская организация выявляет области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудиторской организации варьируются в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита аудиторская организация оценивает эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она выявляет недостоверную информацию либо своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации. Для оценки эффективности системы внутреннего контроля аудиторской организации предстоит собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Она может положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета. Тогда для получения необходимой уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности она должна соответствующим образом скорректировать объем предстоящего аудита.

Порядок определения объема аудиторской проверки установлен федеральным правилом аудиторской деятельности.

Требования данного стандарта обязательны для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита с подготовкой официального аудиторского заключения.

Определение объема аудиторской проверки является предметом профессионального суждения аудитора о характере и масштабе работ, которые необходимо провести для целей аудита, и диктуется обстоятельствами проверки. При определении объема аудита аудиторская организация обязана руководствоваться требованиями нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность, положениями

договора аудиторской организации с экономическим субъектом и конкретными особенностями проверки с учетом полученных знаний о деятельности экономического субъекта. При обязательном аудите проверка выполняется комплексно. Проверяются все филиалы и подразделения, все виды деятельности и все счета бухгалтерского учета. Объем работ зависит от объема и степени глубины проверки по каждому из конкретных направлений

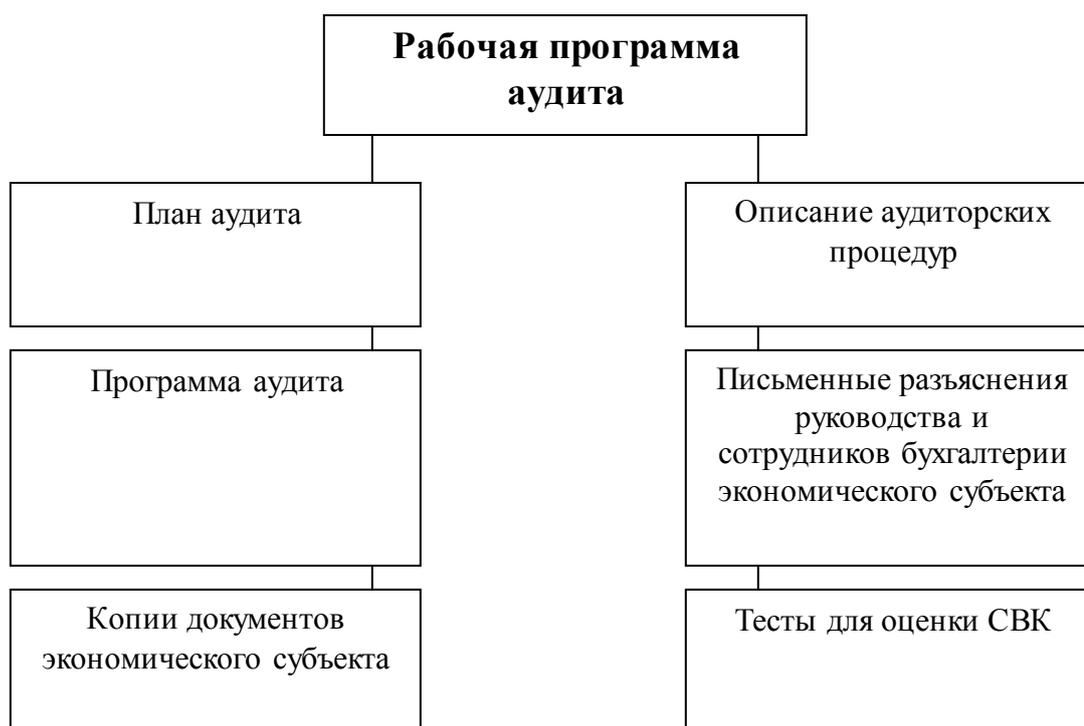
Хозяйствующий субъект, в отношении которого проводился аудит, и другие лица, включая налоговые и иные государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской организации предоставить рабочую документацию или ее копии полностью или в какой-либо части, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Республики Узбекистан.

***К рабочей документации аудита относятся:***

- информация об организационно-правовой форме и организационной структуре экономического субъекта;
- извлечения или копии учредительных документов экономического субъекта, а также его иных важных для проверки юридических документов (договоры, контракты, протоколы), в том числе фотокопии документов экономического субъекта (с его согласия);
- описание системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;
- планы и программы проведения аудита;
- описание использованных аудиторских процедур и их результатов, сведения о том, кем и когда они выполнялись;
- объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;
- описание проведенных аналитических процедур и их результатов;
- второй экземпляр письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Этот перечень примерный. В него могут быть включены также сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры, копии

переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и прочими лицами в связи с проводимым аудитом, копии переписки или записи обсуждений во время встреч с экономическим субъектом по поводу вопросов, возникших в процессе аудита, включая условия проведения аудита, письма-подтверждения, полученные от экономического субъекта, копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта.



**Рисунок 1.6. Рабочая документация аудита.**

Состав и формы документов разрабатывает сама аудиторская организация. Они являются ее собственностью, но действия с ними не должны нарушать права и охраняемые законом интересы экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, и других лиц.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации аудиторской организации конфиденциальны.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Примерный состав реквизитов рабочей документации включает в себя:

- наименование документа;
- наименование экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит;
- период, за который проводится аудит;
- дата выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- содержание документа;
- личная подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровка либо легко идентифицируемое условное обозначение такого лица.

Если в рабочей документации имеются условные обозначения (символы), они должны быть расшифрованы.

Документы должны, как правило, содержать ссылку на источник сведений, включенных в них.

Рабочие документы ведутся аудиторскими фирмами нашей страны, как и за рубежом, по каждому клиенту. Вся документация, которая создается в процессе аудиторской проверки клиента, собирается в отдельной папке.

Используя зарубежный опыт, эти документы можно разделить на три части: непрерывно ведущиеся документы, документы аудиторской администрации и документы текущей аудиторской информации.

Документы должны храниться в сброшюрованном виде в архиве аудиторской организации. Срок их хранения – не менее 5 лет.

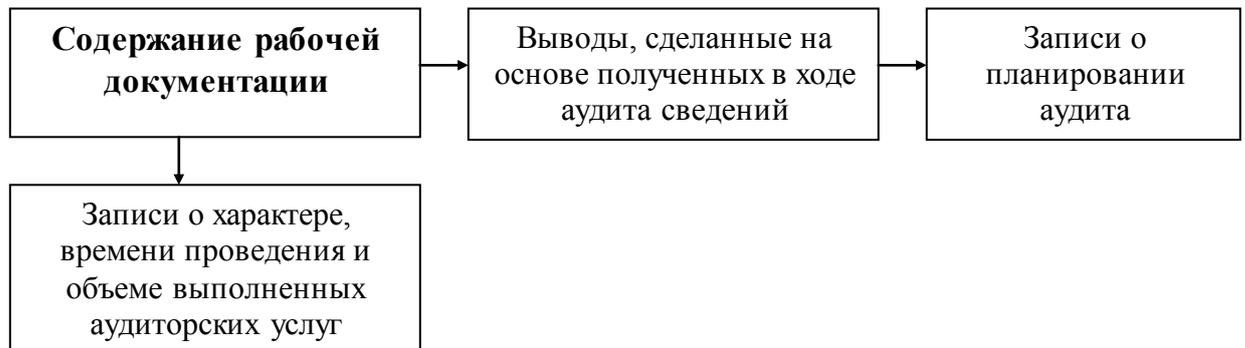
Аудитору необходимо устанавливать надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности и сохранности рабочих документов.

**Рабочее документы** – собственность аудитора, хотя часть их может быть представлена аудируемому лицу. Вместе с тем аудитор должен оговорить, что такие документы не могут быть заменой бухгалтерских записей.

Рабочая документация должна содержать (рис.1.7.)

Все существенные вопросы, требующие профессионального суждения аудитора, вместе с выводами, сделанными по этим вопросам, подлежат отражению в рабочей документации.

Рабочая документация должна быть достаточно полной и подробной с тем, чтобы опытный аудитор, ознакомившись с ней, мог получить общее представление о характере проведения аудиторской организацией аудита.



**Рисунок 1.7. Содержание рабочей документации.**

Сведения, включенные в рабочую документацию, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание и формы и невозможны различные толкования.

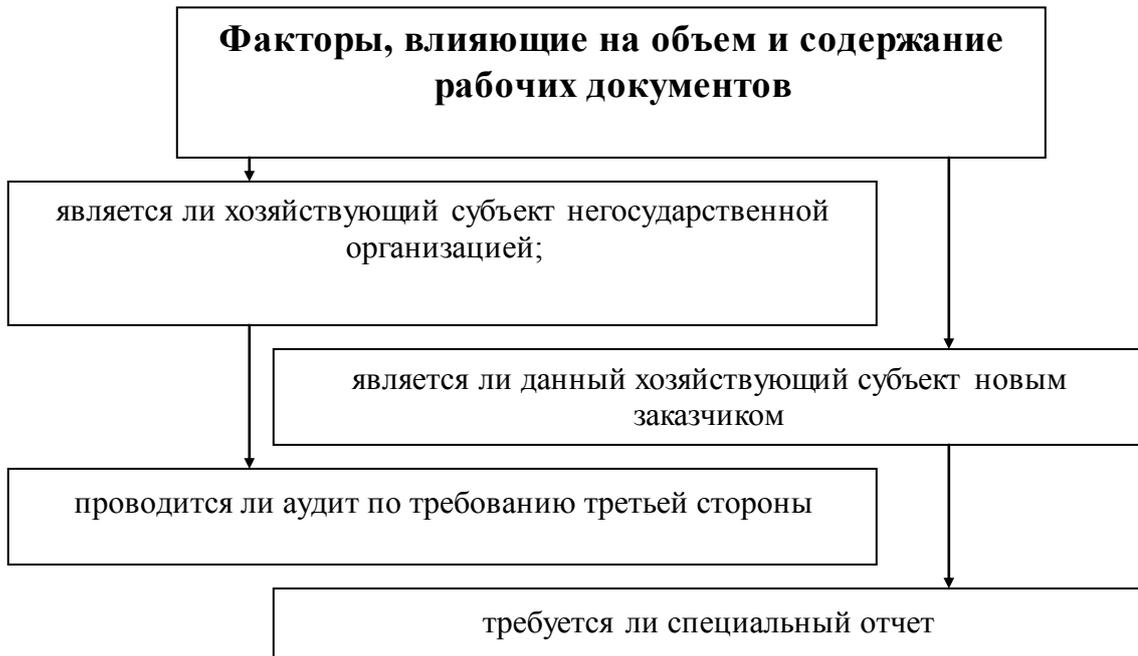
Объем и содержание рабочих документов зависят от следующих факторов:

Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. К моменту представления аудиторского заключения хозяйствующему субъекту вся рабочая документация должна быть создана (получена) и завершена оформлением.

Документы, входящие в состав рабочей документации, должны иметь следующие реквизиты:

- наименование документа;
- наименование хозяйствующего субъекта, в отношении которого проводится аудит;
- период, за который проводится аудит;
- дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- содержание документа;
- личную подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровку;

- дату проверки документа и личную подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровку.



**Рисунок 1.8. Факторы, влияющие на объем и содержание рабочих документов**

Документы, входящие в рабочую документацию аудита, должны содержать ссылку на источник сведений, включенных в них.

Если в рабочей документации используются условные обозначения (символы), то они должны быть объяснены.

Каждый рабочий документ должен иметь свой номерной индекс. Система построения и порядок присвоения номерных индексов устанавливаются аудиторской организацией.

По окончании аудита рабочая документация подлежит сдаче для обязательного хранения в архиве аудиторской организации. Сохранность рабочей документации, оформление и передачу ее в архив организует руководитель аудиторской организации или лицо, им уполномоченное.

Выдача рабочей документации, фиксирующей проводимый или проведенный аудит, работникам аудиторской организации, не занятым аудитом данного хозяйствующего субъекта, как правило, не должна

допускаться. Аудиторская организация должна обеспечить надежное хранение рабочих документов. Срок хранения определяется законодательством. В случае пропажи или гибели рабочей документации руководитель аудиторской организации должен назначить служебное расследование, результаты которого оформляются соответствующим актом.

Изъятие рабочей документации у аудиторской организации может производиться только уполномоченными на то органами в случаях и порядке, установленных законодательством Республики Узбекистан.

В соответствии с НСАД № 6 установлен следующий перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации:

- информация относительно организационно-правовой и организационной структуры хозяйствующего субъекта;
- извлечения или копии учредительных документов хозяйствующего субъекта, а также иных важных юридических документов;
- документация о планировании аудита, включая программы аудита и изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- анализ хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ существенных показателей и тенденций деятельности (бизнеса) хозяйствующего субъекта;
- записи о характере, дате проведения и объеме проведенных аудиторских процедур и их результатах;
- сведения о том, что работа, выполняемая помощниками, контролировалась и анализировалась;
- сведения о лицах, выполнявших аудиторские процедуры и время их выполнения;

- копии переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и третьими лицами в связи с проводимых аудитом хозяйствующего субъекта;
- копии переписки или записи обсуждений во время встреч с хозяйствующим субъектом по поводу вопросов, возникших в процессе аудита, включая условия проведения аудита;
- письма-подтверждения, полученные от хозяйствующего субъекта;
- выводы, сделанные аудиторской организацией по результатам аудита;
- копии бухгалтерской и иной финансовой документации хозяйствующего субъекта.

По договору оказания аудиторских услуг аудиторская организация или аудитор - индивидуальный предприниматель с одной стороны (исполнитель) обязуются оказать аудиторские услуги (провести аудит и (или) выполнить сопутствующие аудиту услуги) по заданию другой стороны (заказчика), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Заказчиками могут выступать аудируемые лица и иные лица в соответствии с законодательством.

**Программа аудита** является развитием общего плана аудита. Она представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля за сроками и качеством выполнения работы.

Обычно аудитор документально оформляет программу аудита, обозначает номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу, как правило, составляют в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу. **Программа тестов средств контроля** ~ это перечень действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы

внутреннего контроля и учета. Назначение таких тестов – помочь выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

**Таблица 1**

**Общий план аудита**

Проверяемая организация  
 Период аудита  
 Количество человеко-часов  
 Руководитель аудиторской группы  
 Состав аудиторской группы  
 Планируемый аудиторский риск  
 Планируемый уровень существенности

Планируемый вид работы	Период проведения	Исполнитель	Примечание
------------------------	-------------------	-------------	------------

*Аудиторские процедуры* включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

**Программа аудиторских процедур по существу** – это перечень действий аудитора для детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитор определяет, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составляет программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета. В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отображенные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. Они служат основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Подписывают программу аудита те же лица, которые ставят свою подпись под планом аудита.

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

Программа аудита составляется по следующей форме (табл. 3).

**Таблица 3**

### **Программа аудита**

Проверяемая организация  
 Период аудита  
 Количество человеко-часов  
 Руководитель аудиторской группы  
 Состав аудиторской группы  
 Планируемый аудиторский риск  
 Планируемый уровень существенности

<b>Перечень аудиторских процедур по разделам аудита</b>	<b>Период проведения</b>	<b>Исполнитель</b>	<b>Рабочий документ</b>	<b>Примечание</b>
---	------------------------------	--------------------	-----------------------------	-------------------

Аудиторские организации, аудиторы, лица, привлекаемые ими к проведению аудита, в соответствии с законодательством обязаны хранить тайну о хозяйственных операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Составляя общий план, аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля и рисков аудита. Если решено провести выборочный аудит, исполнитель формирует аудиторскую выборку.

Общий *план должен предусмотреть:*

- формирование аудиторской группы;
- ее численность и квалификацию специалистов, привлекаемых к проведению проверки;

- распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудиторской проверки;

- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;

- предполагаемые сроки работы группы;

- инструктирование всех членов группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;

- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

- документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Республиканские органы государственного управления, осуществляющие регулирование аудиторской деятельности, и иные лица, получившие в соответствии с законодательством доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

#### **1.4. ПРИВЛЕЧЕНИЕ К РАБОТЕ ЭКСПЕРТА ИЛИ ДРУГОГО АУДИТОРА**

В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом.

При проведении аудита аудиторская организация может использовать работу оценщика, инженера, геолога, технолога и другого эксперта.

Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

В соответствии с НСАД № 16 эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

- соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами (диплом, лицензия и т. п.);

- соответствующий опыт и репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация, подтвержденную соответствующими отзывами, рекомендациями, справками и т. п.

Аудиторская организация не должна использовать работу эксперта при проведении аудита, если:

- эксперт - физическое лицо является основным или преобладающим учредителем или руководителем хозяйствующего субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве, либо иным должностным лицом или штатным сотрудником хозяйствующего субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;

- эксперт - юридическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком хозяйствующего субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо хозяйствующий субъект является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта - юридического лица.

Если после назначения эксперта возникли или стали известны вышеуказанные обстоятельства, аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие подтверждение объективности заключения эксперта, *или* назначить другого эксперта.

Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен предусматривать:

- цели и объем работы;
- описание конкретных вопросов;
- описание взаимоотношений эксперта с хозяйствующим субъектом, если таковые потребуются;
- конфиденциальность информации хозяйствующего субъекта;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие периоды, когда аудиторской организацией использовалась работа эксперта;
- форму и содержание заключения эксперта.

Порядок использование работы эксперта в ходе аудиторской проверки. Общение аудитора с руководством аудируемого лица, другим аудитором и внутренним аудитором

Согласно требованиям правила (стандарта) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта», экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

соответствующую квалификацию, как правило, подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и т.п.);

соответствующий опыт и репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация, как правило, подтвержденную соответствующими отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п. Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен быть объективным.

**Эксперт-аудитор-** 1) специалист, обладающий познаниями, навыками и опытом работы в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита. В качестве эксперт-аудитора при аудиторской проверке могут привлекаться как физические, так и юридические лица.

Эксперт-аудитором могут быть такие специалисты, как: актуарии, оценщики недвижимости, юристы, геологи, инженеры, а также другие специалисты, привлекаемые в соответствии с конкретными условиями проверки. Услугами эксперт-аудитора пользуются для получения объективных данных по какой-либо узкой области знания, связанной с проведением аудиторской проверки, или для разделения ответственности с аудитором за результаты проверки. Эксперт-аудитор должен представлять свидетельства, например, по таким вопросам: оценка основных средств; оценка работ, выполненных по долгосрочным контрактам; оценка товарно-материальных ценностей, включая их количество и состав; геологическое определение запасов полезных ископаемых и их характеристик; юридическое консультирование относительно заключительных договоров и действий, законодательных актов и инструкций; результаты публичных дискуссий и судебных процессов с юридической точки зрения. Если позиция эксперт-аудитора по поставленному вопросу не ясна, требуется еще одно независимое мнение. Аудиторский отчет не должен содержать ссылок на мнение экспертов по причине возможного неправильного их толкования.

Привлечение к проверке эксперт-аудитора не снимает с аудитора ответственности за аудиторское заключение.

В ходе аудиторской проверки общению аудиторов с руководством и персоналом проверяемого субъекта (в том числе внутренних аудиторов) уделяется особое внимание. При общении с руководством проверяемого субъекта аудитор должен придерживаться основных принципов профессиональной этики.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т. п.) в письменной форме.

Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным, чтобы опытный аудитор или другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе. В частности, в заключении эксперта должны быть отражены:

- наименование хозяйствующего субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;
- объект проведенной работы и предел ответственности эксперта;
- применявшиеся методы работы, в том числе их соответствие методам, использовавшимся в предыдущие периоды;
- любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;
- результаты проведенной работы.

Заключение эксперта должно состоять из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

Сведения, включенные в заключение эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание и форма и невозможны различные толкования.

Заключение эксперта должно быть подготовлено на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность сведений, содержащихся в них, в течение

времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату документа;
- личную подпись эксперта и ее расшифровку.

**Заключение эксперта** — юридического лица должно быть скреплено его печатью.

Эксперт подготавливает свое заключение как минимум в двух экземплярах, один из которых представляется хозяйствующему субъекту, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй — аудиторской организации.

Результаты работы эксперта подлежат рассмотрению аудиторской организацией в отношении:

- информации, на которой основывается заключение эксперта;
- предположений и методов, использованных экспертом при подготовке своего заключения, в том числе их соответствия предположениям и методам, использовавшимся в предыдущие периоды;
- общих результатов проведенного аудита.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) хозяйствующего субъекта либо аудиторская организация считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

**Заключение** эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации.

Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то такие разъяснения должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

Аудиторское заключение не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

В случае невозможности получить заключение эксперта, наличия существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между хозяйствующим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственности за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его.

Также в соответствии с НСАД № 60 аудиторская организация может привлечь к работе нескольких аудиторов, назначив *основного аудитора* в тех случаях, когда хозяйствующий субъект имеет несколько подразделений.

В этом случае аудитор вынужден составлять аудиторское заключение о финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, используя результаты аудиторской проверки, проводимой в одном или нескольких подразделениях хозяйствующего субъекта *другим аудитором (аудиторами)*.

**Основной аудитор** — аудитор, который несет ответственность за составление аудиторского заключения по финансовой отчетности хозяйствующего субъекта в случаях, когда эта финансовая отчетность содержит в себе финансовую информацию по одному или более подразделениям хозяйствующего субъекта, проверенную другим аудитором. Планируя использование результатов работы другого аудитора, основному

аудитору следует оценить профессиональную компетентность другого аудитора в проверяемой области. Для этого основной аудитор должен:

- провести отбор другого аудитора согласно представленным данным;
- удостовериться в том, что другой аудитор имеет квалификационный сертификат аудитора;
- провести беседу с другим аудитором в целях оценки его знаний о деятельности подразделения.

Основной аудитор о своих выводах касательно компетентности другого аудитора составляет справку, которая вместе с его данными включается в его рабочую документацию.

Основной аудитор информирует другого аудитора:

- о его независимости при аудиторской проверке и получает об этом письменное обязательство;
- о порядке составления отчета другого аудитора и проведении соответствующих процедур по координации их действий в ходе аудиторской проверки. Основному аудитору следует проинформировать другого аудитора о вопросах, требующих особого внимания, а также о времени завершения аудиторской проверки.

Основной аудитор обязан выполнить следующие процедуры:

- обсудить с другим аудитором подлежащие применению аудиторские процедуры;
- просмотреть и утвердить план и программу другого аудитора;
- просмотреть рабочую документацию другого аудитора;
- участвовать в обсуждениях результатов проверки другого аудитора с администрацией подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта;
- произвести контроль качества работы другого аудитора путем проведения дополнительной проверки финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

***Другой аудитор*** — аудитор, привлеченный к работе основным аудитором, который проверяет финансовую информацию подразделения, включенную в

финансовую отчетность хозяйствующего субъекта, проверяемую основным аудитором, и несет ответственность за составление отчета относительно этой информации.

Другой аудитор может сделать запросы основному аудитору относительно сделок и операций других подразделений, о которых известно основному аудитору и которые могут потребовать корректировки или раскрытия финансовой информации, проверяемой другим аудитором.

Другой аудитор систематически информирует основного аудитора о ходе проверки финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Запрос другого аудитора основному аудитору должен быть изложен в письменном виде, датирован и передан основному аудитору под расписку.

В запросе указывается срок, в течение которого основной аудитор должен ответить другому аудитору.

При получении запроса от другого аудитора основной аудитор должен ответить на него в письменной форме с учетом срока, указанного в запросе другого аудитора.

Ответ основного аудитора другому аудитору должен быть конкретным.

Письмо основного аудитора должно быть датировано и передано другому аудитору под расписку.

В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества работы, для того чтобы проводимые ею аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

Система контроля качества работы аудиторской организации включает:

- соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;

- укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;
- поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;
- выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;
- получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;
- разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов, при этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;
- осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы как таковой;
- принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Основные принципы и процедуры системы контроля качества работы аудиторской организации должны быть доведены до сведения каждого профессионального сотрудника такой организации.

Руководитель аудиторской организации обязан утвердить до начала аудита руководителя и старших аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита. Руководитель проверки и старшие аудиторы обязаны проанализировать профессиональные способности

рядовых участников проверки, спланировать работу, которая может быть им поручена, и определить специфику и объем направляющих указаний, текущего контроля и проверок выполненных работ. Руководитель проверки обязан применять в ходе аудита те средства контроля качества работы, установленные аудиторской организацией, которые наилучшим образом подходят к конкретной аудиторской проверке.

Любое поручение работы старшим аудиторам и рядовым участникам проверки должно осуществляться таким образом, чтобы тот, кто поручает работу, имел разумную степень уверенности в том, что исполнитель имеет знания, умения и навыки, необходимые для надлежащего выполнения этой работы.

Для этого разрабатываются направляющие указания в отношении старших аудиторов и рядовых участников проверки, которые должны включать информацию об их обязанностях и целях процедур, которые им надлежит выполнять. Эти указания также должны содержать сведения об особенностях деятельности проверяемого экономического субъекта и о возможных проблемах бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

Руководящие указания должны соответствовать общему плану аудита, включая расчеты затрат времени на проведение аудита, и программе аудита.

Текущий контроль работы исполнителей состоит из руководящих указаний и проверки выполненной работы. Профессиональные сотрудники, осуществляющие текущий контроль, выполняют следующие функции в ходе аудита:

- проверяют, обладают ли исполнители необходимыми знаниями, умениями и навыками для выполнения порученной им работы;
- проверяют, понимают ли исполнители соответствующие направляющие указания;

- выясняют, соответствует ли выполняемая работа общему плану аудита и программе аудита;
- выявляют существенные, связанные с бухгалтерским учетом и аудитом проблемы, встречающиеся в ходе проверки, или дают оценку проблемам и принимают в пределах своих полномочий решения о корректировке общего плана аудита и программы аудита;
- принимают в пределах своих полномочий решения, основанные на профессиональном суждении аудитора, в случаях, когда однозначно и жестко определить порядок действий аудитора не представляется возможным, либо принимают решения о необходимости прибегнуть к консультациям.

Проверка результатов выполненной работы должна осуществляться в отношении каждого исполнителя сотрудниками, по крайней мере не уступающими в знаниях, умениях и навыках тем, кого они проверяют. При проверке результатов следует основное внимание уделять следующим вопросам:

- выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;
- документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;
- все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;
- достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;
- вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

Сотрудники, осуществляющие проверку результатов работ, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое условное обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

В ходе аудита сотрудники, отвечающие за проверку результатов работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия:

- следить за ходом выполнения общего плана аудита и программы аудита;
- производить оценки внутрихозяйственного риска, риска средств контроля, в том числе по итогам тестирования средств контроля, риска необнаружения и при необходимости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план аудита и программу аудита;
- следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных по ходу работы, в том числе по итогам проведенных консультаций;
- выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Руководители аудиторской организации могут поручать проверку результатов проделанной работы не только членам той группы сотрудников, которые проводили аудит у данного экономического субъекта, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая независимая параллельная проверка в рамках аудиторской организации рекомендуется в случае аудита крупных и сложных экономических субъектов.

## **ГЛАВА II. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН И ПУТИ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

### **2.1. НЕОБХОДИМОСТЬ СТАНОВЛЕНИЯ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТА - ОДНО ИЗ ОСНОВНЫХ ТРЕБОВАНИЙ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ**

**Независимый аудит** - это новый для Узбекистана вид финансового контроля, которого в условиях административно-командной системы не было, так как не было необходимости в его функционировании. Необходимость в становлении и развитии независимого аудита появляется тогда, когда каждый гражданин государства стремится стать собственником акций как своего, так и других предприятий, когда акционерные общества закрытого типа преобразуются в акционерные общества открытого типа, создаются биржи торговли недвижимостью и фондовые биржи. Собственник, владеющий акциями предприятия, но не имеющий возможности непосредственно управлять этим предприятием, бразды правления передаёт менеджеру или совету директоров. В то же время, он хочет быть уверенным, что управление предприятием осуществляется наиболее эффективно и та прибыль, от которой каждый собственник получит свою долю в виде дивидендов, достоверна. Для того, чтобы убедиться в достоверности финансовых показателей деятельности предприятия, собственники приглашают независимых аудиторов.

Однако, деятельность аудиторов не ограничивается только подтверждением достоверности финансовой отчётности. Первое упоминание о привлечении к работе «специализированных консультационных (аудиторских) организаций» появилось в наших официальных документах уже 26 июня 1991 года, когда Кабинет Министров утвердил «Положение об оценке стоимости имущества государственных предприятий и организаций». В то время у нас не было ни одного отечественного независимого сертифицированного аудитора и не было базы для подготовки аудиторов.

По этой причине для определения достоверности оценки имущества приватизируемых предприятий, в то время, были приглашены к нам в Узбекистан эксперты международной аудиторско-консультационной фирмы «Прайс Уотерхаус».

Дальновидность мудрой экономической политики правительства нашего государства проявилась в том, что ещё до принятия законов «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», «О ценных бумагах и фондовых биржах», оно уже знало, что эти законы не будут действовать, если не будет создана сеть собственных отечественных независимых аудиторских фирм.

В конце 1991 года была организована специальная комиссия Верховного Совета, которая привлекла к работе видных учёных и опытных практиков-бухгалтеров, ревизоров, экономистов с целью разработки проекта закона «Об аудиторской деятельности».

Верховный Совет Республики Узбекистан 9 декабря 1992 года принял Закон «Об аудиторской деятельности», и Узбекистан в числе первых стран СНГ начал создавать все условия для становления и развития отечественного аудита. К началу 2000 года мы имели следующие результаты: В Республике было организовано 4 Центра подготовки аудиторов, подготовлено около 5000 аудиторов, зарегистрировано 490 независимых аудиторских фирм. Причём они были организованы не только в столице. Ни в одном регионе не возникало проблем в вопросе привлечения аудиторов на договорной основе к проверке достоверности финансовой отчётности, к оказанию консультационных услуг, услуг по составлению бухгалтерской и налоговой отчётности, ликвидационного баланса при приватизации или банкротстве предприятий, по восстановлению бухгалтерского учёта производственных предприятий.

Но, кроме производственных предприятий, в экономике республики имеются такие структуры, как коммерческие банки, страховые и лизинговые компании, совместные предприятия, которые приглашают специалистов из

международных аудиторских фирм. К примеру, в коммерческих банках аудит осуществляют филиалы «Большой четверки». Что примечательно, в филиалах международных аудиторских компаний работают в основном наши же специалисты.

Почему отдаётся предпочтение международным аудиторским компаниям, в то время как мы имеем свои отечественные? Оказывается, очень важно, чтобы достоверность финансовой отчётности была подтверждена аудиторской фирмой, но не менее важно то, какая это фирма, каков её рейтинг. «Большая четверка», как известно, занимает в международном рейтинге первые четыре места и, если наши предприятия стремятся к международному сотрудничеству, то в настоящее время они становятся клиентами общепризнанных аудиторских фирм.

Мы надеемся, что наши отечественные аудиторские фирмы со временем смогут достичь такого же развития и признания. А пока что они представляют собой маленькие фирмы, насчитывающие не более 5-20 аудиторов, маломощные, не имеющие современной технологии и необходимого оборудования.

На наш взгляд, по этому вопросу необходимо перенять опыт аудиторских фирм развитых стран, где наряду с маленькими аудиторскими фирмами, существуют более развитые и оснащенные, которые в своё время образовались путём объединения маленьких фирм в качестве партнёров. Мы надеемся, что вскоре станем свидетелями слияния наших аудиторских фирм, тем более что призыв к этому прозвучал на семинаре, проведённом Министерством финансов, Ассоциацией Бухгалтеров и Палата аудиторов в ноябре 2001 года, где приняло участие более 200 аудиторов республики. В настоящее время можно с удовлетворением отметить, что Мировой Банк и Азиатский Банк Реконструкции и Развития для аудита своих проектов приглашает наши отечественные аудиторские фирмы «Давр» и «Тахлил – аудит».

## **2.2. ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Закон «Об аудиторской деятельности» в первой редакции и нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность, были разработаны, когда в республике только закладывались основы рыночной экономики. К тому времени уже сложилась потребность в регулировании аудиторской деятельности, а опыт развитых стран в наших условиях еще нельзя было использовать. По этому вполне закономерно, что Закон «Об аудиторской деятельности» был принят исходя из понятий и возможностей того времени. Он стал основой становления и развития отечественного аудита.

С 1993 года вошел в действие новый План счетов, кардинально изменивший принципы бухгалтерского учета и положивший начало переходу на международные стандарты. Узбекистан стал первым государством на пространстве СНГ, отказавшимся от действовавшей советской системы бухгалтерского учета. В 1995 году было принято Положение о составе затрат, с которого у нас начала формироваться своя узбекская система бухгалтерского учета. Причем в разработке этого Положения приняли участие такие видные российские ученые, как Палий В.Ф. и Шеремет А.Д. В 1996 году вступил в действие Закон «О бухгалтерском учете». С 1998 года, с принятием Налогового кодекса, у нас основным методом определения дохода от реализации продукции (работ, услуг) стал метод начисления.. На сегодня разработаны и утверждены 22 стандарта бухгалтерского учета. Постепенно будет принят весь комплект международных стандартов бухучета с учетом национальных особенностей нашей экономики. В чем-то мы даже опережаем принятые международные требования. Так, например, в 1999 году разработан и принят стандарт по упрощенному ведению бухучета на малых предприятиях, разработка которого еще только ведется Международным комитетом бухгалтерского учета. В 1999 году были приняты десять стандартов аудиторской деятельности. Работа над новыми стандартами

аудиторской деятельности продолжается, и в настоящее время мы имеем 20 стандартов. Первая редакция Закона «Об аудиторской деятельности» дала ожидаемый результат – можно с уверенностью утверждать, что аудит в республике состоялся – в стране работало 490 аудиторских фирм. Но за эти годы выявились значительные пробелы в практике регулирования аудиторской деятельности. В результате была разработана и 26 мая 2000 года принята новая редакция Закона «Об аудиторской деятельности».

Коренная переработка действовавшего Закона была вызвана необходимостью ликвидации отставания национальной системы аудиторской деятельности от общего процесса углубления экономических реформ в республике, ее несоответствия международным стандартам аудита, создания более приемлемых условий для последовательного, эффективного, рационального и успешного выполнения отечественным аудитом присущих ему функций.

Основополагающими принципами стали расширение рынка аудиторских услуг, достижение высокого профессионального уровня аудиторов, регулирование отношений, связанных с осуществлением аудиторской деятельности. Мировой опыт аудиторской деятельности свидетельствует, что она должна опираться на полноценную законодательную базу.

Все положения старой редакции Закона, безусловно, сыграли свою положительную роль. Но остались неурегулированными, в частности, проблемы обеспечения ответственности аудиторов за результаты проводимых ими проверок, эффективной защиты аудиторами законных интересов своих заказчиков – хозяйствующих субъектов, соответствия квалификации аудиторов требуемому уровню и некоторые другие.

Все это стало предпосылками к разработке и принятию Закона «Об аудиторской деятельности» в новой редакции.

Работа была осуществлена с учетом особенностей настоящего периода углубления экономических реформ, с соблюдением норм и основ международных стандартов аудита.

Существенными различиями старой и новой редакции Законов явились следующие:

лицензированию подлежит только осуществление аудиторских проверок, предусматривающее представление аудиторских заключений, не требуется иметь лицензию для оказания сопутствующих профессиональных услуг;

впервые определяется понятие «помощник аудитора» и дается новое, более четкое понятие «аудитор». В соответствии с третьей статьей, аудитор – это физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора;

установлен порядок, при котором аудитор может осуществлять аудиторские проверки, если он состоит в штате аудиторской организации или в случае заключения аудиторской организацией с ним договора гражданско-правового характера.

То есть, иными словами – аудиторские проверки могут осуществляться только юридическими лицами. Проведение аудиторских проверок доверено юридическим лицам именно потому, что необходимо обеспечить не формальную, а истинную независимость аудиторской проверки. Индивидуальный аудитор не сможет понести адекватную материальную ответственность. Практика показывает, что даже существующие аудиторские фирмы не всегда готовы возместить убытки, включая упущенную выгоду, причиненные хозяйствующему субъекту или заказчику аудиторской проверки в результате некачественного или ненадлежащего проведения аудиторской проверки в порядке, установленном законодательством;

расширенно и более конкретно определены обязанности аудиторской организации.

В целях обеспечения основного принципа аудиторской деятельности – независимости, позволяющей аудиторам оставаться объективными при составлении аудиторских заключений, а также усиления ответственности аудиторских организаций за качество оказываемых услуг, Законом установлены обязательные требования к аудиторским организациям, такие как:

- не менее 51 процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким аудиторам;
- штатная численность аудиторской организации должна состоять не менее чем из двух аудиторов;
- руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор.

Порядок государственной регистрации аудиторских организаций определяется Министерством юстиции Республики Узбекистан.

Ключевым элементом формирования нормативной базы является разработка и утверждение новых и уточнение ранее утвержденных национальных стандартов аудита как общеметодологической основы осуществления и организации аудита, оценки качества аудита, порядка подготовки аудиторов и оценки их квалификации, а также внедрения стандартов в практику.

Под термином «аудиторский стандарт» понимается описание основных критериев, принципов и процедур, которые должны соблюдаться всеми аудиторами при осуществлении ими проверок.

Аудитору предоставлена возможность и право самому определять методы проведения проверки и выражать свое мнение в аудиторском заключении о достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Но, высказывая личное мнение, аудитор свою деятельность должен осуществлять в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

За 1999 – 2004 годы Министерством финансов Республики Узбекистан разработаны и зарегистрированы в Министерстве юстиции 20 национальных стандартов аудиторской деятельности, опубликованных в средствах массовой информации. В официально одобренных стандартах прослеживается соответствие духу международных аудиторских стандартов. В настоящее время идет работа над следующей частью отечественных стандартов аудита в целях максимального приближения к международному уровню нормативной базы в республике. Современная ситуация такова, что отдельные проблемные аспекты, которые должны найти отражение в отечественных аудиторских стандартах, все еще ждут своего решения. В связи с этим необходимость ознакомления с международными положениями по аудиту и достижениями мировой аудиторской практики остается вопросом профессиональной состоятельности. Одобренные стандарты можно считать основополагающими, среди них «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности», «Профессиональные услуги аудиторских организаций», «Действия аудитора при выявлении искажения финансовой отчетности», «Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта» и другие.

В подготовке стандартов так или иначе участвуют все, кто на современном этапе играет определенную роль в развитии аудита в республике. Работа по созданию национальных стандартов продолжается. Основными пользователями стандартов, конечно, будут аудиторские организации. Но кроме них, использует аудиторские стандарты будет руководство клиентов, которое желает узнать, что оно может ожидать от аудиторов. Определенный интерес к стандартам могут проявлять собственники предприятий-клиентов, потенциальные инвесторы, аналитические фирмы, средства массовой информации, будущие аудиторы и т.п. Используя зарубежный опыт, можно прогнозировать интерес судебных органов к стандартам аудита, поскольку при оценке ответственности

аудитора будет существенным определением того, действовал ли он согласно аудиторским стандартам или вопреки им.

Для аудиторских организаций необходимы методические указания, облегчающие оказание аудиторских услуг в конкретных, практических условиях. Поэтому необходимо осуществить подготовку широкой гаммы внутрифирменных стандартов, которые будут охватывать все направления деятельности аудиторских организаций.

Кроме Закона «Об аудиторской деятельности» и национальных стандартов аудиторской деятельности, другим, не менее важным документом, регулирующим аудиторскую деятельность, является постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 22 сентября 2000 года №365 «О дальнейшем совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок». В мировой практике аудита лицензирование аудиторской деятельности рассматривается как самый важный элемент в обеспечении потребностей экономики в качественных аудиторских услугах. В процессе лицензирования огромное внимание уделяется знаниям специалиста, который в дальнейшем должен будет способствовать обеспечению законности хозяйственных операций в деятельности предприятий и организаций.

И данный документ предусматривает более гибкий, более совершенный процесс лицензирования аудиторской деятельности, а также порядок взыскания штрафов за уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки, повышение роли аудиторских проверок и учета аудиторских заключений налоговыми и другими контролирующими органами.

В постановлении, кроме того, был определен срок – до 1 октября 2001 года – для перерегистрации действовавших аудиторских организаций и получения ими лицензий нового образца.

До выхода этого постановления в республике, по данным Министерства финансов, действовало 490 аудиторских фирм. На сегодняшний день лицензии нового образца выданы 545 аудиторским фирмам, из которых 140 – это фирмы с уже многолетним аудиторским стажем.

«География» аудиторских организаций очень неравномерна. По состоянию на 1 сентября 2003 года основное количество их находится в столице – 263. В Самаркандской и Ферганской областях по 44 аудиторских организации, Андижанской области – 36, Кашкадарьинской – 28, Бухарской области – 12, Джизакской-17, Навоинской и Сурхандарьинской областях – по 13, Наманганской области -16, Хорезмской области -22, Сырдарьинской области и Республики Каракалпакстан – по 11 аудиторских организаций.

Серьезнейшая проблема аудита – это обеспечение его обязательности. Причин здесь несколько. Они носят и субъективный, и объективный характер. Отдельные хозяйствующие субъекты, для которых проверка в соответствии с действующим законодательством обязательна, иногда попросту уклоняются от аудиторских проверок, скрывают истинное положение дел, не хотят показать, каково их фактическое финансово-хозяйственное состояние. Другие хозяйствующие субъекты не проводят обязательные аудиторские проверки потому, что не в состоянии за них заплатить.

Не менее важной причиной можно назвать недостаточное количество аудиторов по республике для проведения обязательного аудита. Например, в Навоийской области на одного аудитора приходится в среднем 26 хозяйствующих субъектов, подлежащих обязательной аудиторской проверке. Соответственно в Сырдарьинской области на одного аудитора приходится 16, Сурхандарьинской области – 11, Бухарской области – 10 хозяйствующих субъектов.

### **2.3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ И ДАЛЬНЕЙШЕГО РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

На начальном этапе перехода к рыночной экономике широко бытовало мнение, что в условиях рынка такое понятие как финансовый контроль будет применяться в узких рамках только государственного сектора. Приватизированные, частные и совместные предприятия, товарищества и акционерные общества, не будут подчиняться вышестоящим организациям, которые, в соответствии с утвердившейся политикой управления, проводят плановые ведомственные ревизии. Работники негосударственных структур будут собственниками, а собственники, как предполагалось, сами будут организовывать эффективный внутренний контроль без привлечения внешних контрольных органов. Тем самым, негосударственные предприятия не будут нуждаться ни в каком виде финансового контроля.

Прошедшие двенадцать два года независимости Республики Узбекистан и продвижения к рыночной экономике показали несостоятельность такого мнения.

Республика Узбекистан выбрала собственную модель перехода к рыночной экономике, социально-экономического развития, пути решения поставленных задач, стоящих перед интеграцией экономики в мировую цивилизацию, целью которых является подъем жизненного уровня населения.

До этого памятного выступления и после него в нашей республике проделано и делается очень многое для обеспечения населения всей необходимой для принятия экономических решений информацией. Давно известно: полная и правдивая информация даёт власть, её отсутствие ведет к бесконтрольности и анархии. Степень насыщенности деловой информацией – показатель состояния и один из важнейших факторов функционирования финансового рынка любого государства.

Важнейшая роль в составе деловой информации принадлежит экономической, в которой приоритетное значение отводится данным

финансовой отчётности и показателям финансового состояния предприятия. Насыщение рынка финансовой информацией возможно лишь в том случае, если она достоверна. Только достоверная информация полезна государству в деле разработки своей социально-экономической политики. А широким слоям населения – в деле принятия решений, связанных с инвестициями, приобретением акций и облигаций приватизируемых предприятий.

Исходя из опыта стран с развитой рыночной экономикой, достоверность подготовленной к публикации для широкого круга пользователей финансовой информации достигается путём её проверки и выдачи независимым аудитором аудиторского заключения.

Особенность профессии аудитора состоит в том, что он выполняет важную общественную функцию: выражает независимое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству, на основе которого впоследствии множество людей (представители банков, инвестиционных компаний, контрагентов и др.) будут решать, сотрудничать ли с данным экономическим субъектом. И именно поэтому для аудитора важно не обмануть ожидания тех людей, которые при принятии различных экономических решений основываются на выданном им аудиторском заключении. Поэтому так актуален вопрос о качестве аудиторской проверки.

В соответствии с международным опытом осуществления контроля качества аудиторских проверок выделяется такое понятие, как «проверка равным». Оно представляет собой изучение одной аудиторской фирмы другой аудиторской фирмой на предмет соответствия системе контроля качества. *Цель проверки* - сделать заключение о том, придерживается ли проверяемая организация рассмотренных ранее процедур контроля качества на практике.

Как показывает зарубежная практика, для получения признания на рынке аудиторские организации обязаны иметь внутрифирменные стандарты аудита, учитывающие конкретную специфику их деятельности. Согласно

законодательству большинства стран (США, Великобритания, Германия), а также международным соглашениям в области защиты объектов интеллектуальной собственности внутрифирменные стандарты аудита составляют коммерческую тайну. На их разработку требуются значительные средства и долгие годы практической работы, поэтому внутрифирменные стандарты под силу только крупным аудиторским фирмам со значительным научным потенциалом. В связи с этим по наличию (отсутствию) внутренних стандартов аудита в определенной мере можно судить о качестве проверок, проводимых данной аудиторской организацией.

Как оказалось, в Узбекистане, так же как и в других странах, создать класс собственников возможно в первую очередь путём приватизации государственной собственности, логическим продолжением и развитием которой является организация рынка ценных бумаг. Президент Ислам Каримов, выступая в 2011 году на заседании межведомственного Совета по экономической реформе, предпринимательству и иностранным инвестициям отметил, что «в социальном плане, приобщаясь к ценным бумагам, приобретая акции, человек становится собственником, заинтересованным в умножении своего состояния. Рынок ценных бумаг придаёт осознанность всему процессу осуществляемых преобразований, формирующимся рыночным отношениям», но «рынок ценных бумаг не может развиваться в информационном вакууме, чтобы поверить в него, принять это новое для них дело, люди должны знать о нём всё, владеть полноценной информацией».

Как свидетельствует опыт, целесообразна возможность передачи ряда контрольных полномочий саморегулируемым аудиторским объединениям. Смысл данного направления совершенствования качества аудита состоит в том, что государству (в лице уполномоченного федерального органа) гораздо проще проводить проверку качества работы определенного (закрепленного в реестре) числа саморегулируемых аудиторских объединений, нежели всех аудиторов и аудиторских организаций, В случае реализации данного

мероприятия наблюдается перераспределение контрольных функций при проверке качества работы аудитора от государственных органов к общественным организациям и предусматривается замена лицензирования аудиторской деятельности членством в саморегулируемых аудиторских объединениях.

Нельзя не отметить, что для ряда аудиторских компаний условия членства в объединениях аудиторов весьма ощутимы в финансовом отношении. Поэтому вопрос о соизмеримости платы за лицензию на осуществление аудиторской деятельности и размера членских взносов в саморегулируемых объединениях тоже актуален. В связи с этим повышение требований к аудиторским компаниям не должно быть финансового характера.

Важным шагом на пути приближения аудиторской деятельности в республике к международным нормам являются внутрифирменные стандарты, разработка и практическая реализация которых способствует повышению качества проверок, эффективности их результатов, снижению трудоемкости аудиторской работы. Наличие отработанной системы внутрифирменных стандартов и ее методологического сопровождения служит показателем профессионализма и надежности деятельности аудиторской организации, а ее соблюдение - дополнительной гарантией результатов проверки.

## ВЫВОДЫ И ЗАКЛЮЧЕНИЯ

В процессе изучения организации и планирования аудита были сделаны следующие выводы и предложения.

Республика Узбекистан выбрала собственную модель перехода к рыночной экономике, социально-экономического развития, пути решения поставленных задач, стоящих перед интеграцией экономики в мировую цивилизацию, целью которых является подъем жизненного уровня населения.

Аудит - это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для внешних и внутренних пользователей финансовых отчетов.

Аудиторская деятельность (аудит) – *Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных аудиторских услуг.*

Аудитор - физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора.

Аудитор может работать по трудовому договору или по гражданско-правовому договору только с одной аудиторской организацией.

Аудиторские организации осуществляют аудиторскую деятельность на основании заключенного договора об оказании аудиторских услуг при наличии полиса страхования своей гражданской ответственности.

Вся документация аудитора, подготавливаемая перед началом и в ходе проверки, включает следующее: информацию об организационной структуре предприятия; бухгалтерскую и финансовую отчетность, с целью анализа важнейших показателей, характерные тенденции развития финансовых и других процессов; данные об акционерах; данные о директорах; основные виды деятельности и размещение дочерних предприятий и филиалов; банковскую информацию; торговые отношения; договоры об аренде; договоры о ссудах.

К методам аудиторских проверок относятся:

фактические проверки; подтверждение; документальные проверки; наблюдения; опрос; проверка механической точности; аналитические тесты; обследования; сканирование; специальные проверки; встречные проверки.

Обязательный аудит проводится в случаях, прямо установленных законодательством или по поручению государственных органов. Объем и порядок проведения обязательного аудита регламентируются законодательными нормами.

Инициативный (добровольный) аудит осуществляется по решению экономического субъекта на основе договора с аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором. Характер и масштабы такой проверки определяет сам клиент.

Внутренний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Некоторые виды внутреннего аудита называются управленческим, или производственным аудитом, проводится аудиторами, работающими на предприятии, следовательно, не отвечает критериям независимости в полной мере.

Внешний аудит проводится сторонними аудиторскими организациями (юридическими лицами) или независимыми аудиторами на основе договоров (заказов) с организациями. Обязательная аудиторская проверка проводится всегда только внешними аудиторами с учетом требований Закона об аудиторской деятельности, результатом работы является составление заключения. Данный вид аудита часто называют финансовым аудитом, так как он предусматривает оценку достоверности финансовой отчетности.

С точки зрения исторического развития аудит подразделяют на подтверждающий аудит, системно-ориентированный аудит и аудит, базирующийся на риске.

Конфиденциальность – важнейшее требование при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен предоставлять каких-либо

сведений никакому органу о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта. За разглашение тайн своих клиентов он должен нести ответственность по закону, а также моральную, а если предусмотрено договором, то и материальную ответственность.

Источниками информации об экономическом субъекте для аудитора являются: 1) устав экономического субъекта; 2) документы о регистрации экономического субъекта; 3) протоколы заседаний совета директоров, учредителей, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта; 4) документы, регламентирующие учетную политику; 5) бухгалтерская и статистическая отчетность; 6) документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты); 7) контракты, договоры, соглашения экономического субъекта; 8) отчеты аудиторов, консультантов; 9) внутрифирменные инструкции; 10) материалы налоговых проверок; 11) материалы судебных и арбитражных исков; 12) документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний; 13) сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта; 14) информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

Независимый аудит - это новый для Узбекистана вид финансового контроля, которого в условиях административно-командной системы не было, так как не было необходимости в его функционировании.

Степень насыщенности деловой информацией – показатель состояния и один из важнейших факторов функционирования финансового рынка любого государства.

Важнейшая роль в составе деловой информации принадлежит экономической, в которой приоритетное значение отводится данным финансовой отчетности и показателям финансового состояния предприятия. Насыщение рынка финансовой информацией возможно лишь в том случае,

если она достоверна. Только достоверная информация полезна государству в деле разработки своей социально-экономической политики. А широким слоям населения – в деле принятия решений, связанных с инвестициями, приобретением акций и облигаций приватизируемых предприятий.

И именно поэтому для аудитора важно не обмануть ожидания тех людей, которые при принятии различных экономических решений основываются на выданном им аудиторском заключении. Поэтому так актуален вопрос о качестве аудиторской проверки.

В соответствии с международным опытом осуществления контроля качества аудиторских проверок выделяется такое понятие, как «проверка равным». Оно представляет собой изучение одной аудиторской фирмы другой аудиторской фирмой на предмет соответствия системе контроля качества. Цель проверки - сделать заключение о том, придерживается ли проверяемая организация рассмотренных ранее процедур контроля качества на практике.

Как свидетельствует опыт, целесообразна возможность передачи ряда контрольных полномочий саморегулируемым аудиторским объединениям. Смысл данного направления совершенствования качества аудита состоит в том, что государству (в лице уполномоченного федерального органа) гораздо проще проводить проверку качества работы определенного (закрепленного в реестре) числа саморегулируемых аудиторских объединений, нежели всех аудиторов и аудиторских организаций. В случае реализации данного мероприятия наблюдается перераспределение контрольных функций при проверке качества работы аудитора от государственных органов к общественным организациям и предусматривается замена лицензирования аудиторской деятельности членством в саморегулируемых аудиторских объединениях.

Важным шагом на пути приближения аудиторской деятельности в республике к международным нормам являются внутрифирменные стандарты, разработка и практическая реализация которых способствует

повышению качества проверок, эффективности их результатов, снижению трудоемкости аудиторской работы. Наличие отработанной системы внутрифирменных стандартов и ее методологического сопровождения служит показателем профессионализма и надежности деятельности аудиторской организации, а ее соблюдение - дополнительной гарантией результатов проверки.

### Список использованной литературы

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете». 30 августа 1996.
2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности». 26 мая 2000.
3. Каримов И.А. Узбекистан – собственная модель перехода на рыночные отношения. –Т.: Узбекистан, 1993. 113 с.
4. Каримов И.А. Узбекистан: национальная независимость, экономика, политика, идеология. –Т.: Узбекистан, 1996. 349 с.
5. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. –Т.: Узбекистан, 2009. 56 с.
6. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан. № 1-23.
7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Постановление КМ Руз. № 54 от 5.02.99.
8. Андреев В.Д. Практический аудит. Справочное пособие. - М.: Экономика, 1994.
9. Аудит / Под ред. М.М. Тулаходжаевой, Т.И. Джураевой, Ф.Г. Гулямовой. - Ташкент: ТГЭУ, 2003.
10. Аудит. Учебник / Под ред. В.И. Подольского. - М.: ЮНИТИ, 2001.
11. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. - М.: Финансы и статистика, 1995.
12. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ/Под ред. проф. Я.В.Соколова. –М.: ЮНИТИ, 1995.
13. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности и АПК. - М.: Финансы и статистика, 2000.
14. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. - М.: Финансы и статистика, 1993.
15. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Учебник. - М.: Финансы и статистика, 1997.

16. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. - М.: 1996.
17. Белый И.Н. Аудит и контроль. Справочное пособие. - Минск, 1994.
18. Белуха Н.Т. Аудит. Киев. Знание, 2000.
19. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. –СПб.: Лань, 2000
20. Дўстмуродов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. -Т.: ”Ўзбекистон миллий энциклопедияси” Давлат илмий нашриёти, 2003.
21. Дўстмуродов Р.Д. Аудит. -Т.: Молия, 2002.
22. Едророва В.Н., Мизиковский Е.А. Учет и анализ финансовых активов. - М.: Финансы и статистика, 1995.
23. Ковалев В.В. Финансовый анализ. Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. - М.: Финансы и статистика, 1995.
24. Крейнина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. - М.: ИКЦ «ДИС», 1997.
25. Камышанов П.И. Знакомьтесь аудит. –М.: Финансы и статистика, 1994.
26. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. –М.: Инфра-М, 1996.
27. Крупченко Е.А., Замыцкова О.И. Аудит. Учебное пособие. –Ростов на Дону. Феникс, 2000.
28. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В., Ефимова О.В. Бухгалтерская отчетность: составление и анализ. - М.; Бухгалтерский учет, 1995.
29. Первозеанский А.А., Первозванская Т.Н. Финансовый рынок: расчет и анализ. - М.: ИНФРА-М, 1994.
30. Практическое пособие по аудиту, 1-е изд. / Под ред. П.И. Камышанова. - М.: ИНФРА, 1996.
31. Практическое пособие по аудиту, 2-е изд. / Под ред. П.И. Камышанова. - М.: ИНФРА, 1998.
32. Русак Н.А., Русак В.А. Основы финансового анализа. - Минск: ООО «Меркование», 1995.

33. Ризокулов А., Нарзиев Р. Аудит. Ўқув кўлланма. -Т.: Қатортол-камолот, 1999.
34. Рой Додж. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. –М.: Финансы и статистика, 1992.
35. Санаев Н., Нарзиев Р. Аудит. -Т.: Шарқ, 2001.
36. Справочник аудитора. Ассоциация Бухгалтеров и аудиторов под ред. проф. Ю.М.Иткина. –Т.: Узбекистан, 1997.
37. Стуков С.А., Голышев В.Д. Введение в аудит. –М.: Тарвер, 1992.
38. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности. - М.: ИП «Экоперспектива», 1997.
39. Тўлахўжаева М.М. Корхона молиявий аҳволи аудити. -Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1996.
40. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. –М.: Финансы и статистика, 2001
41. Финансовый анализ деятельности фирм. - М.: Ист-Сервис, 1994.
42. Фомина В.В. Практические рекомендации по применению НСБУ.
43. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник, 2-е изд. - М.: ИНФРА, 2000.
44. [www.audit.ru](http://www.audit.ru)
45. [www.buhgalt.ru](http://www.buhgalt.ru)
46. [www.gapp.ru](http://www.gapp.ru)
47. [www.dis.ru](http://www.dis.ru)

## Приложение 1

За 2000-2004 годы Министерством финансов Республики Узбекистан разработаны и зарегистрированы в Министерстве юстиции 20 национальных стандартов аудиторской деятельности, опубликованных в средствах массовой информации:

П/п	Наименование документа	Каким органом и когда принят документ
1	Закон « Об аудиторской деятельности»	Олий Мажлис РУ 26.05.2000 г.
<b>II . Указы, постановления, распоряжения Кабинета Министров Республики Узбекистан</b>		
2	Постановление Кабинета Министров «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок»	ПКМ Руз. 22.09.2000 г. N 365
<b>III .</b>		
	<b><i>Национальные стандарты аудиторской деятельности Руз</i></b>	Зарегистрированные Министерством юстиции
3.	«Планирование аудита» №3	10.11.1999 г.№837
4.	«Ознакомление с деятельностью (бизнесом) клиента»№4 этот стандарт необходимо отменить, т.к. принят НСАД 31	03.09.1999 г. №810
5	«Контроль качества работы аудитора» №5	03.09. 1999 г.№811
6.	«Документирование аудита» №6	03.09. 1999 г.№812
7.	«Существенность и аудиторский риск» №9	03.09. 1999 г.№813
8.	« Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности» №10	23.09. 1999 г.№822
9.	«Аудит в условиях компьютерной обработки данных (код)» №11	23.09. 1999 г.№823
10.	«Аналитические процедуры» №13	03.09. 1999 г.№815
11	«Аудиторская выборка» №14	03.09. 1999 г.№815
12.	«Использование работы эксперта» №16	03.09. 1999 г.№816

13.	«Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта» №31	21.06. 2001 г.№1043
14.	«Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности» №70	10.03. 2001 г.№1016
15	« Профессиональные услуги аудиторской деятельности» №90	10.03.2001 года №1017
16	«Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности» №24	30.06. 2001 г.№1045
17	«Аудиторские доказательства» №50	18.04. 2002 г.№1128
18	«Отчет аудитора по результатам проверки специальных вопросов»; №80	27.01.2003г.№1220
19	«Использование результатов работы другого аудитора»; №60	27.01.2003г.№1221
20	«Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки» №25	28.02.2003г.№1223
21	«Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами» №55.	27.01.2003г.№1224
22	«События после даты составления финансовой отчетности» №56	23.04.2003г.№1236

**ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА**

Проверяемая организации \_\_\_\_\_  
 Период аудита \_\_\_\_\_  
 Количество человеко-часов \_\_\_\_\_  
 Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_  
 Состав аудиторской группы \_\_\_\_\_  
 Планируемый аудиторский риск \_\_\_\_\_  
 Планируемый уровень существенности \_\_\_\_\_

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание

Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени \_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_

**ПРОГРАММА АУДИТА**

Проверяемая организации \_\_\_\_\_  
 Период аудита \_\_\_\_\_  
 Количество человеко-часов \_\_\_\_\_  
 Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_  
 Состав аудиторской группы \_\_\_\_\_  
 Планируемый аудиторский риск \_\_\_\_\_  
 Планируемый уровень существенности \_\_\_\_\_

№	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнител ь	Рабочие документы аудитора	Примечание

Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени \_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_

## ДОГОВОР НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ № ...

\_\_\_\_\_ место заключения \_\_\_\_\_ дата

Аудиторская фирма \_\_\_\_\_,  
наименование аудиторской организации  
именуемая в дальнейшем Исполнитель, в лице Директора \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_ фамилия, имя, отчество ответственного лица  
действующего на основании Устава, с одной стороны, и \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_ наименование хозяйствующего субъекта  
именуемый в дальнейшем Заказчик, в лице Председателя правления акционерного  
общества \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_ фамилия, имя, отчество ответственного лица  
действующего на основании \_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_ документ, определяющий полномочия  
с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

### I. Предмет договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя выполнение следующих работ:

а) проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности Заказчика за период с \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ дата начала отчетного периода \_\_\_\_\_ отчетная дата  
и составление аудиторского заключения о достоверности этой отчетности, а также письменной информации (отчета) аудитора руководству хозяйствующего субъекта по результатам проведения аудита;

б) оказание сопутствующих аудиту услуг [перечень услуг] и документальное оформление их результатов.

1.2. Сроки выполнения работы (или отдельных этапов работы) [сроки].

### II. Права и обязанности Исполнителя

2.1. Проводит аудит бухгалтерской отчетности Заказчика, руководствуясь Законом «Об аудиторской деятельности» и стандартами аудиторской деятельности, зарегистрированными Министерством юстиции Республики Узбекистан.

2.2. Самостоятельно определяет формы и методы аудиторской проверки исходя из требований нормативных и законодательных актов Республики Узбекистан, а также конкретных условий настоящего договора.

2.3. Имеет право проверять в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам в ходе аудита и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки.

2.4. Имеет право получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку.

2.5. Имеет право привлекать к участию по выполнению работ, предусмотренных в договоре, дополнительных аудиторов (специалистов), сторонних консультантов или экспертов.

2.6. Имеет право отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления Заказчиком необходимой документации.

2.7. Обязан неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательных актов Республики Узбекистан и других нормативных документов.

2.8. Обязан квалифицированно проводить аудиторскую проверку, а также оказывать иные аудиторские услуги.

2.9. Обязан обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) Заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Узбекистан, независимо от продолжения или прекращения отношения с Заказчиком и без ограничения сроком давности.

2.10. Составляет аудиторское заключение и письменную информацию (отчет) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита на русском языке (все стоимостные показатели выражаются в валюте Республики Узбекистан).

2.11. Передает руководителю или уполномоченному лицу Заказчика один экземпляр аудиторского заключения в составе вводной, аналитической (отчета) и итоговой частей и один экземпляр заключения в составе вводной и итоговой частей, а также один экземпляр письменной информации (отчета) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

2.12. Передает Заказчику итоговую часть заключения только после официального получения в полном объеме составленной и подписанной бухгалтерской отчетности Заказчика.

### **III. Права и обязанности Заказчика**

3.1. Имеет право получать от Исполнителя информацию о требованиях законодательства, касающегося проведения аудита, в том числе об основаниях для замечаний и выводов, сделанных аудитором.

3.2. Имеет право обратиться с соответствующим заявлением в орган, выдавший Исполнителю лицензию на осуществление аудиторской деятельности, для проверки качества аудиторского заключения.

3.3. Обязан создавать Исполнителю условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, давать по запросу Исполнителя разъяснения и объяснения в устной и письменной форме, а также выполнять необходимые копировально-множительные работы.

3.4. Обязан оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

3.5. Не может предпринимать каких-либо действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки или оказании сопутствующих аудиту услуг.

3.6. Не может оказывать давления на Исполнителя в любой форме с целью изменения его мнения о достоверности бухгалтерской отчетности Заказчика.

#### **IV. Стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов**

4.1. Стоимость аудиторских услуг определяется по цене, устанавливаемой соглашением сторон.

4.2. Стоимость аудиторских услуг по настоящему договору составляет [сумма цифрами и прописью], в том числе НДС [...].

4.3. Оплату аудиторских услуг Заказчик осуществляет на основании счета, выписываемого Исполнителем.

4.4. Оплата работ производится в следующем порядке: [...] % от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней с даты начала работ, [...] % от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней после подписания приемосдаточного акта. За каждый день просрочки Заказчик выплачивает Исполнителю пени в размере [...] % от суммы платежа.

#### **V. Ответственность сторон, порядок разрешения споров**

5.1. Каждая из сторон должна выполнять свои обязанности надлежащим образом в соответствии с требованиями настоящего договора, а также оказывать другой стороне всевозможное содействие в выполнении его обязанностей.

5.2. В случае возникновения споров стороны примут все меры для их разрешения путем переговоров.

5.3. В случае если согласие не будет достигнуто путем переговоров, все споры, разногласия и конфликты, возникающие в связи с исполнением настоящего договора, а также в случае его нарушения или расторжения, будут разрешаться судом [указание конкретного судебного органа].

5.4. За неисполнение обязательств по настоящему договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством и условиями настоящего договора.

5.5. Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по настоящему договору, если таковое явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы, определяемых в соответствии с действующим законодательством.

5.6. Во всем, что не предусмотрено настоящим договором, стороны руководствуются действующим законодательством Республики Узбекистан.

#### **VI. Конфиденциальность**

6.1. Объем подлежащей разглашению информации определяется Заказчиком и согласовывается с Исполнителем отдельным приложением к договору.

6.2. Стороны обязуются сохранять строгую Конфиденциальность информации, полученной в ходе исполнения настоящего договора, и принять все возможные меры, чтобы предохранить полученную информацию от разглашения.

6.3. Передача конфиденциальной информации третьим лицам, опубликование или иное разглашение такой информации могут осуществляться только с письменного согласия другой стороны независимо от причины прекращения действия настоящего договора.

6.4. Ограничения относительно разглашения информации не относятся к общедоступной информации или информации, ставшей таковой не по вине сторон, а также к информации, ставшей известной стороне из иных источников до или после ее получения от другой стороны.

6.5. Исполнитель не несет ответственности в случае передачи информации государственным органам, имеющим право ее затребовать в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

## **VII. Заключительные положения**

7.1. Все дополнения и изменения к настоящему договору действительны лишь в том случае, если они изложены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами.

7.2. Настоящий договор вступает в силу со дня его подписания. Настоящий договор подписан [дата] в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон.

Место исполнения сделки [...].

## **XIII. Срок действия договора и юридические адреса сторон**

8.1. Срок действия договора [срок].

8.2. Договор может быть расторгнут по желанию одной из сторон с письменным извещением другой стороны за 15 дней до даты расторжения.

### **Адреса и расчетные счета сторон.**

#### **Исполнитель:**

[юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды; номер лицензии на ведение аудиторской деятельности и дата ее выдачи; наименование органа, выдавшего лицензию Исполнителю]

#### **Заказчик:**

[юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды]

#### **Исполнитель:**

[подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица]

#### **Заказчик:**

[подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица]