

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

На правах рукописи
УДК: 658.(1)

МУСАЕВ ЖАСУРБЕК АБДУРАХИМОВИЧ

**«КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ПОДГОТОВКИ
АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА»**

Специальность: 5А230902-“Аудит (по отраслям)”

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание академической степени магистра

**Научный руководитель:
Икрамов М.**

Ташкент – 2013

**Диссертация выполнена на кафедре “Аудит” Ташкентского
финансового института**

Научный руководитель:

Икрамов М.

Научный консультант:

к.э.н., доцент Авлакулов А.З.

Заведущий кафедрой:

к.э.н., проф. Файзиев Ш.Н.

Начальник отдела магистратуры:

к.э.н., доцент Ахмедов Х.

СОДЕРЖАНИЕ:

Введение	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА В УСЛОВИЯХ МОДЕРНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ	8
1.1. Цели и задачи подготовки аудиторского отчета	8
1.2. Характеристика факторов влияющий составления аудиторского отчета	22
Заключения по I главе.	32
ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА.	34
2.1. Концептуальные основы подготовки аудиторского отчета	34
2.2. Составление аудиторского отчета по финансовой отчетности	44
2.3. Ответственность за составления аудиторского отчета	54
Заключения по II главе.	60
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СОСТАВЛЕНИИ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА	62
3.1. Проблемные аспекты составление аудиторского отчета	62
3.2. Последующие события, влияющие на составление аудиторского отчета	73
Заключения по III главе.	79
Заключение	80
Список использованной литературы	84
Приложения	88

Введение

Актуальность темы исследования. Экономические реформы, преобразования во всех сферах жизни, проводимые в Республике Узбекистан, вступили в новую фазу развития, основываясь на собственную концепцию социально-экономического развития Узбекистана, разработанную Президентом нашей страны И.А.Каримовым. В условиях рыночной экономики наблюдается подход к более новым методам финансирования инвестиций в реальный сектор экономики. После достижения независимости в нашей стране начался активный процесс формирования и развития рыночных отношений, в связи с чем сегодня особую актуальность приобрели вопросы эффективной организации финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с различной формой собственности, совершенствования оказываемых им профессиональных аудиторских услуг

В докладе Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова на заседании правительства итогам социально-экономического развития страны в 2012 года и важнейшим приоритетам на 2013 год подчеркивается, что «И в первую очередь необходимо еще раз вернуться к тому трудному опыту антикризисной борьбы, который мы накопили за истекшие годы, мобилизовать созданный потенциал, имеющиеся ресурсы и возможности, чтобы не потерять набранные нами темпы развития, реформирования и обновления страны. Исходя из этого, важнейшим мобилизующим приоритетом на 2013 год должны стать сохранение устойчивых высоких темпов роста, макроэкономической стабильности и повышение конкурентоспособности нашей экономики»¹.

¹ Каримов И.А. Наша главная цель – решительно следовать по пути широкомасштабных реформ и модернизации страны. –Т.: Узбекистан, 2013. С. 52.

Формирование в нашей стране цивилизованных рыночных экономических отношений предъявляет новые повышенные требования ко всем категориям специалистов.

Сегодня национальный аудит переживает важный и интересный период постепенное сближение с практикой, принятой в странах с рыночной экономикой. Проблемы внедрения в Узбекистане международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Международных стандартов аудита переходит из стадии многолетних дискуссий в стадию практического внедрения. Стандарты аудита, являясь критерием для определения качества аудиторских услуг, позволяют пользователям финансовой информации получить определенную уверенность в том, что аудитор не подтвердит недостоверную информацию, и аудиторская проверка будет проведена добросовестно. Именно в этом заключается роль и значение аудиторских стандартов.

Потребности в услугах аудиторов возникают и в связи со следующими обстоятельствами:

- операции компании (фирмы, организации) могут быть многочисленными и сложными. Информацию о них пользователи не имеют возможности получить самостоятельно, а потому нуждаются в услугах аудиторов, бухгалтеров — профессионалов;

- пользователи финансовой информации обычно не имеют доступа к учетным записям, кроме того, им недостает соответствующего опыта, поэтому им необходимо приглашать профессиональных аудиторов для работы, которую они не в состоянии выполнить самостоятельно;

- последствия решений, принимаемых пользователями, могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации, получаемая через аудиторов, им жизненно необходима.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является разработать рекомендации по совершенствованию составление аудиторского отчета.

Исходя из поставленной цели, сформулированы следующие задачи:

- изучит основные элементы аудиторского отчета;
- изучить порядок составления аудиторского отчета;
- рассмотреть вопросы нормативно-правовой базы составления аудиторского отчета;
- последующие события влияющие на составление аудиторского отчета;
- международные стандарты применяемые при составлении аудиторского отчета.

Степень изученности проблемы. Исследованиям по составлению аудиторского отчета посвящены таких ученых экономистов как: Дусмуратов Р.Д., Каримов А.А., Маматов З.Т. и других. Различные аспекты составления аудиторского отчета нашли отражение в работах представителей зарубежных ученых – К.К. Арабян, Р.П. Булыга, В.И.Подольского, О.Н. Харченко, В.П.Суйца, С.М. Шапигузова, А.Д.Шеремета, Л.З.Шнейдмана, М.Б.Хирша и других.²

Работы вышеперечисленных авторов посвящены общим вопросам организации и проведения аудита. Однако они в недостаточной степени раскрывают методики составления аудиторского отчета.

Предметом исследования диссертации является аудиторское отчет и его состав, сущность и содержание, отчет составляемые на основе национальных стандартов аудиторской деятельности и по международным стандартам аудита.

Объект исследования. Объектом исследования являются информации аудиторской организаций «Консаудитинформ».

² Дусмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. – Тошкент: Ўзбекистон Миллий энциклопедияси, 2003. – 612 б.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Монография. – Тошкент: IQTISOD-MOLIYA, 2008. – 152 б.; Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари: Иқт.фан.док. дис. ...автореф. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2005. – 40 б.; Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 447 с; Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.; Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. – 3-е изд. – М.: Юрайт, 2011. – 605 с.; Харченко О.Н., Самусенко С.А., Фёрова И.С. Аудит: практикум. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 288 с.; Суйц В.П., Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.

Теоретическая и методологическая основы исследования.

Методологической основой исследования послужили методы научного анализа – системный подход, сравнительный анализ, сопоставление, статистические методы обработки информации, динамические методы анализа, экспертные оценки. В совокупности данные методы позволили обеспечить достоверность экономического анализа, обоснованность теоретических выводов и практических рекомендаций.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили концептуальные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов и практических работников, посвященные проблемам составления аудиторского отчета. Большую практическую помощь в работе оказали аналитические материалы и издания Министерства финансов Республики Узбекистан.

Научная новизна. Научная новизна магистерской диссертации состоит в следующем:

- определены различные трактовки понятия и сущности аудиторского отчета;
- изучены теоретические и методологические основы элементов аудиторского отчета;
- рассмотрены вопросы нормативно-правовой базы составления аудиторского отчета;
- проанализированы основные методики составления аудиторского отчета;
- рассмотрены вопросы по совершенствованию аудиторского отчета;
- разработаны практические рекомендации по применению международных стандартов, при составлении аудиторского отчета.

Практическая значимость исследования. Практическая значимость исследования заключается в том, что оно доведено до разработки конкретных рекомендаций по решению наиболее актуальных проблем, связанных с составлением аудиторского отчета.

Сформулированные в диссертации предложения по совершенствованию аудиторского отчета могут быть использованы в работе аудиторских организаций для оптимизации организации и проведения аудита.

Опубликованные работы. Основные идеи диссертации были рассмотрены 22 декабря 2012 года на конференции Ташкентского финансового института, посвященной теме «Вопросы совершенствования системы бухгалтерского учета и аудита на основе международных стандартов в Республике Узбекистан», посвященной на темам «Концептуальные основы подготовки аудиторского заключения и отчета» и 23 мая 2013 года на XIII ежегодной конференции магистрантов Ташкентского финансового института, посвященной теме «Отражение в аудиторском отчете достаточной и убедительной информации по международными стандартами аудита», посвященной на тему «Важные аспекты совершенствования аудита финансовых результатов в малых предприятиях».

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы и приложений. В диссертации приведено 3 рисунка и 4 таблиц.

Диссертационная работа состоит из трех глав: глава 1. Теоретические основы составления аудиторского отчета в условиях модернизации экономики; глава 2. Практические аспекты подготовки аудиторского отчета; глава 3. Совершенствование составления аудиторского отчета

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА В УСЛОВИЯХ МОДЕРНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

1.1. Цели и задачи подготовки аудиторского отчета

На сегодняшний день система аудита стала неотъемлемой частью финансовой сферы национальной экономики. Ощущая ее роль и значение, государство обращает пристальное внимание к совершенствованию и развитию данной сферы.

В результате последовательно проводимой политики углубления реформ в финансовой системе и совершенствования рыночной инфраструктуры республики была создана комплексная законодательно-правовая основа аудиторской деятельности, созданы действенные экономические стимулы и налоговые льготы и преференции для ее активного развития, существенно упрощена и либерализована система выдачи лицензий:

- лицензии на осуществление аудиторской деятельности выдаются без ограничения срока действия;
- решения о прекращении действия лицензий за допущенные нарушения принимаются только судом;
- до 1 января 2017 года аудиторские организации освобождены от уплаты налога на прибыль и единого налогового платежа и др.

В целях усиления ответственности аудиторских организаций, повышения качества аудиторских услуг и внедрения эффективных методов регулирования, искоренения недобросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг, дополнительного стимулирования деятельности аудиторских организаций:

- с 1 января 2008 года введена система дифференциации лицензий на аудиторскую деятельность в зависимости от вида аудиторских проверок;
- введено требование о запрещении проведения аудиторской организацией аудиторской проверки одного и того же хозяйствующего субъекта более трех лет подряд;

– внедрена система обязательной рейтинговой оценки аудиторских организаций со стороны профессиональных общественных объединений аудиторских организаций;

– введено требование об обязательном проведении Министерством финансов не реже одного раза в три года проверок соблюдения аудиторскими организациями лицензионных требований и условий;

– с 1 августа 2008 года установлен порядок, в соответствии с которым не менее 50% уставного капитала аудиторской организации формируется из денежных средств учредителей (участников), а оставшаяся часть – материальными ценностями, непосредственно используемыми при осуществлении аудиторской деятельности и др.

По состоянию на 1 сентября 2012 года в республике осуществляют деятельность 102 аудиторские организации, отвечающие вышеуказанным требованиям: из них 20 проводят инициативные аудиторские проверки, 13 – инициативные и обязательные аудиторские проверки хозяйствующих субъектов, за исключением открытых акционерных обществ, банков и страховых организаций, 69 – аудиторские проверки всех хозяйствующих субъектов – то есть более половины аудиторских организаций – 67,6% – имеют лицензии высшей категории. При этом наблюдается тенденция перехода аудиторских организаций от лицензии простого уровня (только инициативные аудиторские проверки) к лицензиям высшей категории (аудиторские проверки всех хозяйствующих субъектов), что свидетельствует об укрупнении аудиторских организаций, повышении их потенциала.

На протяжении последних лет наблюдается стабильная динамика развития аудиторского рынка (средний ежегодный темп роста объема аудиторских услуг составляет 12–14%). Факторами роста данного показателя являются увеличение аудиторскими организациями клиентской базы, а также улучшение качества аудиторских услуг.

В целях дальнейшего углубления реформирования аудита в Республике Узбекистан, а также дальнейшего повышения роли и развития

аудиторских компаний, обеспечения их устойчивости и эффективности в соответствии с международными нормами и стандартами, расширения спектра оказываемых ими услуг Постановлением Президента Республики Узбекистан от 26 ноября 2010 года N ПП-1438 «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы республики в 2011–2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей» утверждены мероприятия по дальнейшему развитию аудиторских услуг в республике на 2011–2015 годы.

Приоритетными задачами выделены следующие:

- а) совершенствование законодательства об аудиторской деятельности в соответствии с международными принципами и стандартами;
- б) внедрение практики проведения аудиторских проверок крупнейших предприятий на основе международных стандартов аудита;
- в) совершенствование системы подготовки и повышения квалификации аудиторов;
- г) совершенствование деятельности республиканских профессиональных объединений аудиторов.

Проводимая реформа в области аудита и принятие указанных мер направлены на развитие конкурентной среды, повышение качества услуг и доверия аудиту, капитализацию и финансовую устойчивость аудиторских организаций, расширение объемов оказываемых хозяйствующим субъектам услуг, укрепление кадрового потенциала аудиторских организаций, обеспечение предоставления качественных аудиторских услуг на основе единых требований и стандартов.

Первые международные аудиторские стандарты появились в 1937—1939 гг. К 1994 г. было разработано сорок пять стандартов, включая и положения по международной аудиторской практике (ПМАП). К концу XX

столетия ряд стандартов был пересмотрен. Одновременно их состав значительно расширился и теперь насчитывает пятьдесят один стандарт.³

В самом общем виде международные стандарты аудита можно подразделить на две большие группы: общепринятые аудиторские стандарты и специальные стандарты (этики, прогнозов, аттестационные стандарты). Первая группа самая многочисленная и в свою очередь делится на следующие подгруппы: общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчетности.

Таблица 1

Структура опубликованных международных стандартов аудита

Код	Название группы стандартов
100 - 199	Предисловие, глоссарий, концептуальная основа МСА
200 - 299	Обязанности
300 - 399	Планирование
400 - 499	Система внутреннего контроля
500 - 599	Аудиторские доказательства
600 - 699	Использование результатов работы третьих лиц
700 - 799	Аудиторские выводы и заключения
800 - 899	Специальные области аудита
900 - 999	Сопутствующие услуги
1 000- 1100	Положения по международной аудиторской практике

Международные стандарты аудита применяются при аудите финансовой отчетности, но их можно адаптировать и для аудита другой финансовой информации. В помощь странам-членам МФБ, изъявившим желание принять МСА в качестве национальных стандартов, КМАП подготовил текст заявления, который может быть использован для

³ Соколова М. «Международные стандарты аудита» 56-58с.

определения юридической силы принимаемых стандартов и возможности их применения в конкретной стране. Если отдельные положения и рекомендации, содержащиеся в МСА, отличаются от нормативных положений, принятых в данной стране, в пояснения к стандарту включаются соответствующие ссылки, согласно которым спорное положение решается в пользу национального законодательства. Кроме того, разрешается разрабатывать дополнительные стандарты по тем аспектам, которые не отражены в МСА.⁴

Однако, несмотря на несомненные достижения в области создания международных стандартов аудита, подлинного единообразия достичь пока не удалось. Поэтому современные МСА можно рассматривать как совокупность национальных и региональных стандартов, оказывающих взаимное влияние, поскольку национальное законодательство в этой области в разных странах значительно различается.

В отличие от зарубежных стран, где некоторые стандарты аудиторской деятельности разработаны еще в начале XX в., а комплексные системы стандартов - в 1960—1970 гг., в Узбекистане подобные наработки появились совсем недавно по существу с 1998 г.

Анализируя различия между международными и национальными стандартами следует отметить, что они не являются более значительными, чем различия между международными и национальными стандартами, например, Германии, Франции и других стран.

Различия между национальными и международными стандартами обусловлены в основном тремя причинами:

- наши правила основываются на действующем законодательстве, соответствующем особенностям функционирования национальной экономики;
- многие положения МСА основаны на западной «общепринятой системе бухгалтерских принципов», что иногда противоречит действующим

⁴ «Международные стандарты аудита» сборник 2011г. 67-69с.

национальным правилам учета, которые начинают адаптироваться к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО);

- отдельные положения МСА основываются на малоизвестных у нас понятиях; например, в нашей стране отсутствуют нормативные документы, регламентирующие требования, предъявляемые к системе внутреннего контроля.

Современный этап развития аудиторской деятельности в Узбекистане берет свое начало с августа 2001 г., когда созрели объективные предпосылки для формирования полноценной отечественной аудиторской среды: реализованы основные положения Программы по реформированию бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, созданы основы налоговой системы и сформирован основной пакет законодательно-нормативных актов, регулирующих хозяйственную деятельность различных субъектов в рыночной среде. Принятие закона «Об аудиторской деятельности» от 9 декабря 1992 г. (новая редакция 26 мая 2000г.) явилось подтверждением окончательного становления аудита в Узбекистане. Этот же Закон определил и основные задачи развития аудита на современном этапе, повышен их статус в части разработки и утверждения. Работа по пересмотру ранее одобренных аудиторских стандартов продолжается и до момента утверждения соответствующего национального стандарта, они входят в общий пакет национальных стандартов.

Национальные стандарты аудиторской деятельности отличаются от ранее принятых национальных аудиторских стандартов не только по механизму разработки и утверждения, но и по своей сути. Они разработаны с учетом основных положений МСА, имеют сквозную нумерацию, ориентированы на практику аудита в рыночной экономике. В настоящее время в соответствии с принципами МСА разработаны 21 национальных стандартов аудита. Приближение национальных стандартов к международным создаст условия нормальной конкуренции на рынке

аудиторских услуг национальных и международных фирм; поддержит деловую репутацию национальных аудиторских фирм; обеспечит рост доверия иностранных инвесторов.

Цель аудита — это формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах. Бухгалтерская отчетность в каждой стране, в зависимости от исторически сложившихся условий, имеет свои особенности формирования и представления. Поэтому в ходе аудиторской проверки за пределами национальных границ у аудитора могут возникнуть некоторые трудности из-за неоднородности международной практики учета. Для гармонизации национальных моделей и уменьшения различий в сфере финансовой отчетности необходима стандартизация учетных процедур и гармонизация различных систем бухгалтерского учета. Процесс гармонизации означает сближение целевой ориентации учетных систем и национальных моделей учета. Суть гармонизации заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система учетных стандартов, но они не должны противоречить аналогичным стандартам других стран и их сообществ (объединений). Процесс стандартизации предполагает разработку правил, норм и учетных процедур для практического применения, т. е. унификацию учета.

Национальные стандарты создаются каждой страной самостоятельно. Их содержание, порядок разработки и утверждения отражают социально-экономические и политические реалии данной страны. Создана общественная коллегия по делам бухгалтерского учета на предприятиях, отражающая положения и стандарты бухгалтерского учета. Не удастся создать независимые профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов. Есть понятие обязательного аудита для акционерных, кредитных, страховых обществ и других фирм в соответствии с Законом. Выделено понятие международного аудита. Особенности аудиторских проверок сводятся к включению аудиторов в регистр действующих аудиторов и проверке

качества уполномоченным наблюдательным органом. Бухгалтерская отчетность должна обеспечивать внешних и внутренних пользователей для государственно-монополистического регулирования экономики и отдельных отраслей. Принимаются меры по введению обязательного обучения аудиторов и проверки работы аудиторских фирм. На региональном уровне сопоставимость моделей учета и аудита разных стран обеспечивается профессиональными организациями бухгалтеров, аудиторов и другими общественными и государственными объединениями. Одновременно с развитием региональной гармонизации бухгалтерского учета, начиная с 1973 г., осуществляется международная стандартизация. Лидерами в области международной стандартизации являются США и Великобритания. Цель разработки международных стандартов и их использования заключается в гармонизации национальных систем учета и отчетности. Под международной учетной системой понимается система подготовки финансовой отчетности в соответствии со стандартами IASC, разработанными Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета. Основная задача Комитета состоит в развитии бухгалтерских принципов, принимаемых во всем мире.⁵

Современный этап развития гармонизации бухгалтерского учета и отчетности по МСФО характеризуется следующими направлениями их применения: отдельными организациями на добровольных началах; в качестве критерия допуска работы на международных рынках капитала; наряду с национальными стандартами учета; в качестве национальных стандартов; адаптация национальных стандартов к МСФО.

Наша страна выбрала путь адаптации национальных учетных стандартов (НСБУ) к МСФО, что является наиболее рациональным. Такой же путь их использования выбрали и многие европейские страны.

⁵ « Международные стандарты аудита» сборник 2011г., 125-128с.

Таким образом, процессы стандартизации учета и аудита в международной практике тесно взаимосвязаны. Международные стандарты аудита и учета (МСА и МСФО) объединяет то, что:

- они имеют единую терминологию (единый глоссарий терминов);
- международные стандарты финансовой отчетности являются критерием соответствия отчетности установленным требованиям, подтверждаемого в процессе аудита.

Единство терминологии помогает избежать разногласий в целях и объектах аудита между аудиторами и представителями аудируемого лица. В международных стандартах аудита имеются и прямые ссылки на международные стандарты финансовой отчетности. Особенно этот процесс стал заметен в процессе переработки МСА после 1994 г.

На современном этапе развития международной аудиторской практики МФБ уделяет большое внимание гармонизации и стандартизации аудита и бухгалтерского учета. Международная федерация бухгалтеров объединила фирмы, оказывающие аудиторские услуги в международном масштабе, в Форум фирм (23 транснациональные аудиторские фирмы). Цель данного Форума заключается в надзоре за разработкой современного международного режима регулирования аудита с помощью нового глобального стандарта качества на основе существующих МСА и Этического кодекса МФБ. Специальный стандарт 120 «Концептуальные основы Международных стандартов аудита» устанавливает разграничение между аудитом и сопутствующими услугами, определяет уровни уверенности аудитора при формировании мнения по финансовой отчетности организаций, в том числе функционирующих в госсекторе. Согласно данному стандарту к сопутствующим услугам относятся: обзор, согласованные процедуры и подготовка информации. Проведение аудита и обзора должно позволить аудитору обеспечить высокий и средний уровни уверенности. Задания по проведению согласованных процедур и подготовке

информации не предусматривают, что аудитор должен будет выразить уверенность.

Настоящие концептуальные основы не применяются к другим услугам, предоставленным аудиторами, таким как услуги по налогообложению, консультирование, а также рекомендации по бухгалтерскому учету и финансовым вопросам.

Рекомендации аудиторами в отношении формы и содержания аудиторского заключения содержатся в стандарте 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности». Стандарт включает следующие разделы: введение, основные элементы аудиторского заключения, типы аудиторских заключений, обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного⁶.

Аудиторское заключение предоставляется по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Требования стандарта могут использоваться при подготовке аудиторских заключений по финансовой информации, отличной от финансовой отчетности.

Аудитор выражает мнение о финансовой отчетности на основе изучения и оценки выводов, сделанных по полученным в процессе проверки аудиторским доказательствам. При этом аудитор должен определить соответствие финансовой отчетности, требованиям международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов.

Согласно данному стандарту аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменной форме мнение аудитора о финансовой отчетности субъекта в целом.

Стандарт указывает на необходимость соблюдения единообразия формы и содержания аудиторского заключения, что облегчает его понимание со стороны пользователей.

⁶ МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» 34-35 с.

Аудитор может выразить мнение о соответствии финансовой отчетности другим требованиям применимых положений и законов.

Если предприятие (организация) при составлении финансовой отчетности использовала принципы бухгалтерского учета какой-либо определенной страны, в аудиторском заключении данная страна должна быть указана.

Заключение датируется числом, когда была завершена аудиторская проверка. Это означает, что аудитор учел влияние всех фактов и событий, известных ему и имевших место до этой даты. При этом аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством предприятия.

В аудиторском заключении указывается четкий адрес аудитора, т.е. конкретное место нахождения его офиса. Аудиторское заключение подписывается от имени аудиторской фирмы или лично от имени аудитора. В случае необходимости на аудиторском заключении ставятся обе подписи.

Различают следующие типы аудиторских заключений: безусловно-положительное; содержащее поясняющий параграф; условно-положительное; с отказом от выражения мнения; отрицательное.

Безусловно-положительное аудиторское заключение составляется в случаях, если аудитор:

выражает мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности во всех существенных аспектах;

подтверждает формирование финансовой отчетности субъекта в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Безусловно-положительное мнение косвенно указывает на тот факт, что при составлении финансовой отчетности организация применила и отразила все принципы и методы бухгалтерского учета.

Остальные виды аудиторских заключений являются модифицированными заключениями.

Аудиторское заключение считается модифицированным в случае наличия факторов, не влияющих или влияющих на мнение аудитора.

При наличии факторов, не влияющих на мнение аудитора, составляется аудиторское заключение с поясняющим параграфом.

Если имеются факторы, влияющие на мнение аудитора, аудитор выражает условно-положительное мнение, отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения.

Включение поясняющего параграфа в аудиторское заключение не влияет на мнение аудитора. Стандарт рекомендует включать этот параграф в раздел аудиторского заключения после параграфа, содержащего мнение аудитора. Обычно в поясняющем параграфе приводится ссылка на то, что такой-то конкретный фактор не является основанием для выражения условно-положительного мнения.

К факторам, не влияющим на мнение аудитора, которые указываются в поясняющем параграфе, относятся:

- фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия;

- наличие значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих действий или событий.

Эти факторы могут оказать влияние на финансовую отчетность субъекта. Например, в аудиторском заключении может содержаться информация о том, что организация является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании убытков. Кроме того, данная организация подала встречный иск. На дату выражения мнения аудитора приходится предварительные слушания по обоим искам. Результат дела не определен. Финансовая отчетность организации не предусматривает никаких резервов на покрытие встречных обязательств. Данная информация свидетельствует о наличии значительной неопределенности в деятельности организации.

Аудитор может столкнуться с большим числом факторов неопределенности, которые нужно будет включить в поясняющий параграф. В этом случае стандарт разрешает аудитору отказаться от выражения мнения вместо включения поясняющего параграфа.

К факторам, влияющим на мнение аудитора, относятся:

- ограничение объема работы аудитора;
- несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения;
- несогласие с руководством относительно достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Ограничение объема работы аудитора приводит к выражению условно-положительного мнения или к отказу от выражения мнения.

Несогласия с руководством относительно учетной политики и достаточности сведений могут привести к выражению условно-положительного или отрицательного мнения.

Условно-положительное мнение выражается в том случае, если аудитор не может составить безусловно-положительное заключение, но влияние несогласия с руководством или ограничения объема аудита не столь существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Аудитор отказывается от выражения мнения в том случае, когда имеет место существенное ограничение объема аудита и он не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, а следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности субъекта. При этом финансовая отчетность предприятия имеет вводящий в заблуждение или неполный характер. Отрицательное мнение выражается тогда, когда имеют место существенные несогласия с руководством организации по финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные причины этого

в аудиторском заключении. По возможности приводятся количественные показатели влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация отражается в отдельном параграфе, предшествующем выражению мнения или отказу от его выражения.

Сопоставления за один или несколько предыдущих периодов обеспечивают пользователей финансовой отчетности информацией, необходимой для определения тенденций и изменений, которые оказывают влияние на деятельность субъекта в течение определенного периода. Явные или предполагаемые основы финансовой отчетности, действующие во многих странах, рассматривают сопоставимость и последовательность информации в качестве желательных характеристик.

Вместе с тем МСА 720 накладывает ограничение на ответственность аудитора по рассмотрению прочей информации, так как цель и объем проверки финансовой отчетности формулируются исходя из условия, согласно которому обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском заключении. Соответственно аудитор не несет ответственности за выяснение того, изложена ли прочая информация надлежащим образом.

Для ознакомления аудитора с данными, содержащимися в годовом отчете, требуется своевременный доступ к ним. Поэтому МСА 720 регламентирует права аудитора на доступ к прочей информации. Аудитор должен договориться с субъектом о получении прочей информации до даты составления аудиторского заключения. Однако в определенных обстоятельствах не вся прочая информация может оказаться доступной до этой даты. Когда аудитор не имеет такого доступа, он должен ознакомиться с прочей информацией при первой возможности, чтобы впоследствии выявить существенные несоответствия. Если аудитор выявляет существенное несоответствие или явное существенное искажение фактов, он должен определить необходимость пересмотра проверенной финансовой отчетности:

а) если уместен пересмотр финансовой отчетности, необходимо следовать требованиям МСА 560 «Последующие события»⁷

б) если необходим пересмотр прочей информации и субъект согласен на его проведение, аудитор должен выполнить надлежащие процедуры. Они могут включать рассмотрение предпринимаемых руководством мер по информированию лиц, получивших ранее опубликованную финансовую отчетность, аудиторское заключение и прочую информацию о проведении пересмотра;

в) если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор должен принять соответствующие дальнейшие меры. Эти действия могут включать:

уведомление лиц, ответственных за общее руководство субъектом, посредством составления документа, в котором излагаются сомнения аудитора относительно прочей информации;

получение юридической консультации. МСА 720 неуместно применять в тех случаях, когда у аудитора имеется предусмотренное законодательством или договором обязательство по предоставлению отчета о прочей информации государственного сектора.

1.2. Характеристика факторов влияющий составления аудиторского отчета

Составления отчета является важнейшей частью процесса аудита, так как в этом заключении говорится о том, чем занимался аудитор и к каким выводам он пришел. Поэтому, точки зрения пользователя, именно отчет и есть продукт деятельности аудитора.

Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Республики Узбекистан.

⁷ МСА 560 «Последующие события» 14-15с.

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

Если в результате аудита аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что существует серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжить деятельности и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать данное сомнение.

Для составления отчетности аудитора необходимо установить:

- Структуру управления экономическим субъектом и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений.
- Своевременно ли внесены изменения в учредительные документы (если они были).
- Виды деятельности экономического субъекта.
- Учредителей экономического субъекта.
- Размер уставного капитала и доли каждого учредителя.
- Адекватность методов оценки вносимых учредителями долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах.
- Своевременно ли учредители внесли свои доли в уставный капитал.
- В каком размере и виде учредители внесли свои доли в уставный капитал.
- Правильность оформления документов по взносам в уставный капитал.
- Организационно-правовую форму экономического субъекта (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т.д.).
- Является ли проверяемый экономический субъект субъектом малого предпринимательства.

- Предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности.

- Счета, которые имеет право открывать экономический субъект в учреждениях банков.

- Предусмотрено ли в уставе создание резервного и других фондов.

- Имеет ли право экономический субъект создавать на территории РУз и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс.

- Наличие лицензии на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством.

- Порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении экономического субъекта по итогам года после уплаты обязательных платежей.

- Правильность исчисления доходов учредителей и акционеров и удержания налога на доходы.

- Правильность оформления бухгалтерской документации и составления бухгалтерских проводок по формированию уставного капитала.

При подготовке финансовой отчетности администрация компании обычно делает определенной количество прогнозных оценок, в том числе о предполагаемых сроках амортизации некоторых активов, возможности погашения дебиторской задолженности, ликвидности товарно-материальных запасов и прочих активов. Существуют также не менее специфические ситуации, в которых под вопрос ставится способность компании продолжать деятельность в качестве функционирующего предприятия. Например, сомнение относительно способности компании продолжать действовать в качестве функционирующего предприятия может вызвать один или несколько из перечисленных ниже факторов:

1. Повторяющиеся существенные убытки от хозяйственных операций или же устойчивый недостаток оборотных средств.

2. Неспособность компании расплачиваться по своим долгам в установленные сроки.
3. Утрата крупных клиентов, возникновение форс-мажорных обстоятельств, таких, как землетрясения или наводнения, или же необычные сложности с персоналом.
4. Судебные разбирательства, юридические проблемы или какие-либо проблемы, могущие поставить под угрозу способность данной компании продолжать работу.

В таких ситуациях аудитор должен определить, сможет ли его клиент продолжать свою деятельность или же выполнять свои обязательства на протяжении обозримого периода. В данном случае обозримым периодом считается срок, не превышающий год с даты аудируемой финансовой отчетности. Когда аудитор приходит к выводу, что есть серьезные сомнения в способности компании продолжить деятельность в качестве функционирующего предприятия, имеет место существенная неопределенность. При наличии существенной неопределенности аудитор должен прежде всего оценить, были релевантные факты адекватно отражены в финансовой отчетности, в том числе и в приложениях балансу. Для неопределенностей, связанных с вопросами о функционирующем предприятии: существует большое сомнение относительно способности компании продолжать свою деятельность на протяжении обозримого периода. Задача формулировки объяснительного абзаца заключается в том, чтобы конкретно проинформировать пользователей финансовой отчетности о наличии неопределенности, даже если эта информация непосредственно отражена в финансовой отчетности или со всей очевидностью вытекает из ее тщательного анализа. Очевидная цель составления объяснительного абзаца – предупредить пользователей о наличии таких неопределенностей, которые можно пропустить при поверхностном ознакомлении с отчетностью.

Второй стандарт представления отчетности требует, чтобы аудитор обращал внимание на те обстоятельства, при которых бухгалтерские

принципы не применялись последовательно, т.е. была нарушена преемственность в текущем периоде по сравнению с предшествующим. Общепринятые бухгалтерские принципы требуют, чтобы изменения в учетных принципах или в порядке их применения осуществлялись в сторону более предпочтительных принципов, и чтобы последствия таких изменений подробно объяснялись. Если такие преобразования имели место, то аудитор должен видоизменить свое заключение, добавив после абзаца-мнения объяснительный абзац, в котором речь идет о характере происшедших изменений, и в котором пользователям указывается на приложения, раскрывающие эти изменения. Этот абзац показывает, что аудитор соглашается с уместностью данных изменений.

Аудитор должен отличать изменения, оказывающие воздействие на последовательность учета от тех, которые оказывают воздействие на сравнимость, но не затрагивают принципов последовательности. Примеры изменений, влияющих на последовательность применения бухгалтерских принципов и таким образом, в случае их существенности, требующих объяснительного абзаца:

1. Изменения в использовании бухгалтерских принципов, такие как переход от оценки товарно-материальных ценностей по методу ФИФО к оценке по методу ЛИФО.
2. Изменения на самом предприятии, например, включение еще одной компании в консолидированную финансовую отчетность.
3. Исправления ошибок в применении бухгалтерских принципов путем перехода от необщепринятых к общепринятым, включая исправление результирующей ошибки.

Рассмотрим изменения, которые оказывают воздействие на сравнимость, но не влияют на последовательность и поэтому не описываются в аудиторском заключении.

1. Изменения в оценочной политике, например, сокращение периода амортизации активов.

2. Исправления ошибок, не имеющих отношения к применению бухгалтерских принципов, например, арифметические ошибки прошлых лет.
3. Изменения формы и порядка представления финансовой информации.
4. Изменения, связанные с существенными исключительными хозяйственными операциями или фактами, новые виды исследовательской деятельности или же продажа дочерней компании.

Если эти случаи, оказывающие воздействие на сравнимость, по своему уровню существенности не требуют включения в объяснительный абзац, то необходимо сделать адекватные разъяснения в приложениях. Если же клиент отказывается должным образом расшифровать суть этих изменений, то возникает необходимость представить аудиторское заключение с оговорками в связи с отсутствием удовлетворительных разъяснений.

Аудитор подтверждает отход от общепринятых бухгалтерских принципов. Правило 203 Кодекса этики АICPA гласит, что в неординарных обстоятельствах отклонения от учетных принципов, рекомендованных организацией, которой от имени указанного института доверено их определять, могут не требовать оговорок или отрицательного заключения. Однако, чтобы обосновать в таком случае отсутствие оговорок, аудитор должен быть удовлетворен сложившейся у клиента практикой и должен объяснить в отдельном абзаце своего заключения, почему в данной конкретной ситуации использование рекомендованных бухгалтерских принципов повлекло бы за собой неудовлетворительные результаты. В некоторых определенных обстоятельствах аудитор может выделить особо те или иные конкретные моменты, связанные с финансовой отчетностью несмотря на то, что собирается представить мнение без оговорок. Обычно такого рода объясняющая информация должна включаться в отдельный абзац заключения. В качестве примера объясняющей информации можно привести, наличие неординарных хозяйственных операций, важные события, произошедшие после даты баланса, а также описание особенностей учета, оказывающих воздействие на сравнимость данных финансовой

отчетности текущего года с данными предшествующего года. Если аудитор полагается на результаты выполнения части аудита силами другой аудиторской фирмы, что обычно бывает в тех случаях, когда клиент обладает разветвленной структурой филиалов или подразделений, то основная аудиторская фирма может воспользоваться одним из трех вариантов оформления результатов своей деятельности. Лишь второй из этих вариантов предполагает представление заключения без оговоров, но с видоизмененной формулировкой. В аудиторском заключении ссылка не приводится. Когда не делается упоминание о других аудиторах, то представляется стандартное мнение без оговорок, если не считать тех случаев, когда другие обстоятельства требуют иного. Этот подход обычно используют, когда другой аудитор исследовал несущественную часть отчетности, когда он хорошо знаком главному аудитору или находился под его пристальным наблюдением, или же когда главный аудитор тщательно исследовал работу, проделанную другим аудитором. Другой аудитор все же несет ответственность за свое заключение и за выполненную им работу, например, в случае возникновения судебного разбирательства.

В заключении приводится ссылка (видоизмененная формулировка). Такого рода заключение называют совместным заключением. Совместное заключение без оговорок применяется в том случае, когда делать обзор работы, выполненной другим аудитором, не рационально или когда часть финансовой отчетности, подвергнутая аудиту другим аудитором, является существенной по отношению к общему объему отчетности.

Представления мнения с оговорками. Главный аудитор может прийти к вводу, что ему надо выразить свое мнение с оговорками. Мнение с оговорками или отказ от выражения мнения в зависимости от степени существенности требуется тогда, когда главный аудитор не хочет принимать на себя ответственность за работу, выполненную другим аудитором. Главный аудитор также определяет, требуются ли оговорки в итоговом заключении, если другой аудитор внес оговорки в свою часть аудита.

Аудиторское заключения, отличающиеся от заключения без оговорок. При наличии хотя бы одного из трех условий, в случае его существенности, необходимо представить заключение, отличное от заключения без оговорок. Есть три главных типа заключений, представляемых в этой ситуации: отрицательное заключение, отказ от выражения мнения и заключение с оговорками. Отрицательное заключение представляется только тогда, когда аудитор считает, что в целом вся финансовая отчетность до такой степени существенно искажено или может вводить в заблуждение, что ее нельзя считать объективно отражающей финансовое состояние компании, результаты ее деятельности и движение денежных средств в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Отрицательное заключение может быть представлено было только тогда, когда аудитор, проведя адекватное исследование, уверен в том, что финансовая отчет не соответствует предъявляемым требованиям.

Отказ от выражения мнения. Отказ от выражения мнения используется в тех случаях, когда аудитор не смог убедиться в том, что финансовая отчетность в целом объективно отражает состояние дел. Необходимость отказа от выражения мнения может возникнуть в связи со значительным ограничением сферы аудиторской проверки, а также при наличии взаимоотношений определенной зависимости между аудитором и клиентом, подпадающих под положения Кодекса профессиональной этики. Отказ от выражения мнения отличается от отрицательного заключения тем, что он вытекает только из недостатка информации у аудитора. С другой стороны, чтобы представить отрицательное заключение, аудитор должен накопить достаточно свидетельств того, что финансовая отчетность не является объективно отражающей состояние дел. И отказ от выражения мнения, и отрицательное заключение используют только тогда, когда указанные условия в высшей степени существенны.

Заключение с оговорками может быть представлено в связи с ограничением сферы аудита или же в связи с тем, что имел место отход от

общепринятых бухгалтерских принципов. Заключение с оговорками может быть представлено только тогда, когда аудитор считает, что в целом финансовая отчетность верно отражает состояние дел. Отказ от выражения мнения или отрицательное заключение должны представляться в том случае, когда аудитор полагает, что рассматриваемые обстоятельства в высшей степени существенны. Поэтому заключение с оговорками считается менее строгим типом заключения. В заключении с оговорками могут иметь место оговорки одновременно относительно сферы и мнения или же только относительно мнения. Оговорки относительно сферы аудита и мнения аудитора могут возникнуть только тогда, когда аудитору не удалось собрать всей информации, требуемой общепринятыми стандартами аудита. Поэтому такой тип оговорок используется, если сфера аудита была сужена клиентом или появились иные обстоятельства, не позволившие аудитору осуществить проверки в полном объеме. Каждый раз, когда аудитор представляет заключение с оговорками, в абзаце-мнении он должен использовать формулировку «за исключением». Из этого следует, что аудитор удовлетворен правильностью содержания финансовой отчетности за исключением какого-либо ее отдельного аспекта.

Анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения. Существуют две основные категории ограничения сферы аудита: ограничения, налагаемые клиентом, и ограничения, находящиеся за пределами сферы влияния как клиента, так и аудитора. Оба эти вида ограничений оказывают одинаковое воздействие на аудиторское заключение, однако интерпретация существенности, вероятнее всего, будет разной. В случаях ограничения сферы аудита в зависимости от степени существенности представляют, заключение без оговорок, заключение с оговорками о сфере и мнении или заключение с отказом от выражения мнения. Если существуют ограничения, наложенные клиентом, то аудитору следует рассмотреть возможность того, что администрация компании пытается скрыть наличие тех или иных неточностей в информации. В этом

случае АICPA рекомендует отказываться от выражения своего мнения в тех ситуациях, когда встает вопрос о степени существенности. Если же ограничения вытекают из обстоятельств, находящихся вне сферы влияния и клиента, и аудитора, то логичнее представлять заключения с оговорками о сфере и мнения. Наиболее широко распространенным случаем, при котором ограничения сферы аудита вытекают из условий, контролируемых ни клиентом, ни аудитором, является такой, когда договор об аудиторском обслуживании заключается после даты баланса. В этих обстоятельства бывает невозможно подтвердить дебиторскую задолженность, а тем более фактический контроль товарно-материальных запасов и осуществление других важных процедур. Если аудитор оказывается в такой ситуации, но при помощи альтернативных процедур сможет убедиться, что проверяемая информация объективно отражает состояние дел, то он вправе представить заключение без оговорок. Если же ему нельзя применить альтернативные процедуры, то он представляет заключение с оговорками относительно сферы аудита, либо заключение с оговорками относительно мнения аудитора при необходимости заключение с отказом выразить мнение. Когда суммы настолько существенны, что скорее требуется представить не заключение с оговорками, а заключение с отказом от выражения мнения, аудитор использует только три абзаца.

Отчетность не соответствует общепринятым бухгалтерским принципам. Когда аудитор знает, что финансовая отчетность может вводить в заблуждение из-за несоответствия общепринятым бухгалтерским принципам, он должен в зависимости от степени существенности данного вопроса представить заключение с оговорками или же отрицательное заключение. Выражая свое мнение, аудитор должен четко определить сущность отхода от общепринятых бухгалтерских принципов, а также объемы искажений, если они известны. Когда суммы являются настолько существенными или распространенными, что требуется представить отрицательное заключение, абзац-сфера будет по-прежнему без оговорок, а

абзац с оговорками может остаться таким же, но абзац-мнение должен быть другим. Если клиент не включает в отчетность информацию, необходимую для того, чтобы эта финансовая отчетность объективно отражала состояние дел, аудитор обязан обратить на это внимание в своем заключении и представить заключение с оговорками или отрицательное заключение. Если аудитор приходит к выводу, что буквальное следование общепринятым бухгалтерским принципам повлекло бы за собой возникновение неточностей в отчетности, то в третьем абзаце следует дать полное объяснение этого обстоятельства. В данном абзаце должен подробно объясняться отход от общепринятых бухгалтерских принципов, а также то, почему их буквальное соблюдение в данной ситуации повлекло бы за собой возникновение неточностей в финансовой отчетности. В этом случае в абзаце-мнении не должно быть никаких оговорок. В нем должна содержаться только ссылка на третий абзац. Не следует включать в аудиторское заключение какие-либо дополнительные замечания, которые могут служить противовесом мнению аудитора. Заявления, которые отрицательными заявлениями, могут ввести пользователя в заблуждение относительно характера проведенной аудитором проверки и вносят неясность в вопрос о том, какова степень ответственности аудитора. Отрицательные заявления вполне уместны при проведении определенных работ, обусловленных контрактом, но не в случае аудита финансовой отчетности.

Заключения по I главе

На I главе диссертации рассмотрены теоретические основы составления аудиторского отчета в условиях модернизации экономики, в том числе изучены цели и задачи составления аудиторского отчета и характеристики факторов влияющих на составление аудиторского отчета. Составление отчета является важнейшей частью процесса аудита, так как в этом заключении говорится о том, чем занимался аудитор и к каким выводам он пришел. Поэтому, точки зрения пользователя, именно отчет и есть продукт деятельности аудитора. Мнение о достоверности бухгалтерской

отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулиющему бухгалтерский учет и отчетность в Республики Узбекистан. Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе.

ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА

2.1. Концептуальные основы подготовки аудиторского отчета

Аудиторская проверка финансовой отчетности завершается выдачей аудиторского заключения, порядок составления и виды которого регламентируются Законом РУз «Об аудиторской деятельности»⁸, НСАД №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности»⁹.

Аудиторский отчет — документ, адресованный руководителю, собственнику, общему собранию участников (акционеров) хозяйствующего субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, выявленных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, нарушениях в финансовой отчетности, а также другую информацию, полученную в результате проведения аудиторской проверки, и являющийся основанием для составления аудиторского заключения.

Аудиторское заключение — документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным законодательством и доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Аудиторский отчет содержит:

- а) название («Аудиторский отчет» или «Отчет аудиторской организации»); оба названия равнозначны);
- б) наименование адресата;
- в) вводную часть;
- г) аналитическую часть;
- д) итоговую часть.

⁸ Закон Республики Узбекистан от 09.12.1992 г. N 734-ХII "Об аудиторской деятельности" (Новая редакция. Утверждена Законом РУз от 26.05.2000 г. N 78-II)

⁹ Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 70 "Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 14.02.2001 г. N 20, зарегистрированным МЮ 10.03.2001 г. N 1016)

Аудиторский отчет должен быть подписан постранично аудитором (аудиторами), осуществлявшим аудиторскую проверку финансовой отчетности.

Аудиторский отчет направляется заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

В вводной части аудиторского отчета содержатся реквизиты аудиторской организации, в том числе номер и дата лицензии на осуществление аудиторской деятельности, сведения об аудиторах и других лицах, участвовавших в аудиторской проверке, а также основание для проведения аудиторской проверки и общая характеристика деятельности хозяйствующего субъекта.

Аналитическая часть аудиторского отчета содержит ссылку на НСАД и должна включать:

результаты проверки состояния внутреннего контроля у хозяйствующего субъекта (подробное описание);

результаты проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

результаты проверки соблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;

результаты проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;

результаты проверки сохранности активов.

Информация о результатах проверки состояния внутреннего контроля хозяйствующего субъекта должна включать:

общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта;

описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта.

Информация о результатах проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта должна включать:

оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

Информация о результатах проверки соблюдения хозяйствующим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должна включать:

оценку соответствия совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству;

описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству.

Информация о результатах проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей должна включать:

оценку правильности составленных и представленных в соответствующие органы расчетов налогов и других обязательных платежей;

описание фактов нарушения установленного порядка исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей, отклонений при определении налогооблагаемой базы.

Результаты проверки сохранности активов должны основываться на инвентаризации активов и включать сведения об их фактическом наличии и сохранности.

Итоговая часть аудиторского отчета должна содержать рекомендации аудиторской организации по устранению выявленных отклонений и нарушений, а также предложения и консультации по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Аудиторская организация несет ответственность за составление аудиторского отчета в соответствии с законодательством.

Информация, содержащаяся в аудиторском отчете, является конфиденциальной и не подлежит разглашению. За разглашение информации лица, получившие доступ к этой информации, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством.

В соответствии со ст. 19 Закона РУз от 09.12.92 № 734-ХІІ «Об аудиторской деятельности» Аудиторское заключение - документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета установленным требованиям законодательства, доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Аудиторское заключение составляется на основании аудиторского отчета. Форма и содержание аудиторского заключения определяются национальными стандартами аудиторской деятельности НСАД № 70.

Информация, содержащаяся в аудиторском заключении, должна быть понятна неограниченному кругу потенциально заинтересованных в ней субъектов. Такая информация должна быть подготовлена в единообразной форме, поскольку экономические субъекты постоянно сталкиваются с необходимостью принятия управленческих решений, базой для которых являются результаты анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности потенциальных партнеров. Такие показатели берут в первую очередь из бухгалтерской отчетности. Об их достоверности судят по аудиторскому заключению о бухгалтерской отчетности. Независимо от того, какой аудиторской организацией подготовлено заключение, содержащаяся в нем информация должна подаваться в однозначной трактовке. Мнение аудитора может способствовать лишь росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в связи с чем пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности

деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица. Несмотря на это, именно аудиторское заключение является единственным официальным документом, в котором выражено мнение независимых специалистов о достоверности информации, содержащейся в финансовой отчетности.

В аудиторском заключении может быть выражено не модифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Модифицированное мнение может быть выражено в следующих формах: отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Данная классификация наглядно представлена на рисунке 1.

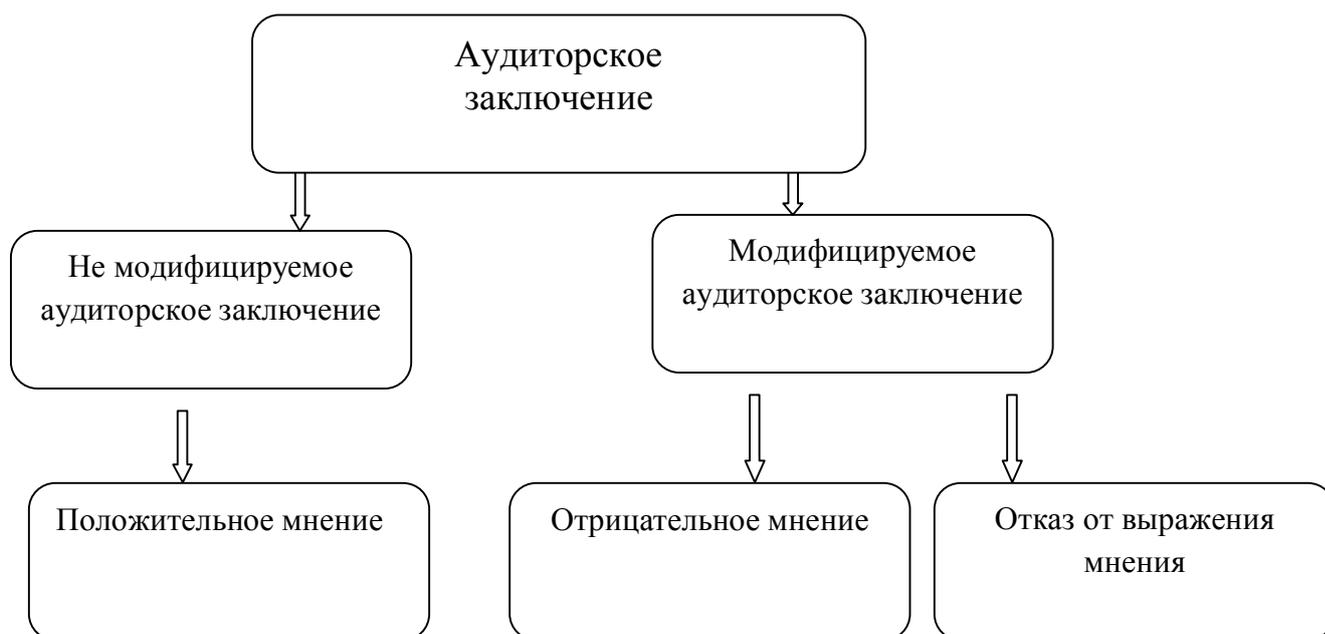


Рисунок 1. Виды аудиторского заключения

В соответствии с параграфом 16 НСАД № 70 аудитор выражает не модифицированное мнение в случае, финансовая отчетность хозяйствующего субъекта достоверно отражает его финансовое положение и совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан.

В соответствии с параграфом 17 НСАД № 70 аудитор выражает модифицированное мнение в случае:

А) аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта содержит искажения, которые в случае их неустранения хозяйствующим субъектом могут ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

В) совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции достоверно отражены в финансовой отчетности, но не соответствуют требованиям законодательства.

С) Причиной составления отрицательного аудиторского заключения, как правило, является несогласие руководства хозяйствующего субъекта с мнением аудиторской организации о внесении поправок в финансовую отчетность в целях устранения выявленных искажений.

Отрицательное аудиторское заключение не составляется в случае устранения хозяйствующим субъектом искажений, выявленных в ходе аудиторской проверки.

Отказ от составления аудиторского заключения.

Аудиторская организация может отказаться от составления аудиторского заключения тогда, когда аудиторская организация из-за ограничения объема аудиторской проверки не может получить достаточные аудиторские доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности.

Ограничение объема аудиторской проверки - это явные действия или бездействия представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц, направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки аудиторского заключения.

Факторы, влияющие на модификацию аудиторского заключения

На модификацию аудиторского заключения влияют следующие факторы:

1. Ограничение объема работы аудитора (отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств);

2. Разногласия с руководством относительно:

- принятой учетной политики;

- метода ее применения;

- адекватности (уместности, правильности и полноты) раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Что касается ограничения объема аудита, то это может быть следствием:

1) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств:

- утеря аудируемым лицом учетных записей;

- учетные записи существенного компонента изъяты контролирующими органами на неопределенный срок.

2) обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита:

- время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации;

- аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны.

3) препятствий, установленных руководством аудируемого лица:

- руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации;

- руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Существенное искажение, связанное с принятой учетной политикой, может возникнуть:

а) в случае, когда выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности, либо аудируемое лицо внесло изменение в учетную политику, и при этом не

раскрыло в установленном порядке данное изменение в бухгалтерской отчетности;

б) в случае, когда бухгалтерская отчетность достоверно не отражает сути реально имевших место хозяйственных операций и событий.

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с методом применения учетной политики может возникнуть:

а) в случае, когда принятая учетная политика не применяется руководством аудируемого лица последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий;

б) в случае неправильного применения принятой учетной политики (не преднамеренная ошибка).

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с соответствием отраженной в отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, может возникнуть:

а) в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности;

б) в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности;

в) в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.

В целом выбор формы модифицированного мнения можно представить в виде таблицы 2.

Структура аудиторского заключения.

Рассмотрим более подробно каждую часть аудиторского заключения.

Адресат в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение должно быть адресовано заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

Вводная часть аудиторского заключения.

Таблица 2.

Выбор формы модифицированного мнения

Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора о степени распространения (возможного влияния) на бухгалтерскую отчетность
Бухгалтерская отчетность существенно искажена	Отрицательное мнение
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств	Отказ от выражения мнения

Вводная часть аудиторского заключения включает в себя следующие реквизиты аудиторской организации:

- юридический адрес и телефоны аудиторской организации;
- номер лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;
- номер расчетного счета аудиторской организации;
- фамилия, имя и отчество аудитора (аудиторов), принимавших участие в аудиторской проверке, а также руководителя аудиторской организации.

Вводная часть должна содержать перечень проверенной финансовой отчетности с указанием даты и отчетного периода.

Во вводной части должно указываться, что:

- хозяйствующий субъект несет ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке;

- аудиторская организация несет ответственность за соответствие аудиторского заключения результатам финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Констатирующая часть аудиторского заключения.

В аудиторском заключении должно констатироваться, что аудиторская проверка проведена в соответствии с НСАД.

Констатирующая часть должна указывать, что аудиторская проверка заключается в оценке достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству, а также фактическому состоянию финансово-хозяйственной деятельности.

Констатирующая часть должна содержать подтверждение аудиторской организации, что аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

Итоговая часть аудиторского заключения.

В итоговой части аудиторского заключения должно быть четко изложено мнение аудиторской организации по поводу того, дает ли проверенная финансовая отчетность достоверную картину о фактическом состоянии финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и соответствует ли финансовая отчетность законодательству.

Дата аудиторского заключения.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда была завершена аудиторская проверка.

Аудитор не должен датировать аудиторское заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством хозяйствующего субъекта.

Подписи в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение должно быть подписано аудитором (аудиторами), руководителем аудиторской организации и заверено печатью аудиторской организации.

2.2. Составление аудиторского отчета по финансовой отчетности

При проведении аудита требуется соблюдение всех стандартов аудиторской деятельности. Кроме того, даже в части аудиторского заключения «Ответственность аудитора» указывается, что аудит был проведен в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности. Поэтому при составлении аудиторского заключения (как конечной стадии аудиторской проверки) использовались другие стандарты аудиторской деятельности, а отсюда следует то, что существует взаимосвязь между НСАД 70 и другими НСАД.

Разберем по порядку каждый стандарт.

НСАД №9 Существенность и аудиторский риск¹⁰.

В соответствии НСАД № 9 Существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Под уровнем существенности понимается предельное значение искажения финансовой отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения.

Критерий существенности аудитор определяет отдельно по каждой проверке исходя из собственного профессионального суждения. Величина уровня существенности зависит от состояния системы внутреннего контроля проверяемого лица, от сложности бухгалтерского учета хозяйственных операций. Так, в отношении статей баланса уровень существенности обычно составляет 3—5 % от валюты баланса.

Аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения, если:

- руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

¹⁰ Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 9 "Существенность и аудиторский риск" (Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 813, утвержден МФ 04.08.1999 г. N 63)

- результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений является существенной.

НСАД №24 Действия аудиторской организации при выявлении искажений отчетности¹¹.

Аудиторская организация в случае выявления искажений финансовой отчетности должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности. Если аудиторская организация считает, что факты искажений существенно влияют на достоверность финансовой отчетности, то аудиторской организацией в целях получения уверенности в своем мнении проводятся дополнительные процедуры.

Дополнительные процедуры определяются аудиторской организацией исходя из сущности изучаемого вопроса и не могут быть вне профессиональной компетенции аудитора.

Если дополнительные процедуры подтвердили наличие фактов искажений финансовой отчетности, аудиторская организация должна всесторонне проанализировать возможное влияние фактов искажений на подготовку соответствующего аудиторского заключения.

НСА N 10 Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности¹².

При выявлении существенных несоответствий между прочей информацией и проаудированной отчетность, аудитору необходимо определить, куда именно следует вносить поправки.

Если при изучении прочей информации аудитор обнаруживает существенные противоречия между этой информацией и проверяемой финансовой отчетностью, аудитор должен определить, нуждается ли финансовая отчетность или прочая информация в исправлениях.

¹¹ Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 24 "Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 31.05.2001 г. N 49, зарегистрированным МЮ 30.06.2001 г. N 1045)

¹² Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 10 "Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности" (Зарегистрирован МЮ 23.09.1999 г. N 822, утвержден МФ 09.09.1999 г. N 75)

Если в проверяемой отчетности необходимы исправления, а хозяйствующий субъект отказывается вносить исправления в свою финансовую отчетность, аудитор должен составить заключение, отличное от безусловно положительного.

Если в исправлениях нуждается прочая информация, а хозяйствующий субъект отказывается вносить в нее исправления, аудитор должен рассмотреть вопрос о включении в аудиторское заключение абзаца, описывающего обнаруженное существенное противоречие, или предпринять другие меры. Предпринятые действия, такие как выпуск нового, отличного от первого, аудиторского заключения или отказ от выражения мнения зависят от особых обстоятельств, характера и важности противоречия. Аудитору следует обратиться к юристу для получения рекомендаций о дальнейших действиях в создавшейся ситуации.

НСА N 16 Использование работы эксперта¹³.

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.

¹³ Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 16 "Использование работы эксперта" (Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 816, утвержден МФ 27.07.1999 г. N 60)

НСАД N 25 Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки¹⁴.

Если руководство хозяйствующего субъекта не принимает меры по устранению фактов несоблюдения нормативно-правовых актов, которые аудиторская организация считает необходимым устранить, аудиторская организация составляет отрицательное аудиторское заключение.

Если аудиторская организация приходит к мнению, что имеются факты несоблюдения хозяйствующим субъектом нормативно-правовых актов, влияющие на финансовую отчетность, но хозяйствующий субъект препятствует в получении соответствующих аудиторских доказательств, она отказывается от составления аудиторского заключения.

НСАД N 50 Аудиторские доказательства¹⁵.

Чтобы сформулировать мнение, аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства. Аудиторские доказательства являются достоверными, когда они подтверждаются документами и фактическим состоянием активов и обязательств.

В соответствии с НСАД № 50 понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

В связи с этим при сборе аудиторских доказательств для составления аудиторского заключения аудитору необходимо учитывать

¹⁴ Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 25 "Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 14, зарегистрированным МЮ 28.02.2003 г. N 1223)

¹⁵ Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 50 "Аудиторские доказательства" (Утвержден Приказом министра финансов от 03.04.2002 г. N 48, зарегистрированным МЮ 18.04.2002 г. N 1128)

положения стандарта в части предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности и процедур получения аудиторских доказательств.

В соответствии с п. 13. Если аудиторской организации не удастся получить достаточные доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности, ей следует отказаться от составления аудиторского заключения.

В соответствии с п.14. Хозяйствующий субъект (заказчик) не вправе производить действия или бездействие, препятствующие выполнению аудиторской организацией процедур, необходимых для получения аудиторских доказательств.

В соответствии с п.15. В случае действий или бездействия представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц, направленных на воспрепятствование проведению процедур, которые аудиторская организация считает необходимыми для получения аудиторских доказательств, аудиторская организация вправе отказаться от проведения аудиторской проверки.

НСАД N 55 Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами¹⁶.

В соответствии с НСАД № 55 аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение:

Если аудиторской организации не удастся получить достаточных аудиторских доказательств в целях подтверждения данных финансовой отчетности, касающихся сделок со связанными лицами, то аудитору следует отказаться от составления аудиторского заключения.

НСАД N 56 События после даты составления финансовой отчетности¹⁷.

В данном стандарте раскрываются основные действия аудитора в случае обнаружения событий и фактов, состоявшихся после даты

¹⁶ Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 55 "Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 15, зарегистрированным МЮ 03.03.2003 г. N 1224)

¹⁷ Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 56 "События после даты составления финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 09.04.2003 г. N 54, зарегистрированным МЮ 23.04.2003 г. N 1236)

составления финансовой отчетности, но до подписания аудиторского заключения, либо событий, состоявшихся после подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта, а также событий, состоявшихся после опубликования финансовой отчетности, оказывающих влияние на ее содержание и достоверность.

В соответствии с НСАД № 56 аудитору в аудиторском заключении следует выразить отрицательное мнение при выполнении одновременно двух условий:

- Если событие произошло после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям бухгалтерской отчетности;
- Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу.

В соответствии с НСАД № 56 если события обнаружены после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности, то составляется новое аудиторское заключение, содержащее привлекающую внимание часть.

События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности.

Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о финансовой отчетности. При этом за информирование аудиторской организации о событиях, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности, которые могут повлиять на финансовую отчетность, ответственность несет руководство хозяйствующего субъекта.

Если аудиторской организации стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности, ей следует определить, должна ли быть внесена поправка в финансовую отчетность и аудиторское заключение, обсудить возникшие проблемы с руководством хозяйствующего субъекта и в случае, если такие события оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, потребовать внесения соответствующих изменений в данную отчетность.

Если руководство хозяйствующего субъекта вносит изменения в финансовую отчетность, следует подготовить новое аудиторское заключение, в котором должна содержаться ссылка на ранее подготовленное аудиторское заключение. При этом новое заключение должно быть датировано не ранее, чем датой составления измененной финансовой отчетности.

Если руководство хозяйствующего субъекта не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, аудиторская организация должна письменно уведомить хозяйствующий субъект о данном факте, перенести на руководство хозяйствующего субъекта всю ответственность за последствия в случае невнесения изменения и составить отрицательное аудиторское заключение.

Если аудиторское заключение выдано хозяйствующему субъекту (заказчику), аудиторской организации необходимо письменно уведомить заказчика и (или) руководство хозяйствующего субъекта о том, что субъект не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам.

Если финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры для того, чтобы эти третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Обнаружение фактов, произошедших после даты опубликования финансовой отчетности.

После того, как финансовая отчетность будет опубликована, аудиторская организация не имеет никаких обязательств, касающихся направления запросов относительно этой финансовой отчетности.

Если после опубликования финансовой отчетности аудиторской организации становится известно о событии, которое относится к проверяемому отчетному периоду и требует внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, аудиторской организации следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить его с руководством хозяйствующего субъекта и предпринять меры, целесообразные в данных обстоятельствах.

Если руководство хозяйствующего субъекта пересматривает финансовую отчетность, аудиторской организации вместе с руководством хозяйствующего субъекта следует выполнить меры по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением, и представить новое аудиторское заключение по пересмотренной финансовой отчетности.

При этом новое аудиторское заключение должно содержать ссылку на ранее подготовленное аудиторское заключение и быть датировано не ранее, чем датой составления пересмотренной финансовой отчетности.

Если руководство хозяйствующего субъекта не предпринимает необходимых мер чтобы проинформировать всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность и аудиторское заключение о сложившейся ситуации и не пересматривает финансовую отчетность, тогда как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить руководство хозяйствующего субъекта о том, что аудитор предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата

опубликования финансовой отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности будет раскрыта соответствующая информация.

Все действия и решения аудиторской организации в отношении событий и фактов, произошедших после даты составления финансовой отчетности, должны быть в обязательном порядке отражены в рабочей документации аудитора.

НСАД N 60 Использование результатов работы другого аудитора¹⁸.

В аудиторский отчет о финансовой отчетности, составляемый основным аудитором, включается также информация, содержащаяся в отчете другого аудитора относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Таблица 3

Взаимосвязь НСАД 70 с основными стандартами

Наименование НСАД	Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Вид модифицируемого аудиторского заключения	
		Отрицатель ное мнение	Отказ от выражения мнения
НСА N 9 Существенность и аудиторский риск	руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность	+	
	результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений является существенной		+
НСА N 10 Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности	Если в проверяемой отчетности необходимы исправления, а хозяйствующий субъект отказывается вносить исправления в свою финансовую отчетность	+	
	Если в исправлениях нуждается прочая информация, а хозяйствующий субъект отказывается вносить в нее исправления, аудитор должен		

¹⁸ Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 60 "Использование результатов работы другого аудитора" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 16, зарегистрированным МЮ 20.02.2003 г. N 1221)

	рассмотреть вопрос о включении в аудиторское заключение абзаца, описывающего обнаруженное существенное противоречие, или предпринять другие меры	+	+
НСА N 16 Использование работы 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	+	+
НСАД N 24 Действия аудиторской организации при выявлении искажений отчетности	руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность	+	
	результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений является существенной		+
НСАД N 25 Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки	Если руководство хозяйствующего субъекта не принимает меры по устранению фактов несоблюдения нормативно-правовых актов, которые аудиторская организация считает необходимым устранить	+	
	Если аудиторская организация приходит к мнению, что имеются факты несоблюдения хозяйствующим субъектом нормативно-правовых актов, влияющие на финансовую отчетность, но хозяйствующий субъект препятствует в получении соответствующих аудиторских доказательств		+
НСАД N 50 Аудиторские доказательства	Если аудиторской организации не удается получить достаточные доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности		+
	В случае действий или бездействия представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц, направленных на воспрепятствование проведению процедур, которые аудиторская организация считает необходимыми для получения аудиторских доказательств		+
НСАД N 55 Процедуры получения	Если аудиторской организации не удается получить достаточных аудиторских доказательств в целях		

аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами	подтверждения данных финансовой отчетности, касающихся сделок со связанными лицами		+
НСАД N 56 События после даты составления финансовой отчетности	Если руководство хозяйствующего субъекта не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, аудиторская организация должна письменно уведомить хозяйствующий субъект о данном факте, перенести на руководство хозяйствующего субъекта всю ответственность за последствия в случае невнесения изменения	+	
НСАД N 60 Использование результатов работы другого аудитора	Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить дополнительные процедуры относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта, проверенного другим аудитором		+

Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности, составляемые основным аудитором, подписываются также другим аудитором.

Другой аудитор несет ответственность за достоверность своего отчета относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить дополнительные процедуры относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта, проверенного другим аудитором, он отказывается от составления аудиторского заключения из-за ограничения объема аудиторской проверки в установленном порядке.

2.3. Ответственность за составления аудиторского отчета

Аудиторские организации несут ответственность перед заказчиками аудиторской проверки, хозяйствующим субъектом и другими пользователями финансовой отчетности за причинение им ущерба вследствие составления аудиторского заключения, содержащего неправильный вывод о финансовой отчетности и иной финансовой информации хозяйствующего субъекта.

Убытки, включая упущенную выгоду, причиненные хозяйствующему субъекту и (или) заказчику аудиторской проверки в результате некачественного или ненадлежащего проведения аудиторской проверки, подлежат возмещению в порядке, установленном законодательством.

Ответственность аудиторских фирм и аудиторов определяется: либо действующим законодательством, либо стандартами и нормами, либо оговаривается в соответствующем договоре, либо в соответствии с правилами делового обычая за нанесение материального и морального ущерба государству, юридическим и физическим лицам.



Рисунок 2. Виды ответственности аудиторских фирм и аудиторов.

В соответствии с установившейся практикой ответственность аудиторской фирмы и аудитора может быть:

- гражданско-правовая ответственность за причинение вреда (материальная ответственность);
- административная;

- уголовная;
- моральная (недоверие, ограничение сегментов аудиторского бизнеса).

Административная ответственность.

Основная форма административной ответственности аудиторов и аудиторских фирм - приостановление действия лицензии и сертификата на осуществление аудиторской деятельности.

Основания, по которым лицензия может быть прекращена, рассмотрены в ст.23 Закона РУз от 09.12.92 № 734-ХП «Об аудиторской деятельности».

Основания, по которым может быть прекращен сертификат аудитора, рассмотрены в ст.25 Закона РУз от 09.12.92 № 734-ХП «Об аудиторской деятельности».

В административном Кодексе РУз¹⁹ так же предусмотрена административная ответственность аудитора. Статья 179. Соккрытие аудитором фактов нарушений законодательства, составление заведомо ложного аудиторского отчета или аудиторского заключения «Соккрытие аудитором фактов нарушений установленных законодательством требований к ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности, выявленных им при проведении аудиторской проверки, а равно составление аудитором заведомо ложного аудиторского отчета или аудиторского заключения - влечет наложение штрафа от десяти до пятнадцати минимальных размеров заработной платы».

Под уголовной ответственностью понимается предусмотренное уголовно-правовой нормой и применённое к лицу вступившим в силу обвинительным приговором суда государственно-принудительное воздействие за совершённое преступление.

Уголовной ответственности подлежат только физические лица, виновные в совершении преступления, то есть предусмотренного уголовным законом общественно опасного деяния. Так как юридические лица не

¹⁹ Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности (Утвержден Законом РУз от 22.09.1994 г. N 2015-ХП)

подлежат уголовной ответственности, то можно вести речь только об уголовной ответственности аудитора или, в отдельных случаях, сотрудника аудиторской фирмы.

Вопрос об уголовной ответственности аудитора возникает при привлечении аудитора в качестве эксперта при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы.

Уголовный кодекс Республики Узбекистан²⁰ предусматривает ответственность эксперта за дачу заведомо ложного заключения. Статья 238. Лжесвидетельство Лжесвидетельство, то есть заведомо ложное показание свидетеля или потерпевшего или заведомо ложное заключение эксперта, а равно заведомо неправильный перевод с одного языка на другой при производстве дознания, предварительного следствия или в суде, -

наказывается штрафом до двадцати пяти минимальных размеров заработной платы или исправительными работами до двух лет либо арестом до шести месяцев.

Подкуп свидетеля или потерпевшего к даче ложных показаний или эксперта к даче ложного заключения, или переводчика к ложному переводу при производстве дознания, предварительного следствия либо при рассмотрении дела в суде, а равно принуждение к лжесвидетельству посредством психического или физического воздействия на них либо их близких родственников, -

наказывается исправительными работами от двух до трех лет или лишением свободы до трех лет.

Действия, предусмотренные частью первой или второй настоящей статьи, совершенные в интересах организованной группы, -

наказываются лишением свободы от трех до пяти лет.

Правовое значение термина в соответствии с Уголовным кодексом РУз

Заведомость - отношение к поведению или к обстоятельствам, которые описаны в законе, свидетельствующее о том, что лицу о них известно.

²⁰ Уголовный кодекс Республики Узбекистан (Утвержден Законом РУз от 22.09.1994 г. N 2012-II)

Гражданско-правовая ответственность аудитора или аудиторской фирмы возникает в связи с ненадлежащим выполнением аудитором или аудиторской организацией своих обязательств по договору на оказание аудиторских услуг.

Со стороны заказчика аудиторских услуг могут выдвинуты следующие требования; к аудитору или аудиторской организации:

- 1) взыскания неустойки;
- 2) возмещение убытков.

Неустойка, может быть выражена в виде штрафа или пеней и является определенной "законом или соглашением сторон денежной суммой, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств, в частности в случае просрочки исполнения".

Соответственно при рассмотрении исков о взыскании неустойки судебными органами будут предъявляться к договору об оказании аудиторских услуг требования, а именно: "соглашение о неустойке должно быть совершено в письменной форме независимо от формы основного обязательства. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность соглашения о неустойке".

Следует подчеркнуть, что в том случае, если заказчик аудиторских услуг выходит с иском к аудитору или аудиторской организации, основанному на том, что, по мнению заказчика, аудиторская проверка проведена некачественно.

Это означает следующее: в случаях, когда услуги оказаны некачественно, заказчик по своему выбору вправе потребовать от исполнителя:

- 1) безвозмездного устранения недостатков в разумный срок;
- 2) соразмерного уменьшения установленной за оказание аудиторских услуг цены;

3) возмещения своих расходов на устранение недостатков, когда право заказчика устранять их предусмотрено в договоре.

Характерным отличием гражданско-правовой ответственности от других является то, что:

"Если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, несет ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств. К таким обстоятельствам не относятся, в частности, нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника, отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров, отсутствие у должника необходимых денежных средств"²¹. Таким образом, условие о наступлении ответственности при наличии вины (умысла или неосторожности) для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, не является обязательным элементом гражданско-правового нарушения.

Потеря репутации аудиторской фирмой неизбежно приведет к потере большей части клиентов, как новых, так и старых.

Главными требованиями, предъявляемые к аудитору, является его безупречная честность и независимость.

Однако со временем основными критериями при выборе аудиторов стали являться низкие цены на предлагаемые услуги и готовность пойти навстречу клиенту в щепетильных вопросах. Это привело к тому, что начало 21 века ознаменовалось серией финансовых скандалов с участием крупных аудиторских компаний. Так, Arthur Andersen была обвинена в соучастии в фальсификации отчетности обанкротившейся корпорации Enron. Оказалось, что сотрудники фирмы Arthur Andersen не только участвовали в разработке незаконных схем деятельности американского энергетического гиганта, но и

²¹ Гражданский кодекс Республики Узбекистан Утвержден Законами Республики Узбекистан от 21.12.1995 г. N 163-I и от 29.08.1996 г. N 256-I

в преддверии катастрофы уничтожили огромное количество документации, относящейся к деятельности Enron²².

Случай с Enron – далеко не первая крупная аудиторская ошибка. Большой общественный резонанс получил провал аудиторов Price Waterhouse (PW) в 1991 году в деле Bank of Credit and Commerce International (BCCI). Банк стоимостью якобы 20 млрд. долларов оказался пустышкой. Точнее, пакистанские владельцы BCCI использовали его для торговли наркотиками, оружием и т.д., а затем с помощью оффшорных комбинаций скрывали потери, маскируя их под выданные кредиты. Только 24 июня 1991 года аудиторы PW, работавшие с BCCI несколько лет, заподозрили неладное, а 5 июля Банк Англии закрыл BCCI. Этот скандал нанес огромный удар и по репутации, и по финансам PW.

Все эти события породили в аудиторском сообществе напряженные раздумья на тему конфликта интересов при одновременном оказании консультационных и аудиторских услуг.

Заключения по II главе

На II главе диссертации рассмотрены практические аспекты составления аудиторского отчета, в том числе изучены структуры и основные элементы аудиторского отчета, порядок составления аудиторского отчета по финансовой отчетности. А также определены критерии ответственности за составления аудиторского отчета. Аудиторский отчет — документ, адресованный руководителю, собственнику, общему собранию участников (акционеров) хозяйствующего субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, выявленных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, нарушениях в финансовой отчетности, а также другую информацию, полученную в результате проведения аудиторской проверки, и являющийся основанием для составления аудиторского заключения. Аудиторский отчет должен быть

²² Ритасов В. Самый громкий скандал XXI века Дело «Энрон» // Деньги. 2004. № 20.

подписан постранично аудитором (аудиторами), осуществлявшим аудиторскую проверку финансовой отчетности.

Аудиторский отчет направляется заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

Аудиторская организация несет ответственность за составление аудиторского отчета в соответствии с законодательством.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА

3.1. Проблемные аспекты составления аудиторского отчета

Отчет по результатам аудиторской проверки необходимо оформлять в соответствии с стандартом аудиторской деятельности N 70 " Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности ".

Согласно стандарту N70 аудитор должен установить надлежащих получателей информации из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица, что необходимо отразить в договоре на оказание аудиторских услуг. Кроме того, в договоре должны быть отражены: форма, в которой будет сообщаться информация;

конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Информация представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней. Информация включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Стандарт N70 предоставляет право выбора между устной и письменной формами передачи информации по результатам аудита, причем этот выбор должен осуществляться с учетом размера, структуры, организационно-правовой формы и технического обеспечения аудируемого лица, характера, важности и особенностей информации, полученной по результатам аудита, а также существующих договоренностей между аудитором и аудируемым лицом и принятых между ними форм взаимодействия.

Несмотря на безусловную полезность устного общения, важным результатом работ на этапе, предшествующем выдаче аудиторского заключения, является письменная информация о нарушениях, выявленных в процессе проверки. Практический опыт показывает, что наиболее удобным является подготовка письменной информации в виде обширного отчета, представляемого руководителю и/или главному бухгалтеру аудируемого лица, в котором указываются все нарушения, выявленные в ходе проверки, и краткие сведения для руководителя и/или собственника, необходимые для принятия управленческих решений.

Данные, содержащиеся в отчете, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица данных о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица.

Аудиторская организация обязана указать в отчете все связанные с фактами хозяйственной деятельности аудируемого лица ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности. Кроме того, аудиторская организация может привести в отчете любую информацию, касающуюся проведенного аудита и фактов хозяйственной деятельности аудируемого лица, которую сочтет целесообразной. В то же время представляемые данные не могут рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках, они относятся лишь к тем из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Приняты такие виды отчетов, как промежуточный отчет клиенту по результатам проверки, который представляется при поэтапном проведении аудита или при выявлении фактов, требующих принятия руководством аудируемого лица неотложных мер; итоговый отчет клиенту по результатам проверки и отчет аудитора по специальному заданию.

Информация, содержащаяся в отчете, используется в дальнейшем при планировании последующих аудиторских проверок для подтверждения того, что при проведении аудита соблюдались требования стандартов в отношении независимости и профессионализма аудиторов, планирования и документирования аудиторского процесса, достаточности аудиторских доказательств и т.д.

В стандарте N 70 нет четкого указания на то, как называется документ, фиксирующий результаты аудита. Кроме того, в нем не затронуты вопросы оформления письменной информации по результатам аудита, поэтому нередко некоторые аудиторы, переходя на новое место работы, забирают с собой образец отчета и представляют его на собеседовании вместе со своим резюме.

Отметим некоторые особенности отчета. Во-первых, такой вид документа, как отчет, вообще сложно регламентировать, поскольку слишком ощутимы черты индивидуализации каждого отчета. Во-вторых, несмотря на то что подготовка отчета регулируется стандартом N 70, эти документы не представляется возможным использовать напрямую, так как необходимы адаптация, дополнение и конкретизация предъявляемых требований с учетом специфики каждой аудиторской организации.

Каждая аудиторская организация должна самостоятельно:

- определить типовую структуру текста отчета;
- максимально использовать формы представления унифицированного текста отчета (трафареты, таблицы, анкеты);
- выделить однотипные повторяющиеся элементы текста отчета (слова, словосочетания, стандартные языковые обороты, обозначения и числа) и установить правила их использования;
- разработать унифицированную систему сокращений;
- сформировать единые требования к стилю текста отчета.

Некоторые авторы выделяют следующие способы достижения единого стилевого и качественного оформления аудиторских документов,

единообразия структуры отчета, минимизации в нем количества ошибок правописания и нивелирования разницы стилей:

- привлечение к правке подготовленных аудиторами отчетов соответствующих специалистов (журналистов, редакторов, корректоров, учителей русского языка);

- максимальная унификация (т.е. установление единообразия в составе и формах документов, создаваемых в процессе осуществления однотипных функций и задач) и стандартизация (т.е. документальное закрепление результатов унификации путем создания единых обязательных норм и правил, типовых образцов и форм) аудиторских документов.

Аудиторский отчет следует закрепить в форме типового оглавления отчета, которое должно обязательно корректироваться с учетом особенностей программы каждой аудиторской проверки. Сам текст отчета можно унифицировать путем максимального использования форм представления унифицированного текста, например, таких, как:

- форма, содержащая характеристику ряда объектов по определенному набору признаков;

- форма, содержащая характеристику одного объекта по определенному набору признаков.

При этом отмечено, что наиболее эффективным при создании текста отчета является использование нескольких таких форм. В форме анкеты, например, удобно излагать сведения о состоянии системы внутреннего контроля; использование табличных форм, дополненных трафаретами, может значительно сократить описательную часть отчета и облегчить восприятие информации.

В числе требований к тексту отчета включаются, например:

- полнота изложения материала в сочетании с лаконичностью, которая может достигаться путем замены сложных предложений простыми, а также исключением излишних подробностей и повторений;

- последовательность изложения материала;

- убедительность и обоснованность изложения материала; объективность и достоверность представления событий и фактов; точность изложения информации, отражение только тех фактов, которые установлены;

- безупречность формулировок в юридическом отношении, их соответствие действующим законодательным и нормативным актам;

- корректность, т.е. отсутствие категорических выражений.

Другие авторы в качестве структурных элементов письменной информации выделяют: титульный лист, содержание, текст письменной информации, приложения.

Нами предлагается следующая структура отчета:

- титульный лист;
- вводная часть;
- оглавление;
- введение;
- общая информация;
- результаты аудиторской проверки;
- оценка непрерывности деятельности и событий после отчетной даты;
- сводная ведомость выявленных нарушений;
- выводы и рекомендации;
- приложения (в случае необходимости).

Как нам представляется, такая структура отчета должна обеспечить однозначность его понимания, сократить время на его подготовку, облегчить восприятие, а также сократить количество возможных ошибок.

Структура итогового отчета за год включает все перечисленные выше разделы. Раздел "Оценка непрерывности деятельности и событий после отчетной даты" может не включаться в структуру предварительного отчета. Каждый раздел отчета начинается с новой страницы. Нумеровать указанные разделы необязательно.

Титульный лист оформляется на фирменном бланке аудиторской организации и может включать название отчета, место формирования отчета и дату (год).

Вводная часть содержит обращение к руководству аудируемого лица.

Оглавление включает название всех разделов отчета, в том числе и приложений в случае их наличия. Против каждого раздела указывается соответствующий номер страницы.

Введение содержит информацию о периоде аудиторской проверки, ссылку на договор, согласно которому проводится аудиторская проверка, сведения об аудиторской организации, составе специалистов, принимающих участие в аудиторской проверке, данные об аудируемом лице, имеющихся у него филиалах, представительствах и иных обособленных структурных подразделениях, о количестве работников и структуре бухгалтерии аудируемого лица, а также об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета.

В обязательном порядке следует внести информацию об имеющихся у аудируемого лица в проверяемом периоде лицензиях на осуществление отдельных видов деятельности.

Раздел "Общая информация" содержит информацию о нормах, регулирующих порядок проведения аудита. Здесь описываются объект проверки, проведенный аудитором характер выборки (выборочная проверка) и уровень существенности.

Раздел "Результаты аудиторской проверки" (по рубрикам) отражает итоги проверки отдельных участков бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с программой аудиторской проверки. В каждом разделе информацию целесообразно представлять по принципу значимости: сначала существенные ошибки и отклонения, затем - остальные.

При представлении найденных в ходе проверки ошибок целесообразно использовать единую структуру, содержащую пять частей.

Первая часть - основание. В ней следует указать конкретный пункт (статью) нормативного документа, нарушение требований которого было выявлено в ходе проведения проверки. При этом требуется процитировать конкретный абзац пункта (статьи), непосредственно относящегося к данному нарушению, а не приводить его (ее) в полном объеме, если этот пункт (статья) касается не только рассматриваемого нарушения. Приведенную цитату из нормативного документа следует взять в кавычки.

Вторая часть - замечания. Здесь необходимо сделать ссылку на первичные документы, представленные бухгалтерией (название, номер, дата, содержание операции, сумма), из которых следует, что имело место нарушение требований того или иного нормативного документа, или список не представленных первичных документов с подробным описанием обнаруженного нарушения. Нарушение желательно описывать подробно, стилем, доступным для понимания не только для бухгалтера, но и для руководителя организации. Если список документов обширен, то его можно оформить в виде таблицы в тексте отчета или вынести отдельным приложением к нему. Если нарушение носит систематический характер, то рекомендуется указывать на то, что приведенные примеры не являются исчерпывающим перечнем нарушений.

Третья часть - выводы. Они приводятся в конце каждого замечания и также должны содержать оценку выявленных нарушений (являются ли они существенными). Ссылка на существенность должна быть только в том случае, если сумма нарушений за год превышает уровень существенности, поэтому требуется указать, какие замечания существенны, а какие несущественны. Если в ходе аудиторской проверки выявленное нарушение исправлено бухгалтерией аудируемого лица, то аудитором может быть принято решение отражать данное нарушение в отчете с пометкой "Исправлено в ходе проверки".

Четвертая часть - риски. Это возможные административные, налоговые и другие последствия, к которым может привести данное нарушение.

Пятая часть - рекомендации по устранению и недопущению нарушения.

Таблица 4.

Обстоятельства, требующие отступлений от стандартного положительного отчета

Условия отступления от стандартного отчета	Необходимая форма отчета	
	Меньшая существенность	Большая существенность
Отступление от официальных требований (например FASB)	Ограничение на исключения: отдельный параграф с раскрытием причин последствий	Отрицательное заключение: отдельный параграф с раскрытием причин последствий
Отступление от GAAP	Ограничение на исключения: отдельный параграф с раскрытием причин последствий	Отрицательное заключение: отдельный параграф с раскрытием причин последствий
Отсутствие заключения предшествующего аудитора о сопоставляемых финансовых отчетах или его отличие от текущего заключения	Пояснительный параграф об изменении предыдущего заключения или изложение предыдущего отчета	
Заключение, частично основанное на отчете другого независимого аудитора	Положительное заключение. Во вводном разделе раскрывается степень использования отчета другого аудитора, а в заключении содержится ссылка на него	
Не проанализированы или отсутствуют поквартальные данные, требуемые SEC	В расширенном аудиторском отчете раскрывается отсутствие данных или их неполный анализ аудитором	
Отсутствует или не соответствует требованиям FASB информация, необходимая в соответствии с их указаниями	В расширенном аудиторском отчете подчеркивается, что отсутствует такая информация либо есть отступления от требований FASB	
Прочая информация не соответствует проверенным данным	В расширенном отчете раскрываются несоответствия	
Необходимость выделить некоторый момент	Положительное заключение. В отдельном параграфе обсуждается раскрываемая проблема	
Нарушение независимости аудитора	Отказ от заключения: в отчете указывают только то, что аудитор не является независимым	
Ограничение масштаба проверки (недостаток информации)	Положительное заключение: ссылка на возможное влияние на показатели финансовых отчетов	Отказ от заключения: отдельный параграф с описанием ограничений
Неопределенность	Положительное заключение: отдельный параграф, где акцентируется внимание на примечаниях руководителей компании к финансовым отчетам	Отказ от заключения: отдельный параграф с объяснением причин

Стандартом может быть предусмотрено, что отчет должен формироваться в соответствии с программой проведения аудиторской проверки и состоять из разделов и подразделов. В каждом подразделе необходимо отмечать все выявленные в ходе проверки нарушения. Если нарушения не выявлены, то как раздел, так и подраздел приводить в тексте не следует.

В разделе "Выводы и рекомендации" в краткой форме обобщают результаты проведенной аудиторской проверки и обосновывают вид аудиторского заключения (в том числе модифицированного аудиторского заключения).

Аудиторы находятся в наиболее благоприятной ситуации, когда располагают всей информацией, необходимой для принятия решения о форме и содержании отчета. Если необходимо составить положительный отчет, можно использовать его стандартную форму без каких-либо модификаций.

Приложения не являются обязательной составляющей аудиторского отчета. В приложения могут быть вынесены большие таблицы (более одной страницы), диаграммы, расчет финансовых показателей и т.д. Каждое из приложений к отчету должно иметь название и номер.

Таким образом, последовательность подготовки аудиторского отчета можно представить следующим образом.

1. Каждый член группы проверяющих представляет руководителю проверки (руководителю группы) оформленные в процессе проверки рабочие документы.

2. Совместно с руководителем проверки в процессе обзора, обобщения и анализа рабочих документов устанавливается, имеют или не имеют место существенные нарушения установленного законодательством Республики Узбекистан порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

3. Каждый член группы проверяющих готовит информацию о результатах аудита порученных ему для проверки разделов бухгалтерского учета в соответствии с планом и программой аудита. Информация передается руководителю проверки в определенные программой сроки.

4. Руководитель проверки полностью формирует отчет по результатам аудиторской проверки с учетом требований Стандарта и передает его лицу, уполномоченному руководителем аудиторской организации для проведения процедуры внутреннего контроля качества (контролеру качества).

5. Контролер качества изучает отчет, вносит замечания и предложения по его содержанию и возвращает отчет на доработку руководителю проверки. При необходимости контролер качества организует рабочее совещание с участием руководителя проверки и членов группы проверяющих в целях устранения разногласий, возникших в ходе работы над отчетом.

6. Доработка отчета с учетом замечаний контролера качества осуществляется руководителем проверки, а при необходимости - членами группы проверяющих. После доработки отчет возвращается руководителем проверки контролеру качества. При отсутствии замечаний контролер качества передает окончательную редакцию отчета руководителю проверки для подготовки аудиторского заключения.

7. Отчет представляется получателям информации в соответствии с договором в два этапа:

предварительное представление отчета, одобренного контролером качества, для согласования с должностными лицами (главным бухгалтером, руководителем аудируемого лица и др.) информации, приведенной в отчете, либо возражения и/или дополнения, которые могут быть учтены аудитором при формировании конечного варианта отчета;

представление окончательного варианта отчета с учетом оценки внесенных аудируемым лицом исправлений в данные бухгалтерского учета и отчетности; этот вариант отчета должен быть подготовлен в те же сроки

(если иное не предусмотрено в договоре на оказание аудиторских услуг), что и аудиторское заключение.

8. Окончательный вариант отчета может быть подписан:

всеми аудиторами и специалистами, проводившими аудит, и руководителем аудиторской организации;

руководителем аудиторской проверки и руководителем аудиторской организации.

9. Каждый отчет должен быть составлен не менее чем в двух экземплярах (1-й отдается заказчику, 2-й остается в аудиторской организации), датирован, утвержден визой генерального директора и зарегистрирован в журнале регистрации исходящих документов.

10. Отчет по результатам аудиторской проверки является конфиденциальным документом. Аудируемое лицо вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в отчете, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, произошедшее по вине или с ведома работников аудируемого лица.

Решение о содержании аудиторского отчета можно также принимать, исходя из собранной информации.

Аудиторы также должны обладать достаточной и убедительной информацией, чтобы внести в стандартный отчет следующие ограничения, модификации и дополнения:

- положительное заключение, данное в соответствии с Правилom 203 Кодекса профессионального поведения AICPA, с объяснениями отклонений от требований FASB;

- положительное заключение о финансовых отчетах, составленных на основе иных, чем GAAP, бухгалтерских принципах;

- заключение с ограничениями или отрицательное заключение в связи с отступлениями от GAAP;

пояснительный раздел об изменениях бухгалтерских принципов;

- различные заключения по финансовым отчетам предыдущих лет, если аудиторский отчет составляется по финансовым отчетам текущего года;

- объяснения, касающиеся использования услуг и отчетов других независимых аудиторов;

- дополнительный пояснительный параграф, где разъясняются проблемы, связанные с информацией квартальных финансовых отчетов, необходимой дополнительной, или противоречивой информацией, или подчеркивается важность этих проблем.

3.2. Последующие события, влияющие на составление аудиторского отчета

На финансовую отчетность могут повлиять определенные события, возникающие после даты финансовой отчетности. Многие основы представления финансовой отчетности требуют специального рассмотрения таких событий.

Последующие события – события, происходящие за период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета(заключения), и факты, которые становятся известны аудитору после даты аудиторского отчета(заключения).

Такие основы представления финансовой отчетности обычно идентифицируют два типа событий:

- Те, которые обеспечивают свидетельство условий, которые существовали в дате финансовой отчетности;
- Те, которые обеспечивают свидетельство условий, которые возникли после даты финансовой отчетности.

МСА700 объясняет, что дата аудиторского отчета (заключения) информирует читателя о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно и которые произошли до указанной даты.

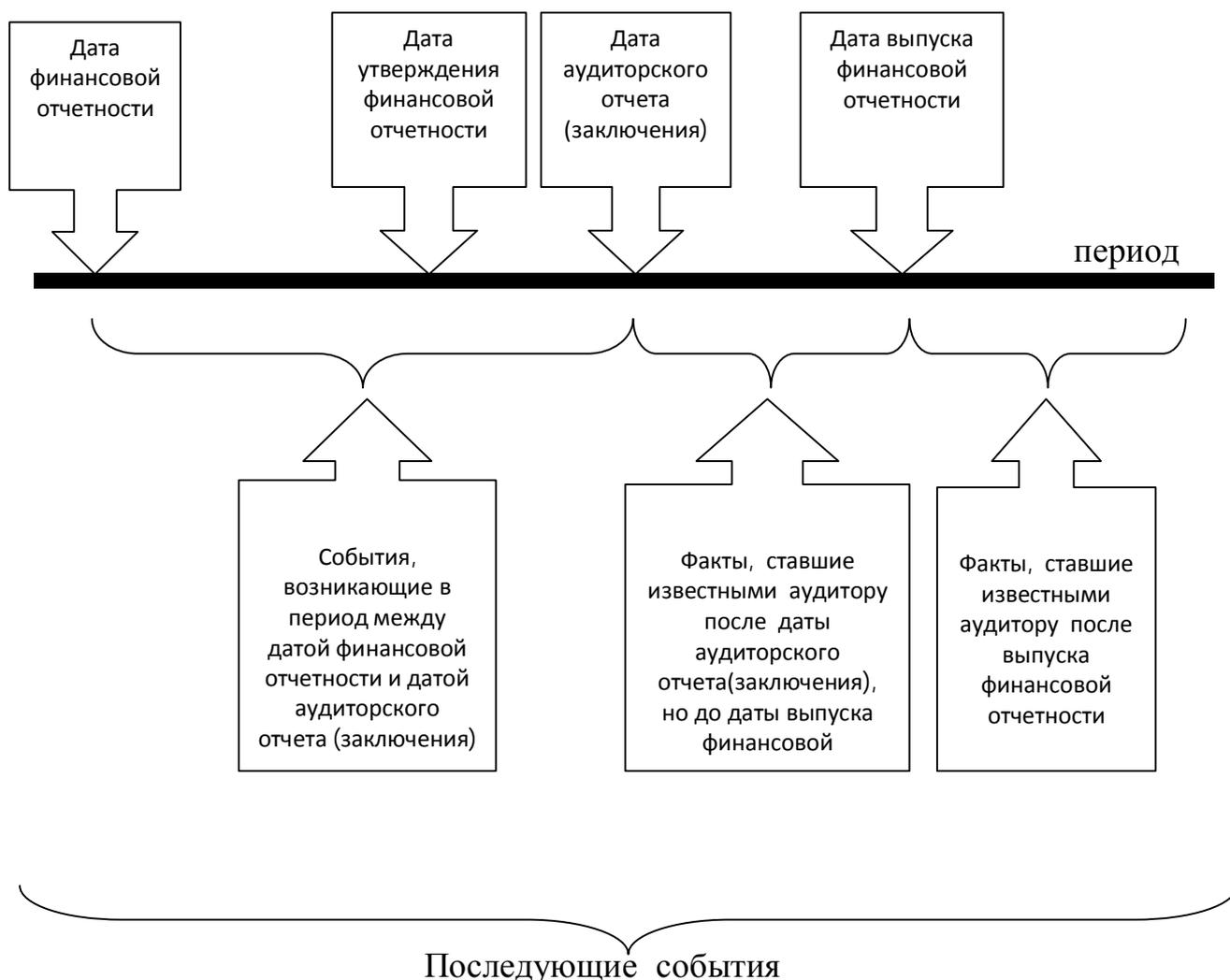


Рисунок 3. Последующие события

Основной целью аудитора при выражении мнения в концепции последующих событий является:

- Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении того, надлежащим ли образом события, возникшие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета(заключения), которые требуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, были отражены в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности;
- Соответствующим образом отреагировать на факты, о которых аудитор узнал после даты аудиторского отчета(заключения)и которые

привели бы к изменению аудитором своего аудиторского отчета(заключения), если бы аудитору стало известно о них на указанную дату.

События, возникающие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета (заключения).

Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, разработанные с целью получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства того, что все события, происходящие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета(заключения), которые требуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, были идентифицированы. Однако, не ожидается, что аудитор выполнит дополнительные аудиторские процедуры в отношении вопросов, по которым, в результате ранее примененных аудиторских процедур, были получены удовлетворительные заключения.

Аудитор должен выполнить процедуры, таким образом, чтобы они охватывали период с даты финансовой отчетности до даты аудиторского отчета(заключения), или как можно ближе к данной дате. Аудитор должен учитывать свою оценку рисков при установлении характера и масштаба таких аудиторских процедур, которые должны включать следующее:

- Получение представления о любых процедурах, установленных руководством субъекта для обеспечения идентификации последующих событий.
- Направление запроса руководству субъекта и, в случае необходимости, лицам, наделенным руководящими полномочиями, относительно того, возникли ли какие-либо последующие события, которые могут повлиять на финансовую отчетность.
- Знакомство с протоколами, при наличии таковых, собраний владельцев субъекта, руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, которые проводились после даты

финансовой отчетности, и направление запроса относительно вопросов, которые обсуждались на собраниях, по которым еще не подготовлены протоколы.

- Знакомство с последней промежуточной финансовой отчетностью субъекта, при наличии таковой, подготовленной после даты данной финансовой отчетности.

Если, в результате выполненных процедур, аудитор идентифицирует события, требующие корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, он должен установить, должным ли образом отражен каждый такой случай в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Аудитор должен попросить руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, предоставить письменное представление в соответствии с МСА580 о том, что все события, произошедшие после даты финансовой отчетности, которые, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, требуют корректировки или раскрытия, были откорректированы или раскрыты.

Факты, ставшие известными аудитору после даты аудиторского отчета(заключения), но до даты выпуска финансовой отчетности.

Аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении финансовой отчетности после даты аудиторского отчета (заключения). Однако, если после даты аудиторского отчета(заключения), но до даты выпуска финансовой отчетности аудитор узнает о каком-либо факте, который побудил бы аудитора изменить аудиторский отчет (заключение), если бы он узнал о нем на дату аудиторского отчета (заключения), аудитор должен:

- Обсудить данный вопрос с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

- Установить, необходимо ли вносить какие-либо поправки в финансовую отчетность.

- Выяснить у руководства субъекта, как оно намерено отразить данный вопрос в финансовой отчетности.

Если руководство субъекта вносит поправки в финансовую отчетность, то аудитор должен:

- Выполнить аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, в отношении поправок.

- За исключением случаев, когда применяются обстоятельства:

- Продлить аудиторские процедуры, до даты нового аудиторского отчета (заключения);

- Представить новый аудиторский отчет(заключение)по финансовой отчетности, в которую были внесены поправки. Новый аудиторский отчет(заключение)не должен быть представлен на дату, более раннюю, чем дата утверждения финансовой отчетности, в которую были внесены поправки.

Факты, ставшие известными аудитору после выпуска финансовой отчетности.

После выпуска финансовой отчетности аудитор больше не имеет никаких обязательств по выполнению каких бы то ни было аудиторских процедур в отношении данной финансовой отчетности. Однако, если после выпуска финансовой отчетности аудитор узнает о каком-либо факте, который побудил бы аудитора изменить аудиторский отчет(заключение), если бы он узнал о нем на дату аудиторского отчета(заключения), аудитор должен:

- Обсудить данный вопрос с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

- Установить, необходимо ли вносить какие-либо поправки в финансовую отчетность; и, если да,

- Выяснить у руководства субъекта, как оно намерено отразить данный вопрос в финансовой отчетности.

Если руководство субъекта вносит поправку в финансовую отчетность, то аудитор должен:

- Выполнить аудиторские процедуры в отношении данной поправки, необходимые в сложившихся обстоятельствах.

- Рассмотреть, какие действия предпринимает руководство субъекта, чтобы гарантировать, что любое лицо, получившее ранее выпущенную финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом(заключением)по ней, было проинформировано о сложившейся ситуации.

- Выполнить следующие действия:

- Продлить аудиторские процедуры, до даты нового аудиторского отчета(заключения)и датировать новый аудиторский отчет(заключение)не ранее даты утверждения финансовой отчетности, в которую была внесена поправка; и

- Представить новый аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности, в которую была внесена поправка.

В новый аудиторский отчет (заключение) или аудиторский отчет (заключение) с поправкой аудитор должен включить пояснительный параграф или другой параграф, требующий внимания, со ссылкой на примечание к финансовой отчетности, которое более широко рассматривает причину внесения поправки в ранее выпущенную финансовую отчетность и в отчет, ранее предоставленный аудитором.

Если руководство субъекта не предпринимает необходимых мер, чтобы проинформировать всех, кто получил ранее выпущенную финансовую отчетность, о сложившейся ситуации и не пересматривает финансовую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, кроме случаев, когда все лица,

наделенные руководящими полномочиями, участвуют в управлении субъектом, о том, что аудитор предпримет, необходимые меры для того, чтобы уведомить третьи лица о том, что не следует полагаться на данный аудиторский отчет (заключение).

Если, несмотря на такое уведомление, руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, не предпримут такие необходимые меры, то аудитор должен предпринять надлежащие действия, чтобы уведомить о том, что на данный аудиторский отчет (заключение) не следует полагаться.

Заключения по III главе

На III главе диссертации рассмотрены пути совершенствование составления аудиторского отчета, в том числе изучены проблемные аспекты составление аудиторского отчета и последующие события, влияющие на составление аудиторского отчета. Данные, содержащиеся в отчете, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица данных о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. На финансовую отчетность могут повлиять определенные события, возникающие после даты финансовой отчетности. Многие основы представления финансовой отчетности требуют специального рассмотрения таких событий.

Последующие события – события, происходящие за период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета(заключения), и факты, которые становятся известны аудитору после даты аудиторского отчета(заключения).

Заключения

Бухгалтерская отчетность в каждой стране, в зависимости от исторически сложившихся условий, имеет свои особенности формирования и представления. Поэтому в ходе аудиторской проверки за пределами национальных границ у аудитора могут возникнуть некоторые трудности из-за неоднородности международной практики учета. Для гармонизации национальных моделей и уменьшения различий в сфере финансовой отчетности необходима стандартизация учетных процедур и гармонизация различных систем бухгалтерского учета. Процесс гармонизации означает сближение целевой ориентации учетных систем и национальных моделей учета. Суть гармонизации заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система учетных стандартов, но они не должны противоречить аналогичным стандартам других стран и их сообществ (объединений). Процесс стандартизации предполагает разработку правил, норм и учетных процедур для практического применения, т. е. унификацию учета.

Национальные стандарты создаются каждой страной самостоятельно. Их содержание, порядок разработки и утверждения отражают социально-экономические и политические реалии данной страны.

Таким образом, аудитор выражает мнение о финансовой отчетности на основе изучения и оценки выводов, сделанных по полученным в процессе проверки аудиторским доказательствам. При этом аудитор должен определить соответствие финансовой отчетности, требованиям международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов.

В качестве мероприятий по улучшению качества аудиторского отчета возможны следующие предложения:

1. Аудиторский отчет следует закрепить в форме типового оглавления отчета, которое должно обязательно корректироваться с учетом особенностей программы каждой аудиторской проверки. Сам текст отчета

можно унифицировать путем максимального использования форм представления унифицированного текста, например, таких, как:

- форма, содержащая характеристику ряда объектов по определенному набору признаков;

- форма, содержащая характеристику одного объекта по определенному набору признаков.

2. Другие авторы в качестве структурных элементов письменной информации выделяют: титульный лист, содержание, текст письменной информации, приложения.

Нами предлагается следующая структура отчета:

- титульный лист;

- вводная часть;

- оглавление;

- введение;

- общая информация;

- результаты аудиторской проверки;

- оценка непрерывности деятельности и событий после отчетной даты;

- сводная ведомость выявленных нарушений;

- выводы и рекомендации;

- приложения (в случае необходимости).

Как нам представляется, такая структура отчета должна обеспечить однозначность его понимания, сократить время на его подготовку, облегчить восприятие, а также сократить количество возможных ошибок.

3. «Международные стандарты применяемые при составлении аудиторского заключения» раскрываются анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения, последующие события влияющие на составление аудиторского заключения.

В разделе «Основные элементы аудиторского отчета (заключения)» определены элементы, входящие в состав аудиторского отчета (заключения).

К ним отнесены:

♦ название. Аудиторский отчет (заключение) должен иметь соответствующее название. В названии целесообразно использовать слова «независимый аудитор», для того чтобы отличить аудиторское заключение от отчетов, составленных другими лицами, например, должностными лицами субъекта, советом директоров, или от отчетов других аудиторов, от которых возможно не требуется соблюдения этических требований, установленных для независимого аудитора;

♦ адресат. Аудиторский отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с обстоятельствами договоренности об аудите и местными нормативными актами. Отчет (заключение), как правило, адресуется акционерам или совету директоров субъекта, финансовая отчетность которого проверяется;

♦ открывающий или вводный абзац. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода и заявление, что ответственность за финансовую отчетность лежит на руководстве субъекта, а аудитор отвечает только за выражение его мнения об этой финансовой отчетности на основе проведенной аудиторской проверки;

♦ абзац, описывающий объем. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать описание объема аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии МСА либо соответствующими национальными стандартами или практикой. Понятие «объем» означает способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах. В аудиторском отчете (заключении) должно быть отмечено, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения достаточной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. В аудиторском отчете (заключении) должно быть указано, что аудит включал в себя: изучение на основе доказательств, подтверждающих суммы в финансовой отчетности и раскрываемые в ней сведения; оценку принципов

бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой отчетности; исследование существенных оценочных значений, полученных руководством при подготовке финансовой отчетности; оценку общего представления финансовой отчетности. Отчет (заключение) должен содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

4. Аудитор определяет, соответствуют ли сопоставления основам финансовой отчетности, относящимся к проверяемой отчетности. При этом он должен проверить: соответствие учетной политики текущего и предыдущего периодов, наличие необходимых корректировок и раскрытие сведений, согласование показателей с суммами и раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период. Если новый аудитор обнаружит незамеченное предшественником искажение, влияющее на отчетность, он должен обсудить вопрос с руководством и предложить предыдущему аудитору составить повторное заключение за предыдущий период.

Список использованной литературы

1. Законы Республики Узбекистан

1. Конституция Республики Узбекистан
2. Гражданский кодекс Республики Узбекистан
3. Налоговый кодекс Республики Узбекистан
4. Об аудиторской деятельности: Закон республики Узбекистан от 26.05.2000г.
5. О бухгалтерском учете: Закон Республики Узбекистан №279-І от 30.08.1996г.

2. Указы и Постановления Президента Республики Узбекистан

6. О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-615 от 04.04.2007г.
7. О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-907 от 02.07.2008г.
8. Положение об аудиторских организациях: Приложение №2 к Постановлению Президента Республики Узбекистан №615 от 04.04.2007г.

3. Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан

9. О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок: Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №365 от 22.09.2000г.
10. Положение о службе внутреннего аудита: Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан №215 от 16.10.2006г.

4. Произведения Президента Республики Узбекистан

11. Каримов И.А. Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития

страны в 2009 году и важнейшим приоритетам экономической программы на 2010 год – Т.: Узбекистан, 2010 г. – 34 с.

12. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009 г. – 48 с.

13. Каримов И.А. 2012 год станет годом поднятия на новый уровень развития нашей родины. – Т.: Узбекистан, 2012 г. – 36 с.

14. Каримов И.А. Наша главная цель – решительно следовать по пути широкомасштабных реформ и модернизации страны. –Т.: Узбекистан, 2013. С. 52.

5. Учебники и учебные пособия

15. Аудит. Учебное пособие. Ассоциация преподавателей бизнес дисциплин Узбекистана, 2009г. – 184 с.

16. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Учебник. – М.: «Финансы и Статистика», 2003г. – 558 с.

17. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 447 с

18. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.

19. Левчаев П.А. Финансовые ресурсы предприятия: теория и методология системного подхода. - Саранск: Изд-во Мордов. Ун-та, 2008. С 18.

20. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. – 3-е изд. – М.: Юрайт, 2011. – 605 с.

21. Суйц В.П, Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.

22. Харченко О.Н., Самусенко С.А., Фёрова И.С. Аудит: практикум. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 288 с.

23. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с

24. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2009. – 448 с.
25. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.

6. Монографии и научные статьи

26. Соколов Ю.А. Обзор финансовой отчетности и проведение согласованных процедур в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА) // «Внешняя торговля» -№4, 2008 г. – с. 16-19
27. Исаков О. Становление и развитие аудита в Узбекистане // «Биржа» - №14, 2009г. – с. 7
28. Роженцова И.А. Аналитические процедуры на этап планирования аудита. //Бухгалтерский учет, 2009 № 6. – с. 72 – 74

7. Сборники докладов научно-практических конференций

29. The effectiveness of anti-crisis programs and priorities of post-crisis development (the example of Uzbekistan). International Conference (April 12, 2010). Т.: «Uzbekiston», 2010 – 140 с.
30. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Международная научно-практическая конференция (проведена 22 мая 2009 года). Т.: «Узбекистан», 2009г. – 96 с.
31. Реформа и развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях рыночной экономики Узбекистана. Международная конференция. Т.: «Узбекистан», 2001г. – 87 с.

8. Статистические информационные сборники

32. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2007-2009 гг.
33. Древняя культура, современная экономика: проекты АБР в Узбекистане // Публикация АБР, 2010г.

9. Интернет сайты

34. www.stat.uz
35. www.uzreport.com
36. www.zdt-magazine.ru
37. www.gazetabirja.uz
38. www.gaap.ru