

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

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**

**ФАКУЛЬТЕТ “УЧЕТ И АУДИТ”**

**КАФЕДРА “АУДИТ”**

**КАХАРОВА УМИДА АНВАР КИЗИ**

**“ ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА И АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ ”**

Направление образования – 5230900 “Бухгалтерский учет и аудит (по отраслям)”

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**«РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ»**

Заведующий кафедрой  
к.э.н.доц. Кузиев И.Н. \_\_\_\_\_

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2016 г.

**Научный руководитель:**

Доцент кафедры «Аудит»  
Шаякубов М.К. \_\_\_\_\_  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2016 г.

**Ташкент - 2016**

Я, \_\_\_\_\_ студент академической группы ХВА-40  
Ф.И.О. студента

выполнил ВКР самостоятельно, и осведомлён, что несу полную ответственность за недопущение плагиата.  
В случае допущения плагиата на основании приказа ректора выпускная квалификационная работа будет  
анулирована и оценена “неудовлетворительно”.

\_\_\_\_\_  
Ф.И.О студента ( дата, подпись)

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	2
ГЛАВА I. СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ЦЕЛЬ ОБОБЩЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ В РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ	
1.1. Понятие, сущность и значение обобщения результатов аудиторской проверки.....	7
1.2. Отличительные черты аудиторской проверки и ревизии.....	15
1.3. Законодательно-нормативные основы обобщения результатов аудиторской проверки и международная практика.....	20
ГЛАВА II. ПРАКТИЧЕСКОЕ СОСТОЯНИЕ И ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА И ЗАКЛЮЧЕНИЯ	
2.1. Теория организации обобщения результатов аудиторской проверки.....	25
2.2. Методика организации обобщения результатов аудиторской проверки..	30
2.3. Методика составления аудиторского заключения при особых случаях результатов деятельности (модифицированные заключения).....	36
ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ОТЧЕТА И ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ С УЧЕТОМ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ	
3.1. Перспективы перехода на Международные стандарты аудита.....	46
3.2. Вопросы совершенствования составления отчета и заключения по результатам аудиторской проверки.....	55
ЗАКЛЮЧЕНИЯ.....	67
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	70
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	74

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В Постановлении Президента Республики Узбекистана от 04.04.2007 г. за № ПП-615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг» отмечено что: «В то же время практические меры по организации деятельности аудиторских организаций внедряются медленно и не всегда качественно, не удовлетворяет возросшим требованиям состояние дел в системе аудита, который еще не стал действенным инструментом реальной оценки эффективности бизнеса. Аудиторские проверки зачастую проводятся формально и на низком профессиональном уровне, сама система аудита еще не пользуется должным доверием на финансовом рынке»<sup>1</sup>.

Любое государство при рыночных отношениях и в особенности осуществляющее реформирование экономики, её модернизацию нуждается в независимом аудиторском контроле. В современных условиях нашей экономики представление финансовой отчетности для пользователей и осуществляется с условием проведения независимой аудиторской проверки. Это в свою очередь, требует создания определенной нормативно-правовой базы, которая и создана в Республике Узбекистан, продолжения процессов реформирования путем изучения и использования зарубежной практики и мирового опыта для дальнейшей интеграции в мировой экономический процесс развития. Привлечение международных стандартов аудита осуществляется всесторонне и с перспективой. Правительством Узбекистана претворяется в жизнь курс на ускорение интеграции экономики страны в глобальную экономику. Эта цель может быть достигнута путем создания конкурентоспособной экономики, ключевым компонентом которой, в частности, является наличие высококачественной финансовой информации,

---

<sup>1</sup> Постановление Президента Республики Узбекистана от 04.04.2007 г. за № ПП-615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг» . Народное слово. 5апреля 2007 г.

которой смогут доверять иностранные партнеры. Такое доверие можно достичь путем проведения аудита на высоком уровне. Создаются условия их непосредственного применения, примером чего является Указ Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 г., № УП-4720, «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах» (Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2015 г., № 17, ст. 204) в котором отмечено: «9. Принять к сведению, что: в течение 2015 — 2018 годов все акционерные общества перейдут к публикации ежегодной финансовой отчетности и проведению ее внешнего аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и Международными стандартами финансовой отчетности. Комиссии по повышению эффективности деятельности акционерных обществ и совершенствованию системы корпоративного управления в срок до 1 июля 2015 года утвердить график публикации ежегодной финансовой отчетности акционерных обществ в соответствии с международными стандартами»<sup>2</sup>. Государственная политика в области аудита направлена на укрепление и расширение аудиторской деятельности, а также повышение качества оказываемых ими услуг. Реформирование аудиторской деятельности нацелены на обеспечение достоверной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов. Аудит в Республике Узбекистан развивается как часть единой экономической системы.

**Цель и задачи квалификационной работы.** Ориентация страны на новые приоритеты в экономике, стремление предприятий к рыночным условиям хозяйствования объективно способствуют развитию аудита. На сегодняшний день система аудита стала неотъемлемой частью финансовой сферы национальной экономики. Ощущая её роль и значение государство обращает пристальное внимание к совершенствованию и развитию данной

---

<sup>2</sup>. Указ Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 г., № УП-4720, «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах». Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2015 г., № 17, ст. 204.

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 либерализованна система выдачи лицензий; с 1 января 2008 года введена система дифференциации лицензий на аудиторскую деятельность в зависимости от вида аудиторских проверок; установлены дополнительные лицензионные требования и условия, направленные на повышение ответственности аудиторских организаций и аудиторов, качества предоставляемых ими услуг. В соответствии с этими целями в работе определены следующие задачи :

- раскрыты основные направления преобразования аудиторской деятельности Республики Узбекистан;
- рассмотрены различные подходы и методы в организации составления аудиторского отчета и аудиторского заключения;
- определена сущность подходов национальной нормативно-правовой системы составления аудиторского отчета и аудиторского заключения;
- дана оценка места и роли международных стандартов аудиторской деятельности в дальнейшем развитии системы аудиторской деятельности Республики Узбекистан;
- раскрыты принципы и формы составления аудиторского отчета и аудиторского заключения;
- определены факторы и условия для более активного привлечения и использования международных стандартов в системе корпоративного управления предприятием.

**Предметом исследования** является процесс организации составления аудиторского отчета и аудиторского заключения по аудиторской проверке у

хозяйствующих субъектов аудиторскими организациями и интеграции этого процесса в систему международной практики.

#### **Теоретическая и методологическая основа исследования.**

Теоретической основой исследования послужили учебные материалы и исследования зарубежных и отечественных ученых в области изучения проблем организации составления аудиторских отчетов и аудиторских заключений по аудиторским проверкам у хозяйствующих субъектов аудиторскими организациями.

За методологическую основу исследования приняты труды зарубежных и отечественных ученых в области изучения проблем как организации аудиторской деятельности в целом, так и проблем организации составления аудиторских отчетов и аудиторских заключений по аудиторским проверкам у хозяйствующих субъектов аудиторскими организациями, а также вопросов их совершенствования, на основе применения зарубежного опыта и практики, законодательные и нормативные акты Республики Узбекистан, Указы и постановления Президента Республики Узбекистан, Постановления Правительства Республики Узбекистан, а также выработанные в республике принципы и концептуальные подходы к организации составления аудиторского отчета и аудиторского заключения по аудиторской проверке.

#### **Научная новизна исследования** заключается в следующих аспектах:

- определена роль и значение объективности составления аудиторских отчетов и аудиторских заключений по аудиторским проверкам у хозяйствующих субъектов аудиторскими организациями;
- раскрыты основные организационные вопросы составления аудиторских отчетов и аудиторских заключений по аудиторским проверкам у хозяйствующих субъектов аудиторскими организациями;
- раскрыты основные направления использования международных стандартов по организации составления аудиторского отчета и аудиторского заключения;

- определены факторы, раскрывающие особенности сочетания применения международных и национальных стандартов организации составления аудиторских отчетов и аудиторских заключений по аудиторским проверкам у хозяйствующих субъектов;
- разработаны некоторые рекомендации и предложения по применению международной практики составления аудиторского отчета и аудиторского заключения и дальнейшему совершенствованию национальных стандартов по организации составления аудиторских отчетов и аудиторских заключений по аудиторским проверкам у хозяйствующих субъектов.

Структура выпускной квалификационной работы состоит из введения, трёх глав, выводов и заключений, списка использованной литературы и приложений, отражающих цели и задачи рассматриваемой проблемы.

# **ГЛАВА I. СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ЦЕЛЬ ОБОБЩЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ В РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

## **1.1. Понятие, сущность и значение обобщения результатов аудиторской проверки**

Любое исследование, работу, изучение или проверку необходимо заканчивать обобщением полученных результатов составлением какого либо акта, выводов, отчета или заключения (утверждать, выводить следствие, делать вывод)<sup>3</sup>. Особенность специфической области знания и специальности как аудиторская деятельность, заключающаяся в основном проведении аудиторских проверок, характеризуется особыми видами обобщения результатов аудиторских проверок как аудиторский отчет и аудиторское заключение.

В Законе Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» в статье 18 Аудиторский отчет определено: «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. Аудиторский отчет должен содержать рекомендации по устранению выявленных отклонений и нарушений, а также рекомендации и предложения по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

В том случае, если аудиторская проверка проводится аудиторской организацией по поручению участников (акционеров) хозяйствующего субъекта или контролирующих и правоохранительных органов, аудиторский отчет также представляется лицу, по поручению которого проводится аудиторская проверка.

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.

Аудиторский отчет должен быть подписан постранично аудитором

---

<sup>3</sup> Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. Избранные статьи. Под ред. Л.В. Беловинского-М.:ОЛМА-ПРЕСС;ОАО Пф «Красный пролетарий», 2004.-700[4]стрю218.

(аудиторами), осуществлявшим аудиторскую проверку.

Форма и содержание аудиторского отчета определяются национальными стандартами аудиторской деятельности»<sup>4</sup>.

В Законе также дано определение и аудиторского заключения в статье 19 «Аудиторское заключение», которое гласит так: «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.

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

Форма и содержание аудиторского заключения определяются национальными стандартами аудиторской деятельности»<sup>5</sup>.

Особо следуют подчеркнуть детальность разработанности Национального стандарта аудиторской деятельности (НСАД) № 70, «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности», утвержденного приказом министра финансов Республики Узбекистан 14.02.2001 г. за № 20 и зарегистрированного Министерством юстиции Республики Узбекистан 10.03.2001г. за № 1016

Обобщение результатов аудита служит главным средством оценки того, являются ли фактические данные, проверенные аудитором, подтверждением, которым финансовые отчеты представлены соответствующим образом по всем существенными аспектами и соответственно общепринятым принципам финансового учета и финансовой отчетности.

Обобщение результатов аудиторской проверки субъекта предпринимательской деятельности регулируются Законом Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» , как национальные стандарты Республики Узбекистан №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение

---

<sup>4</sup> Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Новая редакция Закона утверждена Законом РУз от 26.05.2000 г. N 78-II).

<sup>5</sup> Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Новая редакция Закона утверждена Законом РУз от 26.05.2000 г. N 78-II).

о финансовой отчетности» и Внутренним стандартом аудиторской организации «Концептуальный подход к порядку составления аудиторского отчета и аудиторского заключения». Национальные нормативы аудита требуют документального оформления всех вопросов, которые аудитор считает важными с точки зрения доказательности факта выполнения процедур аудита, обоснованности принятых решений и оценок, а также того, что аудит проводился соответственно требованиям Национальных нормативов аудита или других стандартов и правил.

Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности» устанавливает ответственность аудитора за результаты событий, которые возникают после даты составления финансовой отчетности клиентом, но до подписания аудиторского заключения, или за результаты событий, которые возникли после подписания аудиторского заключения, но до даты оповещения финансовой отчетности клиента, и событий, которые возникли после оповещения финансовой отчетности предприятия. Аудитор должен рассмотреть влияние дальнейших событий на финансовую отчетность предприятия и на аудиторское заключение.

Аудитор должен быть уверен, что пункты итогового документа в частности или в совокупности не существенно изменяют финансовую отчетность. Однако, если это все-таки состоится, то финансовая отчетность должна быть пересмотрена клиентом или аудитор должен дать отрицательное заключение. Выявленные неправильные данные могут повлиять на аудиторскую оценку результатов проверки. Тем не менее, аудитор должен знать то обстоятельство, является ли сообщение неправильных сведений результатом ошибок или злоупотреблений. Поскольку последние являются намеренными, их значение выходит за пределы денежного эффекта и аудитор должен учитывать это во время оценивания результатов проверки.

Для обобщения результатов аудита необходимо их систематизировать и сгруппировать по однородным признакам. Для этого составляют частичные акты проверок (например, акт ревизии кассы), однородные факты нарушений отображают в накопительных ведомостях, аналитических таблицах, расчетах, схемах и т.п.

Субъекты предпринимательской деятельности (заказчики) заинтересованы в выявлении недостатков в финансово-хозяйственной деятельности, устранении и предупреждении (профилактике) их.

Однако, если аудитор неуверен в возможности предприятия продолжать свое функционирование, он должен указать это в аудиторском отчете, указать сущность изменений в финансовой отчетности, которые бы могли быть осуществлены. Если неуверенность довольно значительная, то аудитор должен отказаться от изложения своей мысли или составить отчет на основании несогласия. Если учетная информация не отвечает данным финансовой отчетности, аудитор отображает это в аудиторском отчете.

Отчеты аудитора должны быть краткими, обоснованными, четкими и понятными. Администрация предприятия-заказчика может дать аудитору ответ относительно всех указанных в отчете недостатков и мероприятий по их устранению. При этом отчеты могут быть использованы для составления аудиторского заключения по результатам осуществленной проверки финансово-хозяйственной деятельности.

Представление и раскрытие информации должны порождать уверенность, что выводы, которые может сделать пользователь, будут исчерпывающими и будут отвечать условиям бизнеса, в особенности учитывая то, что финансовая отчетность отображает сущность, а не форму, свободная от предубежденности управляющих, что является от представления фактов в приемлемом и неприемлемом виде, что информация и полученные объяснения адекватно отображены и результаты анализа не повлияли на учетную политику.

Для проверки достоверности показателей финансовой отчетности следует сопоставить данные баланса, других форм финансовой отчетности, учетных регистров. На окончательные результаты достоверности или недостоверности показателей финансовой отчетности ощутимое влияние имеют отклонение в бухгалтерском финансовом учете, факты не отображения или отображения в учете в искаженном виде отдельных хозяйственных процессов и операций.

Путем выполнения независимых процедур аудиторской проверки аудитору следует получить такое количество аудиторских доказательств, которое даст возможность сделать аудиторский вывод о финансовой отчетности предприятия.

Процедуры проверки данных на соответствие — это тесты, которые складываются для получения обоснованной гарантии относительно эффективности системы внутреннего контроля.

Независимые процедуры проверки проводятся для получения доказательности, полноты, точности и правдивости данных, которые обрабатываются системой учета.

Они бывают в виде:

- детальных тестов операций и остатков на счетах;
- анализа важных показателей, включительно с окончательным обследованием необычных отклонений и статей.

Существует два основных вида дальнейших событий, которые благоприятно или неблагоприятно влияют на финансовую отчетность предприятия:

- события, которые обеспечивают дальнейшее подтверждение условий, которые существовало на дату финансовой отчетности;
- события, которые отображают новые условия, которые наступают после даты представления финансовой отчетности.

Аудитор должен выполнить процедуры проверки для получения свидетельства того, что все дальнейшие события к дате подписания аудиторского заключения, которые должны были попасть в отчетность, своевременно выявлены и проанализированы. Аудитор должен провести процедуры раскрытия дальнейших событий, которые могли повлиять на бухгалтерский баланс. Такие процедуры могут включать ознакомление с протоколами сборов акционеров, заседаний совета директоров и т.п..

Аудитор не несет ответственности за выполнение процедур проверки или составления запроса относительно финансовой отчетности после даты подписания заключения. Но если, после даты подписания заключения и к официальному оповещению финансовой отчетности, аудитору становится известно о факте, который может существенно повлиять на финансовую отчетность клиента, он должен определить для себя, надо ли внести поправку в финансовую отчетность и аудиторское заключение, а также обсудить этот вопрос с руководством клиента и действовать соответственно ситуации, которая сложилась.

Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудитор должен внести поправки в результаты процедур аудиторской проверки относительно ситуации, которая существует на тот момент.

Если клиент не вносит нужные исправления в финансовую отчетность, то аудитор составляет заключение, отличное от положительного, с которым аудитор знакомит руководство клиента, который отвечает за оповещение отчетности, но аудитор предупреждает о недопустимости публикации отчетности без соответствующего корректирования. Новое аудиторское заключение может содержать ссылки на то, что стало причиной просмотра мысли о финансовой отчетности клиента и что привело к изменению в аудиторском заключении.

После проведения необходимых процедур и получения необходимой информации, аудитор составляет вывод о вероятности

постоянной деятельности предприятия и содержание заключения не изменяется.

Аудиторское заключение включает следующие элементы: (с.м. Приложение №2-3)

- а) название ("Аудиторское заключение" или "Заключение аудиторской организации": оба названия равнозначны);
- б) наименование адресата;
- в) вводную часть;
- г) констатирующую часть;
- д) итоговую часть;
- е) дату выдачи аудиторского заключения;
- ж) адрес аудиторской организации;
- з) подписи аудиторов и руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение должно быть заверено печатью аудиторской организации. Аудиторская организация должна соблюдать единообразие формы аудиторского заключения.

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

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 аудиторское заключение должно содержать перечень

проверенной финансовой отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Во вводной части должно указываться, что: хозяйствующий субъект несет ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке; а аудиторская организация несет ответственность за соответствие аудиторского заключения результатам финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

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.

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.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Р.Уз. относительно подготовки такой

отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой отчетности.

## **1.2. Отличительные черты аудиторской проверки и ревизии**

Ревизия - всесторонняя и глубокая документальная и фактическая проверка производственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования за определенный период времени. Ревизия осуществляется как в плановом, так и во внеплановом порядке.

Аудит – это независимая проверка финансовой бухгалтерской отчетности.

Аудит и ревизия являются способами организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью.

Хотя аудиторская деятельность может охватывать все экономические организации независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, основными объектами аудита являются предпринимательские структуры, а предметом аудита — собственность акционеров и инвесторов. Независимость — необходимое условие деятельности аудиторов, причем независимость аудиторов гораздо шире независимости государственных контролеров-ревизоров.

При проведении аудита применяются специальные приемы документального и фактического ревизионного контроля, методики ревизии отдельных объектов учета.

При проведении ревизионной проверки составления бухгалтерских

(финансовых) отчетов с определенными оговорками могут быть использованы нормы и стандарты аудита.

Контроль — важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами — неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями.

В зависимости от субъекта и характера деятельности финансовый контроль разделяется на государственный, ведомственный и вневедомственный; в зависимости от объекта — на внутренний и внешний; в зависимости от организации осуществления — на ревизионный (ревизия) и аудиторский (аудит). При осуществлении контрольной деятельности используются специальные приемы документального и фактического контроля, экспертные оценки, методы анализа и другой инструментарий.

Государственный финансовый контроль регламентируется законами Республики Узбекистан и другими нормативными актами. В системе государственного финансового контроля имеются специальные контрольные органы: Счетная палата Республики Узбекистан, Контрольно - ревизионное управление Министерства финансов Республики Узбекистан. В определенной мере функции государственного финансового контроля выполняют и другие госорганы, в частности органы налоговой службы и другие.

Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием, предприятия, организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии, общественные неправительственные организации и учреждения, предпринимательские структуры и физические

лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Основные задачи государственного финансового контроля: проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; проверка эффективного и экономного расходования государственных средств; проверка правильности расчета и уплаты налогов. Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно только в том случае, если они независимы от проверяемых ими организаций, и защищены от постороннего влияния.

Элементами системы внутреннего контроля экономических субъектов являются внутренний аудит и управленческий контроль. Внутренний контроль создается для упорядоченного и эффективного ведения дел, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, обеспечения полноты и точности документации и всей внутрифирменной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. При этом реализация целей управления в системе внутреннего контроля возложена, во-первых, на организационно-технический механизм (включающий процедуры контроля, внутреннюю регламентирующую нормативную документацию и т.п.) и, во-вторых, на специальные контрольные подразделения — управления (отделы) внутреннего аудита.

Организация системы внутреннего контроля является прерогативой самого экономического субъекта.

В настоящее время подразделения внутреннего аудита у экономических субъектов по-разному встраиваются в структуру управления экономического субъекта, поэтому условно внутренний аудит можно разделить на внутренний аудит акционеров и внутренний аудит исполнительного руководства. Первый из них часто называют независимым

внутренним аудитом, так как внутренние аудиторы непосредственно не подчинены исполнительному руководству и, следовательно, по поручению собственников, акционеров могут осуществлять в том числе и проверку деятельности самого исполнительного руководства.

**Ревизия отличается от внутреннего и внешнего аудита по нескольким критериям:**

**Таблица 1**  
**Сравнительная характеристика ревизии и внешнего аудита**

<b>№</b>	<b>Факторы</b>	<b>Ревизия</b>	<b>Внешний аудит</b>
<b>1</b>	<b>Вид деятельности</b>	Исполнительская деятельность	Предпринимательская деятельность
<b>2</b>	<b>Цель</b>	Выявление и оценка недостатков, нарушений, хищений с целью их устранения и наказания виновных	Выражение мнения по поводу достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций действующим нормативным актам
<b>3</b>	<b>Задачи</b>	Сохранение активов, пресечение злоупотреблений	Улучшение финансового состояния клиента, привлечение новых инвесторов, кредиторов, консультирование клиента, укрепление платежеспособности
<b>4</b>	<b>Объект</b>	Все то, что нарушает действующее законодательство и учетную	Все то, что подрывает платежеспособность клиента, ухудшает его финансовое

		политику предприятия	состояние
<b>5</b>	<b>Объем услуг</b>	Проверка отклонений от внутриведомственных стандартов	Оценка системы внутреннего контроля. Проверка финансовой отчетности. Оценка деятельности внутренних аудиторов
<b>6</b>	<b>Принцип оплаты услуг</b>	Платит вышестоящее звено или государственный орган	Платит клиент
<b>7</b>	<b>Подчиненность</b>	Руководителю предприятия	Независимы
<b>8</b>	<b>Управленческие связи</b>	Связи вертикальные, в порядке административного назначения и принуждения	Связи горизонтальные, добровольные, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним
<b>9</b>	<b>Основа взаимоотношений</b>	Принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих органов	Добровольное осуществление на основе договоров
<b>10</b>	<b>Право</b>	Административное право: на основе законов, инструкций вышестоящих или государственных органов	Гражданское право: на основе хозяйственного договора
<b>11</b>	<b>Достаточность</b>	Принцип максимально возможной точности и выявления виновных лиц и размера ущерба	Принцип разумной достаточности с ориентацией на соотношение затрат и результатов
<b>12</b>	<b>Результат</b>	Акт ревизии-внутренний	Аудиторское

		документ для контролирующего органа; организационные выводы, обязательные указания и проверка их выполнения	заключение - документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти, рекомендации для клиента
--	--	---	---

### **1.3. Законодательно-нормативные основы обобщения результатов аудиторской проверки и международная практика**

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудит достаточно жестко регулируется во всех странах. В некоторых из них (например, во Франции) в этот процесс вмешивается государство, устанавливая нормы, нормативы аудита, осуществляя регистрацию аудиторов и аудиторских фирм и контроль за их деятельностью. В других странах (США, Англия) этот процесс регулируется профессиональными общественными аудиторскими организациями.

Становление аудита в Узбекистане началось в 1991-м году. За этот период принят ряд нормативных документов по правовому регулированию аудиторской деятельности. 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 22 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.

В Республике Узбекистан система нормативного регулирования аудиторской деятельности в целом создана (Таблице-1) и представляет собой многоуровневую систему. Каждый уровень включает перечень нормативных документов.

Первый уровень включает Закон «Об аудиторской деятельности», который относится к основным законодательным актам. Он определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе Республики Узбекистан.

К документам второго уровня, регулирующим аудиторскую деятельность, относятся национальные и международные стандарты аудита, Положение о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности, а так же подзаконные нормативные акты как Положение об аудиторских организациях. Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности,

обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех аудиторских организаций.

Третий уровень охватывает следующие документы: Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора, Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана, Положение о внутреннем аудите предприятий. Они способствуют регулированию специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений.

Четвертый уровень включает внутренние стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации. На основе этих стандартов организуется деятельность аудиторских организаций.

Таблица 2

**Система нормативного регулирования аудиторской деятельности  
в Республике Узбекистан**

<b>Уровень регулирования</b>	<b>Область регулирования</b>	<b>Вид и наименование нормативных документов</b>
<b>I</b>	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе	Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности»(новая редакция ЗРУ№78-II от 26.05.2000г.) В настоящий закон внесены изменения в соответствии с № 447-II от 13.12.2002 г., № 28 от 04.04.2006 г., № 59 от 10.10.2006 г., № 110 от 17.09.2007 г., № 216 от 09.09.2010 г.
<b>II</b>	Определяют общие вопросы регулирования	Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан Международные стандарты аудита

	аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг	Положение о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности  Приложение N 3 к Постановлению КМ РУз от 22.09.2000 г. N 365 (В настоящее Положение внесены изменения в соответствии с 22.05.2006 г. КМ № 92 г.. 02.07.2008 г. ПП №-907)
	Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций	Положение об аудиторских организациях Приложение к Постановлению Президента РУз от 04.04.2007 г. N ПП-615
III	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений	<b>Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана</b> ПСНАБАУ №3 от 26.08.2005г. СПАУ №3 от 25.06.2005г.
		Положение об услуге внутреннего аудита в предприятиях  <b>Приложение №2 к ПКМ РУз №215 от 16.10.2006г.</b>
		Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора 13.10.2000 й. N 977 (В настоящее Положение внесены изменения в соответствии с 20.04.2004 г., 18.10.2005 г.)
IV	При проведении обязательного аудита и сопутствующих аудиту услуг	Внутренние стандарты аудиторской организации

Назначение международных аудиторских стандартов, как и национальных стандартов, заключается в следующем:

-они обеспечивают определенные гарантии качества подготовки аудиторов, проведения аудита и определенный уровень надежности

результатов аудиторской проверки;

-стандарты способствуют внедрению в практику работы аудиторов новых научных достижений и создают достойный общественный имидж профессии аудитора;

-с их помощью обеспечивается связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки и создается возможность контроля качества работы аудитора;

-их последовательное применение является решающим доказательством и аргументом в пользу аудитора при возникновении претензионных дел, судебных разбирательств на основе исков клиента.

## **ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКОЕ СОСТОЯНИЕ И ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА И ЗАКЛЮЧЕНИЯ**

### **2.1. Теория организации обобщения результатов аудиторской проверки**

Обобщение результатов аудиторской проверки, как было отмечено выше осуществляется посредством составления аудиторского отчета и аудиторского заключения. В Республике Узбекистан разработана наиболее детальная и прочная законодательно-нормативная база составления аудиторского отчета и аудиторского заключения. Как подчеркивалось выше это Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Новая редакция Закона утверждена Законом РУз от 26.05.2000 г. N 78-II) и Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) № 70, «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности», утвержденного приказом министра финансов Республики Узбекистан 14.02.2001 г. за № 20 и зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан 10.03.2001г. за № 1016. Кроме них к данной проблеме непосредственное отношение имеют : Положение об аудиторских организациях (Приложение к Постановлению Президента РУз от 04.04.2007 г. N ПП-615); Национальный стандарт аудиторской деятельности №56 «События после даты составления финансовой отчетности» (Утвержден приказом министра финансов от 09.04.2003 г. N 54, зарегистрирован МЮ 23.04.2003 г. N 1236); Национальный стандарт аудиторской деятельности РУз №80 «Отчет аудитора по результатам проверки специального вопроса» (утвержден приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 13, зарегистрирован МЮ 19.02.2003 г. N 1220); Национальный стандарт аудиторской деятельности №24 «Действия аудиторской организации при выявлении искажений отчетности» (утвержден приказом министра финансов от 31.05.2001 г. N 49, зарегистрирован МЮ 30.06.2001 г. N 1045) и другие.

В теории и практике аудиторской деятельности в Республике

Узбекистан выделяют только два вида аудиторских заключений: положительное аудиторское заключение и отрицательное аудиторское заключение. (с.м. Приложение №12)

Положительное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта достоверно отражает его финансовое положение и совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан. (с.м. Приложение №2)

Отрицательное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда 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. (с.м. Приложение №3)

Отрицательное аудиторское заключение составляется также в случаях, когда совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции достоверно отражены в финансовой отчетности, но не соответствуют требованиям законодательства.

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.

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.

Отказ от составления аудиторского заключения должен быть в форме заявления и иметь название "Заявление об отказе аудиторской организации от составления аудиторского заключения". Форма заявления приведена в приложении N 3.

Аудиторское заключение составляется не менее чем в трех экземплярах, из которых два экземпляра представляются заказчику аудиторской проверки.

Аудиторское заключение должно быть понятным пользователям финансовой отчетности, содержать указания на ограничения, вызванные неуверенностью и (или) несогласием аудитора.

Аудиторское заключение является открытой информацией, которая должна быть доступна всем пользователям финансовой отчетности.

Аудиторское заключение вместе с соответствующими финансовыми отчетами может быть опубликовано хозяйствующим субъектом.

Аудиторский отчет и аудиторское заключение, составленные без проведения аудиторской проверки либо составленные по результатам аудиторской проверки, но не соответствующие содержанию документов хозяйствующего субъекта, полученных аудитором (аудиторами) в ходе аудиторской проверки, считаются заведомо ложными.

Составление заведомо ложных аудиторского отчета и аудиторского заключения влечет за собой ответственность в установленном законодательством порядке. (с.м. Приложение №1)

Споры, возникшие между хозяйствующим субъектом и аудиторской организацией, разрешаются в порядке, установленном законодательством.

Более детальную информацию по результатам проверки представляет аудиторский отчет. Аудиторский отчет содержит название ("Аудиторский отчет" или "Отчет аудиторской организации", притом оба названия равнозначны), наименование адресата, вводную часть, аналитическую часть и итоговую часть.

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. (с.м. Приложение №1)

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.

## **2.2. Методика организации обобщения результатов аудиторской проверки**

В соответствии с международными стандартами в виде рекомендаций аудиторам, форма и содержание аудиторского заключения, содержатся в международном 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-положительного. 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 или правил. 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. (с.м. Приложение №2-3)

Аудиторское заключение включает следующие элементы:
• название;
• адресат;
• вводный параграф (введение), в котором содержатся описание проверенной финансовой отчетности, положение об ответственности руководства организации и аудитора;
• параграф, описывающий объем (характер) аудиторской проверки, в котором приводятся ссылки на МСА или национальные стандарты, описание выполненной аудитором работы;
• параграф, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности;
• дату выдачи аудиторского заключения;
• адреса аудитора;
• подпись аудитора.

В соответствии с международной практикой в названии аудиторского заключения принято использовать слова «независимый аудитор». Это позволяет отличать аудиторское заключение от других отчетов, например, составленных должностными лицами предприятия или советом директоров.

Адресатом аудиторского заключения должно быть лицо, установленное в соответствии с условиями договоренности об аудите и местными нормативными актами. Так, аудиторское заключение может быть адресовано акционерам или совету директоров предприятия.

Введение аудиторского заключения должно содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода, а также положение об ответственности руководства предприятия и аудитора. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства предприятия определения существенных оценочных значений, принципов и методов ведения бухгалтерского учета, которые используются при составлении данной отчетности. Обязанность аудитора заключается только в выражении мнения о финансовой отчетности клиента на основе проведенной аудиторской проверки.

В параграфе, описывающем объем (характер) аудиторской проверки, указывается, что проверка была проведена в соответствии с МСА или национальными стандартами. Под объемом в этом случае понимается способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах. Пользователь аудиторского заключения, ознакомившись с его содержанием, должен быть уверен в том, что проверка проведена в соответствии с установленными стандартами.

В аудиторском заключении указывается, что финансовая отчетность клиента не содержит существенных искажений, потому что проверка была должным образом спланирована и проведена.

В данном параграфе приводится содержание аудиторской проверки:

тестирование и анализ аудиторских доказательств, подтверждающих суммы и сведения в финансовой отчетности;

определение принципов бухгалтерского учета, используемых при подготовке финансовой отчетности;

исследование существенных учетных оценок, сделанных руководством при подготовке финансовой отчетности;

оценка общего представления финансовой отчетности.

Описание объема (характера) аудиторской проверки должно завершаться утверждением аудитора о том, что проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В параграфе, в котором выражается мнение аудитора, необходимо четко выразить свое мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности предприятия (организации). Также следует указать, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основами финансовой отчетности и законодательными требованиями.

Аудитор вправе использовать словосочетания «дает достоверную и объективную картину» и «представлена объективно во всех существенных аспектах». Использование этих словосочетаний подчеркивает тот факт, что аудитор исследовал только те вопросы, которые являются существенными для финансовой отчетности.

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.

### **2.3. Методика составления аудиторского заключения при особых случаях результатов деятельности (модифицированные заключения)**

Соответствующие показатели за предыдущий период могут быть существенно искажены и аудитор должен потребовать от руководства их

пересмотра, а если руководство отказывается это сделать, надлежащим образом модифицировать аудиторское заключение.

Приложения к МСА 710 содержат примеры аудиторских заключений, составляемых в следующих случаях:

при проверке соответствующих показателей, когда ранее выданное аудиторское заключение за предыдущий период было модифицировано и вопрос, повлекший модификацию, ведет или не ведет к модификации заключения за текущий период;

при проверке соответствующих показателей и сопоставимой финансовой отчетности, когда аудитор решает сослаться на заключение, выданное предшествующим аудитором по финансовой отчетности за предыдущий период;

при проверке сопоставимой финансовой отчетности, когда мнение аудитора выражается отдельно за предыдущий и текущий периоды. МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность» включает следующие разделы: введение, условия доступа к прочей информации, требования к рассмотрению прочей информации, содержание понятий «существенные несоответствия» и «существенное искажение фактов», права аудитора на доступ к прочей информации после даты составления аудиторского заключения. Целью данного стандарта является установление требований и рекомендаций по рассмотрению аудитором прочей информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение и которая содержится в документах, включающих проверенную финансовую отчетность. МСА 720 используется при проверке годового отчета, но может применяться и в отношении других документов, например используемых при выпуске ценных бумаг.

На наш взгляд здесь необходимо рассмотреть модель сводной сводной финансовой отчетности условного Предприятия "XXX", составлена в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета и

национальными стандартами аудиторской деятельности. Также при подготовке данной модели были использованы материалы международного стандарта аудита N700 "Аудиторское заключение по финансовой отчетности", утвержденного Советом Международной федерацией бухгалтеров.

Данная модель включает в себя информацию, которая должна быть раскрыта на основании стандартов, утвержденных Министерством финансов Республики Узбекистан. Примечания, которые приведены в данной условной модели сводной финансовой отчетности, не следует рассматривать как единственно приемлемую форму аудиторского заключения. Данная модель сводной финансовой отчетности не охватывает все условно возможные примечания, которые необходимо представить в аудиторском заключении согласно НСАД. В зависимости от сложившейся ситуации может понадобиться раскрыть или дополнить аудиторское заключение более детальными примечаниями, с целью обеспечения достоверности финансовой отчетности. На основании вышеизложенного данная модель сводной финансовой отчетности носит рекомендательный характер при составлении аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно включать информацию о масштабе аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с НСАД. Под "масштабом" понимаются возможности аудитора выполнять аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах. Такая информация необходима пользователю как подтверждение, что аудит был проведен в соответствии с установленными стандартами или принятой практикой. (с.м. Приложение №2)

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен в целях получения разумной уверенности, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторское заключение пишется на фирменном бланке аудиторской фирмы, который может включать:

- юридический адрес и телефоны аудиторской организации;
- номер лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, дату выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;
- номер расчетного счета аудиторской организации;

Аудиторское заключение должно описывать аудит, включая:

- (а) проверку на основе тестирования доказательств, подтверждающих суммы и раскрытия в финансовой отчетности;
- (б) оценку принципов бухгалтерского учета, использованных при подготовке финансовой отчетности;
- (в) значимые оценки, сделанные руководством субъекта при подготовке финансовой отчетности;
- (г) оценку общего представления финансовой отчетности.

Заключение должно включать заявление аудитора о том, что аудит предоставляет разумную основу для выражения мнения.

Аудиторское заключение должно содержать мнение аудитора о том, дает ли финансовая отчетность правдивое и достоверное отражение (или представлена достоверно по всем существенным аспектам) в соответствии с концептуальной основой представления финансовой отчетности, а также, где уместно, о том, соответствует ли финансовая отчетность законодательным требованиям.

Для выражения мнения аудитора используются термины "дает правдивое и достоверное отражение" или "представлена достоверно по всем существенным аспектам", которые являются эквивалентными. Оба термина, среди прочего, указывают на то, что аудитор рассматривает только те вопросы, которые являются существенными для финансовой отчетности.

В дополнение к выражению мнения о правдивом и достоверном отражении (или достоверном представлении по всем существенным аспектам) может оказаться необходимым включить в Аудиторское заключение мнение о том, соответствует ли финансовая отчетность прочим установленным требованиям соответствующих законов или нормативных правовых актов.

"По нашему мнению, финансовая отчетность дает правдивое и достоверное отражение (или "представлена достоверно по всем существенным аспектам") финансового положения Предприятия по состоянию на 31 декабря 200X года, а также результатов ее финансово-хозяйственной деятельности и движения денежных средств за год, истекший на указанную дату, в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета".

Такое указание поможет лучше понять, какие принципы бухгалтерского учета были использованы при подготовке финансовой отчетности.

Аудитор должен датировать отчет на момент завершения аудита. Этим он информирует пользователя о том, что рассмотрел влияние событий и операций на финансовую отчетность и на Аудиторское заключение, которые стали известны ему и произошли до этой даты.

Поскольку аудитор несет ответственность за составление аудиторского отчета по финансовой отчетности, подготовленной и представленной руководством субъекта, он не должен датировать отчет числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством субъекта.

Аудиторское заключение должно быть подписано аудитором от имени аудиторской фирмы. Аудиторское заключение обычно подписывается от имени аудиторской фирмы, так как фирма берет на себя ответственность за аудит.

Мнение без оговорок должно быть выражено в том случае, когда аудитор приходит к выводу, что финансовая отчетность дает правдивое и достоверное отражение (или представлена достоверно по всем существенным аспектам) в соответствии с установленной концептуальной основой представления финансовой отчетности. Мнение без оговорок косвенно указывает также на то, что любые изменения в принципах бухгалтерского учета или в методах их применения, а также влияние этих изменений надлежащим образом определены и раскрыты в финансовой отчетности.

В приложение №4 приведен пример полного аудиторского заключения, объединяющего в себе основные элементы, о которых было сказано и которые были освещены выше. Это заключение является примером выражения мнения без оговорок.

Аудиторское заключение рассматривается как модифицированное в следующих ситуациях:

при наличии вопросов, не оказывающих влияния на мнение аудитора

(а) пояснительный параграф.

при наличии вопросов, оказывающих влияние на мнение аудитора

(б) мнение с оговорками,

(в) отказ от выражения мнения или от составления аудиторского заключения

(г) отрицательное мнение.

Единообразие формы и содержания каждого вида модифицированного заключения будет способствовать пониманию таких отчетов пользователем

В определенных обстоятельствах Аудиторское заключение может быть модифицировано путем добавления пояснительного параграфа для того, чтобы выделить вопрос, влияющий на финансовую отчетность, который включен в примечание к финансовой отчетности, где данный вопрос обсуждается расширенно. Добавление такого пояснительного параграфа не влияет на мнение аудитора. Желательно, чтобы данный параграф следовал за

параграфом "Мнение" это указывает на тот факт, что мнение аудитора в данном аспекте не имеет оговорок.

Аудитор должен модифицировать Аудиторское заключение путем добавления параграфа для того, чтобы выделить существенный аспект в отношении проблемы непрерывной деятельности. Аудитор должен рассматривать возможность модифицирования аудиторского заключения путем добавления параграфа в случае значительной неопределенности (отличной от проблемы непрерывной деятельности), разрешение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую отчетность. Неопределенность представляет собой ситуацию, исход которой зависит от будущих действий или событий, не находящихся под прямым контролем субъекта, но которая может повлиять на финансовую отчетность.

В приложение №5 приведен пример пояснительного параграфа в аудиторском заключении в случае значительной неопределенности:

Добавление параграфа, акцентирующего внимание на проблеме непрерывной деятельности или на значительной неопределенности, обычно является адекватным ответственности аудитора при представлении аудиторского заключения по таким вопросам. Тем не менее, в крайних случаях, например, в случае многочисленных неопределенностей, значительных для финансовой отчетности, аудитор может посчитать уместным не добавлять пояснительный параграф, а отказаться от выражения мнения.

Помимо использования пояснительного параграфа в отношении вопросов, оказывающих влияние на финансовую отчетность, аудитор может также модифицировать Аудиторское заключение посредством использования пояснительного параграфа (предпочтительно после параграфа "Мнения") в отношении вопросов, отличных от оказывающих влияние на финансовую отчетность. Например, если необходимо внести поправки в прочую

информацию в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность, а субъект отказывается вносить эти поправки, аудитору необходимо рассмотреть возможность включения в Аудиторское заключение пояснительного параграфа, в котором раскрывается информация о существенной непоследовательности. Также пояснительный параграф может быть использован, когда в отношении представления аудиторского заключения существует дополнительная ответственность, установленная законодательством.

Возможно, аудитор не сможет выразить мнение без оговорок при наличии одного из следующих обстоятельств, последствия которого, согласно суждению аудитора, сказываются или могут сказаться существенным образом на финансовой отчетности:

(а) ограничение масштаба работы аудитора;

(б) несогласие с руководством субъекта относительно приемлемости выбранной учетной политики, метода ее применения или адекватности раскрытые в финансовой отчетности. Обстоятельства, изложенные в пункте а), могут привести к выражению мнения с оговорками или к отказу от выражения мнения. Обстоятельства, изложенные в пункте б), могут привести к выражению мнения с оговорками или отрицательного мнения.

Мнение с оговорками должно выражаться в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что мнение без оговорок не может быть выражено, однако последствия любого разногласия с руководством субъекта или ограничение масштаба аудита не являются настолько существенными и глубокими выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговорками должно выражаться следующим образом - "за исключением" влияния, оказываемого фактором, к которому относятся оговорки.

Отказ от выражения мнения должен выражаться в том случае, когда возможное влияние ограничения масштаба является столь существенным и

глубоким, что не позволяет аудитору получить достаточные, соответствующие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение по финансовой отчетности.

Отрицательное мнение должно выражаться в том случае, когда влияние разногласия является столь существенным и глубоким для финансовой отчетности, что аудитор приходит к выводу: выражение мнения с оговорками в отчете является неадекватным раскрытию информации, вводящей в заблуждение или представляющей неполную картину финансовой отчетности. Всякий раз, когда аудитор выражает мнение, отличное от мнения без оговорок, в Аудиторское заключение должно быть включено четкое изложение всех реальных причин этого и, если возможно, количественное описание возможных влияний на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельном параграфе, предшествующем параграфу, где выражается мнение или отказ от выражения мнения, и может включать ссылку на более расширенное обсуждение, если таковое существует, в примечании к финансовой отчетности. Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от мнения без оговорок:

Иногда ограничение масштаба работы аудитора может налагаться субъектом (например, когда условия соглашения устанавливают, что аудитор не будет выполнять аудиторскую процедуру, которую он считает необходимой). Тем не менее, когда ограничение, предусмотренное условиями предлагаемого соглашения, таково, что аудитор считает необходимым выразить отказ от выражения мнения, он обычно не принимает такого ограниченного соглашения по аудиту, если это не требуется законодательным актом. Кроме того, аудитор, назначенный на основании закона, не примет такого соглашения по аудиту в том случае, когда ограничение нарушает установленные законом обязанности аудитора.

В случае, когда ограничение масштаба работы аудитора таково, что требуется выразить мнение с оговорками или отказаться от выражения

мнения, в аудиторском заключении должно быть описано данное ограничение и указаны возможные корректировки в финансовой отчетности, которые могли быть определены как необходимые в том случае, если бы ограничение не существовало. (с.м. Приложение №6)

Аудитор может не согласиться с руководством предприятия относительно таких вопросов, как приемлемость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия в финансовой отчетности. Если такие несогласия являются существенными для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговорками или отрицательное мнение. (с.м. Приложение №7-8-9)

## **ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОТЧЕТА И ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ С УЧЕТОМ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ**

### **3.1. Перспективы перехода на Международные стандарты аудита**

В разных странах по-разному применяют международные стандарты.

Это связано с тем, что стандарты практического применения по возможности делятся на несколько групп:

В первую группу входят стандарты, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью.

Ко второй группе относятся стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями. Стандарты третьей группы нуждаются не только в уточнениях, но и в создании соответствующих экономических, политических и других условий для их введения.

В четвертую группу относят стандарты, использование которых в данной стране зависит от исторических тенденций развития и национальной психологии. В связи с этим в некоторых странах проявляют осторожность при формировании собственных и применении международных стандартов аудита.

Так, например, в Канаде, Великобритании и США, имеющих свои национальные стандарты, международные стандарты аудиторскими организациями только принимаются к сведению.

Начиная с 2006 года ЕС рекомендовал своим членам перейти и использовать в аудиторской деятельности МСА, и многие из них уже применяют МСА. Из стран СНГ Казахстан и Кыргызстан также совершили переход на МСА. Таким образом, начался широкомасштабный процесс, который позволит обеспечить сравнимость качества работы аудиторских организаций различных стран и понятность представляемой ими информации.

В то же время в других странах, например в Австралии, Бразилии, Голландии и др., международные стандарты используют в качестве базы для разработки собственных.

Именно по этому пути идут крупные отечественные специалисты при разработке стандартов аудита в Республике Узбекистан.

В странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия и др.), международные стандарты воспринимаются в качестве национальных.

Аудиторские правила являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать все представители этой профессии.

К общепринятым правилам (стандартам), в зависимости от изменения экономических условий, выпускаются дополнения, подлежащие выполнению аудиторами.

Аудитор, допускающий в своей практике отступления от комментариев к стандартам, обязан обосновать причины этих отступлений.

Кроме общепринятых правил (стандартов) аудиторы руководствуются и другими, в том числе аттестационными стандартами прогнозов и планов, а также этическим кодексом аудитора.

Следует иметь в виду, что аудиторские стандарты определяют правильность деятельности аудитора в целом, но не конкретных действий, приемов, способов, процедур, применяемых в процессе проведения проверки, которые могут быть различными и рациональность которых должна быть обоснована.

Становление и развитие аудита, совершенствование системы регулирования аудиторской деятельности в Узбекистане осуществляется на основе изучения опыта тех стран, где независимый аудит действует в течение

многих десятилетий и где аудиторские организации, осуществляющие свою деятельность на основании МСА, имеют международное признание.

Международное признание достигается только тогда, когда государство способно создать соответствующий фундаментальный базис, который является основой для международного признания и дальнейшего развития корпоративного управления, системы страхового и банковского надзора, регулирования рынка ценных бумаг и защиты прав кредиторов при банкротстве хозяйствующих субъектов.

Для развития и достижения конкурентоспособности экономики, наличия и доступности высококачественной финансовой информации у хозяйствующих субъектов, которая вызывала бы доверие и была понятной для иностранных инвесторов, желательна проверка такой информации в соответствии с международными стандартами. Финансовая отчетность, прошедшая аудит по международным стандартам аудита, позволит внешним пользователям получить более прозрачную картину о финансовом положении хозяйствующих субъектов, будет способствовать более активному перемещению капитала между различными странами. Участники рынка для принятия правильных решений заинтересованы в получении полной информации об экономическом состоянии предприятий, полученной на основе общепринятых стандартов аудита - МСА.

Аудиторские организации постепенно становятся крупными компаниями, стремятся к превращению в крупные международные группы. В связи с этим появляется необходимость унификации аудита в международном масштабе.

В настоящее время в пределах республики применяются единые по всем учебным центрам, осуществляющим подготовку и повышение квалификации аудиторов, Программа подготовки аудиторов и Программа непрерывного повышения квалификации аудиторов, ведется Единый реестр аудиторов и аудиторских организаций. Министерство финансов назначено

уполномоченной государственной структурой, регулирующей аудиторскую деятельность. Кодекс профессиональной этики аудиторов в 2004 г. утвержден профессиональными объединениями аудиторов, одна из которых - Национальная Ассоциация бухгалтеров и аудиторов-является членом МФБ - IFAC.

В настоящее время в Узбекистане применяются Национальные стандарты аудиторской деятельности (НСАД), которые по многим параметрам, к примеру, по вопросам документации аудиторских проверок, сбора аудиторских доказательств, анализа результатов проверок и составления аудиторского отчета и заключения, приближены к МСА.

Для определения соответствия НСАД и МСА был проведен анализ, который выявил следующие результаты ;

По результатам анализа НСАД Узбекистана отличаются от МСА по следующим причинам:

- в международные стандарты периодически вносятся изменения, но об этих изменениях имеется информация на английском языке на сайте IFAC;

- в основу действующих НСАД положены в основном версии МСА 1999 и 2001 годов \*

НСАД носят неполный характер, так как из 38 существующих МСА в республике утвержден 21 НСАД. Разница в 17 стандартах аудиторской деятельности косвенно указывает на отсутствие контроля над выполнением таких важных процедур, как учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации (МСА 402), определение соответствия клиента принципу непрерывной деятельности (МСА 570), процедуры получения заявлений руководства при завершении аудита (МСА 580) и др. Рассмотрим подробнее отсутствующие стандарты аудиторской деятельности в системе Национального законодательства.

\* В 2006 и 2009 годах IFAC пересмотрел и внес изменения в действующие и утвердил новые МСА.

1. Особенности аудита организаций, поручающих ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности специализированным организациям, рассматриваются в МСА 402 «Соображения в отношении аудита организации, использующей услуги обслуживающей организации», который не имеет узбекских аналогов. В нем указано, что аудитор должен определить характер влияния обслуживающей организации на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента для планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

В соответствии с разделом «Вопросы, рассматриваемые аудитором клиента» аудитор должен определить значимость деятельности обслуживающей организации для клиента и аудита. Для этого аудитору клиента необходимо проанализировать:

- характер услуг, предоставляемых обслуживающей организацией;
- условия договора и взаимоотношения между клиентом и обслуживающей организацией;
- существенные утверждения в финансовой отчетности, на которые оказывает влияние использование услуг обслуживающей организации;
- неотъемлемый риск, связанный с такими утверждениями;
- степень взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля обслуживающей организации;
- используемые клиентом средства внутреннего контроля за операциями, обрабатываемыми обслуживающей организацией;
- возможности и финансовая устойчивость обслуживающей организации, в том числе последствия ее банкротства для клиента;

— сведения об обслуживающей организации, например, содержащиеся в руководствах для пользователей и технических пособиях;

— сведения об общих средствах контроля и средствах контроля компьютерных систем, имеющих отношение к прикладным программам клиента.

Если по результатам рассмотрения перечисленных факторов аудитор сделает вывод, что на оценку риска системы контроля не воздействуют средства контроля обслуживающей организации, то отпадает необходимость в выполнении требований следующих положений данного МСА.

Если же аудитор приходит к заключению, что деятельность обслуживающей организации значима для субъекта и аудита, аудитору следует собрать сведения, достаточные для получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценить риск системы контроля либо как максимальный, либо как более низкий, при условии проведения тестов контроля. При недостатке информации аудитор клиента, выразивший желание посетить обслуживающую организацию, может попросить клиента обратиться в свою очередь к обслуживающей организации с просьбой о предоставлении аудитору клиента доступа к необходимой информации.<sup>7</sup>

2. Также, отсутствует узбекский аналог стандарта 510 «Первичные соглашения- начальное сальдо», целью которого является установление стандартов и предоставление руководства в отношении рассмотрения начальных сальдо, если аудит финансовой отчетности проводится впервые или если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором. МСА применяется также в тех

---

<sup>7</sup> Пункт 8 МСА 402 «Соображения в отношении аудита организации, использующей услуги обслуживающей организации» (вступил в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009 г. )

случаях, когда аудитор выявил условные факты и обязательства, существовавшие на начало периода.

Если в результате выполнения аудиторских процедур аудитор не получил достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно начальных сальдо, аудиторский отчет (заключение) должен быть модифицирован.<sup>8</sup>

3. При планировании аудита и проведении аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть соблюдение допущений о непрерывности, которое применяется руководством субъекта. Для этого нужно руководствоваться положениями МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности». Цель МСА 570 — установление стандартов и предоставление руководства в отношении обязанностей аудитора при проверке финансовой отчетности с учетом допущений о непрерывности деятельности субъекта.<sup>9</sup>

Непрерывность деятельности — одно из базовых допущений МСФО 1 (п.23, 24). Оценка руководством допущения о непрерывности связана с вынесением субъективного суждения о будущих результатах событий или условий, которые неотъемлемо являются неопределенными. Здесь нужно учитывать субъективность временных суждений в оценке событий, специфике, размере и склонность субъекта. Эта субъективность связана с тем, что руководство компании (субъекта) может иметь намерения или причину ликвидировать или прервать ее деятельность. Наличие такой неопределенности требует раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности.

---

При этом при оценке выполнения условий допущения о непрерывности деятельности руководство субъекта должно учитывать всю имеющуюся информацию на обозримое будущее, которая, обычно должна охватывать

---

<sup>8</sup> Пункт 11 МСА 510 «Первичные аудиторские задания – входящие остатки» (вступивший в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009г.).

<sup>9</sup> Пункт 1 МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности» (вступил в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009г.).

период не менее 12 месяцев с отчетной даты МСА 570 рассматривает примеры событий или условий, которые позволяют усомниться в правильности допущения о непрерывности деятельности, классифицированные по разным группам событий.

4. Аудитор в ходе проверки должен получать от руководства заявления, которые подтверждают его ответственность за финансовую отчетность. Аудитор должен получать заявления руководства в качестве аудиторских доказательств, если получение других невозможно или затруднено. В МСА с этой целью используется МСА 580 «Письменные заявления».

Цель МСА 580 — установление стандартов и предоставление руководства в отношении использования заявлений руководства в качестве аудиторских доказательств, процедур оценки и документального оформления заявлений руководства, а также действий, в тех случаях, когда руководство отказывается предоставить надлежащие заявления.<sup>10</sup>

Аудитор должен отдельно исследовать случаи, в которых заявления руководства противоречат другим аудиторским доказательствам. Наилучшей формой может быть заявление в письменном виде, оформленное соответствующим образом. Если руководство субъекта отказывается выдать заявление, то аудитор вправе выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. **Также было выявлено**, что НСАД не предусматривают в должной мере контроль качества работы аудиторских организаций.

В то время как IFAC предусматривает по данной процедуре применение МСКК 1 и МСА 220, НСАД представлены только одним стандартом № 5 «Контроль качества работы аудитора». При наличии трех МСА, регулирующих действия аудитора при завершении аудиторской

---

<sup>10</sup> Пункт 1 МСА 580 «Представления руководства субъекта» (вступил в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты).

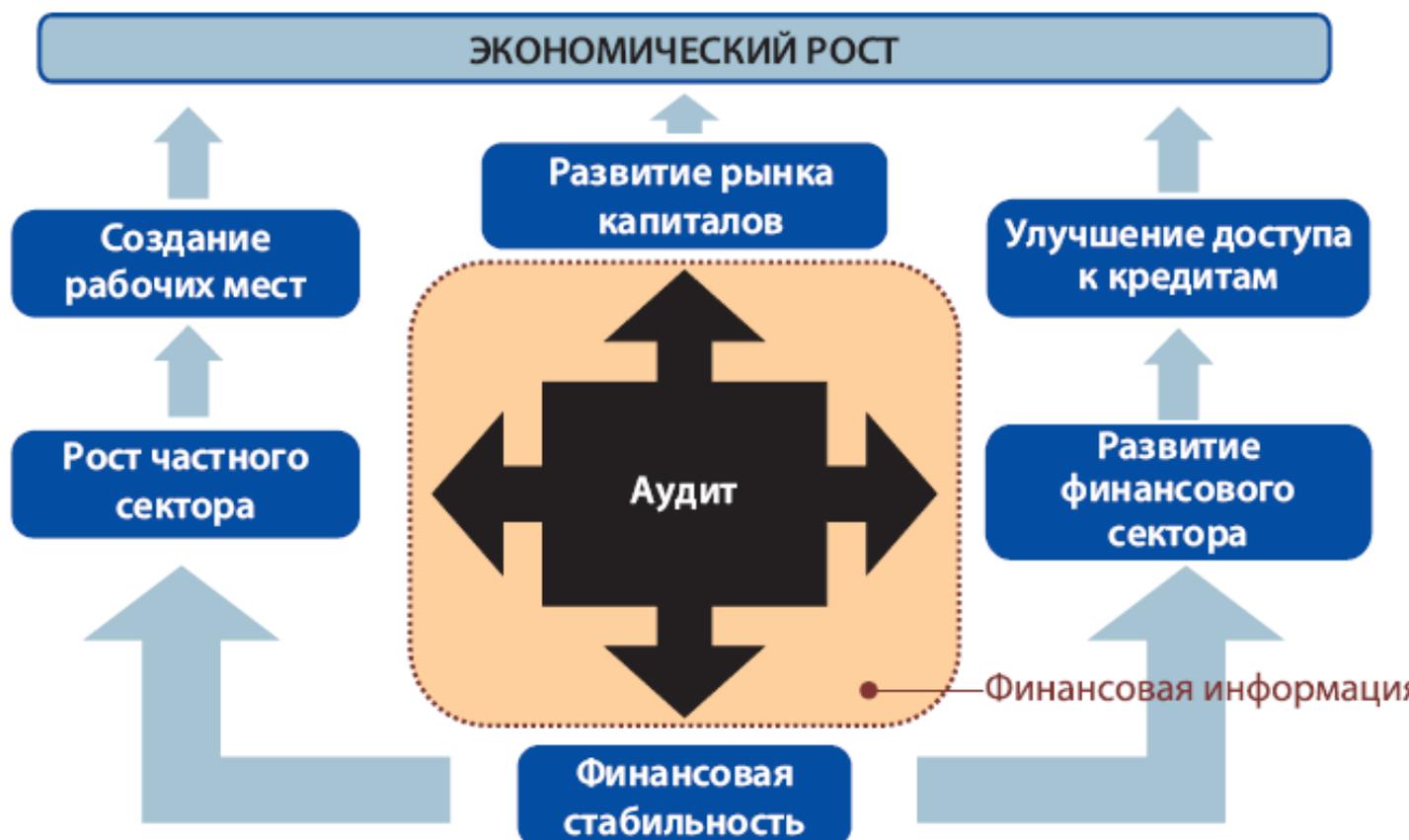
проверки и оформлении ее результатов (МСА 260,700,701,705,706), в национальной практике действует только один стандарт (НСАД 70).

---

Сегодня в национальной практике наблюдается ограниченное использование МСА:

- утвержден 21 НСАД- аналоги международных стандартов;
- 

Схема -Экономический рост



- аудиторские проверки в соответствии с МСА определенной категории хозяйствующих субъектов проводятся определенными аудиторскими организациями .

Это банки, которых на сегодняшний день около 30, также совместные и иностранные предприятия.

Сейчас в республике успешно работают более 4000 совместных и иностранных предприятий и около 2000 акционерных обществ. Несмотря на то, что данные категории предприятий проводят в соответствии с законодательством не только обязательный, но и инициативный аудит, их учредители требуют от аудиторских организаций проведения аудиторской проверки в соответствии с МСА.

---

Такие проверки в настоящее время в Узбекистане проводит очень ограниченная группа аудиторских организаций, в основном осуществляющие в Узбекистане деятельность филиалы «Big Four».

Переход на МСА предполагает обеспечение высококачественного аудита, который помогает получить качественную финансовую информацию; созданию новых рабочих мест посредством содействия росту частного сектора развитию финансового сектора и рынка капиталов и улучшению доступа к кредитам, что в конечном итоге, помогает достижению экономического роста государства, как показывает схема .

### **3.2. Вопросы совершенствования составления отчета и заключения по результатам аудиторской проверки**

Считается, что повышение качества аудиторского заключения имеет первостепенную важность для обеспечения предполагаемой ценности аудита финансовой отчетности, следовательно, и сохраняющейся актуальности деятельности аудиторов. Новые и пересмотренные стандарты подготовки

аудиторских отчетов и заключений закладывают основу для подготовки в будущем единообразных аудиторских заключений во всем мире и для улучшения информационного взаимодействия аудитора с другими сторонами.

**Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB)** согласен с тем, что усовершенствование аудиторского заключения крайне важно для повышения ценности аудита финансовой отчетности, а также для сохранения значимости самой профессии аудитора. Поэтому главная цель проекта IAASB по совершенствованию аудиторского заключения состоит в том, чтобы повысить его коммуникативную ценность в интересах всего общества. Инвесторы и прочие пользователи финансовой отчетности призывают сделать аудиторское заключение более информативным: в частности, чтобы аудиторы представляли в нем более значимую для пользователей информацию на основании проведенного аудита.

IAASB считает, что новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений позволят получить аудиторское заключение, которое повысит доверие к аудиту и к финансовой отчетности.

IAASB занимается разработкой стандартов аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, и указаний для использования всеми профессиональными бухгалтерами. Разработка осуществляется в рамках единого процесса разработки стандартов с участием Совета по надзору за соблюдением интересов общества, осуществляющего надзор за деятельностью IAASB, и Консультативной группы IAASB, вклад которых в разработку стандартов и указаний заключается в обеспечении соблюдения общественных интересов. Структурам и процессам, обеспечивающим деятельность IAASB, оказывается поддержка со стороны Международной федерации бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants®, IFAC®).

IAASB полагает, что, помимо повышения прозрачности и информационной ценности аудиторского заключения, изменения, вносимые в процесс подготовки аудиторского заключения, позволят получить следующие преимущества:

- улучшение информационного взаимодействия между инвесторами и аудитором, а также между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление;

- повышенное внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к раскрытию в финансовой отчетности информации, на которую дается ссылка в аудиторском заключении;

- привлечение внимание аудитора к вопросам, которые будут представлены в аудиторском заключении, что могло бы косвенно способствовать более активному проявлению профессионального скептицизма.

На основе международных научных исследований, общественных консультаций и взаимодействия с заинтересованными сторонами IAASB разработал новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений, что представляет собой важное изменение в практической работе аудиторов и способствует его внедрению.

Перед Проектом по совершенствованию стандартов подготовки аудиторских отчетов и заключений, который был реализован IAASB, стояли следующие цели:

- в результате пересмотра Международных стандартов аудита (МСА), затрагивающих структуру и содержание аудиторского заключения, повысить надлежащим образом его коммуникативную ценность и обеспечить представление в нем наиболее целесообразной информации;

- изменить с точки зрения структуры, выпускаемые IAASB международные стандарты аудита, относящиеся к подготовке аудиторских заключений, чтобы учесть потребности развивающихся национальных

систем финансовой отчетности и одновременно с этим обеспечить передачу в аудиторских заключениях единообразной существенной информации.

Аудиторское заключение – это важнейший отчет, в котором представлен результат аудиторского процесса. Хотя пользователи финансовой отчетности отмечают, что аудиторское мнение о финансовой отчетности является ценным, многие высказались в пользу повышения уровня информативности аудиторского заключения и представления в нем наиболее целесообразной информации.

При разработке этих стандартов IAASB полагался на информацию, полученную в рамках международных исследований, общественных консультаций и информационного взаимодействия с заинтересованными сторонами, включая:

- совместный международный проект проведения научных исследований в области пользовательского восприятия;
- общественные консультации, проведенные в мае 2011 г., июне 2012 г. и июле 2013 г.;
- международные мероприятия в формате обсуждения за круглым столом и дополнительные мероприятия в рамках информационного взаимодействия;
- непрерывный мониторинг деятельности директивных органов и организаций – разработчиков национальных стандартов, связанной с инициативами в области доработки требований к составлению аудиторских заключений, а также взаимодействие с этими органами и организациями, среди которых можно назвать Европейскую комиссию, Совет по финансовой отчетности Великобритании, Совет по надзору за аудитом в публичных компаниях США (PCAOB) и другие.

К новым и пересмотренным стандартам подготовки аудиторских отчетов и заключений относятся следующие стандарты:

- МСА 700 (пересмотренный) «*Формирование мнения и*

*составление заключения о финансовой отчетности»;*

- Новый МСА 701 *«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»;*
- МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;*
- МСА 706 (пересмотренный) *«Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении»;*
- МСА 570 (пересмотренный) *«Непрерывность деятельности»;*
- МСА 260 (пересмотренный) *«Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»;*
- Поправки к отдельным МСА.

Готовится к выпуску: МСА 720 (пересмотренный) *«Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»*. В стандарте содержатся новые и пересмотренные требования к составлению заключений, относящиеся к **прочей информации**, включаемой в годовой отчет организации.

Кроме того, IAASB предложит внести изменения в аудиторские заключения, выпускаемые по финансовой отчетности специального назначения, в **предварительном варианте стандарта**, который будет опубликован в ближайшее время.

От проведения IAASB работы по внесению изменений в стандартное аудиторское заключение выиграют, прежде всего, инвесторы, аналитики и другие пользователи аудиторского заключения и проаудированной финансовой отчетности.

Применение новых и пересмотренных стандартов приведет к значительному изменению практики подготовки аудиторских заключений, и всем участникам процесса подготовки и представления финансовой отчетности потребуется проделать большую совместную работу, чтобы были

реализованы цели проекта IAASB по изменению формулировок стандартного аудиторского заключения.

Согласно намерениям IAASB, в результате применения новых и пересмотренных стандартов подготовки аудиторских отчетов и заключений

будет получено такое аудиторское заключение, которое будет способствовать укреплению доверия к аудиту и финансовой отчетности, а это отвечает интересам общества.

По мнению IAASB, помимо **повышения уровня прозрачности и содержательной ценности** аудиторского заключения, изменения в стандартах подготовки аудиторских заключений дадут еще и следующие результаты:

- **усовершенствование информационного взаимодействия** между аудитором и инвесторами, а также между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление;

- **усиление внимания** руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, комитета по аудиту), **к раскрытию** в финансовой отчетности информации, ссылка на которую дается в заключении аудитора;

- привлечение внимания аудитора к вопросам, которые будут представлены в аудиторском заключении, что может косвенно способствовать более активному проявлению профессионального скептицизма.

Совершенствование аудиторского заключения строится на базе концептуальной модели **аудита в соответствии с МСА**, при применении которой решаются вопросы о том, как проводить аудит на основе оценки рисков и какую информацию необходимо довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Изменения, внесенные в МСА, **не меняют принципиально результаты работы**, которую требуется выполнить в соответствии с МСА, –

скорее, они призваны повысить уровень прозрачности информации, касающейся проведенного аудита.

Хотя предполагается, что для того, чтобы аудиторское заключение было информативным для пользователей, содержащаяся в нем информация должна отражать конкретные вопросы, характерные для данной организации, донесение до пользователей значимой информации об организации и ее финансовых результатах, в том числе раскрытие необходимой информации в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности, по-прежнему является обязанностью руководства (и лиц отвечающих за корпоративное управление, которые осуществляют соответствующую надзорную функцию).

Добавлен новый раздел, в котором приводится информация о **ключевых вопросах аудита**. Ключевые вопросы аудита представляют собой те вопросы, которые, в соответствии с суждением аудитора, оказались наиболее важными при проведении аудиторской проверки финансовой отчетности текущего периода. Информирование о ключевых вопросах аудита осуществляется с целью повышения коммуникативной ценности аудиторского заключения за счет обеспечения более высокого уровня прозрачности в том, что касается проведенного аудита.

Благодаря информированию о ключевых вопросах аудита предполагаемые пользователи финансовой отчетности получают дополнительную информацию о тех вопросах, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, были наиболее важными при аудите финансовой отчетности за текущий период.

Кроме того, информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет предполагаемым пользователям основу для дальнейшего обсуждения вопросов с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

IAASB признал важность обеспечения надлежащего баланса между

потребностью в содержащемся в стандарте предписании применять последовательный подход к определению ключевых вопросов аудита и представлении таких вопросов как ключевых для аудита, с одной стороны, и, с другой стороны, потребностью в предоставлении аудитору возможности применять суждение для того, чтобы ключевые вопросы аудита, о которых сообщается в аудиторском заключении, насколько это, возможно, отражали конкретные вопросы, характерные для данной организации, и были уместными. Соответствующим образом, в МСА 701 для аудиторов устанавливается **порядок принятия решений**, при применении которого в качестве отправной точки используется информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Исходя из вопросов, обсуждаемых в рамках информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, аудитор определяет **вопросы, которые требовали значительного внимания аудитора**. При выполнении этого требования аудитор всегда обязан детально рассматривать следующие аспекты:

- области повышенных оцененных рисков существенного искажения или значительных рисков, выявленных в соответствии с требованиями МСА 315 (пересмотренного) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*;
- значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как связанные с высоким уровнем неопределенности оценки;
- влияние на проведение аудита значительных событий или операций, которые имели место в текущем году.

Из числа вопросов, которые требовали его значительного внимания, аудитор выделяет те, которые имели наибольшее значение при аудите

финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита.

IAASB рассмотрел конкретные вызывающие беспокойство вопросы, касающиеся случаев, когда организация не раскрыла информацию для широкой общественности («вопросы, носящие конфиденциальный характер»). IAASB согласился добавить в МСА 701 положение, согласно которому у аудитора в **чрезвычайно редких обстоятельствах** имеется возможность принять решение о не включении в аудиторское заключение информации о вопросе, определенном как ключевой вопрос аудита. Важно отметить, что IAASB согласился с тем, что данное положение не должно носить чрезмерно разрешительный характер или в явной форме запрещать включение в аудиторское заключение информации о конфиденциальных вопросах определенных типов.

Описание ключевых вопросов аудита должно быть четким, должно быть представлено в сжатой и понятной форме, отражать конкретные вопросы, характерные для данной организации, и предоставлять уместную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности.

МСА 701 обеспечивает аудитору гибкость в том, что касается описания ключевых вопросов аудита: он содержит требование описать в общих словах, «как решался вопрос в ходе аудита», а не конкретное требование описать действия аудитора в ответ на возникший вопрос, обнаруженные им факты или выполненные процедуры. Насколько детальным должно быть описание, является предмет профессионального суждения аудитора.

В описание ключевых вопросов аудита всегда требуется включать информацию:

- о том, почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, определен как ключевой вопрос аудита;
- о том, как вопрос был решен в рамках аудита;
- ссылку на соответствующую раскрываемую информацию.

Аудитор может включить в описание

ключевого вопроса аудита:

- аспекты проведенных аудитором ответных процедур или примененного подхода, которые наиболее значимы для данного вопроса или характеризуют оцененный риск существенного искажения;
  - краткий обзор выполненных процедур;
  - указание на результат процедур, проведенных аудитором, или
  - основные наблюдения по данному вопросу
- или эти элементы в той или иной комбинации.

Возможно, потребуется тщательно подбирать формулировки при описании ключевых вопросов аудита таким образом, чтобы они:

- увязывали вопрос непосредственно с конкретными обстоятельствами организации, при этом необходимо избегать общих или стандартных формулировок;
- не давали оснований полагать, что вопрос не был надлежащим образом решен аудитором при формировании его мнения;
- учитывали то, как вопрос изложен в составе соответствующей информации, раскрываемой в финансовой отчетности, если таковая имеется;
- не содержали и не предполагали выражения отдельного мнения по отдельным элементам финансовой отчетности («мнения по отдельному вопросу»).

Инвесторы и другие стороны потребовали **предупреждать их на более ранних этапах** о возможном существовании потенциальных вопросов, касающихся способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.

Это особенно относится к ситуациям, когда были выявлены события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, но после

рассмотрения планов руководства в отношении решения вопросов, связанных с этими событиями или условиями, руководство и аудитор пришли к выводу об отсутствии существенной неопределенности (т. е. в потенциально опасных ситуациях). В соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности информирование о вопросах непрерывности деятельности прежде всего входит в обязанности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Однако, по мнению IAASB, аудиторам тоже отводится своя роль в рассмотрении адекватности соответствующей раскрытой информации.

Соответственно, в МСА 570 (пересмотренный) теперь включено:

- новые указания, касающиеся подтверждения **оценки** аудитором **раскрытой информации** при наличии существенной неопределенности;
- новое требование, согласно которому аудитор обязан оценить адекватность соответствующей раскрытой информации в **потенциально опасных** ситуациях.

Кроме того, в МСА 701 подчеркивается, что вопросы, относящиеся к непрерывности деятельности, могут быть отнесены к ключевым вопросам аудита. IAASB признает, что это может потребовать применения значительного суждения аудитора при формировании мнения о финансовой отчетности в целом или формулирование суждения может оказаться сложной задачей.

Требуется, чтобы в аудиторском заключении было подчеркнуто наличие существенных факторов неопределенности и чтобы в него были включены:

- либо отдельный раздел под названием «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», в котором привлекается внимание пользователей к раскрываемой информации, – в случае если данная раскрытая информация является адекватной, либо

- модифицированное мнение, представленное в первом разделе аудиторского заключения, – в случае если раскрытая информация не является адекватной.

Все аудиторские заключения должны включать описание обязанностей аудитора и руководства в связи с вопросом о непрерывности деятельности, чтобы привлечь дополнительное внимание к этому вопросу.

IAASB ставит перед собой цель обеспечить успешное внедрение этих новых и пересмотренных стандартов, учитывая общественную важность повышения качества аудиторских заключений.

Усилия по поддержке эффективного внедрения стандартов будут сконцентрированы на повышении уровня осведомленности об изменениях, на информировании о них пользователей и проведении соответствующей образовательной работы, а также на инициировании диалога, который позволит познакомиться с практическим опытом лиц, отвечающих за принятие и внедрение стандартов.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЯ**

В данной работе мы постарались раскрыть сущность, значение и особенности теории и практики обобщения результатов работы аудиторов по аудиторским проверкам хозяйствующих субъектов.

Значение данной проблемы повышается в связи с Постановлением Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова от 24.04.2015г. №УП-4720 « О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах», где особо в 9 разделе подчеркивается, необходимость совершенствованию аудиторской отчетности и заключения. В работе мы показали не только отличие аудита от ревизии и других видов финансового контроля, но и раскрыли отличительные черты и особенности составления аудиторского отчета и аудиторского заключения в соответствии с Законом и Национальными стандартами аудиторской деятельности Республики Узбекистан и методики из организации в соответствие с международными стандартами. Аудиторское заключение по Национальным стандартам составляется в двух видах ( положительное и отрицательное) или вообще оформляется отказ от составления заключения.

В зарубежной же теории и практике существует несколько видов аудиторских заключений, которые на наш взгляд и необходимо применять и в Узбекской системе аудита, но в свою очередь эти виды заключений могут привести к лояльному (неадекватному) подходу процесса обобщения результатов аудита. В этих целях необходимо еще многое сделать и в части усиления их ответственности, как за результаты работы, так и морально-этические подходы к составлению аудиторского заключения. Условно-положительное, или выражение мнения с оговорками и т.д. не будут раскрывать правильность и объективность аудиторских заключений.

Необходимо приблизить эти подходы и модели к нашим реалиям практики и национальных особенностей.

В работе мы не только теоретически раскрыли суть данной проблемы, но и осуществили, на наш взгляд, раскрыть практическую методику составления аудиторского отчета и аудиторского заключения, как по национальным законодательно- нормативным документам, но и практику по международным стандартам (с.м. приложения).

Результаты нашего исследования показали что;

1. на нынешнем этапе экономического развития нашей страны необходимо сочетать применение и использование как национальных стандартов аудиторской деятельности (в масштабах предпринимательской деятельности), так и международных стандартов (на уровне акционерных обществ и хозяйствующих субъектов, осуществляющих корпоративное управление);
2. необходимо рационально и поэтапно переходить от национальных к международным стандартам аудиторской деятельности и в обобщение результатов аудиторской проверки. Для этой цели необходимо дальнейшее совершенствование существующих стандартов потому что наша экономика достигла мирового уровня организации и управления деятельностью и вошла в международную экономическую интеграцию.
3. необходимо ускоренными темпами готовить и повышать квалификацию кадров аудита в соответствии с международными требованиями.

В решении этих вопросов и основной проблемы исследования разработаны следующие рекомендации и предложения;

1. Необходимо добиться повышения уровня прозрачности и содержательной ценности аудиторского заключения:
2. Требуется совершенствование информационного взаимодействия между аудитором и инвесторами, а также между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление;

3. Важно усилить внимание руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, комитета по аудиту), к раскрытию данных в заключении аудитора;

4. Важно достигнуть привлечение внимания аудитора к вопросам, которые будут представлены в аудиторском заключении, что может косвенно способствовать более активному проявлению профессионального скептицизма.

Надеемся что, данные рекомендации и предложения найдут свое применения как в теории, так и на практике организации обобщения результатов аудиторских проверок, так как их мы представили по месту прохождения квалификационной практики в «ASIL-MOLIYA TAXLIL» и на кафедре «Аудит» Ташкентского Финансового Института.

В данной работе мы не планировали подготовку каких-либо материалов по выше отмеченным рекомендациям и предложениям в Министерство Финансов Республики Узбекистан и общественные организации бухгалтерского учета и аудита Республики в виде проектов стандартов и приложений.

Надеемся в дальнейших процессах исследовательской деятельности, мы постараемся коснуться этих разработок.

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

### **I Законы Республики Узбекистан**

1. Конституция Республики Узбекистан.-Т.:ИПТД»Узбекистан», 2014.-76с.
2. Закон Республики Узбекистан “Об аудиторской деятельности” (новая редакция от 26.05.2000).
3. Закон Республики Узбекистан “О государственном контроле хозяйствующих субъектов”. Утвержден 24.12.1998.
4. Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете”. утвержден 30.08.1996.
5. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан (утв. от 29.08.1996 г. N 257-I с посл. изм. от 04.04.2006 г. N ЗРУ-28);
6. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (Утв. от 24.04.1997 г. N 396-I, с посл. изм. от 27.12.2005 г. N ЗРУ-17);

### **II Указы Президента Республики Узбекистан**

7. Указа Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 г., № УП-4720, «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах»
8. Постановление Президента Республики Узбекистан «О совершенствовании системы отчетности, представляемой субъектами предпринимательства, и усилении ответственности за ее незаконное истребование»№ ПП-100, 15.06.2005.
9. “О дополнительных мерах по стимулированию развития микрофирм и малых предприятий”, №УП-3620, 20.06.2005 г.
10. “О либерализации финансовой ответственности субъектов предпринимательства за хозяйственные правонарушения”, 24.06.2005 г. № УП – 3622.
- 11.Постановление Президента Республики Узбекистан от 4.04.2007 г. № ПП-615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг. "Собрание законодательства Республики Узбекистан", 2007 г., N 15, ст. 155 »
- 12.ПостановлениеПрезидента Республики Узбекистан от 4 декабря 2014 года № ПП-2270 «О прогнозе основных макроэкономических

показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2015 год»

### **III Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан**

13. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от № 365 «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок», с последующими изменениями и дополнениями 22.09.2000.
14. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (Приложение к Постановлению КМ Уз №54 от 05.02.1999.).
15. Постановление Кабинета министров Республики Узбекистан «Об утверждении положения о государственной регистрации аудиторов и аудиторских служб» № 293 от 17.06.1993.
16. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2015 год»)

### **IV Произведения Президента Республики Узбекистан**

17. «Закрепляя достигнутые результаты, последовательно стремиться к новым рубежам». Доклад Президента РУз И. Каримова на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития в 2005 году и важнейшим приоритетам углубления экономических реформ в 2006 году. Газета «Народное слово», 11 февраля 2006г.
18. Каримов И.А. Узбекистан устремленный в XXI. Доклад на XIV сессии Олий Мажлиса Республики Узбекистан первого созыва 14 апреля 1999. – Ташкент: Узбекистан, 1999
19. Каримов И.А. Узбекистан на пороге XXI века: угрозы безопасности, условия и гарантии прогресса. – Ташкент: Узбекистан, 1997  
Выступление Президента И.А.Каримова на торжествах, посвященных двадцатичетырехлетию независимости Республики Узбекистан. Народное слово. 02.09.2015 г.

## **V Нормативно-правовые документы министерств и ведомств Республики Узбекистан**

20. Положение об аудиторских организациях. Приложение к Постановлению Президента Республики Узбекистан от 4.04.2007 г. № ПП-615.
21. Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора (Зарегистрировано МЮ 13.10.2000 г. N 977, утверждено МФ 25.09.2000 г. N 68)
22. Положение о подготовке и сертификации аудиторов. №17-17/534, 28.08.2000
23. Приказ министра финансов от 23.09.2005 г. N 93 "О внесении изменений дополнений в Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора" (Зарегистрирован МЮ 18.10.2005 г. N 977-2)
24. Приказ министра финансов от 26.02.2004 г. N 34 "О внесении изменений и дополнений в Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора" (Зарегистрирован МЮ 19.04.2004 г. N 977-1)
25. Кодекс профессиональной этики аудиторов
26. Национальный стандарт аудита
27. Национальные стандарты бухгалтерского учета
28. Международные стандарты бухгалтерского учета
29. Международные стандарты аудита

### **VI Учебники:**

30. Подольский, В. И. Аудит : учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2011. — 605 с. — (Основы наук).
31. Аудит: учебник / под ред. Булыги Р.П. -2-е изд., перераб. И доп. — М.: "ЮНИТИ – ДАНА", 2011. -431 с.
32. Воронина Л.И. Аудит: теория и практика. Учебник— М.: "Омега-Л", 2012. -647 с.
33. Karimov A.A., Islomov F.R., Avloqulov A.Z. Xalqaro audit. Darslik. –Т. "IQTISOD-MOLIYA", 2015. -380 b.
34. Tulaxodjayeva M.M. va boshqalar. Audit. Darslik. -Т.: "DeHause Print", 2011. - 583 b.
35. Fayziyev Sh.N., Dusmuratov R.D., Karimov A.A., Qo`ziyev I.N., Avlokulov

- A.Z. Audit. Darslik. –Т. OQTISOD-MOLIYA, 2015. -392 b.
- 36.Подольский В. Аудит. Учебник. – М.:Изд.Юрайт,2010.– 605 с.
- 37.Хайдаров Р., Файзиев Ш. Внутренний аудит. Учебное пособие. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. -212 с.
- 38.Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд.перераб. и доп.- М.:ИНФРА-М,2006.-448 с.- (Высшее образование).
- 39.Аренс А. Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ.; Гл.редактор серии проф.Я.В.Соколов.-М.:Финансы и статистика, 1995.- 560 с.: ил.- (Серия по бухгалтерскому уету и аудиту).
40. Аудит: теория и практика: учебник/ Л.И.Варонина. – М.: «Омега-Л», 2012. -647 с.
- 41.Masharipov O.A., Ixomov Sh.I. Amaliy audit. O`quv qo`llanma. –Т.: Cho`lpon nomidagi NMIU, 2014. -264 b.
- 42.Tulaxodjayeva M.M. va boshqalar. Audit. Darslik. -Т.: “DeHause Print”, 2011. - 583 b.
- 43.Fayziyev Sh.N., Dusmuratov R.D., Karimov A.A., Qo`ziyev I.N., Avlokulov A.Z. Audit. Darslik. –Т. OQTISOD-MOLIYA, 2015. -392 b.
- 44.Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: учебник. 2-е изд. и доп. – М.: «Альфа Пресс», 2010. – 672 с.
- 45.Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль. Учебник. – М.: Дело и Сервис, 2010. -224 с.
- 46.Хайдаров Р., Файзиев Ш. Внутренний аудит. Учебное пособие. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. -212 с. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд.перераб. и доп.-М.:ИНФРА-М,2006.-448 с.- (Высшее образование).
- 47.Аренс А. Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ.; Гл.редактор серии проф.Я.В.Соколов.-М.:Финансы и статистика, 1995.- 560 с.: ил.- (Серия по бухгалтерскому уету и аудиту).
- 48.Журналы: “Экономическое обозрение”, “Иқтисодиёт ва таълим”, “Человек и труд”, “Управление персоналом”, “Вопросы экономики”, «Молия» (ТФИ).
- 49.Газеты: “Халқ Сўзи”, “Народное слово”, «Нологовые и таможенные вести».
- 50.Статистический ежегодник регионов Узбекистана. 2014. –Т.: Госкомстат Узбекистана. 2015. - 130 стр.

51. Статистическое обозрение Узбекистана. 2008-2015.

52. Узбекистан в цифрах. 2014. – Т.: Госкомстат Узбекистана 2015. – 188 стр.

#### **VIII Сайты Интернета**

<http://www.gov.uz>

<http://www.mehnat.uz>.

<http://www.stat.uz>

<http://www.humanities.edu.ru>.

<http://www.lex.uz>

<http://www.ilo.org>

[www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)

[www.iacc.org.uk](http://www.iacc.org.uk)

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

[www.gAAP.ru](http://www.gAAP.ru)

[www.auditinfo.ru](http://www.auditinfo.ru)

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**