

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН
ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**



**КАФЕДРА «АУДИТ»
УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
по предмету
«Аудит»**



ТАШКЕНТ – 2016

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



ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ

ИНСТИТУТ

“УТВЕРЖДАЮ”

**Начальник учебно-методического
отдела**

_____ **У.Якубов**
“ ____ ” _____ **2016 г.**

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС

по предмету

«Аудит»

Учебно-методический комплекс по предмету «Особенности аудита в прочих отраслях» обсужден на заседании кафедры «Аудит» и рекомендовано к использованию (прот. № _____ от _____ 2016г.)

Заведующий кафедрой

И.Қўзиев

ТАШКЕНТ – 2016

СПИСОК учебно-методических материалов

1.	Введение	6
2.	Силлабус	7
3.	Учебная программа	14
4.	ТЕМА 1. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТ И МЕТОДЫ КУРСА «АУДИТ» И ВЗАИМОСВЯЗЬ С ДРУГИМИ ПРЕДМЕТАМИ	33
	Учебные материалы (текст лекции)	33
	Материалы для практической занятий	54
	Материалы для самостоятельной работы	56
	Глоссарий	59
	Презентация	
5.	ТЕМА 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН	60
	Учебные материалы (текст лекции)	60
	Материалы для практической занятий	75
	Материалы для самостоятельной работы	76
	Глоссарий	78
	Презентация	
6.	ТЕМА 3. ВИДЫ И ФОРМЫ И АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК	79
	Учебные материалы (текст лекции)	79
	Материалы для практической занятий	89
	Материалы для самостоятельной работы	91
	Глоссарий	92
	Презентация	
7.	ТЕМА 4. КВАЛИФИКАЦИОННАЯ ТРЕБОВАНИЯ И ЭТИКА АУДИТОРА	93
	Учебные материалы (текст лекции)	93
	Материалы для практической занятий	111
	Материалы для самостоятельной работы	114
	Глоссарий	119
	Презентация	
8.	ТЕМА 5. СУЩЕСТВЕННОСТЬ И РИСК В АУДИТЕ	120
	Учебные материалы (текст лекции)	120
	Материалы для практической занятий	149
	Материалы для самостоятельной работы	157
	Глоссарий	159
	Презентация	

9.	ТЕМА 6. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ	161
	Учебные материалы (текст лекции)	161
	Материалы для практической занятий	175
	Материалы для самостоятельной работы	180
	Глоссарий	181
	Презентация	
10.	ТЕМА 7. ИЗУЧЕНИЕ И ОЦЕНКА СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ХОДЕ АУДИТА	183
	Учебные материалы (текст лекции)	183
	Материалы для практической занятий	202
	Материалы для самостоятельной работы	205
	Глоссарий	210
	Презентация	
11.	ТЕМА 8. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА	212
	Учебные материалы (текст лекции)	212
	Материалы для практической занятий	230
	Материалы для самостоятельной работы	233
	Глоссарий	235
	Презентация	
12.	ТЕМА 9. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТОВ И ДРУГИХ АУДИТОРСКИХ ФИРМ	238
	Учебные материалы (текст лекции)	238
	Материалы для практической занятий	245
	Материалы для самостоятельной работы	247
	Глоссарий	248
	Презентация	
13.	ТЕМА 10. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ СТАДИЯ АУДИТА	249
	Учебные материалы (текст лекции)	249
	Материалы для практической занятий	264
	Материалы для самостоятельной работы	267
	Глоссарий	272
	Презентация	
14.	ТЕМА 11. АУДИТ АКТИВОВ	275

	Учебные материалы (текст лекции)	275
	Материалы для практической занятий	285
	Материалы для самостоятельной работы	293
	Глоссарий	296
	Презентация	
15.	ТЕМА 12. АУДИТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	343
	Учебные материалы (текст лекции)	343
	Материалы для практической занятий	350
	Материалы для самостоятельной работы	351
	Глоссарий	354
	Презентация	
16.	ТЕМА 13. АУДИТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ	356
	Учебные материалы (текст лекции)	356
	Материалы для практической занятий	359
	Материалы для самостоятельной работы	360
	Глоссарий	361
	Презентация	
17.	ТЕМА 14. АУДИТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ, А ТАК ЖЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	364
	Учебные материалы (текст лекции)	364
	Материалы для практической занятий	379
	Материалы для самостоятельной работы	382
	Глоссарий	385
	Презентация	
18.	ТЕМА 15. ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА	386
	Учебные материалы (текст лекции)	386
	Материалы для практической занятий	401
	Материалы для самостоятельной работы	403
	Глоссарий	407
	Презентация	

Введение

За относительно короткий период становления рыночной экономики в Узбекистане аудит утвердился как самостоятельная профессиональная предпринимательская деятельность и неотъемлемая часть инфраструктуры современной экономики.

В последние годы особое внимание уделяется повышению прозрачности и достоверности бухгалтерской отчетности и качества аудиторских проверок, что должно существенно снизить информационный риск принимаемых финансовых решений.

Аудит в условиях рыночной экономики является важнейшей составной частью финансового контроля. Он представляет собой основную форму контроля для коммерческих организаций, когда участники хозяйственных обществ хотят получить объективную оценку достоверности отчетности, а часто и целесообразности использования авансированного в бизнес капитала.

В последние годы в субъектах хозяйствования успешно формируются системы внутреннего контроля, результаты деятельности которых учитываются при проведении аудиторских проверок.

Важнейшим требованием к реформированию бухгалтерского учета и отчетности и отчетности, является их ориентация на оценку возможностей развития организации, что оказывает непосредственное влияние на развитие аудита, формируя его новую методологию.

В настоящее время вопросам аудита перспектив развития организации уделяется большое внимание во многих странах. Именно этот подход органически увязан с аудитом эффективности и новым взглядом на его роль в развитии экономики.

Последовательное расширение задач аудита, его развитие как института независимой экспертизы предполагают активизацию таких его направлений, как организационное, экологическое, управленческое.

Силлабус

Полное название учебного курса:	АУДИТ		
Краткое название курса:	АУДИТ	Код: АУДИТ	
Кафедра:	Аудит		
Информация о преподавателе	Якубов Матрасул Мавлонбердиевич Старший преподаватель		
Семестры и продолжительность курса	7 и 8 семестры, 28 недели		
Аудиторные часы:	Всего:	254	
	в том числе:		
	лекция	92	
	семинар	-	
	практические занятия	76	
	самост. работа	86	
Название и шифр направления	5230900	Бухгалтерский учет и аудит	
Статус учебного курса	Основной учебный курс		
Предварительная подготовка:	«Теория бухгалтерского учета», «Управленческий учет», «Финансовый учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Теория экономического анализа», «Финансовый анализ», «Налоги и налогообложение».		
Цели и задачи учебного курса: цель учебной дисциплины – заключается в формировании у будущего специалиста теоретических знаний и практических навыков по организации и методологии проведения аудиторских проверок в различных сферах предпринимательской деятельности, а также умения выразить своё собственное мнение при вынесении заключения по поводу объективности финансовой отчётности и оказания других профессиональных услуг. Задачей дисциплины является - обучение студентов широкому кругу вопросов связанных с: понятием и сущностью аудита; основами правового регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан; профессиональными и этическими требованиями к профессии аудитора; понятиями существенности в аудите и аудиторского риска; планированием аудиторской проверки; изучением и оценкой систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в процессе аудиторских проверок; сбором аудиторской информации и доказательств; использованием работы эксперта и других аудиторских организаций; осуществлением выборки в аудите; составлением аудиторского отчета и заключения; аудитом основных средств; аудитом нематериальных активов; аудитом финансовых вложений (инвестиций); аудитом товарно-материальных запасов; аудитом производства и реализации продукции; аудитом денежных средств; аудитом расчетно-кредитных операций; аудитом собственных средств предприятий; основами внутреннего аудита. Требования предъявляемые к знаниям, умениям и навыкам по дисциплине. В процессе обучения и усвоения вопросов по учебной дисциплине “Аудит” студент: 1) должен знать: сущность аудита; цели и принципы аудита; институты регулирования аудиторской деятельности; профессиональные услуги аудита; обязательную и инициативную аудиторские проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия; объекты аудита; качество и сферы применения; организацию аудита; национальные и международные стандарты аудита; нормативно-правовую базу регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан. 2) должен уметь использовать необходимую информацию для: организации аудиторской проверки активов предприятия; производства и реализации готовой			

продукции; организации аудита начисления дивидендов и ценных бумаг; организации аудита финансовых результатов, капиталов, резервов, кредитов и займов; организации и проведения аудита инвестиций; организации аудита состояния бухгалтерского учета и отчетности; составления финансовой отчетности и проведения аудита; применения национальных и международных стандартов аудита.

3) **должен иметь навыки:** составления плана и программы аудита; сбора аудиторских доказательств в процессе аудиторских проверок; составления договоров на проведение аудиторских проверок; оформления аудиторского отчета и заключения; организации внутреннего аудита и оформления аудиторского отчета внутреннего аудита;

Распределение часов предмета «Аудит» по темам и видам занятий

№	Название тем	Всего	Лек-ции	Прак. занятия (семинар)	Самост. работа
7-семестр					
1.	Предмет, объект, методы и взаимосвязь курса “Аудит” с другими предметами	10	4	4	2
2.	Правовые основы аудиторской деятельности в Республике Узбекистан	14	6	4	4
3.	Виды и формы аудиторских проверок	10	4	2	4
4.	Квалификационные требования и этика аудитора	16	6	4	6
5.	Существенность и риск в аудите	18	6	6	6
6.	Планирование аудиторской проверки	6	2	2	2
7.	Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля при аудиторской проверке	12	6	2	4
8.	Аудиторские доказательства	12	4	4	4
9.	Использование работы экспертов и данных других аудиторских фирм	8	2	2	4
10.	Заключительная стадия аудиторской проверки	14	4	4	6
11.	Аудит активов	26	16	2	8
12.	Аудит обязательств	12	12	-	-
Итого		158	72	36	50
8 семестр					
11.	Аудит активов	22	-	14	8
12.	Аудит обязательств	16	-	8	8
13.	Аудит собственного капитала предприятия	14	4	4	6
14.	Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов	26	10	8	8
15.	Основы внутреннего аудита	18	6	6	6
Итого		96	20	40	36
ВСЕГО		254	92	76	86

Для I семестра

Предмет, объект, методы и взаимосвязь курса “Аудит” с другими предметами.

Возникновение аудита. Сущность аудита и аудиторской деятельности. Система финансового контроля и аудита в Республике Узбекистан. Цели и задачи аудиторской деятельности. Этапы развития аудиторской деятельности. Различие между аудитом и бухгалтерским учетом. Различие между аудитом и ревизией. Предмет и объекты аудита. Методы аудита. Связь аудита с предметами «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Финансовый анализ»

Правовые основы организации аудиторской деятельности в Республике

Узбекистан. Правовые основы аудиторской деятельности в Республике Узбекистан и ее элементы. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и его значение. Постановление Кабинета Министров № 365 «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» и его значение. Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан, направления её деятельности. Палата Аудиторов Республики Узбекистан и её основные цели. Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан. Права, обязанности и ответственность аудиторских организаций.

Типы, виды и формы аудиторских проверок. Операционный аудит. Аудит на соответствие. Аудит финансовой отчетности. Внутренний и внешний аудит. Обязательная аудиторская проверка. Инициативная аудиторская проверка. Особенности аудиторской проверки по поручениям контролирующих или правоохранительных органов. Профессиональные услуги аудиторских организаций. Квалификационные требования и этика аудитора.

Профессиональные требования к профессии аудитора и лицензирование аудиторской деятельности. Выдача лицензии на аудиторскую деятельность, отказ в предоставлении лицензии, приостановление срока действия лицензии, прекращение действия лицензии, аннулирование лицензии. Кодекс профессиональной этики аудитора. Этика аудитора. Порядочность и объективность. Профессиональная компетентность. Конфиденциальность. Предоставление публичной информации. Отношения с другими аудиторами. Аудиторская организация и аудиторская независимость. Контроль качества работы аудитора. Первоначальный, текущий и последующий контроль.

Существенность и риск в аудите. Понятие существенности. Уровень существенности, его определение и применение в аудиторской деятельности. Порядок формирования системы основных показателей при определении уровня существенности. Порядок применения уровня существенности. Понятие аудиторского риска, компоненты аудиторского риска, его элементы и их оценка. Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском.

Планирование аудиторской проверки. Цели и задачи планирования аудиторской проверки. Этапы планирования аудита. Предварительное планирование аудита. Подготовка и составление общего плана аудита. Подготовка и составление программы аудита. Основные принципы планирования аудита. Принципы комплексности, непрерывности и оптимальности. Подготовка рабочей программы аудиторской проверки предприятия и составление договора на проведение аудиторской проверки.

Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля при аудиторской проверке. Изучение деятельности проверяемого хозяйствующего субъекта. Изучение формирования бухгалтерского учета. Организационная структура бухгалтерии предприятия. Изучение системы бухгалтерского учета. Изучение организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции. Изучение учетной политики предприятия и основные принципы организации бухгалтерского учета. Изучение системы внутреннего контроля предприятия. Процедуры контроля. Контрольная среда.

Аудиторские доказательства. Понятие аудиторского доказательства. Понятие аудиторского доказательства, их подготовка и предъявляемые требования к аудиторским доказательствам. Виды аудиторских доказательств. Источники аудиторских доказательств. Аудиторские процедуры и сбор аудиторских доказательств. Методы получения аудиторских доказательств. Рабочие документы аудиторской организации. Понятие аудиторской выборки. Методы аудиторской выборки. Формирование методики выборки, риски выборки и оценка итогов.

Использование работы эксперта и других аудиторских организаций. Понятие эксперта. Использование работы эксперта в качестве аудиторских доказательств и заключение эксперта. Подрядный договор по услугам эксперта. Заключение эксперта. Использование итогов работы других аудиторов. Основной аудитор. Другой аудитор. Процедуры основного аудитора. Требования к ответу основного аудитора. Ответственность основного и другого аудиторов.

Завершение аудиторской проверки. Обобщение и оценка итогов аудиторской проверки.

Аудиторский отчет и заключение. Структура аудиторского отчета. Ответственность за аудиторский отчет. Структура аудиторского заключения. Виды аудиторских заключений. Положительное аудиторское заключение. Отрицательное аудиторское заключение. Отказ от составления аудиторского заключения. Ответственность за аудиторское заключение.

Аудит активов. Аудит учета основных средств. Источники информации для проверки и ее основные направления. Аудит операций по наличию и сохранности основных средств. Аудит движения основных средств. Контроль начисления амортизации и определения износа основных фондов. Аудит ремонта основных средств. Аудит учета лизинговых операций. Аудит учета нематериальных активов. Цели, задачи и источники аудита нематериальных активов. Контроль по наличию и сохранности нематериальных активов. Аудит начисления амортизации по нематериальным активам. Аудит операций начисления амортизации по нематериальным активам. Аудит товарно-материальных запасов. Законодательные и нормативные документы методика проверки ТМЗ. Проверка состояния складского хозяйства и сохранности запасов. Контроль полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных запасов. Контроль использования материальных ресурсов в производстве. Проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций товарно-материальных запасов и отражение их результатов в учете. Аудит учета денежных средств. Цели проверки и источники информации аудита денежных средств. Проверка правильности и документального отражения операций с денежными средствами. Аудит учета денежных средств. Проверка законности операций с наличными денежными средствами. Проверка законности операций с безналичными денежными средствами. Аудит банковских операций. Аудит валютных операций. Проверка правильности и документального отражения валютных операций. Проверка законности валютных операций.

Аудит обязательств. Цели, задачи и источники аудита. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда и подотчетными лицами. Аудит расчетов с покупателями заказчиками. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками. Аудит расчетов по авансовым платежам. Аудит расчетов с бюджетом по налогам. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами. Аудит кредитов и займов.

Для II семестра

Аудит собственного капитала предприятия. Источники проведения аудита собственного капитала и его составляющие. Аудит учредительных документов. Проверка первичных документов и учетных регистров. Аудит формирования уставного капитала. Аудит добавленного капитала и резервного капитала. Аудит расчетов с учредителями.

Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов. Аудит цикла производства и реализации продукции. Цели задачи аудита цикла производства. Проверка состояния бухгалтерского учета производственных затрат и других расходов. Аудит вспомогательных и общепроизводственных затрат производства. Аудит расходов периода и расходов по финансовой деятельности. Аудиторская проверка цикла выпуска и реализации продукции. Аудит реализации продукции. Аудит цикла выпуска продукции. Аудит финансовых результатов. Цели аудита финансовых результатов. Задачи аудита финансовых результатов. Источники аудита финансовых результатов. Аудит формирования финансовых результатов. Аудит чрезвычайных прибылей и убытков. Аудит финансовой прибыли. Аудит использования прибыли. Аудит неиспользованной прибыли. Аудит финансовых результатов.

Основы внутреннего аудита. Регламентация внутреннего аудита. Организация службы внутреннего аудита. Планирование внутреннего аудита. Методы и приемы внутреннего аудита. Порядок проведения внутреннего аудита на отдельных участках учета. Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита.

Применяемые педагогические технологии:	Лекционные и практические занятия, самостоятельные работы (круглый стол, кейс-стадии, презентации решений ситуационных задач, интерактивные методы «деловые игры», «мозговой штурм», блиц - опрос)
Самостоятельная работа:	Подготовка групповых и индивидуальных презентации, «кейс-стадии», доклады и другие.

Консультации	Понедельник	14.00-16.00	Ауд.	
	Среда	10.00-16.00	Ауд.	
	Суббота	14.00-15.00	Ауд.	
Методы, критерии и порядок оценки знаний:				
Методы оценки	Экспресс-тест, письменная работа, устный опрос, самооценка участия в решении ситуационных задач и их презентаций и др.			
Критерии оценки	86-100 балл - «отлично»: Принятие решений и подведение итогов. Наличие творческого мышления. Умение самостоятельно мыслить. Умение применять полученные знания на практике. Понимание значения. Знание, пересказ. Умение представлять.			
	71-85 балл - «хорошо»: Умение самостоятельно мыслить. Умение применять полученные знания на практике. Понимание значения. Знание, пересказ. Умение представлять.			
	55-70 балл - «удовлетворительно»: Понимание значения. Знание, пересказ. Умение представлять.			
	0-54 балл - «неудовлетворительно»: Неимение четкого представления. Незнание.			
Процесс оценки	Виды рейтинговой оценки	Макс. балл	Время проведения	
	Текущий контроль:	35		
	Активное участие студента на лекционном занятии, регулярное ведение конспекта	6	В течении семестра	
	Своевременная сдача и качественное оформление самостоятельных работ (презентаций решений кейс-стади, эссе, реферат,и другие виды самостоятельных работ)	9		
	Активность студента на практических занятиях, правильный ответ на вопрос, практическое задание (задача, примеры)	20		
	Промежуточный контроль	35		
	Первый промежуточный контроль (проводится преподавателем по практическим занятиям)	15	7 неделя	
	Второй промежуточный контроль (проводится преподавателями по лекционным и практическим занятиями). Второй промежуточный контроль проводится в 2 этапа. Первый этап, 10-баллов- студент получает задания и сдает их. Второй этап 10-баллов, студенты делятся на небольшие группы (в каждой группе от 3 до 7 участников), каждой группе даются задания, решение которых защищают и представляют презентацию. Задания даются студентам в течение 2-3- недель. Деятельность групп оценивается с теоретической и практической значимостью, по взаимосвязи содержания в заключении, по креативному мышлению, по владению нормативными документами и по другим критериям. Каждый студент из группы оценивается одинаково от 0-10 баллов. Защита назначается графиком утвержденным, заведующим кафедрой и	20	17-неделя	

	проводится после занятий.		
	Итоговый контроль	30	20 неделя
	Письменная работа	30	
	ИТОГО	100	
Информационно-ресурсная база:			
Основная литература :	1. Gay, G. and Simnett, R. (2015), Auditing and Assurance Services in Australia, McGraw-Hill Australia , 6th Edition W F Messier Jr, S M Glover, and D F Prawitt (2006), Auditing and Assurance Services A systematic Approach, McGraw Hill Irwin, 4th Edition 2. Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg. Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit (with ACL CD) 10th Edition 3. Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. Auditing and Assurance Services with ACL Software CD (15th Edition) 15th Edition 4. Арабян, К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: Учебное пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ, 2010 — 551с. 5. Парушина Н.В., Кыштымова Е.А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок : учебное пособие 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ИД “Форум” : ИНФРА-М, 2015. — 560с		
Дополнительная литература:	1. Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: учебник. 2-е изд. и доп. – М.: «Альфа Пресс», 2010. – 672 с. 2. Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль. Учебник. – М.: Дело и Сервис, 2010. -224 с. 3. 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). 4. 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).		
Нормативно-правовые документы:	1. Закон Республики Узбекистан “Об аудиторской деятельности” (новая редакция от 26.05.2000). 2. Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете”. утвержден 30.08.1996. 3. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан (утв. от 29.08.1996 г. N 257-I с посл. изм. от 04.04.2006 г. N ЗРУ-28); 4. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (Утв. от 24.04.1997 г. N 396-I, с посл. изм. от 27.12.2005 г. N ЗРУ-17); 5. 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. 6. Указ Президента республики Узбекистан от 24 апреля 2015 г.ю № УП-4720 «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах». (Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2015 г., № 17, ст.204). 7. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № ПП-615. от 22.09.2000 г. № 365 «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок». 8. Положение об аудиторских организациях. Приложение к Постановлению Президента Республики Узбекистан от 4.04.2007 г. N ПП-615. 9. Положение о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на		

	осуществление аудиторской деятельности. Приложение №3 к Постановлению КМ РУз от 22.09.2000г. № 365. 10. Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора (Зарегистрировано МЮ 13.10.2000 г. N 977, утверждено МФ 25.09.2000 г. N 68) 11. Положение о подготовке и сертификации аудиторов. №17-17/534, 28.08.2000. 12. Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях. Приложение к Постановлению КМ РУз от 16.10.2006г. №215. 13. Постановление Министерства финансов Республики Узбекистан и Департамента по борьбе с налоговыми, валютными преступлениями и легализацией преступных доходов при генеральной прокуратуре Республики Узбекистан «Об утверждении правил внутреннего контроля по противодействию легализации доходов, полученных от преступной деятельности и финансированию терроризма для аудиторских организаций». (Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2009 г., № 45, ст. 493; 2010 г., № 22, ст. 177; 2015 г., № 15, ст. 191). [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 3 ноября 2009 г. Регистрационный № 2035] 14. Приказ Министра Финансов РУз от 01.08.2007 г. №73 «Об утверждении Положения об аттестации руководителей аудиторских организаций». Зарегистрировано Министерством Юстиции РУз 03.09.2007 г. №1709. 15. 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) 16. 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) 17. Кодекс профессиональной этики аудиторов 18. Национальные стандарты аудита (НСАД) Республики Узбекистан.
Научные журналы:	“Экономическое обозрение”, “Иқтисодиёт ва таълим”, “Человек и труд”, “Управление персоналом”, “Вопросы экономики”, «Молия» (ТФИ).
Периодические издания:	“Народное слово”, “Карьера”, «Налоговые и таможенные вести».
Статистические издания:	1. Статистический ежегодник регионов Узбекистана. 2014. –Т.: Госкомстат Узбекистана. 2015. - 130 стр. 2. Статистическое обозрение Узбекистана. 2008-2015. 3. Узбекистан в цифрах. 2014. – Т.:, Госкомстат Узбекистана 2015. – 188 стр.
Интернет ресурсы:	1. http://www.gov.uz 2. http://www.stat.uz 3. http://www.lex.uz 4. http://www.ilo.org 5. www.ziyonet.uz 6. www.iacc.org.uk 7. www.aicpa.org 8. www.gaap.ru 9. www.auditinfo.ru 10. www.Naaa.uz

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

Зарегистрировано
учебно-методическим управлением
№ _____
от «02» Июнь 2015 года

«УТВЕРЖДЕНО»
Решением Совета института
(№ 1 от «28» августа 2015 года)



РАБОЧАЯ УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА
по дисциплине
«АУДИТ»

Высшее образование

Сфера знания:

200000- Социальная сфера, экономика и
право.

Сфера образования: 230000 – Экономика.

Направления: 5230900-Бухгалтерский учет и аудит (по отраслям).

Ташкент – 2016

Рабочая программа разработана на основе учебных, рабочих учебных планов и учебных программ.

Составитель: Шаякубов Ш.К. – канд.экон.наук, доцент кафедры

«Аудит» ТФИ

Рецензенты:

Ильхамов Ш. – канд.экон.наук., доцент кафедры “Экономического анализа и аудита” ТГЭУ.

Кузиев И. - канд.экон.наук, доцент, заведующий кафедрой ”Аудит” ТФИ.

Рабочая программа обсуждена на кафедре «Аудит» (протокол № от 2015г.) и рекомендована к обсуждению на Совете факультета Учет и аудит Ташкентского финансового института

Заведующий кафедрой

И.Кузиев

Рабочая программа обсуждена на Совете факультета «Учет и аудит» (протокол № 2015) и рекомендована к использованию.

**Декан факультета
К.Каримова**

Согласовано:

Проректор по учебной работе

О.Ортиков

1. ВВЕДЕНИЕ

1.1. Цели и задачи предмета

Цели преподавания дисциплины «Аудит». Аудит — это совокупность организационных, методологических, методических приемов и способов независимой объективной проверки бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций. Главная цель дисциплины «Аудит» — научить студентов навыками организации и проведения аудиторской проверки, а также приобретения навыков в работе с законодательно-нормативной документацией и умения использовать различные методы аудиторской проверки.

Постоянное совершенствование законодательно-нормативной базы и методов аудита, усиление требований со стороны государства и пользователей к качеству аудиторских услуг требует регулярного изменения учебных материалов, предназначенных для подготовки специалистов.

Задачами предмета является формирование у студентов представления, формирования навыков и знаний об аудите финансовой отчетности, методологических подходах аудита, значении международных и национальных стандартов аудита финансовой отчетности. Данная дисциплина позволяет будущим специалистам применить на практике полученные теоретические и практические знания в области организации и проведения аудиторских проверок.

1.2. Требования к получению квалификации, знаний и навыков

По окончании изучения дисциплины «Аудит» студент должен иметь представление и обладать навыками в следующих сферах:

- в области законодательно-нормативных документов, регламентирующих организацию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан;
- о формах и видах аудиторских проверок;
- о квалификационных требованиях к аудиторам и этике аудитора;
- о существенности и риске в аудите;
- о планировании аудиторской проверки;
- о методах сбора аудиторских доказательств;
- о методах и способах осуществления аудиторских процедур, применяемых при аудите активов, обязательств, собственного капитала предприятия, доходов и расходов, а так же финансовых результатов;
- о методологии внутреннего аудита;
- о правилах обобщения, оценки и оформления результатов аудита.

1.3. Взаимосвязь дисциплины с дисциплинами учебного плана

Данная дисциплина взаимосвязана со всеми экономическими дисциплинами, указанными в Государственных образовательных стандартах бакалавриатуры по экономическим направлениям.

1.4. Новые педагогические технологии, применяемые в преподавании дисциплины, и их содержание

Методы и средства, рекомендуемые для наглядного представления изучаемого материала **на лекционных занятиях** по дисциплине «Аудит »:

Таблица Инсерт:

- обеспечивает систематизацию информации, полученной во время самостоятельного чтения, прослушивания лекции;
- способствует формированию способности увязывать ранее освоенную информацию с

новой.

Кластер (Кластер – пучок, связка):

- способ составления карты информации – сбора идей вокруг какого-либо основного фактора для фокусирования и определения смысла всей конструкции.

Категориальная таблица:

Категория – признак (общий), отражающий существенные свойства и отношения.

- обеспечивает объединение полученной информации на основе выделенных признаков;

- развивает системное мышление, умение структурировать и систематизировать информацию.

Концептуальная таблица:

- обеспечивает сравнение изучаемых явлений, понятий, взглядов, тем и пр. по двум и более аспектам.

Таблица З/Х/У (Знаем, Хотим узнать, Узнали):

- позволяет провести исследовательскую работу по тексту, теме, разделу;

- развивает системное мышление, навыки анализа и структурирования.

Т-схема:

- универсальный графический органайзер для записи двойных (да/нет, за/против) или сравнения 2-х аспектов одной концепции/ информации;

- развивает навыки критического мышления.

Таблица SWAT-анализа:

- средство анализа и оценки состояния ресурсов организации. Подобный анализ используется для изучения общего состояния организации, решения проблем или при оценке проектов;

- развивает навыки системного мышления, структурирования, анализа и синтеза.

Метод проектов:

Идея или мысль, воплощенные в форме изложения, описания проекта, определенных расчетов, схем и других подобных работ, необходимых для планирования реализации работ в будущем.

Методы и средства, рекомендуемые для наглядного представления изучаемого материала **на практических занятиях** по дисциплине «Аудит»:

Мозговой штурм:

Во время использования этого метода вся группа решает поставленные вопросы, проблемы и задачи. В учебном процессе этот метод способствует вовлечению в процесс обсуждения всех студентов, формированию новых идей и их обсуждения с другими членами группы.

Дискуссия:

Обсуждение какого-либо спорного вопроса, выяснение истины и принятие правильного решения всеми желающими высказать собственную точку зрения.

Дебаты:

Обмен мнениями двух сторон с четкой организацией выслушивания.

Техника Пинборд:

Позволяет провести систематизацию и группировку идей по поводу решения проблемы, выработать коллективно единую или полярную позицию.

Техника Дельфи:

Позволяет коллективно оценить и выбрать лучший из вариантов решения проблемы

Техника 6-6:

Позволяет оценить и выбрать лучший из коллективно сформулированных вариантов решения поставленной проблемы, а затем сгруппировать их по определенным признакам, согласно определенному алгоритму действий.

Кейс студии:

Метод обучения, основанный на проблемно-ситуационном анализе конкретной

ситуации, ориентирующей студентов на формулирование проблемы и поиск вариантов целесообразного ее решения.

Также на практических занятиях по дисциплине «Аудит» предлагается использование компьютерные программы (Microsoft Excel, Microsoft PowerPoint, Web Trust, SYS Trust, программа комплексного аудита «Аудит-ХР»), слайдов, мультимедийных технологий, сайтов и систем Интернета и других источников.

Студентам для усвоения данной дисциплины рекомендуется использование имеющейся учебной литературы, электронных учебников, сборников тестов и других источников.

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ВЫДЕЛЕННЫХ ЧАСОВ КУРСА «АУДИТ» ПО ТЕМАМ И ВИДАМ ЗАНЯТИЙ

№	Названия тем предмета	Всего часов	В том числе		
			Лекции	Практические занятия	Самостоятельное образование
Осенний семестр					
1.	Предмет, объект, методы и взаимосвязь курса “Аудит” с другими предметами	10	4	4	2
2.	Правовые основы аудиторской деятельности в Республике Узбекистан	14	6	4	4
3.	Виды и формы аудиторских проверок	10	4	2	4
4.	Квалификационные требования и этика аудитора	16	6	4	6
5.	Существенность и риск в аудите	18	6	6	6
6.	Планирование аудиторской проверки	6	2	2	2
7.	Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля при аудиторской проверке	12	6	2	4
8.	Аудиторские доказательства	12	4	4	4
9.	Использование работы экспертов и данных других аудиторских фирм	8	2	2	4
10.	Заключительная стадия аудиторской проверки	14	4	4	6
11.	Аудит активов	26	16	2	8
12.	Аудит обязательств	12	12	-	-
	Итого	158	72	36	50
Весенний семестр					
11.	Аудит активов	22	-	14	8
12.	Аудит обязательств	16	-	8	8
13.	Аудит собственного капитала предприятия	14	4	4	6
14.	Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов	26	10	8	8
15.	Основы внутреннего аудита	18	6	6	6
	Итого	96	20	40	36
	ВСЕГО	254	92	76	86

2.СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНЫХ МАТЕРИАЛОВ

2.1.ЛЕКЦИОННЫЕ ЗАНЯТИЯ

2.1.1. Предмет, объект, методы курса “Аудит” и его взаимосвязь с другими предметами

Возникновение аудита. Сущность аудита и аудиторской деятельности. *Введение в аудиторскую профессию.* Система финансового контроля и аудита в Республике Узбекистан.

Цели и задачи аудиторской деятельности. Этапы развития аудиторской деятельности. Различие между аудитом и бухгалтерским учетом. Различие между аудитом и ревизией

Предмет и объекты аудита. Методы аудита. Связь аудита с предметами «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Финансовый анализ»

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A4, A6, Қ11, Қ12]

2.1.2. Правовые основы организации аудиторской деятельности в Республике Узбекистан

Правовые основы аудиторской деятельности в Республике Узбекистан и ее элементы. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и его значение. Постановление Кабинета Министров № 365 «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» и его значение. Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан, направления её деятельности. *Основополагающие принципы, лежащие в основе стандартов аудита.* Палата Аудиторов Республики Узбекистан и её основные цели. Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан. Права, обязанности и ответственность аудиторских организаций.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[[A1, A3, A8, A10, Қ13, Қ14, Қ15]

2.1.3. Виды и формы и аудиторских проверок

Обязательная и инициативная форма аудита. Особенности организации аудиторской проверки по инициативе контролирующих или правоохранительных органов. Подтверждающий аудит. Аудит финансовой отчетности. Операционный аудит. Внешний и внутренний аудит. Профессиональные услуги аудиторских организаций.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A2, A9, A10, Қ11, Қ13, Қ15]

2.1.4. Квалификационные требования и этика аудитора

Контроль уровня профессионализма аудиторов и лицензирование аудиторской деятельности. Порядок выдачи лицензий. Основания и порядок приостановления, прекращения действия, аннулирования и восстановления лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью. Этический кодекс аудита. Этика аудитора. Честность и объективность. Профессиональная компетентность. Ответственность перед коллегами.

Контроль качества работы аудитора. Предварительный, текущий и последующий контроль. *Навыки аудиторской группы и качества аудита.*

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A2, A4, A6, Қ12, Қ13, Қ14, Қ15]

2.1. 5: Существенность и риск в аудите

Понятие существенности. Составление предварительного суждения о существенности. Предварительное суждения о существенности по сегментам (допустимая ошибка). Исчисление ошибки и сопоставление с предварительной оценкой. Приемлемый аудиторский риск. Внутрихозяйственный риск.

Риск контроля. Риск необнаружения. Применение модели аудиторского риска по сегментам. *Оценка факторов, влияющих на неотъемлемого риска*

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A2, A3, A8, A9, К11, К15]

2.1.6: Планирование аудиторской проверки

Цели и задачи планирования аудиторской проверки. Предварительный этап планирования. Содержание общего плана и программы проведения аудита. Подготовка общего плана проведения аудиторской проверки. Подготовка программы аудита. Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A4, К11, К12, К13]

2.1.7. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля при аудиторской проверке

Ознакомление с бизнесом клиента. Изучение организации бухгалтерского учета на предприятии. Учетная система и контрольные процедуры. Учетная политика предприятия. Система внутрихозяйственного контроля и оценка риска контроля. Тестирование контрольных моментов. Проверка системы внутрихозяйственного контроля. *Компоненты и принципы внутреннего контроля.*

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A2, A3, A7, К14, К15]

2.1.8. Аудиторские доказательства

Аудиторские доказательства. Виды аудиторских доказательств. Источники доказательств. Внешние подтверждения. Первичные подтверждения начальное сальдо. Аналитические процедуры. Рабочая документация аудитора.

Понятие выборки методы аудиторских выборок. Представительные выборки. Статистические и не статистические методы. Случайный отбор. Невероятный отбор. Систематическая выборка. Риски выборок и оценка их результатов. *Цели выборки и риски, связанные с выборкой.*

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A5, К11, К13, К15]

2.1.9. Использование работы экспертов и данных других аудиторских фирм

Цели и объем работы эксперта. Описание конкретных вопросов. Конфиденциальность информации хозяйствующего субъекта. Сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе. Форма и содержание заключения эксперта. Оформление результатов проведенной работы. Сведения, включенные в заключение эксперта.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A4, A5, A6, A7, К13, К15]

2.1.10: Заключительная стадия аудиторской проверки

Порядок подготовки аудиторского заключения. Структура и содержание аудиторского заключения. Виды и характеристика аудиторских заключений. Стандартное аудиторское заключение. События, произошедшие после даты составления отчетности. Заявления, имеющие отрицательные формулировки.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A2, A3, A4, К11, К12, К13]

2.1.11: Аудит активов

11.1. Аудит учета основных средств.

Источники информации для проверки и ее основные направления. Аудит операций по наличию и сохранности основных средств. Аудит движения основных средств. Контроль начисления амортизации и определения износа основных фондов. Аудит ремонта основных средств. Аудит учета лизинговых операций.

11.2. Аудит учета нематериальных активов.

Цели, задачи и источники аудита нематериальных активов. Контроль по наличию и сохранности нематериальных активов. Аудит начисления амортизации по нематериальным активам. Аудит операций начисления амортизации нематериальным активам.

11.3. Аудит товарно-материальных запасов

Законодательные и нормативные документы методика проверки ТМЗ. Проверка состояния складского хозяйства и сохранности запасов. Контроль полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных запасов. Контроль использования материальных ресурсов в производстве. Проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций товарно-материальных запасов и отражение их результатов в учете.

11.4. Аудит учета денежных средств

Цели проверки и источники информации аудита денежных средств.

Проверка правильности и документального отражения операций с денежными средствами. Аудит учета денежных средств. Проверка законности операций с наличными денежными средствами. Проверка законности операций с безналичными денежными средствами. Аудит банковских операций. Аудит валютных операций. Проверка правильности и документального отражения валютных операций. Проверка законности валютных операций.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A6, A7, A8, A9, К12, К14, К15]

Тема 2.1.12. Аудит обязательств

Цели, задачи и источники аудита. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда и подотчетными лицами. Аудит расчетов с покупателями заказчиками. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками. Аудит расчетов по авансовым платежам. Аудит расчетов с бюджетом по налогам. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами. Аудит кредитов и займов.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A2, A4, A6, К11, К15]

2.1.13. Аудит собственного капитала предприятия

Источники проведения аудита собственного капитала и его составляющие. Аудит учредительных документов. Проверка первичных документов и учетных регистров. Аудит формирования уставного капитала. Аудит добавленного капитала и резервного капитала.

Аудит расчетов с учредителями.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A8, A9, A10, K11, K15]

2.1.14. Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов

14.1. Аудит цикла производства и реализации продукции

Цели задачи аудита цикла производства. Проверка состояния бухгалтерского учета производственных затрат и других расходов. Аудит вспомогательных и общепроизводственных затрат производства. Аудит расходов периода и расходов по финансовой деятельности. Аудиторская проверка цикла выпуска и реализации продукции. Аудит реализации продукции. Аудит цикла выпуска продукции

14.2. Аудит финансовых результатов.

Цели аудита финансовых результатов. Задачи аудита финансовых результатов. Источники аудита финансовых результатов. Аудит формирования финансовых результатов. Аудит чрезвычайных прибылей и убытков. Аудит финансовой прибыли. Аудит использования прибыли. Аудит неиспользованной прибыли. Аудит финансовых результатов

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A7, A9, A10, K12, K13]

2.1.15. Основы внутреннего аудита

Регламентация внутреннего аудита. Организация службы внутреннего аудита. Планирование внутреннего аудита. Методы и приемы внутреннего аудита. Порядок проведения внутреннего аудита на отдельных участках учета. Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A4, A5, A7, K11, K14, K15]

2.2. УКАЗАНИЯ ПО ОРГАНИЗАЦИИ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

2.2.1. Предмет, объект, методы курса “Аудит” и его взаимосвязь с другими предметами

Возникновение аудита. Сущность аудита и аудиторской деятельности.

Система финансового контроля и аудита в Республике Узбекистан.

Цели и задачи аудиторской деятельности. Этапы развития аудиторской деятельности. Различие между аудитом и бухгалтерским учетом. Различие между аудитом и ревизией

Предмет и объекты аудита. Методы аудита. Связь аудита с предметами «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Финансовый анализ»

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A4, A6, K11, K12]

2.2.2. Правовые основы организации аудиторской деятельности в Республике Узбекистан

Правовые основы аудиторской деятельности в Республике Узбекистан и ее элементы. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и его значение. Постановление Кабинета Министров № 365 «Совершенствование аудиторской деятельности и повышения качества проверок» и её значение. Национальная ассоциация

бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан, направления её деятельности. Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан. Права, обязанности и ответственность аудиторских организаций.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A3, A8, A10, K13, K14, K15]

2.2.3. Виды и формы и аудиторских проверок

Обязательная и инициативная форма аудита. Особенности организации аудиторской проверки по инициативе контролирующих или правоохранительных органов. Подтверждающий аудит. Аудит финансовой отчетности. Операционный аудит. Внешний и внутренний аудит. Профессиональные услуги аудиторских организаций.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A2, A9, A10, K11, K13, K15]

2.2. 4. Квалификационные требования и этика аудитора

Контроль уровня профессионализма аудиторов и лицензирование аудиторской деятельности. Порядок выдачи лицензий. Основания и порядок приостановления, прекращения действия, аннулирования и восстановления лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью. Этический кодекс аудита. Этика аудитора. Честность и объективность. Профессиональная компетентность. Ответственность перед коллегами.

Контроль качества работы аудитора. Предварительный, текущий и последующий контроль.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A2, A4, A6, K12, K13, K14, K15]

2.2.5: Существенность и риск в аудите

Составление предварительного суждения о существенности.

Предварительное суждения о существенности по сегментам (допустимая ошибка). Исчисление ошибки и сопоставление с предварительной оценкой. Приемлемый аудиторский риск. Внутрихозяйственный риск.

Риск контроля. Риск не обнаружения. Применение модели аудиторского риска по сегментам.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A2, A3, A8, A9, K11, K15]

2.2.6: Планирование аудиторской проверки

Цели и задачи планирования аудиторской проверки. Предварительный этап планирования. Содержание общего плана и программы проведения аудита. Подготовка общего плана проведения аудиторской проверки. Подготовка программы аудита. Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[A1, A4, K11, K12, K13]

2.2.7. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля при аудиторской проверке

Ознакомление с бизнесом клиента. Изучение организации бухгалтерского учета на предприятии. Учетная система и контрольные процедуры. Учетная политика предприятия.

Система внутривозвратного контроля и оценка риска контроля. Тестирование контрольных моментов. Проверка системы внутривозвратного контроля

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А1, А2, А3, А7, К14, К15]

2.2.8. Аудиторские доказательства

Аудиторские доказательства. Виды аудиторских доказательств. Источники доказательств. Внешние подтверждения. Первичные подтверждения начальное сальдо. Аналитические процедуры. Рабочая документация аудитора.

Понятие выборки методы аудиторских выборок. Представительные выборки. Статистические и не статистические методы. Случайный отбор. Невероятный отбор. Систематическая выборка. Риски выборок и оценка их результатов.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А1, А5, К11, К13, К15]

2.2.9. Использование работы экспертов и данных других аудиторских фирм

Цели и объем работы эксперта. Описание конкретных вопросов. Конфиденциальность информации хозяйствующего субъекта. Сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе. Форма и содержание заключения эксперта. Оформление результатов проведенной работы. Сведения, включенные в заключение эксперта.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А4, А5, А6, А7, К13, К15]

2.2.10: Заключительная стадия аудиторской проверки

Порядок подготовки аудиторского заключения. Структура и содержание аудиторского заключения. Виды и характеристика аудиторских заключений. Стандартное аудиторское заключение. События, произошедшие после даты составления отчетности. Заявления, имеющие отрицательные формулировки.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А2, А3, А4, К11, К12, К13]

2.2.11: Аудит активов

11.1. Аудит учета основных средств.

Источники информации для проверки и ее основные направления. Аудит операций по наличию и сохранности основных средств. Аудит движения основных средств. Контроль начисления амортизации и определения износа основных фондов. Аудит ремонта основных средств. Аудит учета лизинговых операций.

11.2. Аудит учета нематериальных активов.

Цели, задачи и источники аудита нематериальных активов. Контроль по наличию и сохранности нематериальных активов. Аудит начисления амортизации по нематериальным активам. Аудит операций начисления амортизации нематериальным активам.

11.3. Аудит товарно-материальных запасов

Законодательные и нормативные документы методика проверки ТМЗ. Проверка состояния складского хозяйства и сохранности запасов. Контроль полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных запасов. Контроль использования материальных ресурсов в производстве. Проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций товарно-материальных запасов и отражение их результатов в учете.

11.4. Аудит учета денежных средств

Цели проверки и источники информации аудита денежных средств.

Проверка правильности и документального отражения операций с денежными средствами. Аудит учета денежных средств. Проверка законности операций с наличными денежными средствами. Проверка законности операций с безналичными денежными средствами. Аудит банковских операций. Аудит валютных операций. Проверка правильности и документального отражения валютных операций. Проверка законности валютных операций.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А6, А7, А8, А9, К12, К14, К15]

2.2.12. Аудит обязательств

Цели, задачи и источники аудита. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда и подотчетными лицами. Аудит расчетов с покупателями заказчиками. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками. Аудит расчетов по авансовым платежам. Аудит расчетов с бюджетом по налогам. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами. Аудит кредитов и займов.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А2, А4, А6, К11, К15]

2.2.13. Аудит собственного капитала предприятия

Источники проведения аудита собственного капитала и его составляющие. Аудит учредительных документов. Проверка первичных документов и учетных регистров. Аудит формирования уставного капитала. Аудит добавленного капитала и резервного капитала. Аудит расчетов с учредителями.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А8, А9, А10, К11, К15]

2.2.14. Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов

14.1. Аудит цикла производства и реализации продукции

Цели задачи аудита цикла производства. Проверка состояния бухгалтерского учета производственных затрат и других расходов. Аудит вспомогательных и общепроизводственных затрат производства. Аудит расходов периода и расходов по финансовой деятельности. Аудиторская проверка цикла выпуска и реализации продукции. Аудит реализации продукции. Аудит цикла выпуска продукции

14.2. Аудит финансовых результатов.

Цели аудита финансовых результатов. Задачи аудита финансовых результатов. Источники аудита финансовых результатов. Аудит формирования финансовых результатов. Аудит чрезвычайных прибылей и убытков. Аудит финансовой прибыли. Аудит использования прибыли. Аудит неиспользованной прибыли. Аудит финансовых результатов

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

[А7, А9, А10, К12, К13]

2.2.15. Основы внутреннего аудита

Регламентация внутреннего аудита. Организация службы внутреннего аудита. Планирование внутреннего аудита. Методы и приемы внутреннего аудита. Порядок проведения внутреннего аудита на отдельных участках учета. Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита.

Применяемые учебные технологии: кластер, таблицы степени, таблицы концептуальных основ, дискуссия, программа комплексной аудит «Аудит- ХР».

3. ФОРМА И СОДЕРЖАНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

Самостоятельная работа предусматривает дополнительное изучение вопросов, рассматриваемых на лекционных занятиях. На каждую тему, вынесенную для самостоятельного изучения, со стороны студентов к каждому практическому занятию готовится презентация, с детальным обсуждением темы всей группой. Цель самостоятельного обучения – расширение, детализация, укрепление и обобщение знаний полученных во время лекционных занятий. Самостоятельное обучение организуется во взаимосвязи с выполнением курсовой работы. Ниже приводится тематика самостоятельной работы.

Распределение тем самостоятельного обучения по предмету «Аудит»

Темы самостоятельного обучения	Разделы и темы относительно самостоятельного обучения	Задания и рекомендации по выполнению	
1. Предмет, объект, методы и взаимосвязь курса “Аудит” с другими предметами	Сущность, цели и задачи аудита	Подготовка проекта и слайдов	Презентация на практических занятиях
2. Правовые основы аудиторской деятельности в Республике Узбекистан	Нормативные документы по аудиторской деятельности	Подготовка проекта и слайдов	В ходе изучения темы на лекции и презентация на практических занятиях
3. Виды и формы аудиторских проверок	Этапы аудиторской проверки	Презентация и подготовка слайдов	Презентация на практических занятиях
4. Квалификационные требования и этика аудитора	Сертификация аудиторов и лицензирование аудиторских организаций	Подготовка проекта и слайдов	Презентация на практических занятиях
5. Существенность и риск в аудите	Методы определения существенности	Презентация и подготовка слайдов	Презентация на практических занятиях
6. Планирование аудиторской проверки	Составление плана и программы аудита	Подготовка проекта и слайдов	В ходе изучения темы на лекции и презентация на практических занятиях
7. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля при аудиторской проверке	Порядок оценки внутрихозяйственного контроля	Презентация и подготовка слайдов	Презентация на практических занятиях
8. Аудиторские доказательства	Порядок получения аудиторских доказательств	Презентация и подготовка слайдов	Презентация на практических занятиях

9.Использование работы экспертов и данных других аудиторских фирм	Использование работы экспертов при аудиторской проверке	Подготовка проекта и слайдов	Презентация на практических занятиях
10.Заключительная стадия аудиторской проверки	Составление аудиторского заключения	Презентация и подготовка слайдов	В ходе изучения темы на лекции и презентация на практических занятиях
11.Аудит активов	Организация аудита активов	Презентация и подготовка слайдов	Презентация на практических занятиях
12.Аудит обязательств	Организация аудита обязательств	Подготовка проекта и слайдов	На семинарских занятиях
13.Аудит собственного капитала предприятия	Особенности аудита собственного капитала	Презентация и подготовка слайдов	В ходе изучения темы на лекции и презентация на практических занятиях
14.Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов	Методика аудита доходов и расходов	Подготовка проекта и слайдов	На семинарских занятиях
15.Основы внутреннего аудита	Особенности организации внутреннего аудита	Презентация и подготовка слайдов	На семинарских занятиях

3.1. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КУРСОВОЙ РАБОТЫ

Одним из наиболее ответственных и содержательных видов самостоятельной работы студентов является выполнение курсовой работы. Она является одной из завершающих этапов изучения дисциплины «Аудит».

Цель курсовой работы:

- закрепление теоретических знаний студентов путем углубленной разработки определенной темы курса или отдельной проблемы,
- привитие студентам навыков самостоятельной работы по проведению аудита на базе использования общетеоретических утверждений, методов и процедур аудита путем обобщения и анализа источников аудита: первичных документов, используемых учетных регистров, форм финансовой и налоговой отчетности;
- составление рабочих документов аудита, общего плана и программы по выбранному направлению, анализ и понимание системы внутреннего контроля, определение существенности и рисков и формирования аудиторского суждения;
- анализ полученных рабочих и других документов, формирование аудиторского мнения и составления аудиторского отчета;
- проверка подготовленности студентов к проведению самостоятельных научно-исследовательских работ, изыскания путей решения проблем внутреннего аудита, организации учета и контроля на предприятии.

К курсовым работам предъявляются следующие требования:

1. Теоретические вопросы курсовой работы необходимо увязать с законодательством Республики Узбекистан и национальными стандартами аудита.
2. Изложение полученных знаний и результатов проделанной работы должно быть грамотным, четким и логически последовательным.

3. Правильное оформление списка литературы курсовой работы.

Подготовка и написание курсовой работы охватывает следующие этапы:

- выбор темы из числа рекомендуемых кафедрой аудита;
- ознакомление с литературой по избранной теме;
- составление плана и согласование его с руководителем, назначенным кафедрой;
- написание курсовой работы;
- защита курсовой работы.

Список тем курсовых работ по предмету «Аудит»

1. Возникновение и развитие аудита
2. Особенности развития и организации аудиторской деятельности в Республике Узбекистан.
3. Основные этапы становления и развития аудита в Узбекистан.
4. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан.
5. Структура и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность в Республике Узбекистан.
6. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в Республике Узбекистан.
7. Лицензирование аудиторской деятельности в Республике Узбекистан.
8. Права, обязанности и ответственность аудиторов.
9. Права, обязанности и ответственность проверяемых экономических субъектов.
10. Конфиденциальность аудита и контроль за финансовым состоянием организации.
11. Профессиональный кодекс этики поведения аудиторов.
12. Международные стандарты аудиторской деятельности.
13. Роль стандартов аудиторской деятельности в обеспечении качества аудита.
14. Письмо-обязательство аудитора, условие его подготовки.
15. Планирование аудита, его назначение и принципы.
16. Разработка предварительного и общего плана аудита.
17. Составление аудиторской программы и разработка конкретных аудиторских процедур.
18. Этапы аудиторской проверки.
19. Существенность и использование его в проведение аудиторских проверок.
20. Аудиторский риск и его использование в аудиторской деятельности.
21. Виды аудиторского риска.
22. Методы и критерии аудиторской выборки.
23. Внутренний контроль и консолидированная отчетность.
24. Рабочие документы аудитора.
25. Методы и порядок сбора информации.
26. Применение аналитические процедуры.
27. Классификация аудиторских доказательств.
28. Контроль качества выполнения аудиторских процедур.
29. Структура аудиторского заключения.
30. Письменная информация аудитора руководству.
31. Виды аудиторского заключения.
32. Составление аудиторского отчета.
33. Аудит учетной политики предприятия.
34. Аудиторская оценка и проверка системы внутреннего контроля.
35. Аудит уставного капитала и расчетов с учредителями.
36. Аудит кассы и кассовых операций.
37. Аудит операций по расчетному счету.
38. Аудит сохранности и учета основных средств.

39. Аудит сохранности и учета производственных запасов.
40. Аудит расчетов с подотчетными лицами.
41. Аудит учета лизинговых операций.
42. Аудит учета расчетов по оплате труда.
43. Аудит учета затрат на производство продукции.
44. Аудит реализации продукции.
45. Аудит учета налогов и платежей.
46. Аудит расчетных операций.
47. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками.
48. Аудит кредитов и займов.
49. Аудит валютных операций.
50. Аудит расчетов с бюджетом.
51. Использование работы эксперта.
52. Аудит нематериальных активов.
53. Аудит финансовых инвестиций.
54. Аудит финансовых результатов

4. СИСТЕМА КРИТЕРИЕВ ОЦЕНОК ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

4.1. Таблица рейтингового контроля
Таблица контроля рейтинга по предмету на семестр*
для VII семестра

Виды рейтинг ового контрол я	Недели семестра																			Аттес тац ия	Аттес тац ия	Баллы	Минимал ный балл
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18					
ТК	0-4			0-4			0-5			0-5			0-5			0-5					0-28	39	
ПК	0-21									0-21											0-42		
Σ (ТК+ПК)	0-70																				0-70		
ИК																			0-30	0-30	0		
Жами																					0-100	55	

для VIII семестра

Виды рейтингового Контроля	Недели семестра											Аггеста	Баллар	итиним альный
	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32				
ТК	0-14				0-14			0-14				0-42	39	
ПК	0-14					0-14						0-28		
Σ (ТК+ПК)	0-70												0-70	
ИК												0-		

												30	
Жами												0-100	55

Примечание: Недели семестра определяются по направлению специальности и могут иметь расхождения

4.2. Критерии оценок по Текущему Контролю (ТК)

При текущем контроле по усвоению практических занятий в разрезе семестров, как приведено вышестоящей таблице на каждом занятии относительно усвоения каждым студентом на основе критериев установлено для осеннего семестра от 0 – 4 баллов для первых шести недель и от 0 - 5 баллов на каждые последние 12 недель семестра и итого от 0 – 28 баллов, для весеннего семестра от 0 – 14 баллов на каждую неделю и итого от 0- 42 баллов, при минимальном отборочном балле до 39.

4.3. Критерии оценки по промежуточному контролю

Промежуточный контроль проводится 2 раза в каждом семестре на основе материалов лекционных занятий. По промежуточному контролю студент может набрать всего от 0-42 в 7 семестре от 0 - 21 баллов дважды, и от 0 - 14 баллов в 8 семестре, и всего от 0 – 28 баллов. Контроль успеваемости по пройденным темам курса может быть проведен в различных формах по усмотрению кафедры.

4.4.Совокупность (Σ (ТК+ПК) критериев оценок

Σ (ТК+ПК) до 0-70 баллов определяется по следующим критериям:

Критерии оценок	Баллы рейтинга		Σ (ТК+ПК)
	ТК	ПК	
Умение вести дискуссию по темам «Аудит финансовой отчетности» , творческий подход к анализу материалов, способность четко формулировать свои мысли, знание, рассказывать, иметь представление	30-35	30-35	60-70
Самостоятельный подход к анализу материалов, практическое применение, объяснение сущности, знание, рассказывать, иметь представление	25-29	25-29	50-69
Объяснение сущности, знание, рассказывать, иметь представление	20(19)-24	20-24	39-49
Не имеет чёткого представления по пройденным темам «Аудит», незнание предмета	0-19	0-19	0-38

4.5.Критерии оценок Итогового Контроля (ИК)

Если ИК проводится устно оценивается до 0-30 баллов и распределяется по следующим критериям:

Критерии оценок по ИК	ИК
Имеет глубокие знания по предмету «Аудит », имеет представление по каждой теме. Умеет принимать решения по теоретическим и практическим аспектам аудиторской деятельности, понимает их сущность и может применять их практически, представляет способности четкого формулирования своих мыслей.	60-70
Имеет знания по каждой теме «Аудит». Имеет представление по каждому теоретическому и практическому вопросу тем предмета, знает сущность и может применять практически, может формулировать свои мысли.	50-69
Имеет удовлетворительные знания по каждой теме «Аудит». Может формулировать свои мысли, может объяснить сущность предмета, имеет представление о методах и вопросах организации аудита.	39-49
По каждой теме предмета имеет неудовлетворительные знания. Не имеет представления о практических и теоретических аспектах аудиторской деятельности, полностью проявляет незнание предмета и пройденного материала.	0-38

ИК проводится в виде письменной работы отдельно или тестов и оценивается от 0-30 баллов, или же совместно в виде письменной работы и дополнительным проведением тестов, при этом варианте оценка проводится соответственно 6/24 баллов.

5. ИНФОРМАЦИОННО КОММУНИКАЦИОННОЕ И МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРОГРАММЫ

При проведении лекционных и практических занятий, а также организации самостоятельного образования осуществляется комплексное применение интерактивных методов, педагогических и информационно-коммуникационных технологий (медиаобразование, пакет практических программ дидактических материалов). При изучении представленной информации по вопросам аудита используются практические источники программ. **Приложения мультимедиа.** Программы Audit XP- Комплекс аудит, Audit IT 1С, Проф.; Бухгалтерия, Бухгалтерия (BC), Баланс.

6. СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

6.1. Перечень основной литературы

1. “Audit” (darslik)/ Tulaxodjayeva M.M. va boshqalar. Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti. “DeHause Print”. 2011. - 583 b.
2. Аудит: теория и практика: учебник/ Л.И.Варонина. – М.: «Омега-Л», 2012. -647 с.
3. Аудит: учебник /под ред. Булыги Р.П.-2-е изд., перераб. и доп. – М.: “ЮНИТИ – ДАНА”, - 2011. – 431 стр.
4. Tulaxodjayeva M.M., Ilhomov SH.I. Audit. O’quv qo’llamna. - Т.: Иқтисодиёт. 2012. – 184 b.
5. Audit» (darslik)/ Tulaxodjayeva M.M., Ilhomov SH.I. va bosh. Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti. Iqtisodiyot, 2010. – 456 b.
6. Файзиев Ш., Каримов А. Аудит. Учебное пособие. – Т.: “IQTISOD-MOLIYA” 2013. – 328 стр.

6.2.Дополнительная литература

7. Подольский В. Аудит. Учебник. – М.: Изд. Юрайт, 2010. – 605 стр.
8. Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: учебник. 2-е изд. и доп. – М.: «Альфа Пресс», 2010. – 672 с.
9. Сборник методических указаний по аудиту/ Х.Косымов, Л.Югай, А.Хошимова, Б.Пардаев, Составитель: Б.Абдуназаров.-Ташкент, 2009.-304 с.
10. Суйц В. Аудит. Учебное пособие. – М.: “КНОРУС”, 2010 г. – 168 стр.
11. Рогуленко Т. Основы аудита. Учебник. – М.: “МПСи”, 2010 г. -512 стр.
12. Хайдаров Р., Файзиев Ш. Внутренний аудит. Учебное пособие. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. -212 с.
13. Пугачев В.В., Внутренний аудит и контроль. Учебник. – М.: Дело и Сервис, 2010. - 224с.
14. Сайты Интернета:
www.ziyonet.uz,
www.lex.uz
www.iacc.org.uk,
www.aicpa.org
www.accounting.com
www.gAAP.ru
www.auditinfo.ru

Тема 1. Предмет, объект и методы курса «Аудит» и взаимосвязь с другими предметами.

План

- 1. Возникновение аудита**
- 2. Сущность аудита и аудиторской деятельности**
- 3. Введение в аудиторскую профессию***
- 4. Цели и задачи аудита**
- 5. Место аудита в системе контроля. Аудит и ревизия**
- 6. Предмет, объекты и методы аудита.**

1. Возникновение аудита

Аудит (в разных переводах это слово означает «он слышит», «слушающий») имеет достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы.

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и подчиненные им бухгалтеры предприятий. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверенными в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались специальные люди — аудиторы, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. Знание бухгалтерского учета сначала не было главным, однако по мере усложнения бухгалтерского учета необходимым требованием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Великобритания, где с 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний обязаны не реже одного раза в год приглашать специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

Мировой экономический кризис 1929—1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В то время резко ужесточились требования к качеству аудиторской проверки, она стала обязательной, увеличилась рыночная потребность в такого рода услугах. После окончания кризиса практически все страны начинают водить необходимые требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

В Великобритании аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции независимым финансовым контролем занимаются две профессиональные организации — бухгалтеров-экспертов, в компетенцию которых входят непосредственно ведение бухгалтерского учета, составление отчетности и оказание консультационных услуг в этой области, и комиссаров (уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль за достоверностью финансовой отчетности. В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоят долгие годы учебы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Палаты аудиторов, Институты профессиональных бухгалтеров и другие регулярно проверяют их работу, и исключение из этих организаций означает запрещение дальнейшей деятельности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

1) возможность необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

зависимость последствий принимаемых решений (а они могут быть весьма значительными) от качества информации;

необходимость специальных знаний для проверки информации;

отсутствие у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги — это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные (юридические, налоговые) услуги.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность

функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники, и прежде всего коллективные собственники — акционеры, пайщики, — а также кредиторы лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции предприятия законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдении ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения, судьям, прокурорам и следователям — для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Для обоснования необходимости аудита была создана теория агентов. Подход этой теории к аудиту состоит в рассмотрении круга лиц, заинтересованных в достоверной финансовой информации, и изучении их интересов и потребностей.

Аудитор является агентом, действующим, как правило, от имени акционеров. По мере того как управляющие-собственники привлекают дополнительное внешнее финансирование (например, путем эмиссии акций), они постепенно теряют контроль над некоторыми аспектами бизнеса, особенно над вопросами финансовой отчетности и дальнейшего привлечения капитала. По мере увеличения внешних источников капитала растет и потребность в современной и надежной финансовой информации (например, о том, насколько адекватен получаемый собственниками доход степени риска сделанных ими инвестиций; должны ли они продавать, покупать или продолжать держать свою долю в активах предприятия; будет ли предприятие способно удовлетворить их ожидания в отношении дивидендов). Более того, последующие держатели акций и кредиторы, как правило, получают меньше, чем предыдущие, гарантий и прав на приоритетное получение выплат при возможном банкротстве предприятия. Для компенсации соответствующего риска акционеры и кредиторы требуют от администрации предприятия предоставления регулярной финансовой информации, а также настаивают, чтобы эта информация была подтверждена

независимым третьим лицом (аудитором) таким образом, чтобы ее можно было считать достаточно надежной для принятия управленческих решений.

Правильные данные нужны не только непосредственным инвесторам или акционерам, но и кредиторам для оценки надежности погашения займов и выплаты процентов. Поставщиков интересует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность; работников предприятия — стабильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат. Правительство заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики, включая налоговые меры.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т.е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

- возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;

- упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;

- упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;

- упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;

- возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

2. Сущность аудита и аудиторской деятельности

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности (новая редакция)» 2-статья так определяет понятие аудиторской деятельности: «Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг, предусмотренных статьей 17 настоящего Закона».

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры,

необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

а) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными в ней пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

б) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

в) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Согласно этому же закону Республики Узбекистан «Аудитор - физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора».

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

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

Аудиторские организации могут создаваться и осуществлять свою деятельность в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством, за исключением открытого акционерного общества, при соблюдении следующих обязательных условий:

- не менее пятидесяти одного процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким штатным аудиторам данной аудиторской организации (за исключением случаев создания аудиторской организации - филиала или дочернего предприятия иностранной аудиторской организации). Аудитор (аудиторы) может быть учредителем (участником, акционером) только одной аудиторской организации;

- штатная численность аудиторской организации должна соответствовать установленным законодательством требованиям к минимальному числу штатных аудиторов с соответствующей квалификацией;

- руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор;

- наличие уставного капитала аудиторской организации, предусмотренного законодательством.

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

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

Одной из международных организаций Комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров (IFAC), который был ответствен за установление стандартов и инструкций аудита предложил простое определение аудита:

аудит — это независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

Аудитом занимается аудитор — частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, — и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» включает в себя и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Положение об основных концепциях аудита, которое в 1973 г. опубликовал Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), определяет и процесс, и цели аудита:

аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.

Данное определение содержит несколько ключевых моментов. Во-первых, оценка должна быть объективной, т.е. независимой от влияния субъективных факторов — администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенных лиц. Естественно, что эти интересы различны, иногда даже полярно, поэтому для сохранения

объективности и удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты соответствуют критериям и стандартам. В международной финансовой отчетности такими критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги. В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности - реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг - возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг. В качестве обобщения дадим определение собственно аудита:

аудит — это независимая проверка финансовой отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности этой отчетности.

Сопутствующие аудиту работы и услуги - предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертиз, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.

Собственно аудитом имеет право заниматься только имеющий лицензию (на организацию) на право заниматься аудиторской деятельностью.

В Республике существуют две формы аудита: обязательный и инициативный. Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Индивидуальный

аудитор, зарегистрированный как предприниматель без образования юридического лица, не вправе проводить обязательный аудит.

Аудит (auditing) - это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям¹.

Аудит — это не просто механизм контроля. Аудиторские проверки в равной степени можно считать средством достижения коммерческого успеха, поскольку «добавочная стоимость» консультаций, осуществляемых специалистами по видению бизнеса, и их советов в конечном счете способствуют экономическому успеху клиента. Оказание аудиторских услуг становится в последние годы преобладающим видом деятельности.

В странах с развитой рыночной экономикой, в которых аудит существует уже давно, этот термин трактуется весьма многообразно.

Так, в Великобритании под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. При этом термин «аудит» применяется не только при проверке предприятий (фирм), подпадающих под действие Закона о компаниях или Закона о промышленных и иных обществах, но и при соответствующей проверке правительственных учреждений и местных органов власти, а также при оказании клиентам аудиторских услуг по соглашению (например, по доверительному договору).

По мнению американских специалистов, аудит — это сбор и оценка фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения), или информации о таком функционировании и положении, осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. Главная цель аудита — определение достоверности и правдивости финансовой отчетности компании, а также контроль за соблюдением ею законов и норм хозяйственного права.

В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливается точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия; соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям, критериям; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия,

¹ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. Auditing and Assurance Services with ACL Software CD (15th Edition) 15th Edition p. 4.

соблюдения действующего законодательства и составление аудиторского заключения по этому вопросу выполняет независимый аудитор. Независимость аудитора определяется:

свободным выбором аудитора (аудиторской фирмы) хозяйствующим субъектом;

договорными отношениями между аудитором (аудиторской фирмой) и клиентом, что позволяет аудитору свободно выбирать своего клиента и быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;

возможностью отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков;

невозможностью аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентом, превышающих договорные отношения по поводу аудиторской деятельности;

запрещением аудиторам и аудиторским фирмам заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

Пользователи информации финансовой отчетности. В условиях рынка предприятия являются независимыми производителями. Однако финансовые результаты их деятельности, содержащейся в финансовой отчетности, интересуют достаточно большое количество пользователей информации, и прежде всего тех, кто входит в так называемые партнерские группы предприятия, т.е. непосредственно участвует в его финансовой и хозяйственной деятельности, вносит свой вклад в эту деятельность, требует компенсации за свой вклад и исходя из своих интересов анализирует информацию о предприятии.

Следует отметить, что не все группы пользователей имеют равный доступ к информации: только администрация и частично собственники могут анализировать все данные управленческого и финансового учета, финансовой и другой отчетности. Информация остальных партнерских групп ограничена данными публичной финансовой отчетности, хотя именно эти пользователи непосредственно и «жестко» заинтересованы в финансовых результатах деятельности предприятия, так как от этих результатов зависят их собственное финансовое благополучие, доходы бюджета.

Кроме того, существует еще одна довольно обширная группа пользователей финансовой отчетности, которые непосредственно не заинтересованы в результатах деятельности предприятия, но представляют и защищают интересы первой группы потребителей и других клиентов. К ним относятся: аудиторы и аудиторские фирмы; консультанты по финансовым вопросам; специалисты в области ценных бумаг и фондовых бирж (брокеры и дилеры); юристы и юридические фирмы; регулирующие органы; пресса и информационные агентства; торгово-производственные агентства; профсоюзы; научно-исследовательские организации; общественность.

3. Введение в аудиторскую профессию

Аудитом финансовой отчетности является: систематический процесс объективного получения и оценки доказательств в отношении утверждений об экономических действиях и событиях с целью выяснения степени соответствия между этими утверждениями и установленными критериями и передачи результатов заинтересованным пользователям.²

Внешний аудит выполняет уникальную задачу. В то время как руководители создают финансовые отчеты и проектирования внутренних систем управления, целью внешнего аудита является предоставление заключения о достоверности финансовой отчетности и, как часть комплексного аудита, предоставления заключений об эффективности системы внутреннего контроля. Для внешнего аудита, чтобы иметь значение, общественность должна иметь уверенность в объективности и точности мнений, предоставленных внешними аудиторами.

Свободная рыночная экономика может существовать только при наличии обмена достоверной информацией между сторонами, которые имеют интерес к финансовой деятельности организации. Рынок еще больше усиливается, если информация является прозрачной и объективной, то есть данные не представлены таким образом, что она выступает за одну из сторон над другой. Отчетная информация организации должна отражать хозяйственные операции и текущее экономическое состояние своих активов и каких-либо обязательств долгов. Внешний аудит предназначен для повышения уверенности, что пользователи могут размещать на управление подготовленной финансовой отчетности. Если аудитор не имеет каких-либо оговорок о финансовой отчетности руководства или внутреннего контроля, в докладе упоминается как отчет неквалифицированного аудита. Аудиторская фирма PricewaterhouseCoopers предоставила две точки зрения. Одно мнение заявляет, что аудиторская фирма считает, что финансовая отчетность компании Ford справедливо говорится. Другое мнение гласит, что PricewaterhouseCoopers считает, что внутренний контроль Форда над финансовой отчетностью была эффективной по состоянию на конец года 31 декабря 2011 года. PricewaterhouseCoopers был в состоянии обеспечить эти мнения после прохождения через систематический процесс объективного получения и оценки достаточных надлежащих доказательств. Если аудитор имел оговорки в отношении достоверного представления финансовой отчетности, отчет о ревизии будет изменен, чтобы объяснить природу оговорок аудитора (рассматривается в главе 15). И если аудитор имеет оговорки об эффективности системы внутреннего контроля клиента, аудитор должен выдать отрицательное мнение о внутреннем контроле.

Общественность ожидает аудиторов (а) найти мошенничество, (б) требует принципов

²Auditing Concepts Committee, "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts," The Accounting Review, 47, Supp. (1972), 18.

бухгалтерского учета, которые наилучшим образом изобразить дух понятий, принятых стандартом бухгалтерского учета, и (с) быть независимыми от руководства. Когда дело доходит до быть независимыми, аудиторы должны не только быть независимыми на самом деле, но они должны действовать таким образом, чтобы обеспечить, что они независимы по внешнему виду. Например, если дядя партнер по аудиту был генеральным директором в компании клиента партнера, пользователи могут обоснованно беспокоиться о конфликте интересов. Тем не менее, партнер по аудиту не будет независимым по внешнему виду в данном сценарии. Еще более усложняют вопросы, считают, что управление и комитет по аудиту ожидают рентабельное проверок.

Внешний аудит профессии включает в себя единственным практикующий фирмы, местные и региональные фирмы, а также крупные международные профессиональные услуги фирмы, такие как Big 4. TheBig 4 фирмы KPMG, DeloitteToucheTohmatsu (Делойт в Соединенных Штатах), PricewaterhouseCoopers (PWC), и Ernst&Young. Организационная структура этих фирм является довольно сложным. Например, каждый из больших 4 фирм на самом деле является сетью фирм. Каждая из фирм, входящих заключили соглашения, чтобы разделить общее название, бренд и стандарты качества. В большинстве случаев фирмы-члены организованы как партнерства или корпорации с ограниченной ответственностью в каждой стране. Некоторые небольшие фирмы также практикуют на международном уровне через принадлежность к сети фирм. Например, ряд региональных или местных фирм принадлежат к принадлежности таких фирм под названием MooreStephens, а другая группа работает под названием BakerTilly. Многие публичные бухгалтерские фирмы также организовали свою практику по отраслевым линиям, чтобы лучше обслуживать клиентов в этих отраслях. Они часто включают в себя такие категории, как финансовые услуги, розничную торговлю, а не в обмен на прибыль, производства и правительства.

4. Цели и задачи аудита

Цель аудиторской деятельности — конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Целью собственно аудита согласно является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистана.

Согласно Положению об аудиторской организациях Республики Узбекистана основными задачами аудиторских организаций являются:

анализ и подтверждение достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;

реальная и объективная оценка эффективности хозяйственной деятельности;

защита прав собственников, акционеров, инвесторов, кредиторов и других пользователей финансовой отчетности;

разработка конструктивных предложений по повышению эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

Аудиторские организации в соответствии с возложенными на них задачами проводят аудиторские проверки достоверности и соответствия законодательству финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации, а также оказывают профессиональные услуги.

При анализе и оценке эффективности деятельности хозяйствующих субъектов аудиторские организации исходят, прежде всего, из критериев доходности (рентабельности), уровня использования капитала, финансовой устойчивости, платежеспособности и уровня самофинансирования, деловой активности.

Несмотря на то что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица. Такую оценку он может дать в качестве услуги, сопутствующей аудиту.

Аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица. Такую оценку он может дать в качестве услуги, сопутствующей аудиту.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с достаточной степенью уверенности сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Республики Узбекистана;

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем

сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности — это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой отчетности, имеют место в силу следующих причин: в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование; любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);

преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Ограничивает надежность аудита и тот факт, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении: сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки финансовой отчетности.

Кроме того, существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для формулирования выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности (например, в отношении операций между аффилированными лицами). Для таких случаев в некоторых стандартах аудиторской деятельности определены особые процедуры, которые в силу содержания отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии: необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;

признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой отчетности.

Основная цель аудита финансовых отчетов — объективная оценка достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и

финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период, проверка соответствия принятой на предприятии учетной политики действующему законодательству и нормативным актам.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая позволяет квалифицированному пользователю информации отчетности делать на ее основе правильные выводы о финансовом положении и результатах деятельности аудируемых организаций и принимать соответствующие обоснованные решения.

Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом выявлением резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

В ходе аудиторской проверки устанавливаются правильность составления баланса, отчета о финансовых результатах, достоверность пояснений к ним. При этом устанавливают: все ли активы и пассивы отражены в отчете; все ли документы использованы в отчете; насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о финансовых результатах аудитор проверяет для установления правильности расчета общей (бухгалтерской) и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;

тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;

полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества;

правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;

обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на первое число каждого месяца.

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

общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчетность в целом всем

требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;

обоснованность-, существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;

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

оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;

классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;

разделение: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;

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

раскрытие: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

Для реализации этих целей аудитор может использовать различные способы накопления необходимой информации.

Аудиторы (аудиторские фирмы) в процессе своей деятельности решают также ряд задач, связанных с оказанием аудиторских услуг: проверка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, законности хозяйственных операций; помощь в организации бухгалтерского учета; помощь в восстановлении и ведении учета, составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;

помощь в налоговом планировании и расчете налогов; консультирование по отдельным вопросам ведения учета и составления отчетности;

экспертные оценки и анализ результатов хозяйственной деятельности;

консультирование по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетингу, менеджменту, технологическое и экологическое консультирование и др.;

разработка учредительных документов и др.; предоставление информации о будущих партнерах; информационное обслуживание клиентов; другие услуги.

Осуществляя проверку, независимые аудиторы выполняют две основные функции: функцию высококлассного сборщика и оценщика свидетельств для подтверждения полноты, истинности и арифметической точности представленной в финансовом отчете информации и проверку соответствия расшифровок и оценок в финансовом отчете общепринятым принципам учета. Роль оценочной функции — интерпретации фактов, подтверждающих выводы составителя финансового отчета, и оценки выводов — сильно возросла в последние

два десятилетия. Отчасти это явилось следствием успешного совершенствования администрацией своих структур внутреннего контроля, что обеспечивает получение технически достоверной информации. Аудиторы часто считают более целесообразным проверить систему внутреннего контроля, чтобы получить свидетельства эффективности ее организации и работы, нежели подвергать проверкам информацию, выданную этой системой учета. Еще одной причиной смещения акцентов в аудите является количественный рост сложных сделок, сделок нового типа и необходимости оценивать способ их отражения в отчетности администрацией.

Указанные две функции не являются исчерпывающими, поскольку аудиторы выполняют также консультационную, информационную и другие функции.

5. Место аудита в системе контроля. Аудит и ревизия

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.

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.

Так как аудит и ревизия являются способами организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, между ними имеется много общего, но имеются и

принципиальные различия.

Таблица -1

Отличие внешнего аудита от ревизии

Критерии	Аудит	Ревизия
<i>Цели</i>	Выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности	Выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных
<i>Характер</i>	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность, выполнение распоряжений
<i>Основа взаимоотношений</i>	Добровольное осуществление на основе договоров	Принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих или государственных органов
<i>Управленческие связи</i>	Горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним	Вертикальные связи, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении
<i>Принцип оплаты услуг</i>	Платит клиент	Платит вышестоящее звено или государственный орган
<i>Практические задачи</i>	Улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента	Сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений.
Результаты	Аудиторское заключение — документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Аудиторское заключение содержит мнение о достоверности финансовой отчетности и может быть опубликован	Акт ревизии — внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан вышестоящему и другим органам и в котором отмечаются все выявленные недостатки

6. Предмет, объекты и методы аудита.

Аудит основывается на оценке состояния соответствующих аспектов деятельности экономических систем. Прежде всего речь идет об оценке достоверности финансовой отчетности.

Главное уделяется повышению эффективности системы управления предприятием и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественного аудита т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом. Специализированные

аудиторские фирмы выполняют следующие работы:

- проверку достоверности бухгалтерской отчетности законности и целесообразности произведенных хозяйственных операций, состояния системы бухгалтерского учета;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности, разработку предложений по повышению её эффективности;
- консультирование по вопросам налогов, постановки бух. учета и внутреннего контроля, совершенствования организационных форм и методов управления, а также информационной технологии;
- оценку имущества предприятий в связи с приватизацией и для других целей;
- защиту финансовых интересов клиентов;
- научные исследования и проектирование в деле организации и методов учета, контроля, структур и технологии управления;
- разработку проектов документов, экспертных выводов и других материалов, связанных с созданием новых и реорганизационных действующих предприятий.

Перечисленные направления аудиторской деятельности могут охватывать предприятие в целом или иметь локальный характер.

Результатом аудита могут быть выводы о состоянии объектов, а аудиторских услуг - возможное состояние объектов в будущем.

Таким образом **предмет** аудиторской деятельности следует рассматривать в двух аспектах:

- в **пространственном** - когда речь идет о направлениях аудиторской деятельности;
- во **временном** - когда эти направления касаются прошлого, настоящего и будущего.

В общем, под **предметом** аудиторской деятельности является состояние экономических, информационных и других характеристик системы, находящиеся в сфере аудиторской оценки.

При рассмотрении предмета аудита можно обнаружить много общего между ним и предметом анализа хозяйственной деятельности и ревизии.

Как и аудит анализ объективно оценивает различные экономические показатели деятельности предприятия.

Эффективность использования ресурсов, рост количества продаж и упадок себестоимости и т.д. Аналогичные вопросы стоят и перед аудитом. В этом случае предметом анализа и аудита являются хозяйственные процессы и явления.

Предмет ревизии - те же процессы и явления, но с точки зрения законности и целесообразности. Аналогичную оценку дает и аудитор.

Но отличия в том, что аудит выходит за пределы ревизии и анализа. Вопросы

налогообложения, оценки имущества, эффективности систем управления не являются объектами ни анализа ни ревизии. Изучение этих специфических аспектов требует и иных методов.

Под объектами аудиторской деятельности понимают отдельные или взаимосвязанные экономические, организационные, информационные или иные стороны функционирования изучаемой системы, состояние которых может быть оценено количественно и качественно.

Аудитор имеет дело с объектами, различными по составу, целевой ориентации, отношению к отдельным сферам деятельности, многими другими характеристиками. Это требует применения определенной классификационной системы. Классификация осуществляется по различным признакам:

Вид объекта аудита:

- ресурсы;
- материальные;
- трудовые;
- финансовые;
- нематериальные активы;
- хозяйственные процессы;
- экономические результаты;
- организационные формы управления;
- методы управления;
- функции управления.

Сложность объектов:

- совокупные ресурсы и хозяйственные процессы, целостные системы управления (глобальные);
- группы ресурсов и хозяйственных процессов, относительно различные части системы управления (локальные).

Сложность объекта понятие относительное. Она определяется размерами предприятия, объектом производства интенсивностью хозяйственных операций, организационной структурой и т.д. В зависимости от сложности объекта определяют объем, характер, и срок выполнения аудиторских работ, количество аудиторов, методический подход и т.д.

Отношение объектов к сфере деятельности. Целесообразно выделить объекты сфер:

- материально-технического снабжения;
- вспомогательного производства;
- хозяйственного обслуживания;
- управления;

- основного производства;
- сбыта.

Связь объектов со временем - различают объекты, состояние которых оценивается в прошлом (достоверности бухгалтерской отчетности, эффективности использования ресурсов).

- настоящем (наличие ТМЦ т.е. различие между ревизией и аудитом);
- будущем (аудит исследования процесса проблем совершенствования процесса управления).

Характер оценки состояния объекта:

1. Объекты, состояние которых оценивается только по количествам;
2. Объекты, относительно которых могут быть использованы лишь качественные оценки;
3. Объекты, которые требуют, как количественной так и качественной оценок.

К первой группе относятся: ресурсы и экономические результаты деятельности, т.е. те, которые не имеют другой оценки кроме количественной.

Ко второй группе относятся: организационные формы, методы и функции управления, т.е. для таких объектов количественная оценка противоречит их внутреннему содержанию.

К третьей группе объектов относятся хозяйственные процессы. Их можно оценить количественно и качественно.

Тема1. Предмет, объект и методы курса «Аудит» и взаимосвязь с другими предметами. (Раздаточные материалы для практической занятий)

1.Исходные данные: Перед проверяющим органом поставлена задача установить полноту и своевременность осуществления расчетов с бюджетом по подоходному налогу за 2014—2015 гг.

Требуется определить:

1. Какая из ниже следующих организаций может осуществить эту аудиторскую проверку: аудиторская фирма; материнская компания; налоговая инспекция; органы социального страхования.
2. Определить плюсы и минусы принятия одного или другого предложения.

2.Исходные данные: По результатам проверки правильности отражения операций по расчетам с покупателями и формирования финансовых результатов деятельности фирма «К» должна заплатить штраф в размере 40 у.е.

Требуется определить:

1. Какая из ниже следующих организаций может осуществить эту аудиторскую проверку: аудиторская фирма; материнская компания; налоговая инспекция; органы социального страхования.
2. Определить плюсы и минусы принятия одного или другого предложения.

3.Исходные данные: По результатам проверки хранения и движения товарно-материальных ценностей фирмы «К» от занимаемых должностей были отстранены начальник склада и менеджер по сбыту.

Требуется определить:

1. Какая из ниже следующих организаций может осуществить эту аудиторскую проверку: аудиторская фирма; материнская компания; налоговая инспекция; органы социального страхования.
2. Определить плюсы и минусы принятия одного или другого предложения.

4.Исходные данные: Экономические субъекты подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке:

- а) при наличии объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, в 300 000 раз превышающей установленный законодательством минимальный месячный размер оплаты труда;
- б) при наличии суммы активов баланса, в 200 000 раз превышающей на конец отчетного года установленный законодательством минимальный месячный размер оплаты труда;
- в) субъекты независимо от вида деятельности и организационно-правовой формы.

Требуется определить:

1. Какие из вышеназванных субъектов подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке?
2. Определить плюсы и минусы принятия одного или другого предложения.

5. Исходные данные: Аудиторская фирма получила два предложения на проведение проверок - от организации К и от организации Л.

Организация К существует на рынке более пяти лет; ее бухгалтерская отчетность по законодательству не подлежит обязательной аудиторской проверке. По результатам документальной проверки налоговыми органами на организацию были наложены штрафные санкции. Погашение задолженности перед бюджетом по штрафным санкциям приведет к нарушению финансовой устойчивости организации, С целью уменьшения штрафных

санкций, наложенных налоговой инспекцией, организация К решила обратиться в аудиторскую фирму, предложив уплатить за ее услуги 1000 000 сум.

Организация Л существует на рынке три года. Как предприятие с участием иностранного капитала она обязана получить аудиторские заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Но организация Л в этом году решила поменять аудитора и обратилась с предложением о заключении договора на проверку бухгалтерской отчетности в вышеназванную аудиторскую фирму. Организация Л предлагает заплатить аудиторской фирме за услуги по договору 8000000 сум,

Аудиторская фирма не располагает достаточным штатом, и при условии заключения договоров по двум предложениям ей придется привлекать внештатных сотрудников.

Требуется:

1. Определить плюсы и минусы принятия одного или другого предложения.
2. Действия аудиторской фирмы в таких ситуациях?

Тема1. Предмет, объект и методы курса «Аудит» и взаимосвязь с другими предметами. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

1: Audit and other assurance engagements

Topic List

- The purpose of assurance services
- The nature of assurance services
- Assurance and reports
- The chronology of an audit

This chapter provides an introduction into why there is a need for assurance services, such as audit and review. It is important that you have grasped the key auditing concepts outlined in this chapter because it is the foundation for the rest of your studies.

You may not be examined specifically on these issues, but will need to understand them to answer other questions, later on.

The purpose of
assurance services

The nature of
assurance services

Assurance
and reports

The chronology
of an audit

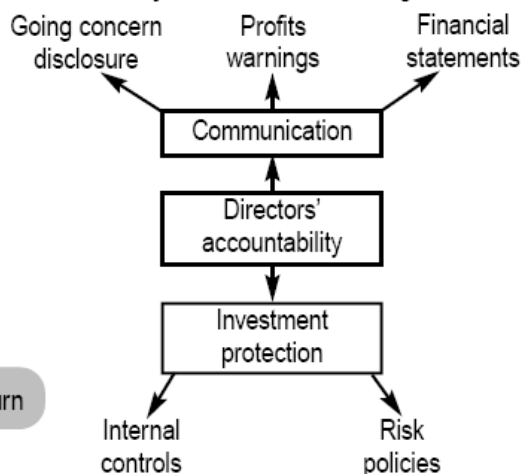
There are many people interested in the financial statements of a company. They are called **stakeholders**. Particularly in larger companies, the **owners of a company and the management of that company are distinct**.

Directors are **accountable** to the shareholders in their role as **stewards** and **agents**. Accountable means being required to justify actions and decisions.

What are directors accountable for?

Shareholders' investment → expectation of future return

Accountability therefore covers a range of issues.



These issues are often discussed under the umbrella title **corporate governance** (see chapter 3).

An **audit** is an exercise whose objective is to enable auditors to express an opinion whether the financial statements (FS) are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. The phrases used to express the auditor's opinion are '**give a true and fair view**' or '**present fairly, in all material respects**' which are equivalent terms.

True: Information is factual and conforms with reality; not false. In addition it conforms with required standards and law. The accounts have been correctly extracted from the accounting records.

Fair: Information is free from discrimination and bias and in compliance with expected standards/rules. The accounts reflect the commercial substance.

Auditors do not bear any responsibility for the preparation and presentation of the financial statements, which is the **responsibility of the directors**.

Exam focus

There are many misconceptions about the role of the auditors, which are referred to as '**the expectations gap**' (the gap between what auditors do and what people think they (should) do).

Statutory audits are required by law for most companies (small cos are exempt). Various other bodies require an audit under law, including: building societies, trade unions, some charities.

Non-statutory audits are performed on various clubs, sole traders and partnerships because the owners want them, not because it is legally needed.

External v internal audit
Larger entities often have internal audit. Internal auditors act as a control. Their work can benefit the external auditors.

Advantages of the non-statutory audit

The objective of a **review engagement** is to enable an auditor to give an opinion whether anything has come to his attention that would mean the FS were not properly prepared/true and fair, **on the basis of procedures which would not constitute an audit**.

- Means of settling accounts
- Accounts may be more acceptable to taxation authority
- May facilitate the sale of the business, or negotiation of a loan
- Useful for a 'sleeping partner'

An audit can be distinguished from other engagements in the following ways:

- Audit: Provides high, but not absolute level of assurance, expressed in the audit report as reasonable assurance.
- Review engagement: Provides moderate level of assurance, expressed as negative assurance.
- Agreed upon procedures/compilations: No assurance given at all. (Report on factual findings / no opinion given.)

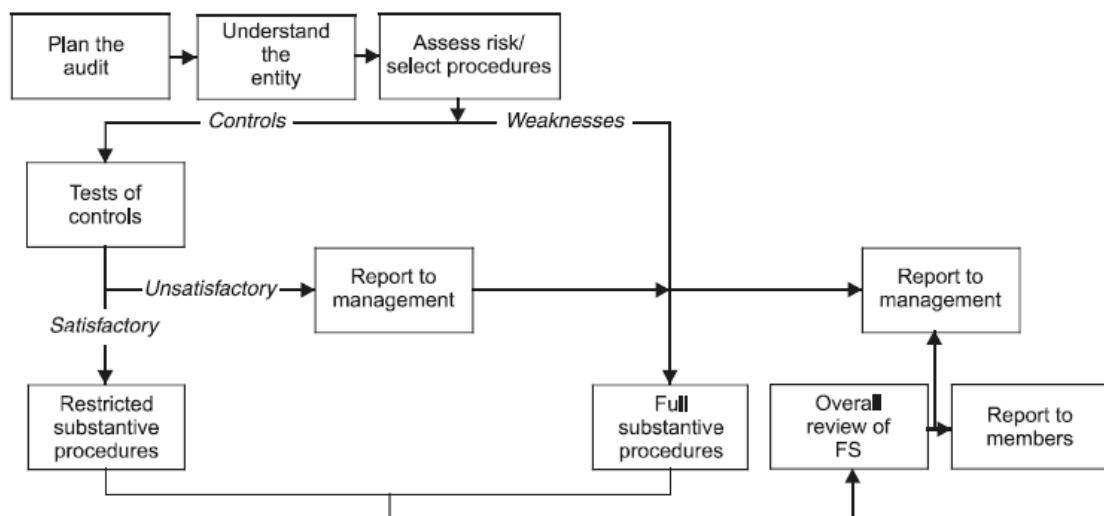
Reasonable assurance is not a guarantee of correctness, but an assurance of truth and fairness within a reasonable margin of error.

Materiality is the expression of the relative significance or importance of a particular matter in the context of the FS as a whole. A matter is material if its omission or misstatement would reasonably influence the decisions of the addressee of the auditors' report. It has both qualitative and quantitative aspects.

Limitations of an audit

- Not purely objective
- Not all items in FS checked
- Limitations of systems
- Chance of collusion in fraud
- Time lag (period – reporting)
- Limitations of the audit report

Chronology of an audit



ГЛОССАРИЙ

Ассистент аудитора — физическое лицо, как правило, не аттестованное на право ведения аудиторской деятельности, участвующее в аудиторской проверке, являющееся помощником аудитора и работающее под его руководством.

Аномальная ошибка в аудите — ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности — проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока действия.

Аудируемое лицо — хозяйствующий (экономический) субъект, в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности которого проводится аудит или которому оказываются иные аудиторские услуги.

Аудит на соответствие — вид аудита, который предназначен для проверки соблюдения организацией конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты.

Аудит, базирующийся на риске, — аудит, при котором, исходя из условий бизнеса клиента, проверка проводится выборочно, в основном там, где риск ошибки или мошенничества является максимальным.

Аудитор — физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудиторская выборка

1) в широком смысле: способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности;

Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Республике Узбекистан

План

- 1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности**
- 2. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите.**
- 3. Аудиторские стандарты**
- 4. *Основополагающие принципы, лежащие в основе стандартов аудита***
- 5. Права, обязанности и ответственность аудиторской организации**

1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности

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.

В Республике Узбекистан система нормативного регулирования аудиторской деятельности в целом создана (Таблице-2) 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

Уровень регулирования	Область регулирования	Вид и наименование нормативных документов
I	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 настоящее 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.
II	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг	Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан
		Международные стандарты аудита
		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)
III	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений	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
		Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана ПСНАБАУ №3 от 26.08.2005г. СПАУ №3 от 25.06.2005г.
IV	При проведении обязательного аудита и сопутствующих аудиту услуг	Положение об услуге внутреннего аудита в предприятиях Приложение №2 к ПКМ РУз №215 от 16.10.2006г.
		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.)
		Внутренние стандарты аудиторской организации

2. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите.

Аудиторской деятельностью в Республике Узбекистан имеют право заниматься юридические лица (аудиторские организации) независимо от вида собственности.

Аудиторские организации регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную законодательством Республики Узбекистан, за исключением формы акционерного общества открытого типа.

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

Аудиторские организации в своей деятельности являются независимыми.

Аудиторские организации не могут создаваться министерствами, государственными комитетами, ведомствами и другими органами государственного и хозяйственного управления. Должностные лица органов государственной власти и управления, а также другие лица, которым запрещается заниматься предпринимательской деятельностью в соответствии с законодательством, не могут быть учредителями аудиторских организаций.

Аудиторские организации могут создаваться и осуществлять свою деятельность в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством, за исключением открытого акционерного общества, при соблюдении следующих обязательных условий:

не менее пятидесяти одного процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким штатным аудиторам данной аудиторской организации (за исключением случаев создания аудиторской организации - филиала или дочернего предприятия иностранной аудиторской организации). Аудитор (аудиторы) может быть учредителем (участником, акционером) только одной аудиторской организации; штатная численность аудиторской организации должна соответствовать установленным законодательством требованиям к минимальному числу штатных аудиторов с соответствующей квалификацией руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор;

наличие уставного капитала аудиторской организации, предусмотренного законодательством.

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

законодательством.

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

Порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности. Аудиторская деятельность за исключением профессиональных услуг аудиторских организаций осуществляется только при наличии специального разрешения (лицензии) на осуществление аудиторской деятельности.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляет Министерство финансов Республики Узбекистан.

Аудиторская организация, зарегистрированная в установленном порядке Министерством юстиции Республики Узбекистан, для получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности представляет в лицензирующий орган заявление с приложением следующих документов:

- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации в Министерстве юстиции Республики Узбекистан;
- заверенные копии квалификационных сертификатов не менее двух аудиторов;
- справка налогового органа о присвоении идентификационного номера налогоплательщика;
- банковский платежный документ, свидетельствующий об уплате сбора за рассмотрение заявления.

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается сроком на пять лет начиная с даты выдачи. Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении аудиторской деятельности являются:

- соблюдение Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности», требований Национальных стандартов аудиторской деятельности, а также иных актов законодательства;
- наличие в штате не менее двух аудиторов;
- обеспечение конфиденциальности информации, полученной при проведении аудиторской проверки;
- своевременное и качественное выполнение договорных обязательств по проведению аудиторских проверок;
- назначение на должность руководителя аудиторской организации только аудитора;

- обеспечение независимости при осуществлении аудиторской деятельности;
- составление достоверного аудиторского отчета и аудиторского заключения;
- осуществление исключительно аудиторской деятельности;
- наличие предусмотренного законодательством уставного капитала;
- наличие полиса страхования гражданской ответственности;
- уведомление лицензирующего органа в 10-дневный срок об изменении своего почтового адреса;

- представление по требованию лицензирующего органа иной информации, связанной с осуществлением аудиторской деятельности.

Дополнительные лицензионные требования и условия, предъявляемые к аудиторским организациям в соответствии с Постановлением Президента Республики Узбекистан № ПП-615 от 04.04.2007 года:

- наличие при получении лицензии полностью сформированного уставного капитала, в размере, предусмотренном законодательством;

- осуществление аудитором аудиторской деятельности только в одной аудиторской организации;

- наличие в штате минимального количества аудиторов (не менее 2-х, 4-х и 6-и) в зависимости от вида лицензии;

- в соответствие с видом лицензии наличие у аудиторов, состоящих в штате, международного сертификата бухгалтера (минимум 1-2);

- прохождение руководителем организации один раз в три года аттестации в Министерстве финансов Республики Узбекистан;

- наличие в аудиторских организациях внутренних стандартов качества работы аудиторов;

- представление один раз в полугодие в Министерстве финансов Республики Узбекистан сведений об аудиторской деятельности по установленной форме

Ограничения при проведении аудиторской проверки. Проведение аудиторской проверки запрещается:

лицу, состоящему в близких родственных отношениях с руководителями и (или) иными должностными лицами проверяемого хозяйствующего субъекта;

лицу, имеющему имущественные или личные неимущественные интересы в проверяемом хозяйствующем субъекте;

должностным лицам органов государственной власти и управления, а также органов хозяйственного управления;

работнику проверяемого хозяйствующего субъекта;

аудиторским организациям и аудиторам:

а) в отношении хозяйствующих субъектов, являющихся их собственниками, участниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские организации и аудиторы являются собственниками, участниками, акционерами;

б) в отношении хозяйствующего субъекта, собственник, участник, акционер, а также несущее ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности лицо которого является одновременно собственником, участником, акционером данной аудиторской организации;

в) оказывавшим данному хозяйствующему субъекту в период, охватываемый аудиторской проверкой, профессиональные услуги, предусмотренные абзацами вторым и третьим части первой статьи 17 настоящего Закона настоящего Закона.

Аудиторская организация не вправе проводить аудиторскую проверку одного и того же хозяйствующего субъекта более трех лет подряд.

В настоящее время в Республике Узбекистан в основном преобладают малые аудиторские фирмы.

С развитием института аудита в нашей стране аудиторские фирмы будут объединяться в ассоциации, союзы, иные объединения. Цель такого объединения - развитие аудиторской деятельности, обмен опытом, разделение сфер влияния. Созданы и успешно работают общественные профессиональные объединения аудиторов и бухгалтеров. Это, прежде всего, Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана, Палата Аудиторов.

Аудиторские фирмы, работающие на рынке аудиторских услуг, можно представить следующим образом: зарубежные аудиторские и консалтинговые фирмы, средние и малые фирмы.

К наиболее известным зарубежным аудиторским фирмам относятся: Ernst & Young, KPMG, Price Waterhouse Coopers, Deloitte Tohmatsu International. Услуги этих фирм значительно дороже, чем аналогичные услуги местных фирм, но западные инвесторы признают заключения по аудиту именно этих фирм. Многие местные фирмы выполняют работу более квалифицированно по аудиту, а иностранные фирмы способствуют распространению международных стандартов аудита и передовых методов работы.

3. Аудиторские стандарты

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в

выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки; содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- создают общественный имидж профессии; устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом; обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и превращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире, поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную

проблему аудита, прежде всего изучают вариант ее решения в других организациях, разрабатывающих аудиторские стандарты.

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

- национальные;
- международные;
- внутрифирменные.

Национальные стандарты аудита существуют в каждой стране, имеющей специфику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, экономического развития, регулирования экономики и т.д.

Национальные стандарты базируются на международных стандартах аудита.

Стандарты аудиторской деятельности — это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

На сегодняшний день действует следующие национальные стандарты аудиторской деятельности:

НСА №3 «Планирование аудита»;

НСА №4 «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» ;

НСА №5 «Контроль качества работы аудитора»;

НСА №6 «Документирование аудита»;

НСА №9 «Существенность и аудиторский риск»;

НСА №10 «Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности»;

НСА №11 «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)»;

НСА №12 «Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки»;

НСА №13 «Аналитические процедуры»;

НСА №14 «Аудиторская выборка»;

НСА №16 «Использование работы эксперта»;

НСА №24 «Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности»;

НСА №25 «Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки»;

НСА №31 «Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта»;

НСА №50 «Аудиторские доказательства»;

НСА №55 «Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами»;

НСА №56 «События после даты составления финансовой отчетности»;

НСА №60 «Использование результатов работы другого аудитора»;

НСА №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой деятельности»;

НСА №80 «Отчет аудитора по результатам проверки специального вопроса»;

НСА №90 «Профессиональные услуги аудиторских организаций».

Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Международная федерация бухгалтеров (IFAC), созданная в 1977 г. В рамках IFAC Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту (*International Auditing Guidelines — IAG*), которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе.

Сравнение Американских и международных стандартов аудита³

	IAASB	РСаОВ	АІСРА
Авторитетный источник	Международная федерация бухгалтеров, а также согласованных странами, которые соблюдают эти стандарты	Конгресс США, как гласит Закон Сарбейнса-Оксли 2002 года	Исторические, как саморегулируемые профессией
Терминология	Международные стандарты аудита (МСА)	Стандарты аудита (СА) и Временные стандарты (ВС)	Отчетности по стандартам аудита (AU-C)
Сфера применения стандартов	Аудит в странах, для которых необходимы международные стандарты, в том числе в большинстве стран Европы и многих развивающихся рынков	Аудит в акционерных обществах США	Аудиты большинства непубличных компаний США
Конвергенция стандартов аудита	Стремление к международной	В настоящее время не имеет мандата	Стремление к международной

³ Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg. Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit (with ACL CD) 10th Edition

	конвергенции	для международной конвергенции	конвергенции
--	--------------	--------------------------------	--------------

Международные стандарты по аудиту действуют при любом проведении независимого аудита и по мере необходимости могут также применяться аудиторами при выполнении ими сопутствующей деятельности. Однако эти стандарты не превалируют над местными установлениями в той или иной стране, регламентирующими аудит и оказание иных сопутствующих услуг в области финансовой информации.

В наиболее развитых странах, имеющих свои специфические национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями.

Помимо общих аудиторских стандартов существуют и специальные стандарты и нормы, регулирующие этапы и сферы аудиторской деятельности, — стандарты и нормы прогнозов и планов, стандарты этики и т.д.

Международный комитет по аудиторской практике от имени Совета Международной федерации бухгалтеров издал стандарты проведения аудита, состоящие из международных стандартов проведения аудита и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

Внутрифирменные стандарты аудиторские организации (ВСАО). Аудиторские организации в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Республики Узбекистан вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии стандартами аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской фирме. В практике рекомендованы создание следующих групп и наименование, внутренние стандарты аудиторской организации:

Внутрифирменные стандарты не должны противоречить национальным стандартам (если аудит проводится по национальным стандартам) и международным стандартам (если аудит проводится по международным стандартам).

В крупных аудиторских фирмах имеются специальные департаменты по методологии бухгалтерского учета и аудита, задача которых — разработка внутрифирменных методов предварительной экспертизы состояния дел клиента и заключения договоров, проведения аудиторской проверки в целом и отдельных счетов и операций клиента, подготовки аудиторского заключения и его оформления.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, их содержание — закрытая информация. Внутрифирменные стандарты — это набор внутрифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения.

Внутрифирменные стандарты, как правило, являются детализацией национальных и международных стандартов аудита, они «доводят» требования общепринятых стандартов до уровня конкретных методик и конкретных указаний конкретным исполнителям, осуществляющим аудиторскую проверку.

Внутрифирменные стандарты содержат методики и требования проведения аудита на всех его этапах и могут включать в себя следующие разделы.

4. Основопологающие принципы, лежащие в основе стандартов аудита

Стандарты аудита в Соединенных Штатах исторически были основаны на десяти общепринятых стандартах аудита (обычно называемые десять стандартов), которые служили в качестве основы для проведения аудита финансовой отчетности. В настоящее время, однако, РСАОВ является единственным стандартом, который по-прежнему включает в себя эти десять стандартов (они были приняты РСАОВ в рамках своих временных стандартов). АИСПА заменил десять стандартов семью принципами. Хотя формулировка отличается, основной идеей является то, что аудиторские проверки должны проводиться качественно.

Руководство РСАОВ - Десять Стандартов

Десять стандартов подпадают под три категории:

- *Общие стандарты* применимы к аудитору и аудиторской фирме и предоставляют рекомендации по подбору и обучению своих специалистов для удовлетворения общественного доверия. Общие стандарты требуют следующих действий:

1. Проверка должна выполняться отдельными лицами, имеющими достаточную техническую подготовку и квалификацию в качестве аудитора.

2. Аудиторы должны быть независимы в своей ментальной позиции в проведении аудита (независимость на самом деле) и восприниматься пользователями как не зависящие от клиента (независимость по внешнему виду).

3. Аудит должен быть проведен с должной профессиональной заботой, которая является стандартом медицинской помощи, что можно было бы ожидать от достаточно предусмотрительного аудитора.

- *Полевые стандарты* работы применимы к проведению аудита и требуют, чтобы:

4. Аудит правильно планируется и контролируется.

5. Аудиторы развивают понимание контроля клиента в качестве важной предпосылкой для разработки конкретных тестов аудита.

6. Аудиторы получают достаточные и надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения процедур аудита, чтобы обеспечить разумную основу для выдачи заключения по итогам проверки.

- *Стандарты отчетности* применимы к публикации аудиторского мнения и требуют, чтобы:

7. Аудитор должен четко указать, является ли финансовая отчетность справедливо представленной в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности, которые могут быть общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP) или Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

8. Аудитор должен определить, в отчете аудитора, те обстоятельства, в которых принципы бухгалтерского учета не были последовательно отражены в текущем периоде по сравнению с предыдущим периодом.

9. Аудитор будет рассматривать адекватное раскрытие информации, а если аудитор приходит к выводу, что информативные данные раскрыты не достаточно адекватно, аудитор должен указать это в отчете аудитора.

10. Аудитор должен выразить мнение о финансовой отчетности в целом или утверждать, что мнение не может быть выражено.

Руководство АICPA: принципы аудита

Вместо десяти стандартов, АICPA разработали семь основополагающих принципов, регулирующих аудит. Четыре категории, с их специфическими принципами, являются:

Цель аудита и необходимые условия проведения аудита

1. Целью аудита является повышение степени уверенности пользователей в финансовой отчетности. Эта цель достигается, когда аудитор выражает мнение о финансовой отчетности.

2. Аудит основан на предположении, что руководство несет ответственность за подготовку финансовой отчетности, поддержание системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, а также предоставляет аудитору соответствующую информацию и доступ к персональной информации компании.

Обязанности

3. Аудиторы несут ответственность за то, что соответствующие полномочия и возможности для проведения аудита таким образом, должны соответствовать этическим требованиям, а также поддерживать профессиональный скептицизм в течении проверки.

Представление

4. Аудитор должен получить достаточную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

5. Получение достаточной уверенности требует от аудитора соответственно планировать и контролировать работу, определять уровень существенности, выявлять риски существенного искажения информации, а также разрабатывать и осуществлять соответствующие ответные меры аудита по оцененным рискам.

6. Кроме того, аудит имеет недостатки, присущие таким образом, что аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит искажений.

Отчетности

7. Аудитор выражает заключение относительно того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений или заявляет, что мнение не может быть выражено.

IAASB заявляет, что его цель состоит в том, чтобы «служить общественным интересам путем установления высокого качества аудита, контроля и других соответствующих стандартов, а также содействие сближению международных и национальных стандартов аудита и обеспечения, тем самым повышая качество и согласованность практики по всему миру и укрепление доверия общественности к международному аудиту и подтверждения профессиональной достоверности. "IAASB признает, что стандарты должны быть понятными, четкими и последовательными. Соответственно, в 2004 году IAASB начал программу повышения четкости ее стандартов (MCA). Проект большей ясности IAASB был завершен в 2009 году, и по состоянию на 2013 год, набор поясненных IAASB стандартов насчитывает 36 MCA и международный стандарт по контролю качества (ISQC) 1. MCA структурированы таким образом, что информация соответственно представлена в следующих отдельных разделах, которые очень похожи на формат стандартов AICPA:

- *Введение* включает в себя информацию о цели, объекту и предмету MCA, в дополнение к ответственности аудиторов и других.
- *Цель* содержит четкое изложение цели аудитора.
- *Определения* терминов, которые были использованы.
- *Требования* к каждой цели. Требования указаны фразой "аудитору следует".
- *Применение и другие пояснительные материалы* объясняют более точно, что означает требование или подразумевает под собой, или включает в себя примеры процедур, которые могут быть уместны при данных обстоятельствах.

На протяжении всего текста, как представлено в Приложении к этой главе, мы ссылаемся на стандарты аудита IAASB со ссылкой на «МСА» и номер секции (например, МСА 200).

5. Права, обязанности и ответственность аудиторской организации

Аудиторская организация имеет право:

- проводить предварительное ознакомление с учредительными документами и документами бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта для принятия решения о проведении аудиторской проверки;
- самостоятельно определять формы и методы проведения аудиторской проверки; получать при проведении аудиторской проверки в полном объеме документацию хозяйствующего субъекта, связанную с осуществлением им финансово-хозяйственной деятельности, а также проверять фактическое наличие любого имущества и фактическое состояние любых обязательств, учтенных в этой документации;
- получать устные и письменные разъяснения от материально ответственных лиц хозяйствующего субъекта по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;
- получать от хозяйствующего субъекта письменные подтверждения информации от третьих лиц;
- отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредставления хозяйствующим субъектом всей информации, необходимой для составления достоверного аудиторского заключения;
- привлекать в установленном порядке к участию в проведении аудиторской проверки аудиторов и иных специалистов;
- оказывать хозяйствующему субъекту в период, охватываемый аудиторской проверкой, профессиональные услуги, за исключением постановки, восстановления, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- вступать в члены республиканского общественного объединения аудиторов.

Аудиторская организация может иметь и иные права в соответствии с законодательством.

Обязанности аудиторской организации. Аудиторская организация может заниматься только аудиторской деятельностью и обязана:

- соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования настоящего Закона и иных актов законодательства;

- предъявлять по требованию заказчика перед заключением договора на проведение аудиторской проверки соответствующую лицензию на осуществление аудиторской деятельности, квалификационный сертификат аудитора (аудиторов);
- представлять по запросу хозяйствующего субъекта информацию о требованиях законодательства по проведению аудиторской проверки, о нормах актов законодательства, на которых основываются замечания аудитора;
- соблюдать конфиденциальность информации, полученной при осуществлении аудиторской проверки;
- отражать в аудиторском отчете факты нарушения законности финансово-хозяйственных операций и предложения по их устранению;
- обеспечивать наличие в аудиторской организации экземпляров аудиторских заключений и аудиторских отчетов по результатам проведенных аудиторских проверок и их хранение в установленном законодательством порядке;
- обеспечивать прохождение аудиторами курсов повышения квалификации один раз в году;
- по запросу республиканского общественного объединения аудиторов предоставлять информацию для обязательной рейтинговой оценки аудиторских организаций.
- в случае обнаружения фактов, явно свидетельствующих о причинении хозяйствующему субъекту убытков его должностными лицами и другими работниками, сообщать об этом руководству (собственнику) хозяйствующего субъекта и делать соответствующую запись в аудиторском отчете. В необходимых случаях требовать созыва общего собрания участников (акционеров) в порядке, установленном законодательством, для доведения результатов аудиторской проверки.

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

Тема 2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Республике Узбекистан. (Раздаточные материалы для практической занятий)

1. Исходные данные. Проводя аудит, старший аудитор дал поручение рядовому аудитору сделать проверку расчетов налогообложения организации-клиента. По окончании проверки этот аудитор сообщил, что никаких ошибок обнаружено не было. Через неделю после этого было подготовлено заключение.

Спустя два месяца налоговая инспекция провела проверку и обнаружила ряд ошибок в налоговых расчетах организации-клиента, после чего последняя должна доплачивать налоги и уплатить штрафы.

Требуется:

1. Определить, что послужило причиной этой ситуации.
2. Действия аудитора в таких ситуациях?

2. Исходные данные. Кондитерская фабрика расторгла договор со своими аудиторами и пригласила вашу фирму быть ее аудитором.

Требуется:

1. Определить, что вы будете делать в этом случае.
2. Действия аудитора в таких ситуациях?

3. Исходные данные. В течение нескольких лет организация-клиент обращается к услугам одной и той же аудиторской фирмы для подтверждения годовой отчетности. В течение всего времени взаимоотношений в проверках участвует одна и та же бригада аудиторов, сотрудники которой из года в год специализируются на аудите конкретных, "своих" участков (основные средства, товары и т. д.)

Требуется:

1. Определить, каковы недостатки и преимущества сложившейся ситуации.
2. Действия аудитора в таких ситуациях?

4. Исходные данные. Один из сотрудников аудиторской фирмы проводит проверку годовой отчетности акционерного общества. Этот аудитор является владельцем одной акции данного акционерного общества.

Требуется:

1. Определить, правомерно ли проведение проверки.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

5. Исходные данные. Чтобы взять в банке кредит, организация- клиент обращается к своему аудитору с просьбой выступить в качестве поручителя.

Требуется:

1. Определить, как следует поступить аудитору.
2. Действия аудитора в таких ситуациях?

2: Statutory audit and regulation

Topic List

Statutory requirements

Audit regulation

Rights and duties

This chapter contains essential background knowledge about the regulation of auditing. Auditing is self-regulating in the UK, the government having devolved this duty to the RSBs (of which ACCA is one). This may not necessarily be the case in other countries.

The details in this chapter could be examined in conjunction with the topics contained in Chapter 4 on professional ethics and appointment.

Statutory
requirements

Audit
regulation

Rights
and duties

Most limited companies are required to have a statutory audit. There are some exemptions, one of which is 'small companies'.

There has been a debate in the UK whether small companies should have an audit and what constitutes a small company.

It is anticipated that in the future, the turnover limit for exemptions could rise in the EC.

A **small entity** is any enterprise in which:

- (a) There is concentration of ownership/management in a small number of people, and
- (b) One or more of the following are found: few sources of income + uncomplicated activities/unsophisticated record keeping/limited internal controls and potential for management to override them.

The statutory opinion

Explicit opinions

The auditors give an **opinion** as to whether the FS are **true and fair**, or present fairly.

This is generally taken to mean that accounts:

- Are factual
- Are free from bias
- Reflect the commercial substance of the business's transactions

Implicit opinions

- Proper accounting records have been kept and proper returns adequate for the audit received from branches not visited
- The accounts are in agreement with the accounting records and returns
- All information and explanations have been received as the auditors think necessary and they have had access at all times to the company's books, accounts and vouchers
- Details of directors' emoluments and other benefits have been correctly disclosed in the FS
- Particulars of loans and other transactions in favour of directors and others have been correctly disclosed in the FS
- The information given in the directors' report is consistent with the accounts

UK

Various associations exist, such as ACCA/CIMA. Stringent entry requirements/codes of ethics.

France

There are two distinct organisations (accountants/auditors), most members of the auditor one are also members of the more important accountant one.

Germany

The main body is the Institut der Wirtschaftsprüfer. Auditing standards tied closely to legislation.

USA

The body is the American Institute of Certified Public Accountants. It is an independent body. The profession effectively regulates itself, as in the UK.

Eligibility

This is likely to be directed by national law. It should ensure that audits are only done by people with suitable qualifications and experience.

In the EU, people carrying out audits must have the permission of the relevant authorities. In the UK, the relevant authorities are the RSBs (associations such as ACCA).

There should also be **supervision** and **monitoring** of auditors by the national regulatory body. Inspection would depend on various factors, such as the size of firm and the number of audits carried out.

The regulatory body should expect to see commitment to technical excellence and ethics.

Глоссарий

Бухгалтерский цикл. Запись и обработка транзакций, которые влияют на группу взаимосвязанных счетов. Цикл начинается, когда происходит транзакция и заканчивается, когда она отражается в финансовой отчетности.

Аудит документации. Запись процедур аудита выполняется, соответствующий аудит доказательства, полученные, и выводы аудитор достиг (термины, такие как рабочие документы или рабочих документов также иногда используются).

Аудит письма-соглашения. Документ, в котором определены обязанности клиента и аудитора.

Аудиторские доказательства. Информация, используемая аудитором при выработке выводов, на которых основывается мнение аудитора. Соответствующие аудиторские доказательства. Мера качества аудиторских доказательств (то есть, ее актуальность и надежность в обеспечении поддержки для выводов, на которых основывается мнение аудитора).

Аудиторские процедуры. Процедуры предназначены для получения аудиторских доказательств, подтверждающих мнение аудита. Три категории процедуры включают в себя процедуры оценки рисков, тестов средств контроля и процедур проверки по существу (в том числе основных аналитических процедур и испытаний деталей).

Программа аудита. Аудит представляет собой документ, в котором перечислены аудиторские процедуры, которые должны соблюдаться при сборе аудиторских доказательств и помощи тем, кто отвечает за аудит, чтобы следить за ходом и работу руководителей.

Контроль риска. Риск того, что искажение из-за ошибки или мошенничества, которые могут возникнуть в заключении, и что может быть существенным, по отдельности или в комбинации с другими искажениями, не было предотвращено или обнаружено своевременно путем внутреннего контроля организации. Риск управления является функцией эффективности проектирования и эксплуатации внутреннего контроля.

Управляет зависимость от аудита. Аудита, который включает в себя тесты средств контроля и процедур проверки по существу.

Тест двойного назначения. Предметный тест и тест, связанный из соответствующего органа управления, которые выполняются одновременно, например, предметный тест сделок купли-продажи, выполняемых одновременно с проверкой контроля над этими сделками.

Процедура оценки риска. Процедура осуществляется аудитором для получения информации о сущности оценки рисков существенных искажений в финансовой отчетности, допущенных вследствие ошибки или мошенничества. Процедуры оценки риска сами по себе не обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на основе которых мнение, но используются для целей планирования аудита.

Основной аудит. Аудит, который включает процедуры по существу и не включает в себя тесты средств контроля.

Основная процедура. Процедура аудита предназначена для обнаружения существенных искажений на уровне утверждений. Процедуры проверки по существу включают в себя испытания деталей и основных аналитических процедур.

Проверка контрольной группы. Процедура аудита разработана для оценки операционной эффективности средств контроля в предотвращении или обнаружения и исправления, существенных искажений, как правило, на уровне утверждений.

Тема 3. Виды и формы и аудиторских проверок

План

1. Принципы проведения аудита

2. Виды аудита

3. Профессиональные услуги аудиторской деятельности

1. Принципы проведения аудита

Аудиторская деятельность осуществляется на основе принципов независимости, объективности, самостоятельности, профессиональной компетентности и конфиденциальности.

Независимость — это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов. Независимость аудитора должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств. Независимость — ключ к доверию общества.

Объективность — это обязательность непредвзятости, беспристрастности и не подвластности какому-либо влиянию при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений.

Самостоятельности-самостоятельность в выборе приемов и методов работы аудиторских организаций, осуществляющих аудиторские проверки

Профессиональная компетентность — это обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги. Аудиторская организация должна привлекать подготовленных, профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы для обеспечения квалифицированного проведения аудита.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности.

Конфиденциальность — это обязанность аудиторов и аудиторских организаций обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, не

передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Узбекистана. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не может нанести ему, по представлениям аудитора, материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно независимо от продолжения или прекращения отношений с клиентом и не имеет ограничений по времени.

Если аудиторская организация является членом профессионального объединения, ей следует соблюдать (наряду с вышеуказанными принципами) и правила этики, предусмотренные документами, принятыми на добровольной основе данным профессиональным объединением.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство хозяйствующего субъекта является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

2. Виды аудита

В отечественной теории практике, как и зарубежных странах, аудит подразделяется по разным признакам (статус аудитора, инициатива проведения, объект изучения, сфера деятельности экономического субъекта и др.).

Основные виды аудита представлены в таблице № 3.

Сущность и задач внешнего аудита уже было рассказано выше, нет необходимости вновь его рассматривать.

Основными объектами внутреннего аудита являются решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Внутренний аудит — неотъемлемая часть управленческого контроля предприятия; он может быть и независимым, т.е. непосредственно подчиняться не исполнительному органу предприятия, а внешним учредителям.

Внутренний аудит — один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта.

Таблица 3

Виды аудита

№ пп.	Критерии	Виды
1	<i>По отношению к статусу аудитора</i>	1. Внешний 2. Внутренний
2	<i>По отношению к требованиям законодательства</i>	1. Обязательный 2. Инициативный
3	<i>По объекту изучения</i>	1. Финансовый, 2. На соответствие 3. Операционный
4	<i>По объектам хозяйственного субъекта</i>	1. Банковский 2. Аудит страховых организаций 3. Аудит бирж, инвестиционных институтов и внебюджетных фондов 4. Общий 5. Государственный

Проведение внутреннего аудита имеет для руководства и (или) собственников экономического субъекта информационное и консультационное значение, поскольку призвано содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных предприятиях в связи с тем,

что высшее руководство не занимается повседневным контролем деятельности организации и низших управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

Типы аудита и аудиторов⁴

АУДИТ	ОБЫЧНЫЙ АУДИТ	ПРИМЕР
Операционный аудит	GAO Внутрихозяйственный аудитор	Оценить, действует ли вычислительный центр аудитор так эффективно, как нужно для практики
Аудит на соответствие	GAO IRS Внутрихозяйственный аудитор Аудиторская фирма	Определить, удовлетворяется ли требование минимального текущего соотношения 2.0 в кредитном договоре
Аудит финансовой отчетности	Аудиторская фирма	Ежегодный аудит финансовой отчетности корпорации "Дженерал Моторс"

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, т.е. его руководством и (или) собственниками, в зависимости от:

содержания и специфики деятельности экономического субъекта;

объемов показателей финансово-экономической деятельности экономического субъекта;

сложившейся системы управления экономического субъекта; состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации и (или) внешние аудиторы.

В определенной мере функции внутренних аудиторов выполняют ревизорские группы при бухгалтериях крупных предприятий, подчиненные главному бухгалтеру или финансовому директору, однако функции внутренних аудиторов шире.

Как правило, к функциям внутреннего аудита относятся: проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработка рекомендаций по

⁴ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. Auditing and Assurance Services with ACL Software CD (15th Edition) 15th Edition p.

улучшению этих систем;

проверка бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;

проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;

проверка деятельности различных звеньев управления; оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных проверок в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;

проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;

работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;

оценка используемого экономическим субъектом программного обеспечения;

специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях;

разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Внутренний аудит не только дает информацию о деятельности самой организации, но и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров. Используя информацию внутреннего аудита, руководство предприятия может оперативно и своевременно осуществлять необходимые изменения внутри предприятия.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью независимости в структуре управления экономического субъекта. Это требование к внутреннему аудиту, как правило, обеспечивается тем, что он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независим от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

Внутренний аудитор — это сотрудник подразделения внутреннего аудита, организованного экономическим субъектом.

Внутренними аудиторами являются сотрудники, находящиеся в штате предприятия и подчиненные его руководству.

Внутренний аудитор выполняет следующие функции:

проверка систем контроля в целях выработки политики компании в рамках

законодательства;

- оценка экономичности и эффективности операций компании;
- проверка уровней достижений программных целей;
- подтверждение точности информации, используемой руководством при принятии решений.

Ответственность за выполнение своих обязанностей аудитор несет только перед собственниками и (или) руководством предприятия.

Задачи внутреннего аудита определяются руководством исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятием в целом.

Внутренний аудит решает следующие задачи:

- контроль за состоянием активов и недопущение убытков;
- подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур;
- анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации;
- оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

Несмотря на кажущиеся различия, внутренний и внешний аудит во многом дополняют друг друга. Многие функции внутренних аудиторов могут быть выполнены приглашенными независимыми аудиторами; при решении многих задач внутренние и внешние аудиторы могут использовать одинаковые методы — разница заключается лишь в степени точности и детальности применения этих методов.

По отношению к требованиям законодательства различают обязательный и инициативный аудит.

Обязательный аудит. Обязательный аудит регламентируется государством. Обязательный аудит согласно закону об аудиторской деятельности в Республики Узбекистана — это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации.

Обязательной аудиторской проверке ежегодно подлежат:

- акционерные общества;
- банки и иные кредитные организации;
- страховые организации;

Таблица 4

Особенности внутреннего и внешнего аудита

Факторы	Внутренний аудит	Внешний аудит
1	2	3
Постановка задач	Определяется собственниками и (или) руководством, исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятием в целом	Определяется договором между независимыми сторонами: предприятием и аудиторской фирмой (аудитором)
Объект	Решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия	Главным образом система учета и отчетности предприятия
Цель	Определяется руководством предприятия	Определяется законодательством по аудиту: оценка достоверности финансовой отчетности и подтверждение соблюдения действующего законодательства
Средства	Выбираются самостоятельно (либо определяются стандартами внутреннего аудита)	Определяются общепринятыми аудиторскими стандартами
Вид деятельности	Исполнительская деятельность	Предпринимательская деятельность
Организация работы	Выполнение конкретных заданий руководства	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из общепринятых норм и правил аудиторской проверки
Взаимоотношения	Подчиненность руководству предприятия, зависимость от него	Равноправное партнерство, независимость
Субъекты	Сотрудники, подчиненные руководству предприятия и находящиеся в штате предприятия	Независимые эксперты, имеющие соответствующий аттестат на право заниматься этим видом предпринимательства
Квалификация	Определяется по усмотрению руководства предприятия	Регламентируется государством
Оплата	Начисление заработной платы по штатному расписанию	Оплата предоставленных услуг по договору
Ответственность	Перед руководством за выполнение обязанностей	Перед клиентом и перед третьими лицами, установленная законодательными и нормативными актами
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач (например, оценка достоверности информации). Имеются различия в степени точности и детальности	
Отчетность	Перед собственниками и (или) руководством	Аудиторское заключение может быть опубликовано, письменная информация (отчет) передается клиенту

- инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их управляющие компании;
- благотворительные и иные общественные фонды, источниками которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;
- внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами;
- хозяйствующие субъекты, имеющие в уставном фонде долю, принадлежащую государству.

Заказчиком обязательной аудиторской проверки выступает хозяйствующий субъект. Выбор аудиторской организации согласуется с собственником, общим собранием участников (акционеров) хозяйствующего субъекта.

Уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки в соответствии с законодательством влечет за собой применение административного взыскания к должностному лицу хозяйствующего субъекта. Уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки до окончания календарного года после применения административного взыскания к должностному лицу хозяйствующего субъекта влечет за собой взыскание штрафа с хозяйствующего субъекта в размере от пятидесяти- до стократного размера минимальной заработной платы. Взыскание штрафа, превышающего в совокупности двадцать процентов от суммы текущих активов хозяйствующего субъекта на последнюю отчетную дату, осуществляется с предоставлением ему рассрочки уплаты взыскиваемой суммы ежемесячными платежами в течение шести месяцев со дня принятия решения о взыскании. Уплата штрафа не освобождает хозяйствующий субъект от проведения обязательной аудиторской проверки.

Инициативная аудиторская проверка. Инициативная аудиторская проверка может проводиться по решению хозяйствующего субъекта или других заказчиков аудиторской проверки в порядке, предусмотренном законодательством. Аудит распространяется на всех экономических субъектов, включая органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления. Любой экономический субъект вправе по собственной инициативе пригласить аудиторов. Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т.п.), считается инициативным (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Предмет, сроки и другие условия проведения инициативной аудиторской проверки определяются договором о проведении аудиторской проверки, заключаемым между

заказчиком аудиторской проверки и аудиторской организацией.

По объектам аудита различают: банковский аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж; инвестиционных институтов и внебюджетных фондов; общий аудит; государственный аудит. На все эти виды аудита (кроме государственного) аудитором необходимо иметь соответствующие аттестаты.

По характеру проверки различают:

подтверждающий аудит (проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности);

системно ориентированный аудит (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и необходимость в слишком детальной проверке отпадает; при наличии неэффективной системы внутреннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучшению);

аудит, базирующийся на риске (концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском).

3. Профессиональные услуги аудиторской деятельности

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудита.

Аудиторские организации согласно закону об аудиторской деятельности в республике Узбекистан могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации могут оказывать следующие профессиональные услуги:

постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;

составление финансовой отчетности;

перевод национальной финансовой отчетности на международные стандарты бухгалтерского учета;

анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов;

консалтинг по бухгалтерскому учету, налогообложению, планированию, менеджменту и другим вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

составление расчетов и деклараций по налогам и другим обязательным платежам.

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

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также наличия профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Сопутствующие аудиту услуги можно разделить на два вида: услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, и услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области постановки бухгалтерского учета; контроля ведения учета и составления отчетности; контроля начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; анализа хозяйственной и финансовой деятельности; оценки экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; представления интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами; проведения семинаров, повышения квалификации и обучения персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций; научной разработки, издания методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву; компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализу хозяйственной деятельности, аудита и т.д.; консультационных услуг по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджмента, маркетинга, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационного обслуживания; экспертного обслуживания; подбора и тестирования бухгалтерского персонала экономического субъекта и др.

Услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области ведения бухгалтерского учета; восстановления бухгалтерского учета; составления налоговых деклараций; составления бухгалтерской отчетности.

Тема 3. Виды и формы и аудиторских проверок. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуация 1.Исходные данные. Организация К в декабре 2010 г. обратилась в аудиторскую фирму с предложением заключить договор о предоставлении услуг по восстановлению аналитического учета за 2010 г. Договор был заключен, услуги оказаны и оплачены в декабре 2010 г. В феврале 2011 г. организация К обратилась в аудиторскую фирму с предложением заключить договор на предоставление услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности за 2010 г.

Требуется:

1. Установить, примет ли данное предложение аудиторская фирма.
2. Определить, может ли она заключить договор на оказание услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности организации К за 2010 г.

2.Исходные данные. Предприниматель Г. путешествует совместно с аудитором по Дальнему Востоку, оплачивая всю поездку. Аудитор должен консультировать его по вопросам капиталовложений. Кроме того, в обязанности аудитора также входит проверка годовой отчетности товарищества, членом которого является предприниматель. Во время путешествия он соединяет полезное с приятным: ищет возможность долевого участия в различных предприятиях.

Требуется:

1. Определить, правомерна ли деятельность аудитора как консультанта и как проверяющего годовую отчетность.
2. Действия аудитора в таких ситуациях.

3.Исходные данные. Аудитор обсуждает со своим коллегой еще не опубликованный баланс одного из клиентов.

Требуется:

1. Определить, нарушает ли он при этом обязательство сохранения тайны.
2. Действия аудитора в таких ситуациях.

4. Исходные данные. В 2010 г. фирма «К» перерегистрировалась в открытое акционерное общество. Объем реализации составил 58 161 у.е. Сумма активов баланса на 1 января 2012 г. составила 21 115 у.е. Минимальный размер оплаты труда за декабрь 2011 г. составил 100 у.е.

Требуется:

1. Установить, подлежит ли обязательной аудиторской проверке финансовая отчетность за 2001 г. фирмы «К».
2. Действия аудитора в таких ситуациях.

5. Исходные данные. Фирма «Х» в декабре 2011 г. обратилась в аудиторскую фирму с предложением о предоставлении услуг по конвертации финансовой отчетности на МСФО за 2011 г. Договор был заключен, услуги оказаны и оплачены в декабре 2011 г. В феврале 2012 г. фирма «Х» обратилась в эту же аудиторскую фирму с предложением заключить договор на предоставление услуг по подтверждению финансовой отчетности за 2011 г.

Требуется:

1. Установить, примет ли данное предложение аудиторская фирма?
2. Может ли аудиторская фирма заключить договор на оказание услуг по подтверждению финансовой отчетности фирмы «Х» за 2012г.?

6. Исходные данные.

Ассоциация «Аэрофлот» по итогам 2011 г. имеет следующие показатели:

- объем годовой выручки от реализации услуг составляет 27 098 066 у.е.;
- сумма активов баланса на конец года—5 567 908 у.е.;
- минимальный размер оплаты труда за месяц в 2011 г. составил 100 у.е.

Требуется:

1. Определить, подлежит ли ассоциация «Аэрофлот» обязательному аудиту.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации.

7. Исходные данные.

Иностранным инвесторам принадлежит 12% доли уставного капитала ЗАО «Чорсу». По итогам 2011 г. выручка от реализации продукции составила 987,6 у.е. Сумма активов на конец года — 2 567 у.е. Минимальный размер оплаты труда за месяц в 2011 г. составил 100 у.е.

Требуется: Определить, подлежит ли ЗАО «Чорсу» обязательному аудиту.

2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации.

8. Исходные данные.

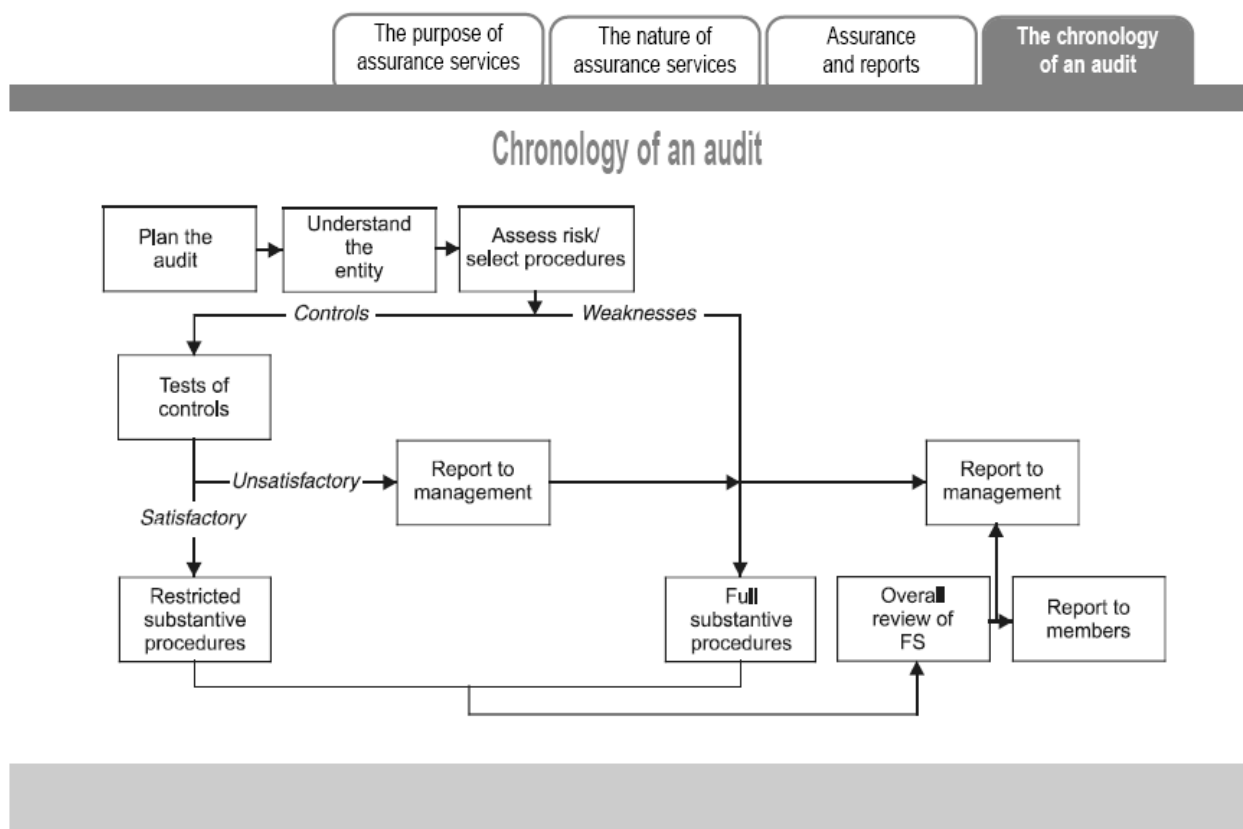
Уставный капитал торгового дома «Шарк» полностью принадлежит коллективным инвесторам, в том числе 12% доля государства. По итогам 2011 г. имеются следующие показатели:

- объем годовой выручки составляет 17 118 136 у.е.;
- сумма активов баланса на конец года — 2 345 780 у.е.;
- минимальный размер оплаты труда за месяц в 2011 г. составил 100 у.е.

Требуется:

1. Определить, подлежит ли торговый дом «Шарк» обязательному аудиту?
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

Тема 3. Виды и формы и аудиторских проверок. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)



Глоссарий

Аналитические процедуры (Analytical procedures)	Процедуры, которые включают оценку финансовой информации, основанную на изучении закономерных взаимосвязей как между финансовыми, так и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат прочей соответствующей информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.
Аномальная ошибка (Anomalous error)	См. «Аудиторская выборка»
Ассистенты аудитора (Assistants)	Сотрудники, участвующие в проведении аудита, не являющиеся аудиторами.
Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности (Audit of financial statements)	Целью аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности представляет собой задание, обеспечивающее уверенность (см. «Задание, обеспечивающее уверенность»).
Аудитор (Auditor)	Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям и имеющее квалификационный аттестат аудитора.
Действующий аудитор (Existing auditor)	Аудитор финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий отчетный период.
Внешний аудитор (External auditor) -	Там, где это уместно, с целью установления различия между внешним аудитором и внутренним аудитором используется термин «внешний аудитор».
Новый аудитор (Incoming auditor) -	Аудитор финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период в тех случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором (в этом случае новый аудитор также именуется аудитором – преемником) или аудит проводится в первый раз.
Другой аудитор (Other auditor) -	Аудитор, не являющийся основным и несущий ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации компонента, включенного в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие «другой аудитор» включает аффилированные аудиторские организации под тем же или под иным названием, организации-корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с основным.
Предшествовавший аудитор (Predecessor auditor) -	Аудитор, который ранее был аудитором хозяйствующего субъекта и которого сменил новый аудитор.
Основной аудитор (Principal auditor) -	Аудитор, отвечающий за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта в случае, когда такая финансовая (бухгалтерская) отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, проверяемым другим аудитором.
Предполагаемый аудитор (Proposed auditor) -	Аудитор, рассматриваемый в качестве замены действующему аудитору.
Аудитор-преемник (Successor auditor) -	Аудитор, пришедший на смену действующему аудитору (также именуется новым аудитором).

Тема 4. Квалификационные требования и этика аудитора

План

1. Порядок выдачи квалификационного сертификата аудитора

2. Этика аудитора

3. Контроль качества работы аудиторов

4. Навыки аудиторской группы и качества аудита

1. Порядок выдачи квалификационного сертификата аудитора

Квалификационный сертификат аудитора дает право физическому лицу осуществлять аудиторскую проверку, если он состоит в штате аудиторской организации, или если с ним аудиторской организацией заключен договор гражданско-правового характера.

Квалификационный сертификат аудитора выдается Министерством финансов Республики Узбекистан при условии успешной сдачи претендентом квалификационного экзамена. Претендент на получение квалификационного сертификата аудитора должен отвечать следующим требованиям:

1) наличие высшего экономического образования, полученного в учреждениях высшего образования Республики Узбекистан, либо высшего экономического образования, полученного в образовательном учреждении иностранного государства и в соответствии с законодательством признанного эквивалентным образованию в Республике Узбекистан (приложение N 1), и стаж практической работы (в том числе по совместительству) в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового или налогового контроля или преподавания в этих сферах не менее трех лет из последних десяти;

либо наличие стажа работы, в том числе по совместительству, в качестве аудитора, главного бухгалтера, ревизора или налогового инспектора не менее 5 лет из последних десяти с высшим неэкономическим образованием, полученным в высших учебных заведениях Республики Узбекистан, либо высшим неэкономическим образованием, полученным в образовательном учреждении иностранного государства и в соответствии с законодательством признанным эквивалентным образованию в Республике Узбекистан;

либо наличие ученой степени кандидата (доктора) экономических наук, полученной в Республике Узбекистан или в иностранном государстве (при условии прохождения нострификации в соответствии с законодательством);

2) прохождение специального обучения в центрах по подготовке аудиторов на основании программы обучения, утверждаемой Министерством финансов Республики Узбекистан по согласованию с республиканским общественным объединением аудиторов и

наличие документа об успешной сдаче предмета «Финансовый учет» по программе международной сертификации профессиональных бухгалтеров в рамках сертификации «Сертифицированный бухгалтер-практик (САР)» или «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (СІРА)».

Претенденты, имеющие сертификат «Сертифицированный бухгалтер-практик (САР)» или сертификат «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (СІРА)» и не менее 5 лет стажа работы в экономической сфере на территории Республики Узбекистан, допускаются к сдаче квалификационного экзамена без прохождения специального обучения в центрах по подготовке аудиторов.

Претендент на получение квалификационного сертификата аудитора представляет в Министерство финансов Республики Узбекистан заявление о допуске к сдаче квалификационного экзамена с приложением следующих документов:

- 1) заполненная анкета;
- 2) заверенная в установленном порядке учреждением, выдавшим документ, либо нотариально заверенная копия диплома об образовании или диплома о получении ученой степени кандидата (доктора) экономических наук;
- 3) нотариально заверенная выписка из трудовой книжки (при наличии стажа работы по совместительству с записью об этом в трудовой книжке);
- 4) две фотографии (3 x 4);
- 5) оригинал документа о прохождении специального обучения в центрах по подготовке аудиторов (который признается действительным, если с даты окончания обучения до даты сдачи документов прошло не более одного года) и заверенная в установленном порядке учреждением, выдавшим документ, или нотариально заверенная копия документа об успешной сдаче предмета «Финансовый учет» по программе международной сертификации профессиональных бухгалтеров в рамках сертификации «Сертифицированный бухгалтер-практик (САР)» или «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (СІРА)» (который признается действительным, если с даты выдачи до даты сдачи документов прошло не более пяти лет); либо заверенные в установленном порядке учреждением, выдавшим документ, или нотариально заверенные копии сертификатов «Сертифицированный бухгалтер-практик (САР)» и «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (СІРА)» (который признается действительным, если с даты окончания обучения до даты сдачи документов прошло не более пяти лет);
- 6) банковский платежный документ, свидетельствующий об уплате сбора за выдачу квалификационного сертификата в 1,5-кратном размере минимальной заработной платы.

Квалификационный экзамен проводится по мере формирования группы, но не реже

одного раза в два месяца. Положение об экзаменационной комиссии, ее состав и регламент работы утверждаются Министерством финансов Республики Узбекистан.

Квалификационный экзамен проводится в два этапа:

- тестирование;
- письменно-устный экзамен по экзаменационным билетам.

Экзаменационный билет состоит из четырех частей, каждая из которых включает в себя теоретический вопрос и практическую задачу по следующим дисциплинам:

- 1 часть. Финансовый учет.
- 2 часть. Управленческий учет, финансовый менеджмент и финансовый анализ.
- 3 часть. Аудит.
- 4 часть. Налогообложение и правовое регулирование предпринимательской деятельности.

Квалификационный сертификат аудитора оформляется на специальном бланке с вклеенной фотографией специалиста и имеет юридическую силу на всей территории Республики Узбекистан.

Квалификационный сертификат аудитора выдается сроком на 5 лет.

Министерство финансов Республики Узбекистан ведет реестр аудиторов, имеющих квалификационный сертификат, в котором указываются:

- дата получения, фамилия, имя, отчество и подпись лица, получившего квалификационный сертификат аудитора;
- паспортные данные и место жительства;
- место работы;
- номер, дата выдачи квалификационного сертификата аудитора;
- сведения о продлении действия, прекращении действия, аннулировании, переоформлении квалификационного сертификата аудитора и выдаче дубликата.

2.Этика аудитора

Поскольку в современном обществе деятельности аудиторов отводится весьма важная роль, существует объективная необходимость поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора. Для поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности аудиторов разрабатывают Кодексы этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов МФБ.

Этика профессионального поведения аудиторов определяет нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств.

Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм неперенная обязанность и высший долг каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы.

Нарушители этических норм профессионального поведения проявляют неуважение ко всему аудиторскому сообществу и наносят ему моральный и материальный ущерб.

Неэтичное поведение отдельных аудиторов заслуживает порицания и наказания, вплоть до исключения из сообщества аудиторов, лишения квалификационного аттестата и лицензии на проведение аудиторской деятельности.

Признавая ответственность бухгалтерского профессионального сообщества и считая, что собственная роль заключается в обеспечении руководства, содействии последовательности в работе, МФБ разработала международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который должен служить основой этических требований (кодексов этики, подробных правил, руководящих указаний, стандартов поведения), предъявляемых профессиональным бухгалтерам в каждой стране.

Рассмотрим важнейшие требования к деятельности профессионального бухгалтера, публично практикующего профессионального бухгалтера (аудитора), которые отражены в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров МФБ, так и в Кодексе профессиональной этики аудиторов Узбекистана (одобренный ПСНАБАУ №3 от 26.08.2005г. и СПАУ №3 от 25.06.2005г.)

Общественные интересы. Отличительной чертой аудитора является осознание им своей ответственности перед обществом.

По долгу своей профессии аудитор активно взаимодействует с правительством, кредиторами, работодателями, наемным персоналом, инвесторами, деловыми и финансовыми кругами и другими субъектами - всеми, кто полагается на объективность и непредвзятость аудиторов для обеспечения упорядоченного функционирования всех видов деятельности. Это возлагает на профессию аудитора ответственность перед обществом. Общественный интерес определяется как общественное благосостояние, во имя которого работает аудитор.

Цель профессии аудитора — выполнение работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, обеспечение самых лучших результатов работы и в целом выполнение требования о соблюдении общественных интересов, указанного выше. Для достижения этих целей необходимо соблюдение четырех следующих основных требований:

Достоверность. Общество испытывает потребность в достоверности используемой информации и надежных методов их получения.

Профессионализм. Общество, в лице заказчиков, работодателей и других

заинтересованных лиц, признает аудитора как профессионала в сфере оказания аудиторских услуг.

Качество услуг. Необходима гарантия того, что все услуги, оказываемые аудитором, выполняются в соответствии с требованиями общепринятых стандартов.

Доверие. Потребители услуг должны быть уверены в том, что аудитор не нарушит принципы профессиональной этики и норм законодательства, которым соответствуют предоставляемые им услуги.

Этика профессиональной деятельности аудитора требует соблюдения определенных принципов:

Честность - Аудитор должен быть честным при выполнении своих профессиональных обязанностей

Объективность - Аудитор должен быть справедливым и безпристрастным, предвзятость, конфликт интересов и другие факторы не должны оказывать влияние на результаты его работы.

Профессиональная компетентность – Аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должным вниманием, компетентностью и усердием, постоянно развивать профессиональные знания и навыки, поддерживая их на уровне, требуемом для того, чтобы гарантировать получение заказчиком компетентных и профессиональных услуг, основанных на современных разработках в практике, законодательстве и методах работы.

Аудитор, соглашаясь оказать услуги, должен быть уверен, что у него достаточный уровень профессиональной компетентности, знаний и навыков для оказания этих услуг, в противном случае он должен воздержаться от их выполнения.

Конфиденциальность - Аудитор не имеет права без согласия заказчика разглашать информацию, полученную при оказании профессиональных услуг, включая коммерческую тайну, за исключением случаев, строго предусмотренных нормами действующего законодательства.

Профессиональное поведение - Аудитор должен действовать в соответствии с хорошей репутацией профессии, воздерживаясь от любого поведения, дискредитирующего профессию. Обязательство воздерживаться от любого поведения, дискредитирующего профессию, требует от членов общественных профессиональных организаций рассматривать при разработке этических рекомендаций ответственность аудиторов перед заказчиками аудиторских услуг, третьими сторонами, другими аудиторами, персоналом, работодателями и широкой общественностью.

порядочность и объективность. Порядочность предполагает не просто честность, но и справедливое ведение дел и правдивость. Принцип объективности налагает на всех

профессиональных бухгалтеров обязательство быть справедливыми, профессионально честными и не иметь конфликтов интересов.

Профессиональные бухгалтеры выполняют множество различных функций и должны демонстрировать свою объективность в различных обстоятельствах. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры выполняют задания по составлению отчетности и оказывают услуги по налоговому и иному управленческому консультированию. Другие профессиональные бухгалтеры подготавливают финансовую отчетность в качестве подчиненных, предоставляют услуги по внутреннему аудиту и выполняют функции по финансовому управлению в промышленности, коммерческой деятельности, государственном секторе или в сфере образования. Они также занимаются обучением и повышением квалификации тех, кто надеется стать представителем данной профессии. Вне зависимости от своих услуг и функций профессиональные бухгалтеры должны заботиться о порядочности при предоставлении своих профессиональных услуг и быть объективными в своих суждениях.

Разрешение этических конфликтов. Время от времени профессиональные бухгалтеры сталкиваются с ситуациями, в которых возникают конфликты интересов. Такие конфликты могут возникать в силу разных причин — начиная от относительно тривиальной дилеммы до крайнего случая мошенничества и незаконной деятельности. Невозможно даже попытаться составить подробный и всеобъемлющий контрольный перечень потенциальных ситуаций, при которых могут возникать конфликты интересов. Профессиональный бухгалтер должен постоянно помнить о факторах, которые могут обусловить конфликт интересов. Следует отметить, что открытое расхождение во мнениях между профессиональным бухгалтером и другим лицом само по себе не составляет этической проблемы. Однако факты и обстоятельства в каждом случае должны быть проанализированы заинтересованными сторонами.

Профессиональная компетентность. Профессиональные бухгалтеры не должны делать вид, что они имеют экспертные знания или опыт, которыми в действительности не обладают.

Профессиональная компетентность может быть разделена на две фазы:

- а) достижение уровня профессиональной компетентности;
- б) поддержание уровня профессиональной компетентности.

Конфиденциальность. Профессиональные бухгалтеры обязаны

соблюдать конфиденциальность информации о делах клиента и работодателя, полученной при предоставлении профессиональных услуг. Обязательство по обеспечению конфиденциальности остается в силе и после прекращения отношений между профессиональным бухгалтером и его клиентом или работодателем.

Профессиональный бухгалтер должен всегда соблюдать конфиденциальность, за исключением случаев, когда ему предоставлены особые полномочия по раскрытию информации или когда раскрытие информации продиктовано юридическими или профессиональными обязательствами.

Профессиональные бухгалтеры обязаны обеспечить соблюдение конфиденциальности руководимыми ими сотрудниками и лицами, которые предоставляют рекомендации или помощь.

Конфиденциальность не сводится только к раскрытию информации. Это также подразумевает, что профессиональный бухгалтер, получающий информацию в ходе предоставления профессиональных услуг, никогда не будет использовать или создавать видимость использования такой информации для личной выгоды или для выгоды третьего лица.

Налоговая практика. Профессиональный бухгалтер, оказывающий профессиональные налоговые услуги, имеет право добиваться наилучшей позиции к выгоде клиента или работодателя при условии, что услуги предоставляются с профессиональной компетентностью, не наносят какого бы то ни было ущерба порядочности и объективности и, по мнению профессионального бухгалтера, соответствуют законодательству. Сомнения могут толковаться в пользу клиента или работодателя при условии разумного обоснования соответствующей позиции.

Профессиональный бухгалтер не должен гарантировать клиенту или работодателю, что подготовленная налоговая отчетность или предоставленные налоговые рекомендации не могут быть оспорены. Напротив, профессиональный бухгалтер должен обеспечить осведомленность клиента или работодателя об ограничениях, присущих налоговым рекомендациям и услугам, чтобы они не воспринимали ошибочно выражение мнения как утверждение факта.

Международная деятельность. При применении этических требований в международной практике может возникать ряд ситуаций. Тот факт, что аудитор является представителем профессиональной организации только в одном государстве или является представителем профессиональной организации в том государстве, где он оказывает услуги, не должен влиять на способ ведения дел в каждой отдельной ситуации.

Предоставление публичной информации. При осуществлении маркетинга и продвижении себя или своей деятельности на рынке аудиторы:

- а) не должны использовать средства, которые наносят ущерб репутации профессии аудитора;
- б) не должны преувеличивать услуги, которые они могут предложить, свою

квалификацию или опыт;

в) не должны принижать работу других аудиторов.

Независимость. Принимая задание по составлению аудиторского отчета, аудитор должен быть независимым и выглядеть свободными от какой-либо заинтересованности, которая может быть признана несовместимой с принципами порядочности, объективности и независимости.

Профессиональная компетенция и ответственность в связи с использованием лиц, не являющихся бухгалтерами. Публично практикующим профессиональным бухгалтерам не следует оказывать такие профессиональные услуги, которые не входят в сферу их компетенции, если они не могут получить компетентные консультации и содействие, которые позволили бы им удовлетворительным образом оказывать такие услуги. Если профессиональный бухгалтер не обладает необходимой компетенцией для оказания определенной части профессиональных услуг, он может обратиться за техническими консультациями к другим профессиональным бухгалтерам, юристам, актуариям, инженерам, геологам, оценщикам.

Оплата по договору и комиссионные. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры, оказывающие профессиональные услуги клиенту, берут на себя ответственность по оказанию таких услуг на началах порядочности и объективности и согласно соответствующим техническим стандартам. Эта ответственность реализуется путем применения профессиональных навыков и знаний, которые публично практикующие профессиональные бухгалтеры приобрели в результате получения профессиональной подготовки и опыта. Публично практикующий профессиональный бухгалтер имеет право на получение вознаграждения за оказываемые услуги.

Деятельность, не совместимая с публичной бухгалтерской практикой. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе, роде занятий или деятельности, которые наносят или могут нанести ущерб порядочности, объективности, независимости или хорошей репутации данной профессии и поэтому являются не совместимыми с оказанием профессиональных услуг.

Предоставление двух или нескольких видов профессиональных услуг одновременно само по себе не наносит ущерба порядочности, объективности или независимости.

Одновременное участие в другом бизнесе, роде занятий или деятельности, не связанных с профессиональными услугами, которое приводит к тому, что публично практикующий профессиональный бухгалтер не может надлежащим образом осуществлять профессиональную практику в соответствии с фундаментальными этическими принципами бухгалтерской профессии, должно рассматриваться как не совместимое с публичной

бухгалтерской практикой.

Денежные средства клиентов. Известно, что в некоторых странах закон не разрешает публично практикующему профессиональному бухгалтеру держать у себя денежные средства клиентов, в других странах предусмотрены юридические обязательства, устанавливаемые в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров, во владении которых находятся такие денежные средства. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен держать у себя денежные средства клиентов, если имеется основание полагать, что они были получены в результате незаконной деятельности или предназначены для осуществления такой деятельности.

Отношения с другими публично практикующими профессиональными бухгалтерами. Расширение деятельности коммерческого предприятия часто приводит к созданию отделений или дочерних компаний в тех местах, где не практикует действующий бухгалтер. В этих обстоятельствах клиент или действующий бухгалтер, проконсультировавшись с клиентом, может попросить принимающего бухгалтера, осуществляющего практику в этих местах, оказать такие профессиональные услуги, которые необходимы для выполнения поручения.

Передача деятельности может также иметь место в области специальных услуг или специальных заданий. Объем услуг, предлагаемых публично практикующими профессиональными бухгалтерами, продолжает расширяться, и обширные знания, которые необходимы для обслуживания публики, часто требуют особых навыков. Поскольку один публично практикующий профессиональный бухгалтер не может приобрести экспертные знания во всех областях бухгалтерской деятельности, некоторые публично практикующие профессиональные бухгалтеры пришли к выводу о том, что нецелесообразно и нежелательно заниматься обеспечением в рамках их фирм полного набора специальных навыков, которые могут потребоваться.

Публично практикующие профессиональные бухгалтеры должны предоставлять только такие услуги, которые согласно их ожиданиям могут быть оказаны на профессиональном и компетентном уровне. Поэтому как для этой профессии в целом, так и в интересах клиентов важно поощрять публично практикующих профессиональных бухгалтеров в случае необходимости обращаться за консультацией к компетентным лицам, способным предоставить такую консультацию.

Действующий бухгалтер, не обладающий определенными навыками, тем не менее может противиться тому, чтобы передать клиента другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру, обладающему этими навыками, из опасения потерять существующий элемент бизнеса, который может перейти к другому публично

практикующему профессиональному бухгалтеру. В результате клиенты могут быть лишены преимущества получения консультаций, на которые имеют право.

Собственники предприятия имеют неоспоримое право выбирать своих профессиональных консультантов и заменять их на других по своему желанию. Несмотря на важность защиты законных интересов собственников, важно также, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер, которого просят заменить на другого публично практикующего профессионального бухгалтера, имел возможность удостовериться в том, что не существует никаких профессиональных причин, по которым такое назначение не должно быть принято. Этого нельзя эффективно добиться без установления непосредственного контакта с действующим бухгалтером. В отсутствие конкретного запроса действующий бухгалтер не должен добровольно предоставлять информацию о делах клиента.

Реклама и предложение услуг. Вопрос о том, разрешать ли конкретным публично практикующим профессиональным бухгалтерам осуществлять рекламу и предложение услуг, относится к компетенции организаций — членов МФБ и определяется ими исходя из правовых, социальных и экономических условий каждой страны.

Если такие реклама и предложение услуг разрешены, то они должны быть направлены на объективное информирование публики и должны удовлетворять требованиям порядочности, честности, достоверности и тактичности. Предложение услуг с использованием принуждения или навязывания должно быть запрещено.

3. Контроль качества работы аудиторов

Контроль качества работы аудиторов определяется как Международным стандартом аудита МСА 220, так и НСА №5 «Контроль качества работы аудитора»

Аудиторские организации обязаны установить и соблюдать правила контроля внутреннего качества проводимых ими аудиторских проверок

Система проверки качества работы аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается Министерством финансов Р.Уз., который может проводить такие проверки как своими силами, так и делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации.

Характер, временные рамки и объем общих целей и конкретных процедур контроля качества аудиторской фирмы зависят от ряда факторов: размер и характер деятельности фирмы, ее географический разброс, организационная структура, а также соотношение затрат и выгод. Соответственно цели и процедуры, принятые отдельными аудиторскими фирмами, могут варьироваться, как и объем их документации.

Общие цели контроля качества, которые должны быть установлены аудиторской фирмой, обычно включают: профессиональные требования; умение и компетентность; поручение; делегирование полномочий; консультирование; принятие и сохранение клиентов; мониторинг.

Общие цели и конкретные процедуры контроля качества аудиторской фирмы необходимо довести до сведения персонала фирмы, чтобы обеспечить уверенность в том, что такие цели и процедуры понятны и применяются на практике.

Делегирование полномочий. Важно четко организовать эту работу, осуществлять текущий контроль и проверку на всех уровнях, чтобы обеспечить уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащим стандартам качества. Для этого необходимо:

- 1) предусмотреть методы для планирования аудита:
 - назначить лицо, ответственное за планирование аудита;
 - подготовить исходную информацию и проанализировать информацию, полученную в результате предыдущих проверок;
 - изложить вопросы, которые необходимо включить в общий план и программу аудита;
- 2) предусмотреть методы для поддержания стандартов качества фирмы при выполнении аудиторской работы;
- 3) предоставлять обучение на рабочем месте в процессе проведения аудита.

Консультирование. В самой фирме и за ее пределами следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими экспертными знаниями. Для этого необходимо:

- 1) определить области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций, и поощрять персонал к получению консультаций и использованию авторитетных источников в случае возникновения сложных или необычных вопросов:
 - информировать персонал о процедурах фирмы в отношении проведения консультаций;
 - определить области и особые ситуации, требующие проведения консультаций из-за характера или сложности конкретного предмета;
 - обеспечивать и предоставлять доступ к соответствующим справочным материалам и

другим авторитетным источникам;

2) назначать специалистов, которые будут исполнять роль авторитетных источников информации, и определять их полномочия в процессе предоставления консультаций;

3) определить объем документации, которую необходимо подготовить по результатам консультаций, проводимых в тех областях и особых ситуациях, в которых консультация необходима.

Принятие и сохранение клиентов. Важно постоянно проводить оценку потенциальных клиентов и существующих клиентов. При решении вопроса о принятии клиента или о продолжении сотрудничества с ним надо исходить из соображений независимости фирмы, ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и порядочности руководства клиента. Для этого необходимо: Установить методы оценки потенциальных клиентов и одобрения их в качестве клиентов:

получение и просмотр имеющейся бухгалтерской отчетности потенциального клиента, например годовых отчетов, промежуточных отчетов и деклараций по налогу на прибыль;

получение у третьих сторон информации, относящейся к потенциальному клиенту, его руководству и основным руководителям и влияющей на оценку предполагаемого клиента.

контакты с предшествующим аудитором.

рассмотрение обстоятельств, которые могут послужить причиной того, что фирма отнесет данное аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;

оценка независимости фирмы и ее способности обслужить предполагаемого клиента.

установление того, что принятие клиента не будет нарушать Кодекс профессиональной этики и другие.

Мониторинг. Необходимо постоянно определять эффективность целей и процедур контроля качества. Для реализации этого необходимо:

1) определить объем и содержание программы фирмы по мониторингу (текущему наблюдению) за всем процессом контроля:

установить методы, необходимые для обеспечения уверенности в том, что цель и методы контроля качества фирмы являются эффективными;

установить уровень компетентности для сотрудников, которые будут участвовать в мониторинге, и способы их отбора;

проводить мониторинг: проверять и тестировать соблюдение общих целей и

конкретных процедур контроля качества фирмы, а также проверять выборочным образом аудиторские задания на предмет соответствия профессиональным стандартам, а также целям и процедурам фирмы по контролю качества;

2) сообщить об отмеченных фактах соответствующим представителям руководящего состава, обеспечить планирование и осуществление мероприятий по мониторингу, а также общую проверку системы контроля качества в фирме.

Аудитор должен внедрять те процедуры контроля качества, которые он считает необходимым, исходя из поставленных целей.

Аудитор и ассистенты аудитора, выполняющие контрольные функции, анализируют профессиональную компетентность тех ассистентов аудиторов, которые выполняют делегированную им работу.

Любое делегирование работы ассистентам аудитора должно осуществляться таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такая работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах.

Делегирование работы может сопровождаться Информированием персонала о таких аспектах, как характер бизнеса экономического субъекта и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Программа аудита является важным средством для доведений до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

Смета затрат времени и общий план аудита также полезны с точки зрения доведения до сведения ассистентов аудитора направляющих указаний по проведению аудита.

Во время проведения аудита персонал, несущий контрольные функции, должен осуществлять контроль хода аудита; получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе аудита, путем оценки важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита; устранять расхождения в профессиональных суждениях сотрудников и определять уровень консультаций, являющихся целесообразными.

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна подлежать проверке персоналом, имеющим, по крайней мере, равный уровень компетентности. Важно своевременно проверять общий план и программу аудита; оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля, включая результаты тестов средств контроля и поправки; документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур

проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе; бухгалтерскую отчетность, предлагаемые аудиторские поправки и предлагаемое аудиторское заключение.

Процесс проверки работы по аудиту может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы персонал, не участвующий в аудите иным образом, выполнил определенные дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

Контроль качества работы аудитора осуществляется в нескольких аспектах: контроль со стороны основного аудитора за работой своих ассистентов, контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора и внешний контроль.

Основной аудитор несет полную ответственность за выполнение аудита. В процессе проведения аудиторской проверки он должен постоянно контролировать и направлять работу, выполняемую ассистентами.

Ассистенты, которым передается работа, должны быть соответствующим образом проинструктированы об их ответственности и задачах процедур, которые они должны выполнить. Инструкция предусматривает информирование ассистентов по вопросам деятельности предприятия и возможных учетных аудиторских проблемах, которые могут воздействовать на сущность, время проведения и масштаб аудиторских процедур. Письменная программа аудитора служит важным элементом для передачи аудиторских полномочий.

Контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора осуществляется, во-первых, посредством обсуждения и проверки обоснованности аудиторского плана и программы проведения аудита у данного клиента, во-вторых, посредством строгого соблюдения организационно-этических аудиторских принципов, в-третьих, посредством повторных, бесплатных для клиента перепроверок достоверности отчетности другим аудитором фирмы уже после выдачи аудиторского заключения основным аудитором.

Внешний контроль качества работы аудиторов может осуществляться госорганами. Однако этот контроль является косвенным, поскольку не имеет целью проверку работы аудиторов, а ставит вполне конкретные иные цели, в частности правильность уплаты налогов, обеспечение соблюдения процедуры ликвидации и т.п. Однако в Республики Узбекистана предусмотрена и прямая форма контроля, в частности перепроверка по поручению органа, выдавшего лицензию.

Все формы контроля качества можно разделить на следующие группы: прямой; косвенный; предварительный; последующий.

Основные требования к организации и функционированию внутрифирменной системы

контроля качества аудита, которая должна существовать в аудиторских фирмах или у аудиторов, работающих самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, определяются российским Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Внутрифирменный контроль качества аудита».

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

Система контроля качества работы аудиторской организации включает в себя:

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

укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;

поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;

выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;

получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;

разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов; при этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;

осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы как таковой;

принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Руководитель аудиторской организации до начала аудита обязан утвердить руководителя и старших аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в

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

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

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

При подготовке руководящих указаний следует принимать во внимание общий план аудита и расчеты затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний является программа аудита.

Текущий контроль работы исполнителей включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы.

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

выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита; документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выходах аудитора; достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур; вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

Сотрудники, проверяющие результаты работ, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое условное обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах

оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

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

4. Навыки аудиторской группы и качества аудита

FRC отмечает, что сотрудники аудиторских фирм положительно способствуют качеству аудита, когда они участвуют в следующих видах деятельности:

- Понимание бизнеса клиентов и соблюдение этических стандартов аудита
- Профессиональный скептицизм и решения вопросов, выявленных в ходе проверки
- Обеспечение того, что персонал проводивший аудиторскую проверку имеет соответствующий уровень опыта, что аудиторы должным образом контролируются старшими аудиторами
- Обеспечение того, чтобы партнеры и менеджеры поддерживают младших аудиторов и есть возможности обучения на работе
- Участие в процессе обучения, оказания помощи в понимании аудита и бухгалтерского учета, а также вопросы по специфике разных отраслей

FRC признает, что сам процесс аудита вносит существенный вклад в положительную сторону для проверки качества, когда на месте осуществляются следующие мероприятия и процессы:

- Методология аудита имеет следующую структуру:
- Призывает партнеров и менеджеров усердно работать при планировании аудита
- Обеспечивает эффективность при разработке процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств
- Требуем соответствующей документации для аудиторской проверки
- Обеспечивает соблюдение стандартов аудита, но не ингибирует профессиональное суждение
- Обеспечение того, что эффективно рассмотрена программа аудита
- Процедуры контроля качества аудита являются эффективными, поняты и применимы.
- Техническая поддержка качества доступна, когда аудиторы сталкиваются с незнакомыми ситуациями, в которых они нуждаются в помощи или руководстве.

- Этические нормы сообщаются, тем самым способствуя целостности, объективности и независимости аудиторов.

- Сбор доказательств аудиторов не ограничивается финансовыми трудностями.

Согласно FRC, аудиторские отчеты способствуют качеству аудита, когда они имеют следующие атрибуты:

- Отчеты о результатах аудита написаны таким образом, что четко и однозначно передает мнение аудитора о финансовой отчетности и учитывает потребности пользователей финансовой отчетности.

- Аудиторы подтверждают достоверность финансовой отчетности (например, при заключении США, что финансовая отчетность справедливо представлены в соответствии GAAP.

- Аудитор осуществляет связь с ревизионной комиссией о следующем:

- Сфера охвата аудита (иными словами, чем занимается аудитор для выполнения задания)

- Угрозы объективности аудитора

- Выявленные риски и суждения, которые были сделаны в ходе составления аудиторского заключения

- Качественные аспекты бухгалтерского учета и отчетности клиента и возможные пути совершенствования составления финансовой отчетности

FRC является реалистичным, и он явно признает, что некоторые факторы, влияющие на качество аудита находятся вне прямого контроля внешнего аудитора такие, как корпоративного управление клиента и нормативно-правовая среда. FRC признает, что хорошее корпоративное управление включает в себя комитеты по аудиту, которые являются надежными в решении вопросов к определенной дате. Кроме того, нормативно-правовая среда, которая подчеркивает качество аудита над всем остальным имеет решающее значение.

Если аудит не проводится качественно, аудитор и аудиторская фирма будут восприимчивы к судебным процессам. В 4 главе мы обсудим профессиональные требования которые помогают достичь качества аудита таким образом, как они могут свести к минимуму к судебные процессы.

Эти требования включают в себя (1) поддержание независимость аудитора, (2), составление программы аудита, (3) выдача подтверждающего письма, (4) принятия соответствующих решений по обеспечению непрерывности, (5) оценки ограничений аудиторской фирмы, и (6) поддержание качества документации.

Тема 4. Квалификационные требования и этика аудитора. (Раздаточные материалы для практической занятий)

1. Исходные данные: Аудиторская фирма ХХХ создана три года назад. С тех пор она расширилась, имеет сеть филиалов. Фирма оказывает аудиторские услуги, но, как правило, дополнительно организует консультации по вопросам налогообложения, причем эти консультации превышают долю аудиторских услуг в общей работе.

Требуется:

1. Действия аудитора в таких ситуациях?
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

2. Исходные данные: Собиров А.И., аудитор аудиторской фирмы ХХХ, широко применяет рекламу об оказании профессиональных услуг в прессе и на радио, публично заявляя о своих квалификационных достоинствах по сравнению с другими аудиторскими фирмами, и называет сумму вознаграждения за свои услуги.

Требуется:

1. Помогите Собинову разобраться во всех этических аспектах рекламирования.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

3. Исходные данные: Пардаев Г. И. - аудитор со средним стажем работы по специальности. Его практическая деятельность связана с аудиторскими проверками, иногда с налоговыми консультациями. В свободное от работы время Пардаев Г.И. пишет материалы по финансам и учету в различные экономические газеты и журналы, основываясь на коммерческих материалах предприятий, которые являются его клиентами. Иногда Пардаев ссылается на отдельные имена людей, занятых в бизнесе. И некоторые сторонние предприятия заинтересованы в информации, публикуемой Павловым Г.И.

Требуется:

1. Возможен ли конфликт интересов между основной деятельностью Пардаев и его писательской карьерой?
2. Если да, то как могут быть разрешены эти трудности?
3. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

4. Исходные данные: Фирма «Холис Аудит» проводит проверки организации на протяжении длительного времени и назначает ответственным аудитором этой организации на протяжении пяти лет Кабулова М. Каждый год при этом он имел разных ассистентов.

Требуется:

1. Имеет ли место конфликт интересов?
2. Если да, то как его преодолеть?
3. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

5. Исходные данные: У директора предприятия «Текстиль» Сохибоева Д.Б. есть сын Темур, который имеет бухгалтерское образование и планирует стать аудитором. Темур владеет пятью акциями предприятия отца. В предприятии «Текстиль» проводится аудит фирмой «Холис Аудит», от имени которой Темур назначен членом аудиторской группы.

Требуется:

1. Имеет ли место конфликт интересов?
2. Если да, то указать пути его преодоления.

6. Исходные данные: Аудит предприятия А проводят три аудитора, один из них близкий друг заместителя генерального директора предприятия А.

Требуется:

1. Имеет ли место нарушение этических принципов, если да, то каких, как преодолеть эти нарушения?

2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

7. Исходные данные: Проводя аудит, старший аудитор дал поручение рядовому аудитору сделать проверку расчетов налогообложения организации в соответствии с российским законодательством. По окончании проверки рядовой аудитор сообщил, что никаких ошибок обнаружено не было. Через неделю после этого отчетность была подготовлена.

Спустя два месяца налоговая инспекция провела проверку за отчетный год и обнаружила ряд ошибок в налоговых расчетах организации. Теперь клиент фирмы должен доплачивать налоги и уплатить штрафы. Клиент закономерно спрашивает, почему эти ошибки не были обнаружены в ходе проверки.

Требуется:

1. Что послужило причиной этой ситуации?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

8. Исходные данные: Страховая компания предложила аудиторской фирме стать ее аудитором. Однако среди персонала этой фирмы нет специалистов по страховой деятельности.

Требуется:

1. Может ли фирма принять данное предложение?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

9. Исходные данные: Кондитерская фабрика расторгла договор со своими аудиторами и пригласила вашу фирму быть ее аудитором.

Требуется:

1. Что вы будете делать в этом случае?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

10. Исходные данные: Аудиторская фирма, в которой вы работаете, была приглашена в качестве аудитора телевизионной компании. Ваша жена работает в этой компании менеджером по сбыту.

Требуется:

1. Может ли ваша фирма принять это предложение?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

11. Исходные данные: Ваша аудиторская фирма подготовила для клиента финансовую отчетность за прошедший год. Через три недели клиент позвонил вам и заявил, что в одном из документов была допущена ошибка.

Требуется:

1. Какая мера контроля за качеством должна была бы предотвратить ошибку?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

12. Исходные данные: На протяжении нескольких лет клиент обращается к услугам одной и той же аудиторской фирмы для подтверждения годовой отчетности. В течение всего времени взаимоотношений в проверках участвует одна и та же бригада аудиторов, сотрудники которой из года в год специализируются на аудите конкретных «своих» участков («Основных средств», «Товаров» и т.п.).

Требуется:

1. Каковы преимущества или недостатки сложившейся ситуации?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

13. Исходные данные: Один из сотрудников аудиторской фирмы проводит проверку годовой отчетности акционерного общества. Этот аудитор является владельцем одной акции данного акционерного общества.

Требуется:

1. Действия аудитора в таких ситуациях?
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

14. Исходные данные: Чтобы взять в банке кредит, организация обращается к своему аудитору с просьбой выступить в качестве поручителя.

Требуется:

1. Действия аудитора в таких ситуациях?
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

15. Исходные данные: Аудитор помогал составлять годовую отчетность организации.

Требуется:

1. Какое влияние имеет данный факт на проведение проверки?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

Тема 4. Квалификационные требования и этика аудитора. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

4: Professional ethics

Topic List

Code of Ethics and Conduct
Independence
Confidentiality
Areas of controversy
Appointment ethics
Engagement letters

The ACCA's Code of Ethics and Conduct is a key topic area.

When approaching questions on ethics, follow a three-stage strategy:

- *What do the fundamental principles say?*
- *What does the detailed guidance say?*
- *What does my common sense/practical experience tell me?*

Remember that ethics could be examined in conjunction with Chapter 2. The examiner will focus on areas of risk.

Code of Ethics
and Conduct

Independence

Confidentiality

Areas of
controversy

Appointment
ethics

Engagement
letters

Code of Ethics and Conduct

This lays out ACCA's rules stating the ethics and behaviour required by all members and **students** of the ACCA. Guidance is in the form of **fundamental principles** (see below), specific guidance and explanatory notes.

Integrity	Members should be straightforward and honest in all business and professional relationships.
Objectivity	Members should not allow bias, conflicts of interest or undue influence of others to override professional or business judgements.
Professional competence and due care	Members have a continuing duty to maintain professional knowledge and skill at a level required to ensure that a client or employer receives competent professional service based on current developments in practice, legislation and techniques. Members should act diligently and in accordance with applicable technical and professional standards when providing professional service.
Confidentiality	Members should respect the confidentiality of information acquired as a result of professional and business relationships and should not disclose any such information to third parties without proper or specific authority or unless there is a legal or professional right or duty to disclose. Confidential information acquired as a result of professional and business relationships should not be used for the personal advantage of members or third parties.
Professional behaviour	Members should comply with relevant laws and regulations and should avoid any action that discredits the profession.

Integrity, objectivity and independence

A member's objectivity must be beyond question if he/she is to report as an auditor. That can only be assured if the member is, and is seen to be, independent.

Risks

The ACCA provides specific guidance on:

- Undue dependence on an audit client. Total recurring fees allowed as % of gross practice income:
 - <15% for client/group
 - <10% for public interest companies
- Overdue fees
- Actual/threatened litigation
- Associate firms: influences outside the practice
- Family and other close personal relationships
- Beneficial interest in shares or other investments
- Voting on audit appointment
- Loans to and from clients
- Goods, services and hospitality

Example

A key risk arises from the provision of other services to audit clients. An auditor:

- Should not fill an executive function
- May not prepare accounts for a listed company
- Must not review his own work
- Cannot be an employee of an audit client

is a requirement for listed companies in the UK and is widely recommended for other companies. It is a committee of mainly non-executive directors.

Advantages:

- (To auditor) Independent liaison between exec directors and themselves
- (To company) Can help give increased confidence in transparency of reporting

is where clients change auditors on a regular basis (say every 5 years).

Safeguards against loss of objectivity

- Quality control procedures
- Audit committee
- Audit rotation

The benefit of audit rotation is that loss of independence through familiarity is guarded against. In practice audit rotation is not popular because of the high recurring costs of first audits, loss of trust and experience built up, and internal rotation by the audit firm.

The professional duty of confidentiality

Exam focus

Information gained from professional work should not be disclosed unless:

- Consent obtained from client
- There is a public duty to disclose, or
- A legal/professional right/duty to disclose

└─ A member should not use (or appear to use) information for his own or some other's benefit.

Exceptions to the prohibition on disclosure:

Disclosure

Obligatory

- Member knows or suspects that client is involved in **treason, drug trafficking or terrorist offences**
- Under ISA 250 when non-compliance with laws and regulations causes material misstatements in FS

Voluntary

- Disclosure is reasonably necessary to **protect** the **member's interests**
- Disclosure is compelled by **process of law** (say in an action where member must give evidence)
- There is a **public duty** to disclose
- Some **government bodies** have **statutory powers** to compel disclosure

Areas of controversy include:

- 1 Multiple services
Problems can be overcome by using different teams of staff and ensuring that the engagement letter identifies other work separately.
- 2 Opinion shopping
Where a client seeks a second opinion from other auditors, there is a professional duty for the other auditor to seek permission to communicate with the first auditors.
- 3 Conflict of interest
Can be avoided by using 'Chinese walls', making full disclosure or not accepting the appointment.

Before acceptance

The auditors should:

- Ensure professionally qualified to act
- Ensure existing resources adequate
- Obtain references
- Communicate with present auditors

Consider whether disqualified on legal or ethical grounds

Consider available time, staff and technical expertise

Make independent enquiries if directors not personally known

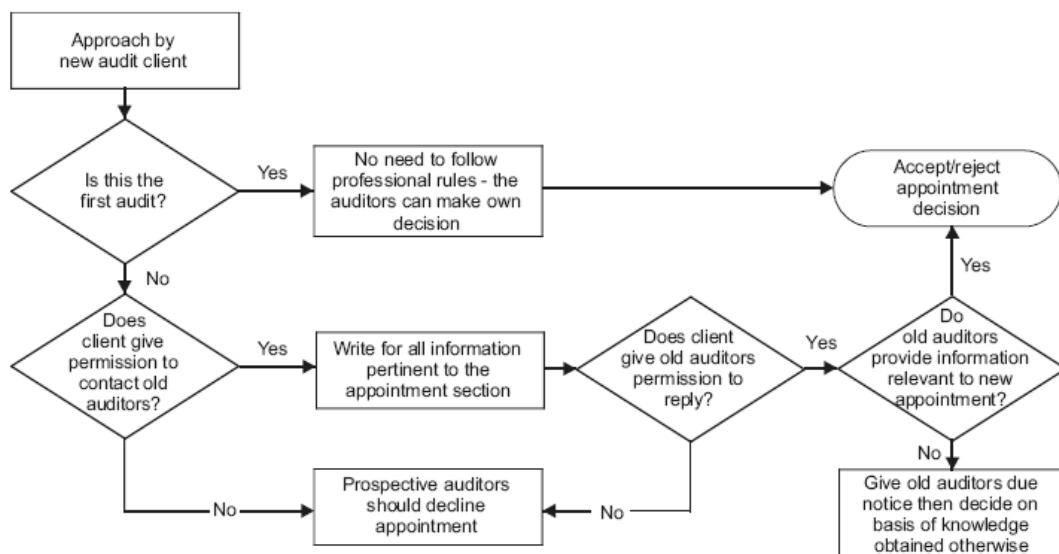
Enquire whether there are reasons/circumstances behind the change which the new auditors ought to know, also courtesy

After acceptance

The auditors should:

- Ensure outgoing auditors' removal/resignation properly conducted
- Ensure the new auditors' appointment is valid
- Set up and submit a letter of engagement

Appointment decision tree



Factors for consideration in client screening

- Management integrity
- Risk
- Relationships
- Ability to perform the work
- Engagement economics

High risk

- Poor performances
- Lack of finance
- Odd accounting
- Lack of FD
- Significant related party/
unusual transactions

Low risk

- Good prospects
- Well-financed
- Strong controls
- Prudent accounting
- Competent directors
- No unusual transactions

Sources of information about new clients

- 1 Enquiries of other sources (bankers, solicitors)
- 2 Review of documents (most recent annual accounts, listing particulars, credit rating)
- 3 Previous auditors (previous auditors should disclose fully all relevant information)
- 4 Review of rules/standards (consider specific laws/standards that relate to industry)

Guidance on engagement letters is given in ISA 210 *Terms of audit engagements*. It applies to audit assignments **ONLY**.

ISA 210.2

The auditor and the client should agree on the terms of the engagement.

ISA 210.10

In recurring audits, the auditors should consider whether circumstances require the terms of the engagement to be revised and whether there is a need to remind the client of the existing terms of the engagement.

Engagement letters

- Define the **extent of auditors' responsibilities** to prevent any misunderstanding
- Provide written **evidence of the auditors' acceptance** of the engagement
- Be sent to the directors **prior to the commencement of the first audit**
- Identify any reports the auditor will produce **in addition** to the audit report
- Be sent to the **board of directors** or the audit committee of the client
- Be **updated** for any **changes** in the nature of the engagement

Глоссарий

Внешний аудит (External audit)	Аудит, проводимый внешним аудитором.
Внутренний аудит (Internal auditing)	Проверочная (контрольная) деятельность, осуществляемая внутри организации одной из её служб. Среди прочего, в функции службы внутреннего аудита входит проверка и мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.
Внутренний аудитор (Internal auditor)	Лицо, проводящее внутренний аудит.
Входящие остатки (Opening balances)	Остатки по счетам бухгалтерского учета на начало периода. Базируются на остатках по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода и отражают результаты финансово-хозяйственных операций предыдущих отчетных периодов, учетную политику, применявшуюся в предыдущем отчетном периоде.
Высший орган аудита (Supreme Audit Institution)	Общественный орган страны, который независимо от предназначения, устава и организационной формы исполняет в силу закона высшие общественные аудиторские функции в данной стране
Годовой отчет (Annual report)	Документ, публикуемый хозяйствующим субъектом, обычно на ежегодной основе, включающий в том числе финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по данной отчетности.
Государственные коммерческие предприятия (Government business enterprises)	Субъекты, функционирующие в государственном секторе, предназначенные, как правило, для решения политических или социальных целей. Обычно они должны функционировать на коммерческой основе, то есть приносить прибыль или покрывать значительную часть понесенных расходов за счет взимания платы за предоставляемые пользователям услуги.
Государственный сектор (Public sector)	Правительственные органы на национальном уровне, региональном уровне (например, республика, область, район), а также структуры власти на местном уровне (например, город, поселок) и связанные с ними государственные экономические субъекты (например, агентства, советы, комиссии и предприятия).
Национальная практика (аудит) (National practices (auditing))	Набор рекомендаций, не имеющих силы правил (стандартов), утвержденных уполномоченным органом на национальном уровне, но широко распространенных среди аудиторов при проведении аудита, обзорных проверок, других заданий, обеспечивающих уверенность, и при оказании сопутствующих услуг.
Национальные стандарты (аудиторская деятельность) (National standards (auditing))	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством Российской Федерации.
Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (Fraudulent financial reporting)	Подразумевает искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе пропуск определенных числовых показателей или раскрытий информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.
Недобросовестные действия (Fraud)	Действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий для извлечения незаконных выгод. Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита: искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; искажения, возникающие в результате присвоения активов (также см. «Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности» и «Присвоение активов»).
Недобросовестные действия сотрудников (Employee fraud)	Недобросовестные действия, в которые вовлечены только сотрудники аудируемого лица.
Независимость (Independence)	Аудитор, предоставляющий услуги по проверке, обязан быть независимым от проверяемого клиента. При оказании услуг требуется независимость мышления и независимость поведения, которые позволяют аудитору выражать беспристрастное мнение без конфликта интереса или негативного влияния других лиц; причем выражать его так, чтобы со стороны не возникало сомнения в его объективности.

Тема 5. Существенность и риск в аудите

План:

1. Понятие существенности
2. Подходы к применению существенности на практике, основные этапы
3. Аудиторский риск
4. *Оценка факторов, влияющих на неотъемлемого риска*

1. Понятие существенности

Концепция существенности является необходимой как в бухгалтерском учете, так и в аудите.

Суждение аудитора о существенности информации влияет на планирование аудиторской проверки и оценку результатов аудита. Правильность и достоверность финансовой отчетности рассматривается только по отношению к существенной информации.

Существенность - величина пропуска или неправильного раскрытия учетной информации, которая порождает вероятность того, что мнение квалифицированного пользователя, который полагается на эту информацию, может изменяться от такого пропуска или неправильного отражения данных, которым он придает большое значение.

Основные понятия, связанные с существенностью регламентируются МСА 320 «Существенность в аудите». так и в НСА №9 «Существенность и аудиторский риск».

В ходе проведения проверок аудиторские организации не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях. Аудиторская организация в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность информации и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

В национальном стандарте аудита определено: существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Под достоверностью финансовой отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей финансовой отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности оказывается в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения. Существенность информации - это ее свойство, которое делает ее способной влиять на решения разумного пользователя такой информации.

Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях. Таким образом существенность определяет пороговое значение или точку отсчета

и является основной качественной характеристики, которой должна обладать информация, для того, чтобы быть полезной»

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

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Оценка существенности определяется в основном на этапе планирования и при оценке результатов аудиторских процедур. Полученное при завершении этапа планирования значение существенности должно быть зафиксировано в общем плане аудита, при появлении новых обстоятельств, которые станут известны аудитору по ходу проверки уровень существенности может быть скорректирован. Причины изменения, расчеты, аргументация должны быть зафиксированы в рабочих документах и утверждены руководителем проверки.

Применение критерия существенности осуществляется в 5 этапов.

Предварительное суждение о существенности.

Использование предварительного суждения о существенности к сегментам.

Оценка общей ошибки в сегменте.

Оценка суммарной ошибки всех сегментов.

Сравнение суммарной ошибки с предварительным суждением о существенности.

Существенность определяет уровень граничной суммарной ошибки и обуславливает размеры выборки.

Зависимость между уровнем существенности и размером статистической выборки определяется формулой:

$$\frac{\text{Количество элементов в выборке}}{\text{Существенность}} = \frac{\text{Количество элементов проверяемой совокупности} \times \text{фактор надежности}}{\text{Существенность}}$$

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это, либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Несущественные искажения сведений в отдельных сегментах могут суммарно дать значительное искажение. Для избежание подобной проблемы используется понятие «допустимая ошибка». Аудиторам устанавливается допустимая ошибка в границах 50-75% от планируемой существенности.

Для расчета уровня существенности аудитор должен выбрать базовый показатель и % от него, который будет соответствовать величине максимально допустимой ошибки.

Базовые показатели – это наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности (итоговые значения счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности). При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и предшествующих лет. Допускается как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности для счетов, статей баланса, показателей отчетности. Аудиторские фирмы должны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально, утверждены решением исполнительного органа аудиторской фирмы, иметь открытый характер (аудиторская фирма должна знакомить с ним заинтересованных лиц по их требованию)

2. Подходы к применению существенности на практике, основные этапы

Правильное определение уровня существенности - это одна из основных проблем

аудиторской деятельности, с которой постоянно сталкиваются даже опытные аудиторы. Единых (универсальных) подходов для каждой аудиторской фирмы не существует.

Крупнейшие аудиторские фирмы разработали собственные руководства для внутреннего пользования, согласно которым существенными являются суммы ошибок, превышающие следующие проценты от показателей (табл. 5).

Таблица 5

Примерные критерии существенности

Показатели	% от показателя
Для показателей отчета о прибылях и убытках: товарооборот валовая прибыль до налогообложения	0,5—1 1—2 5
Для статей баланса: собственный капитал общая стоимость используемых активов	5 1—2

Многие аудиторы считают, что самым объективным измерителем существенности является прибыль до налогообложения.

Ниже представлен один из подходов к определению уровня существенности.

Схема-последовательность применения критериев существенности (упрощенная). Рассмотрим основные этапы существенности в аудите.

При планировании аудита

Шаг 1. Предварительное суждение о существенности.

В ходе проведения проверки и оценки ее результатов

Шаг 2. Оценка общей погрешности в сегменте.

Шаг 3. Оценка суммарной погрешности по всем сегментам (статьям баланса).

Шаг 4. Сравнение суммарной оценки с предварительным суждением о существенности.

При установлении и применении критериев существенности руководствуются следующими принципами:

существенность - величина относительная, а не абсолютная.

Действительно, сумма нарушений 100000 сум. существенна для небольшой фирмы, в то же время несущественна для крупной нефтяной компании. Поэтому целесообразно уровень существенности устанавливать в процентном отношении к какой-либо базе;

для определения относительного показателя уровня существенности необходимо правильно выбрать соответствующую базу сравнения.

Наиболее важной базой определения уровня существенности обычно служит финансовый результат деятельности (прибыль до налогообложения): он является показательным элементом информации для пользователей, так как финансовый результат

деятельности складывается под воздействием управленческих решений за отчетный период и зависит от эффективности таких решений.

Иногда в качестве базы принимают показатели не только формы № 2 «Отчета о финансовых результатах», но и формы № 1 «Бухгалтерского баланса» (например, размер текущих активов, краткосрочных обязательств и общей стоимости имущества). В этом случае можно исчислить средневзвешенное значение показателя уровня существенности;

чем выше уровень существенности, тем больше затраты на проведение аудиторской проверки.

Как отмечалось выше, аудит всегда является выборочным.

После проведения аудита дается лишь оценка возможных последствий выявленных нарушений.

Вернемся к примеру. Пусть при проверке обоснованности отнесения затрат на себестоимость продукции объем генеральной совокупности составляет 12 000 000 сум., объем выборки - 250 000 сум., объем выявленных нарушений - 15000 сум.

Находим возможные последствия выявленных нарушений: $15000:250000 \times 12000000 = 720000$ сум., что составляет 6%. Еще раз подчеркнем, это оценочное, т.е. вероятностное суждение. Лишь с определенной долей вероятности можно допустить, что объем нарушений при проверке всей генеральной совокупности составит 720000 сум. Чаше в статистике оценивается какой-либо интервал, например, с вероятностью 95% можно утверждать, что объем нарушений при проверке всей генеральной совокупности составил бы интервал значений $720\,000 \pm 170\,000$ сум., или [550 000; 890 000 сум.].

Таким образом, если установить небольшой уровень существенности, например 10%, то, вероятнее всего (на 95%), в результате проверки мы за это значение не выйдем: $12\,000\,000 \times 10\% = 1\,200\,000$; 890 000 сум. (крайнее значение) < 1200000 сум.

Если установить более высокий уровень существенности, например 7%, то получим: $12\,000\,000 \times 7\% = 840\,000$ сум., т.е. с вероятностью 95% уже не сможем утверждать, что за это значение мы не выйдем: $890\,000 > 840\,000$. Следовательно, для того чтобы вынести положительное или отрицательное суждение о достоверности проверяемой отчетности, аудитору необходимо увеличить размер выборки, чтобы уменьшить интервал разброса значений.

На определение уровня существенности оказывают влияние качественные факторы, например, политический риск, общая нестабильность в регионе, ожидание падения цен на нефть и т.д.;

Суммарная общая погрешность в финансовой отчетности, превышающая 10%, считается существенной. Суммарная погрешность ниже 5% при отсутствии качественных

факторов рассматривается как несущественная. При оценке существенности в диапазоне 5-10% требуется высочайший профессионализм. (Для оценки общей суммы валюты баланса аналогичные показатели равны 3 и 6%.)

Вывод. Если объем выявленных нарушений не превысит значения 550 750 сум., то аудитор может высказать безусловно-положительное мнение о достоверности финансовой отчетности. Если нарушения в суммарном выражении превысят значение 1110500 сум., то финансовая отчетность в существенных аспектах не может считаться достоверной. В случае если объем выявленных нарушений в оценочном выражении окажется в интервале 550750 - 1110500 тыс. сум., то аудитору следует: пересмотреть предварительное суждение об уровне существенности (например, уменьшить верхнее значение с 5 до 7% или увеличить нижнее значение с 10 до 8%) или увеличить объем выборки (например, с 20 до 40%), с тем чтобы уточнить значение объема выявленных нарушений в оценочном выражении и сделать свой вывод с большей степенью достоверности, или оценить влияние качественных факторов.

Применение принципов существенности при анализе результатов аудита. В случае если в результате проведения аудита обнаружены существенные ошибки, т.е. их размер в сумме превышает допустимый уровень существенности (как в количественном, так и в качественном выражении), аудитор доводит это до сведения клиента. Последний должен внести необходимые исправления.

В противном случае аудитор не может вынести безусловно-положительное аудиторское заключение о достоверности такой отчетности.

Все обнаруженные во время аудита искажения, превысившие уровень существенности, должны быть представлены в письме-рекомендации руководству экономического субъекта в виде исправительных проводок. Оценка последствий обнаруженных искажений выражается в оценке того, насколько сильно изменится финансовая отчетность экономического субъекта при внесении в нее исправительных проводок.

3. Аудиторский риск

Виды и порядок определения аудиторского риска отражены как в Международном стандарте аудита МСА 400, а в Национальном стандарте аудита №9 «Существенность и аудиторский риск».

Риск аудитора (аудиторский риск) означает вероятность наличия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта не- выявленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверждения ее достоверности или вероятность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле такие искажения отсутствуют.

Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить

аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск означает риск выражения ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск — это предпринимательский риск аудитора (аудиторской фирмы), представляющий собой оценку риска неэффективности аудиторской проверки. Аудиторский риск базируется на оценке риска неэффективности системы учета клиента, риска неэффективности системы внутреннего контроля клиента, риска невыявления ошибок клиента аудиторами.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Аудитор обязан изучать эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках рисков либо об использовании для оценки рисков количественных показателей (процентов или долей единицы).

При проведении аудита аудитор должен принять необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня.

Неотъемлемый риск отражает подверженность сальдо счетов или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Неотъемлемый риск характеризует степень подверженности существенным нарушениям счета бухгалтерского учета, статьи баланса, однотипной группы хозяйственных операций и отчетности в целом у проверяемого экономического субъекта.

При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне бухгалтерской отчетности. При разработке программы аудита аудитору следует соотнести проведенную оценку с существенными сальдо счетов и группами однотипных операций на уровне предпосылок или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное суждение с тем, чтобы учесть многочисленные факторы, например:

- на уровне бухгалтерской отчетности - опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период, например неопытность руководства может повлиять на подготовку бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

- необычное давление на руководство, например обстоятельства, вследствие которых руководство может склониться к искажению бухгалтерской отчетности, такие, как большое число банкротств предприятий в данной отрасли или нехватка капитала, необходимого для дальнейшей деятельности субъекта;

- характер бизнеса субъекта, например потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность структуры капитала, значимость связанных сторон, а также количество производственных площадей и их географическое распространение;

- факторы, влияющие на отрасль, к которой относится субъект, например состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли; на уровне сальдо счета и группы однотипных операций — счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям, например статьи, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большой ролью субъективной оценки;

- сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

- роль субъективного суждения, необходимого для определения сальдо счетов;

- подверженность активов потерям или незаконному присвоению, например наиболее привлекательные и подвижные активы, такие, как денежные средства;

- завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;

- операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

При оценке неотъемлемого риска аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что они справедливы и для проверяемого года.

Риск средств контроля означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении сальдо (остатков) счета или группы однотипных операций и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями: высокой надежности соответствует низкий риск, низкой надежности —

высокий риск.

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

После того как аудитором поняты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок по каждому существенному сальдо счета или группе однотипных операций.

По некоторым или всем предпосылкам риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не являются действенными, а оценка действенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не является целесообразной.

Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения, и планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

В рабочих документах аудита отражаются понимание и оценка риска средств контроля. Аудитору необходимо изложить полученное понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и оценку риска средств контроля. В том случае, если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают повествовательное (текстовое) описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Размер и сложность структуры субъекта, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше будет объем документации аудитора.

Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего

контроля, т.е. того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений, а также работоспособности средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

Некоторые процедуры, выполняемые с целью получения понимания систем учета и внутреннего контроля, могут не планироваться специально как тесты средств контроля, но могут предоставлять аудиторские доказательства относительно эффективности структуры и применения на практике средств внутреннего контроля. Тем самым такие процедуры могут служить в качестве тестов средств контроля. Например, при получении понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части денежных средств аудитор может получить доказательства относительно эффективности процесса банковской сверки посредством запросов и наблюдения.

Если аудитор приходит к выводу о том, что процедуры, выполняемые с целью понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предоставляют аудиторские доказательства, то он может использовать данные аудиторские доказательства при условии их достаточности для подтверждения оценки риска средств контроля для уровня ниже высокого.

Тесты средств контроля включают:

проверку документов, подтверждающих операции и другие события, чтобы получить аудиторские доказательства относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например наличие разрешения на проведение операции;

направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оставляют документальных свидетельств для аудита, например определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;

повторное применение средств внутреннего контроля, например сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены субъектом.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В процессе получения аудиторских доказательств относительно эффективного применения средств внутреннего контроля аудитор принимает во внимание способ их применения, последовательность их применения в течение периода, а также то, кем они применялись. Тем не менее понятие действенного применения признает возможность

появления отклонений. Отклонения от предписанных средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе ключевых сотрудников, значительные сезонные колебания в объеме операций и человеческий фактор. В случае обнаружения отклонений аудитор делает специальные запросы в отношении данных аспектов, в частности в отношении периодичности изменений в составе сотрудников, выполняющих ключевые функции внутреннего контроля. После этого аудитору необходимо убедиться в том, что тесты средств контроля надлежащим образом охватывают период, в течение которого произошли изменения или колебания.

В среде компьютерных информационных систем цели тестов средств контроля остаются теми же, что и в обычной среде, где все выполняется вручную; однако некоторые аудиторские процедуры могут быть изменены. Аудитор может посчитать необходимым или предпочесть использование методов аудита с помощью компьютеров. Использование подобных методов, например инструментов по исследованию электронных файлов, может быть уместным в том случае, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не предоставляют видимого доказательства, документально подтверждающего применение средств внутреннего контроля, которые запрограммированы в компьютерной системе бухгалтерского учета.

Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод о том, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу.

Аудитору необходимо проанализировать, применялись ли средства внутреннего контроля в течение всего периода. Если в разное время в течение периода применялись средства контроля, значительным образом отличавшиеся друг от друга, аудитору следует рассмотреть каждое из них в отдельности. Прекращение применения средств контроля в определенный момент периода требует отдельного анализа характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, необходимых в отношении операций и других событий данного периода.

Аудитор может принять решение о проведении некоторых тестов средств контроля во время промежуточного посещения субъекта до окончания отчетного периода. Однако аудитор не может полагаться на результаты таких тестов, не учитывая необходимость получить дополнительные доказательства в отношении оставшейся части отчетного периода, по которой не были проведены тесты средств контроля. Во внимание принимаются

следующие факторы:

- результаты промежуточных тестов; длительность оставшегося периода;
- наличие каких-либо изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение оставшегося периода;
- характер и величина операций и других событий, а также соответствующих сальдо счетов;
- контрольная среда, особенно средства контроля, применяемые сотрудником в порядке текущего контроля;
- процедуры проверки по существу, которые аудитор планирует провести.

До того как закончить аудиторскую проверку, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

В ответ на ситуации, связанные с неотъемлемым риском, руководство часто разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. Если аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. В таких ситуациях аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки.

Аудитор обязан принимать эти факторы во внимание, анализировать отрицательные результаты тестирования средств контроля и планировать с учетом этого свои аудиторские процедуры.

Аудитор тестирует средства контроля во всех случаях, кроме тех, когда он оценивает риск средств контроля как высокий. Чем в большей степени аудитор собирается опираться при подготовке своего мнения на определенные средства контроля, тем тщательнее он должен проверять их надежность и эффективность.

При оценке риска средства контроля аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако он обязан убедиться в том, что они справедливы и для проверяемого года.

Результаты оценки риска средств контроля аудитор должен отразить в общем плане аудита, а уточняющие оценки (если таковые имеются) — в рабочей документации по проверке.

Риск необнаружения означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или группах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо

счетов или группы операций.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Аудитор обязан на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля определить допустимый в своей работе риск необнаружения и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Но даже если аудитору придется проверить все сальдо счетов или однотипные операции данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, в частности потому, что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. В этой связи аудитор рассматривает:

характер процедур проверки по существу, например проведение тестов, ориентированных на представителей независимых сторон за пределами субъекта, а не на сотрудников или документацию внутри него, или проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита;

временные рамки выполнения процедур проверки по существу, например проведение данных процедур в конце отчетного периода, а не в более ранний срок;

объем процедур проверки по существу, например использование большего объема выборки.

Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны. Например, если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля

находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и все равно снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В табл.6 показано, каким образом приемлемый уровень риска необнаружения (затененная часть таблицы) может изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Несмотря на то что тесты средств контроля и процедуры проверки по существу различаются по своим целям, результаты одних процедур могут способствовать достижению целей других. Искажения, обнаруженные в ходе процедур проверки по существу, могут побудить аудитора изменить предыдущую оценку риска средств контроля.

Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных сальдо счетов и группы операций.

Таблица 6

Анализ факторов уровня риска необнаружения

		Аудиторская оценка риска средств контроля		
		Высокая	Средняя	Низкая
Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Высокая	Самая низкая	Более низкая	Средняя
	Средняя	Более низкая	Средняя	Более высокая
	Низкая	Средняя	Более высокая	Самая высокая

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в процессе аудита; например, в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таких случаях аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В том случае, когда аудитор

устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности применительно к существенному сальдо счета или группе однотипных операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

В случае если аудитор хочет снизить риск необнаружения, он должен модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути; увеличить затраты времени на проверку; повысить объемы аудиторских выборок.

Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения до приемлемого уровня относительно имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций, он может использовать это как основание для подготовки аудиторского заключения по итогам проверки, отличного от безусловно-положительного.

При планировании аудита аудитор обязан учесть факторы, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской отчетности. На основе того, какое значение уровня существенности принимает аудитор для проверки и каковы особенности остатков и оборотов по счетам бухгалтерского учета, он обязан решить, какие статьи учета следует изучать особенно внимательно и в каких случаях надо использовать аудиторскую выборку и (или) аналитические процедуры с тем, чтобы снизить общий аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость.

Значения неотъемлемого риска остаются постоянными и могут измениться лишь в случае обнаружения в ходе проверки объективно существующих фактов, не учтенных в ходе подготовки общего плана проверки.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска:

- 1) оценочный (интуитивный);
- 2) количественный.

Оценочный (интуитивный) метод, наиболее широко применяющийся российскими аудиторскими фирмами, заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудита.

Количественный метод предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска. Рассмотрим одну из них (более простую):

$$A_p = P_p \times K_p \times Y_p,$$

Где: A_p — аудиторский риск;

P_p — неотъемлемый риск;

K_p — контрольный риск (риск средств контроля);

Y_p — риск необнаружения (процедурный риск).

Эта модель является основой планирования аудита, так как позволяет понять взаимосвязь отдельных составляющих аудиторского риска и оценить объем тестирования.

Предварительно установленная *величина аудиторского риска* отражает склонность аудитора к риску, его представление о той экономической среде, в которой он действует. Если, например, вероятность того, что клиент сможет возбудить судебный иск против аудитора или предпринять другие действия, которые существенно могут сказаться на его репутации, достаточно мала, то предварительно установленная величина аудиторского риска может быть большой.

Для суждения о приемлемом уровне аудиторского риска анализируют ликвидность предприятия, изменение уровня прибылей и убытков за предшествующие годы, используемые методы финансирования (если предприятие в большой степени использует внешние источники финансирования и структура задолженности не соответствует структуре активов, то вероятность финансовых трудностей выше), природу операций клиента (предприятие может заниматься весьма рискованными видами деятельности), компетентность менеджмента.

Кроме того, величина аудиторского риска зависит от: степени, в которой пользователи полагаются на финансовую отчетность в процессе принятия решений;

распределения собственности (если держателями акций является ограниченное число собственников, у них есть альтернативные пути получения информации);

финансового положения клиента (если оно неустойчиво, то велика вероятность того, что аудитору придется доказывать качество проведенной им проверки).

Как уже говорилось, аудиторский риск является предпринимательским риском аудиторской фирмы, поэтому его величина отражает положение фирмы на рынке аудиторских услуг и степень конкурентности рынка, что также нужно учитывать.

После установления величины аудиторского риска аудитор оценивает факторы, от которых зависит чистый (конечный) риск. Прежде всего производится оценка специфики

деятельности предприятия. Например, скорость устаревания товарно-материальных запасов у предприятия, производящего электронику, выше, чем у сталелитейных заводов; возможность востребования займа для небольшого предприятия меньше, чем для крупного банка, и т.д. Важным фактором является репутация руководства: аудиторы действуют достаточно рискованно, сотрудничая с нечестным менеджментом. Кроме того, аудитор должен понять мотивацию действий клиента в некоторых обстоятельствах: если величина вознаграждения менеджера установлена как процент от прибыли или решение по выпуску облигаций содержит ограничения на величину соотношения текущих активов и обязательств, то вероятность умышленных искажений соответствующей информации увеличивается.

Результаты предыдущих аудиторских проверок могут указывать на потенциальные ошибки текущего периода. Обычно при отсутствии результатов предшествующих аудиторских проверок величина чистого риска устанавливается на высоком уровне.

Вероятность искажений отчетности высока также в случае операций между связанными сторонами и в случае, если операции не характерны для компании.

Отражение некоторых статей отчетности требует оценок (по сомнительным долгам), правильность которых зависит, в свою очередь, от подготовки персонала компании, поэтому часто для данных статей устанавливается большая величина чистого риска.

В ситуациях, когда достаточно легко использовать активы компании в личных целях (денежные средства, легкорезализуемые ценные бумаги), возрастает и величина чистого риска.

Величина чистого риска всегда прямо пропорциональна сумме, отраженной по данному счету, а также размеру выборки и зависит от характера элементов выборки.

Данная стадия планирования состоит из следующих этапов: при первоначальном аудите аудитор, исходя из основополагающих факторов — честности руководства и существования адекватной системы бухгалтерских записей, должен оценить возможность проведения аудита. Если аудит невозможен, аудитор отказывается от него. Если же аудитор считает, что проверка может быть проведена, то следующим этапом будет предварительная оценка величины риска неэффективности систем внутреннего контроля (СВК) в отношении каждого типа операции и определение целей СВК. Для этого первоначально оценивается отношение руководства к необходимости поддержания адекватной СВК: если руководство не придает должного значения этому вопросу, то устанавливается большая величина *контрольного риска*, если же менеджмент осознает важность существования эффективной СВК, то аудитор

оценивает элементы контрольной среды и систему учета с точки зрения достижения целей СВК и процедуры контроля. Но аудитор может и не проводить такую детальную оценку, так как в некоторых случаях, особенно на небольших предприятиях, аудитор устанавливает максимальное значение этой составляющей аудиторского риска по причине того, что более экономично проводить обширную проверку статей финансовой отчетности.

В любом случае оценка аудитора должна основываться на доказательствах, которые он получил на первом этапе, и величина контрольного риска может быть уменьшена по мере накопления дополнительных данных. Если аудитор считает, что действительная величина риска может быть ниже первоначальной оценки, то он принимает решение о дополнительной проверке контрольных процедур. В результате аудитор должен решить, какой уровень риска неэффективности СВК он будет использовать для дальнейшего планирования своих действий: максимально высокий, основанный на уже имеющихся данных, или более низкий, учитывая и сравнивая стоимость проверки СВК и проведения тестирования операций и деталей баланса.

Последняя ступень процесса расчета аудиторского риска — установление величины риска необнаружения (процедурного риска). После определения значения контрольного риска для каждой цели СВК и типа операций аудитор устанавливает связь между целями СВК и целями аудиторской проверки, определяя для каждого счета и каждой цели аудиторской проверки свою величину процедурного риска.

В отличие от аудиторского чистый риск и контрольный риск устанавливаются для каждой статьи в отдельности, так как факторы, их определяющие, варьируют от счета к счету; в связи с этим величина процедурного риска, а следовательно, и объем необходимых данных для составления мнения о правильности статей также различны.

Риск сопровождает любую деятельность. Для хозяйствующего предприятия риск — это изменение конъюнктуры рынка (например, вкусов потребителей), нарушения со стороны контрагентов, действия внешних сил (например, выступления профсоюзов с требованием повысить заработную плату). Аудиторский риск заключается в формировании неправильного мнения относительно финансовой отчетности компании.

Аудитор стремится, чтобы риск неправильного мнения был незначителен, или, другими словами, к высокой степени уверенности, что финансовые отчеты свободны от существенных ошибок.

Нет практического способа свести аудиторский риск к нулю. Решение о приемлемости степени риска принимает аудитор на основе ожиданий пользователя. Мнение, выраженное при аудиторской проверке, означает для пользователя, что профессиональные стандарты были выдержаны, значительные данные накоплены и оценены для подтверждения этого

мнения. Аудитор должен спланировать аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения был минимальным. (Способы детализации риска приведены в табл.7.)

Таблица 7

Способы детализации риска

Показатель	Определение
Аудиторский, или общий, риск	Опасность, что аудитор сделает неправильный вывод из выполненных им аудиторских процедур, т.е. по неверно составленной финансовой отчетности будет представлено аудиторское заключение без оговорок, и наоборот
Неотъемлемый риск	Опасность, что учет и отчетность подвержены существенным погрешностям при допущении, что внутрихозяйственный контроль отсутствует
Риск контроля	Опасность, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит существенных ошибок
Риск необнаружения	Опасность, что процедуры проверки, выполняемые аудитором, и проводимый им анализ финансовой отчетности не выявят существенных ошибок
а) риск анализа	Опасность, что процедуры анализа не выявят существенных ошибок (составляющая риска необнаружения)
б) риск при проверках по существу	Опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки (составляющая риска необнаружения)
в) риск выборочного исследования	Опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок (составляющая риска необнаружения)

Термин «общий (аудиторский) риск» используется для описания риска в случае, если аудитор вынесет неверное суждение (которое заключается или в том, что финансовые отчеты в целом составлены правильно, когда это противоречит действительности, или, наоборот, в том, что финансовые отчеты составлены неправильно, когда они верны). Практика свидетельствует о том, что аудиторы особенно подвержены риску вынесения «чистого» суждения по значительно отступающим от истины финансовым отчетам. Составление условного или отрицательного заключения по правильно составленным финансовым отчетам считается маловероятным, поскольку тревога клиента о неблагоприятных последствиях такого мнения обычно приводит к длительному изучению им данных, ситуации и своевременному выявлению ошибки еще до вынесения аудитором своего суждения. Тем не менее оба аспекта общего аудиторского риска существенно затрагивают интересы аудиторов.

Общий аудиторский риск — это комбинация различных видов риска по каждому суждению, относящемуся к каждому счету или группе счетов. Рассмотрение общего аудиторского риска в связи с финансовыми отчетами в целом обычно не практикуется. Чаще

используется рассмотрение риска для конкретных суждений, связанных с конкретными бухгалтерскими счетами, группами счетов или имеющими к ним отношение классами операций, поскольку они, вероятно, будут иметь различные модели риска и аудиторские процедуры, применяемые к ним, будут иметь различный уровень материальности.

Первоочередной задачей в организации аудиторской проверки является ограничение аудиторского риска в отдельных счетах или операциях таким образом, чтобы при завершении аудита суммарный аудиторский риск был сведен до достаточно низкого уровня или, наоборот, чтобы уровень уверенности аудитора в своих выводах был достаточно высок, чтобы позволить ему выразить мнение относительно финансовой отчетности в целом. Вторичная задача — достижение желаемой уверенности наиболее эффективным путем.

Аудиторский риск на уровне счета или класса операций имеет два главных составных элемента: 1) риск (состоящий из внутреннего риска и контрольного риска) содержания в финансовых отчетах (по отдельности или в совокупности) неточных или неправильных сведений (как результат ошибок или злоупотреблений), являющихся существенно важными, и 2) риск необнаружения значительных неточностей в процессе детальных аудиторских проверок или аналитических процедур.

Неотъемлемый и контрольный риски отличаются от риска необнаружения тем, что аудитор может только оценить их, но не контролировать; оценка аудитором внутреннего и контрольного рисков способствует их лучшему пониманию, но не уменьшает и не изменяет их. Риск необнаружения аудитор может контролировать, изменяя характер, время и масштабы отдельных проверок на существенность.

Для практического применения были разработаны четыре определения риска необнаружения:

минимальный риск — в случае, когда СВК клиента предварительно была оценена аудиторской фирмой как эффективная и аудитор полагается на нее, делая акцент на проверке контроля, а не на детальных процедурах;

низкий риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудиторской фирмой как эффективная, но аудитор не полагается полностью на нее, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибок;

средний риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудитором как неэффективная и аудитор планирует детальные процедуры;

высокий риск — в случае отсутствия СВК клиента планируется практически сплошная проверка.

Среди множества методов аудиторской проверки, о которых будет рассказано позже, три метода непосредственно связаны с применением категории риска необнаружения: аналитические процедуры, проверки элементов для 100-процентного изучения (каждый из элементов обычно составляет значительную часть общего баланса статьи или группы счетов), проверки статистических выборок.

Для снижения аудиторского риска следует руководствоваться правилом: чем больше аудитор проверяет элементов, предназначенных для полного изучения, и чем более убедительным является анализ, тем меньшим будет объем выборки.

Аудитору необходимо обеспечить одинаковый уровень уверенности для того, чтобы в отношении бухгалтерской отчетности как крупных, так и малых экономических субъектов он смог выразить безоговорочно положительное мнение. Однако многие средства внутреннего контроля, которые могли бы быть применены в отношении крупных субъектов, нецелесообразно применять в малом бизнесе. Например, в малых экономических субъектах процедуры бухгалтерского учета могут выполняться малым числом лиц, которые могут выполнять обязанности, связанные как с обработкой, так и хранением документации; таким образом, разделение обязанностей может отсутствовать или быть весьма ограниченным. В некоторых случаях недостаточное разделение обязанностей может компенсироваться системой жесткого управленческого контроля — когда средства контроля со стороны владельца (который одновременно является и руководителем) обусловлены личным знанием деятельности субъекта и непосредственным участием в операциях. В тех случаях, когда возможность разделения обязанностей ограничена и отсутствуют аудиторские доказательства в отношении средств контроля, аудиторские доказательства, подтверждающие мнение аудитора о бухгалтерской отчетности, могут быть получены только путем проведения процедур проверки по существу.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить руководство соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Обычно руководство информируют о существенных недостатках в письменном виде. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, а также что проверка не предназначена для определения полной

эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля управленческим целям.

Таблица 8

Факторы процедур проверки по существу и их влияние на объем выборки

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска	Увеличение
Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля	Увеличение
Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности	Уменьшение
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или, напротив, уменьшение риска того, что аудитор сочтет, будто существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности имеет место)	Увеличение
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение
Увеличение значения ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение
Стратификация генеральной совокупности там, где это уместно	Уменьшение
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Пренебрежимо малое влияние

Оценка аудитором неотъемлемого риска. Чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Более высокий неотъемлемый риск предполагает, что для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня необходим менее высокий уровень риска необнаружения, а меньший риск необнаружения может быть обеспечен путем увеличения объема отобранной совокупности.

Оценка аудитором риска средств внутреннего контроля. Чем выше оценка аудитором риска средств внутреннего контроля, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Например, оценка риска средств внутреннего контроля как высокого свидетельствует о том, что аудитор не может в значительной степени полагаться на эффективное действие средств внутреннего контроля применительно к конкретной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следовательно, в целях уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитору необходимо обеспечить низкий уровень риска необнаружения, и он будет в большей мере полагаться на аудиторские процедуры проверки по существу. Чем в большей мере аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу (т.е. чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой отчетности. Чем в

большей мере аудитор полагается на другие процедуры проверки по существу (детальные тесты хозяйственных операций и сальдо счетов бухгалтерского учета либо аналитические процедуры) в целях снижения до приемлемо низкого уровня риска необнаружения искажений применительно к конкретному сальдо бухгалтерского счета или конкретной группы однотипных операций, тем меньшей уверенности аудитор будет требовать от выборочной проверки и, следовательно, тем меньшим может быть объем отобранной совокупности.

Необходимая степень доверия аудитора. Чем в большей степени аудитор должен быть уверен в том, что результаты проверки элементов отобранной совокупности являются на самом деле показательными с точки зрения фактического значения ошибки, допущенной в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Совокупная величина ошибок, которую аудитор готов признать допустимой. Чем ниже совокупная ошибка, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Величина ошибок, которые аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности. Чем больше ошибка, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности для того, чтобы дать разумную оценку действительного уровня ошибок в генеральной совокупности.

4. Оценка факторов, влияющих на неотъемлемого риска

Неотъемлемый риск касается восприимчивости утверждения к неправильному заявлению, или вследствие ошибки или вследствие мошенничества, перед рассмотрением любых связанных средств управления. Когда неотъемлемый риск в счете или уровне утверждения высок, аудитор обеспокоен, что определенный остаток на счете более вероятно, будет, относительно содержать материальное искажение чем тогда, когда неотъемлемый риск является низким. Неотъемлемый риск отражает факт, что некоторые утверждения и связанные остатки на счетах более восприимчивы к неправильному заявлению, чем другие. Например, наличные средства более восприимчивы к воровству, чем промышленное оборудование. Кроме того, о счетах, оценка которых получена на основании бухгалтерских оценок, более вероятно, сделают искажение, чем счета, оценка которых получена из обычных, фактических данных. Следующее является списком факторов, которые должны принудить аудитора оценивать неотъемлемый риск в уровень утверждения в более высоком уровне:

- остаток на счете представляет актив, который относительно легко украден, такие как

наличные средства;

- остаток на счете составлен из сложных операций;
- остаток на счете требует высокого уровня суждения или оценки стоимостью;
- остаток на счете подвергается корректировкам, которые не находятся в обычной установившейся практике обработки, такой как корректировки на конец года;
- остаток на счете составлен из большого объема необычных операций.

Что делает риск значительным?

AU-C 315 дает представление аудитору с точки зрения факторов, которые аудитор должен рассмотреть, определяя, является ли риск значительным. Стандарты в осуществлении профессионального суждения, о котором риски являются значительным риском, аудитор должен рассмотреть, по крайней мере:

- а. является ли риск риском мошенничества;*
- б. связан ли риск с недавним, значительным экономическим, учет или другие события и, поэтому, требует особого внимания;*
- в. сложность операций;*
- г. включает ли риск значительные операции со связанными сторонами;*
- д. степень субъективности в измерении финансовой информации имела отношение к риску, особенно те измерения, включающие широкий спектр неопределенности измерения;*
- е. включает ли риск значительные операции, которые являются вне нормального хода бизнеса для предприятия или которые в противном случае, кажется, необычны.*

Неотъемлемый риск на уровне финансового отчета: бизнес-риски

На уровне финансового отчета, существует неотъемлемый риск, который влияет на бизнес-операции и потенциальные результаты организационных операций они упоминаются как бизнес-риски. Когда бизнес-риск высок, аудитор обеспокоен, что организация могла бы испытать затруднения при работе эффективно или с пользой. Полный экономический климат - благоприятный или неблагоприятный - может иметь огромное влияние на способность организации работать эффективно и с пользой. Экономические спады деловой активности часто связываются с неспособностью в противном случае успешных организаций. Технический прогресс также представляет риск. Например, компании, которые ранее не были в телефонном бизнесе, таком как Google и Apple, добавленные коммуникационные продукты и значительно влияли на телефонный бизнес Motorola и Nokia. Действия конкурента, такие как дисконтирование цен или добавление новых линий продуктов, также влияют на неотъемлемый риск на уровне финансового отчета. Наконец, географические местоположения поставщиков также влияют на неотъемлемый риск на уровне финансового отчета. Например, поиск источников продуктов в Китае мог бы предложить конкурентное

преимущество, но это могло бы также подвергнуть организацию бизнес-рисуку, если это находит, что его продукты содержат свинец и не могут быть проданы. Это до управления, чтобы должным образом управлять его бизнес-риском. Все организации подвергаются бизнес-рисуку; управленческие реакции могут усилить его (сделайте его более вероятно), или с другой стороны хорошее управление может смягчить его.

У каждой организации есть ключевые процессы, которые дают ей конкурентное преимущество или недостаток. Аудитор должен собрать достаточную информацию, чтобы понять эти процессы, отраслевые факторы, влияющие на ключевые процессы, как управление контролирует процессы и производительность и потенциальные операционные и финансовые эффекты, связанные с ключевыми процессами. Следующее является списком факторов, которые принудили бы аудитора оценивать неотъемлемый риск, касающийся операций в более высоком уровне:

- Компания испытывает недостаток в персонале или знаниях и опыте иметь дело с изменениями в отрасли.
- Новые продукты и предложения услуг есть неуверенная вероятность успешного введения и принятия рынком.
- Использование информационных технологий несовместимо по системам и процессам.
- Расширение бизнеса, для которого не был точно оценен спрос на продукты или услуги компании.
- Новая бизнес-стратегия не полностью или неправильно внедрен.
- Финансирование потерян вследствие неспособности компании удовлетворить требования финансирования.
- Новые нормативные требования увеличивают юридическое воздействие.
- Альтернативные продукты, услуги, конкуренты или поставщики ставят под угрозу текущий бизнес.
- Есть значительные риски цепочки поставок.
- Процессы производства и поставки сложны.
- трасль зрело и уменьшается.
- Организация испытывает недостаток в способности управлять затратами с возможностью непредвиденных затрат.
- Организация производит продукты, у которых есть многократные замены.

В то время как эти типы риска не обязательно приводят к материальным неправильным заявлениям в финансовой отчетности, они представляют проблемы, которые угрожают фундаментальной финансовой жизнеспособности организации. Далее, эти риски

могли бы предоставить стимулы управлению, чтобы сделать искажение о многократных счетах (например, доходы увеличения или расходы уменьшения) в попытке заставить организацию выглядеть более финансово нормальной, чем точно. Аудит в особенности практики, “Сведения риска фармацевтических препаратов “Pfizer” как пример неотъемлемого риска на уровне финансового отчета”, иллюстрирует типы неотъемлемых рисков, с которыми компания сталкивается в конкуренции в ее комплексе, отрегулированной, и управляемой исследованием отрасли. Аудиторы должны знать об этих рисках, поскольку они могли иметь последствия искажения для многократных счетов финансового отчета.

Источники информации для оценки бизнес-рисков. Аудитор использует множество инструментов, чтобы понять бизнес клиента и связанные риски. Большая часть работы выполнена, контролируя финансовую прессу и регистрацию «SEC» и исследования брокера, разрабатывая устойчивую и основанную на отрасли систему управления знаниями и используя другие онлайн-источники информации о компании. Некоторые традиционные подходы продолжают использоваться, включая запросы управления, обзоры внутренней документации управления рисками, запросы деловых людей и обзор юридических или регулирующих слушаний против компании. Следующей описываются некоторые ресурсы, которые аудитор может использовать, чтобы узнать больше о компании:

- **Управленческие запросы** - аудитор должен взять интервью у управления, чтобы идентифицировать его стратегические планы, его анализ отраслевых трендов, потенциальное влияние действий оно взяло или могло бы взять, и его стиль управления.

- **Обзор бюджета клиента** - бюджет, представляя финансовый план управления на предстоящий год, предоставляет понимание подхода управления к операциям и к рискам, с которыми могла бы столкнуться организация. Аудитор ищет существенные изменения в планах и отклонениях от бюджетов, такой как запланировано выбытие от направления деятельности, значительного исследования или затрат продвижения, связанных с новым выпуском продукта, новым финансированием или потребностями в капитале, изменениями в компенсации или себестоимости продукта вследствие соглашений союза и значительных дополнениях к собственности, производственному предприятию и оборудованию.

- Аудитор может визуализировать центры затрат, а также отправляющие и получающие процедуры, контроль за состоянием запасов, потенциально устаревший запас и возможную неэффективность. Тур увеличивает аудиторскую осведомленность о процедурах компании и операциях, предоставляя прямой опыт в сайты и ситуации, с которыми в противном случае сталкиваются только в документах компании или наблюдениях за персоналом клиента.

- Обзор соответствующие правительственные постановления и отрасли правовых обязательств небольшого количества клиента незатронуты правительственным регулированием, и большая часть того регулирования влияет на аудит. Например, аудиторы должны определить потенциальные обязательства, связанные с затратами очистки, определенными Агентством по охране окружающей среды. Аудитор обычно ищет информацию о судебных рисках через запрос управления, но контролирует тот запрос с анализом судопроизводства, подготовленного юрисконсульту клиента.

- Системы управления знаниями - аудиторские фирмы разработали эти системы вокруг отраслей, клиентов и методов наиболее успешной практики. Эти системы также захватывают информацию о соответствующем учете или нормативных требованиях для компаний и могут использоваться, чтобы разработать предупреждения риска для компаний.

- Онлайн ищет - интернет-компания по поиску (такие как Гувер в [www. hoovers.com](http://www.hoovers.com)), превосходный источник информации о компаниях. Другие онлайн-поиски могут быть проведены через другие порталы, такие как Google. У «Yahoo» есть два превосходных источника информации: (1) финансовый раздел, который предоставляет данные о большинстве компаний и (2) линия чата, которая содержит текущие переговоры о компании (большая часть которого, конечно, могла бы быть ненадежной).

- Review регистрации «SEC» - регистрация «SEC» может быть обыскан онлайн через систему EDGAR. Регистрация включает компанию годовые и квартальные отчеты, полномочная информация и регистрационные отчеты для новых выпусков ценных бумаг. Эта регистрация содержит существенную информацию о компании и ее аффилированных компаниях, служащих и директорах. Эта информация может использоваться, чтобы получить понимание мер компенсации управления, включая поощрительную компенсацию, которая может предоставить важную информацию об управленческих стимулах и мерах бонуса. Далее, аудитор должен контролировать торговую деятельность ценных бумаг организации, вместе с соответствующими активами управления верхнего уровня и/или членов правления.

- Веб-сайты компании - Веб-сайт компании может содержать информацию, которая полезна в понимании ее продуктов и стратегий. Поскольку компании предоставляют больше финансовой информации онлайн, аудиторы должны рассмотреть информацию, чтобы информировать событий.

- Экономическая статистика - большинство отраслевых данных, включая региональные данные, может теперь быть сочтено онлайн-овым. Аудитор может сравнить результаты клиента с региональными экономическими данными. Например, аудитор, вероятно, подверг бы сомнению, почему компания растет в темпе 50%, в то время как полная отрасль растет в значительно более медленном темпе. Тот вопрос возникает, только если у

аудитора есть отраслевая информация.

- Профессиональные бюллетени практики - Американский институт дипломированных независимых бухгалтеров (AICPA) публикует предупреждения аудиторского риска, и «SEC» часто выпускает бюллетени практики, чтобы привлечь внимание профессии к важным вопросам. И комитет по надзору за отчетностью открытых акционерных компаний (PCAOB) и международный совет по стандартам аудита и гарантии (IAASB) также опубликовали несколько предупреждений аудиторской практики штата, имеющих дело с темами, такими как значительные необычные операции, измерения справедливой стоимости и экономическая среда.

- Брокерские фирмы отчетов фондовых аналитиков инвестируют значительные ресурсы в проведение исследования о компаниях, их стратегиях, конкурентах, качестве управления и вероятности успеха. Многим крупным инвестиционным аналитикам предоставляют доступ к высшему руководству и являются бенефициариями встреч частых аналитиков. Эти отчеты могут содержать благосостояние полезной информации о клиенте.

- Звонки прибылей компании - аудитор может наблюдать или прочитать копии звонков дохода управления, чтобы понять самые актуальные проблемы, с которыми организация сталкивается, вместе с публично раскрытыми планами управления.

Аудит в практике

Фармацевтические препараты Pfizer раскрывают множество рисков. Регуляторы призывают компании делать эти типы из сведений так, чтобы инвесторы могли оценить неопределенность, врожденную от организации. Интересные примеры неотъемлемого риска с “10-K 2011 Pfizer” следующие:

“США и иностранные правительственные регулирующие положения, передающие под мандат регулирование цен и ограничения на терпеливый доступ к нашим продуктам, влияют на наш бизнес, и на наши будущие результаты могли оказать негативное влияние изменения в таких регулирующих положениях или политиках. В США многие наши биофармацевтические продукты подвергаются давлению ценообразования увеличения”.

“Специализированные фармацевтические препараты являются лекарствами, которые рассматривают редкие или опасные для жизни условия, у которых есть меньшее терпеливое население, такое как определенные типы рака и рассеянного склероза. Растущая доступность и использование инновационных специализированных фармацевтических препаратов, объединенных с их относительной более высокой стоимостью по сравнению с другими типами фармацевтических продуктов, начинают вызывать значительный интерес плательщика в разработке стратегий сдерживания затрат, предназначенных к этому сектору. В то время как влияние на нас усилий

плательщиков управлять доступом к и ценообразованием специализированных фармацевтических препаратов было ограничено до настоящего времени, наш растущий портфель специализированных продуктов, объединенных с увеличивающимся использованием оценки медицинских технологий на рынках во всем мире и портящихся финансах правительств, может привести к более значительному неблагоприятному влиянию на бизнес в будущем”.

“Риски и неопределенность применяются особенно относительно связанных с продуктом, прогнозов. Результат долгого и сложного процесса идентификации новых составов и разработки новых продуктов неотъемлемо сомнителен. Изобретение лекарства и развитие являются длительными, дорогими и непредсказуемыми. Процесс от раннего открытия или дизайн к развитию к разрешению надзорного органа могут занять много лет. Кандидаты препарата могут потерпеть неудачу в любой этап процесса. Не может быть никакой гарантии относительно того, ли или когда мы получим разрешение надзорного органа для новых продуктов или для новых указаний или форм дозировки для существующих продуктов. Решения контрольных органов относительно маркировки, элементов и других вопросов могли оказать негативное влияние на доступность или коммерческий потенциал наших продуктов. Как примеры, нет никакой гарантии, что наши продукты трубопровода поздней стадии, такие как tofacitinib, bosutinib и Eliquis для предотвращения удара в пациентах с мерцательной аритмией, получают разрешение надзорного органа и/или будут коммерчески успешными или это недавно утвержденные продукты, будут такими как Prevnar 13/Prevenar 13 для использования во взрослых 50 лет возраста и будут более старыми, Xalkori и Inlyta будут утверждены на других рынках и/или будут коммерчески успешны. Есть также риск, что мы можем не соответственно обратиться к существующим результатам контрольного органа относительно соответствия наших процессов соответствия установленным требованиям и систем или внедрить стабильные процессы и процедуры, чтобы поддержать соответствие установленным требованиям и обратиться к будущим результатам контрольного органа, должны они происходить”.

Тема 5. Существенность и риск в аудите . (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1. Исходные данные: Рассчитайте уровень существенности наиболее значимых статей баланса, а также наиболее значимых сальдо счетов, классов операций и единый уровень существенности, используя формулу № 1 «Бухгалтерский баланс».

Требуется:

1. Критерии отнесения статей бухгалтерского баланса, сальдо счетов, классов операций к значимым, а также базовые показатели определите самостоятельно.

2. Процедуры отбора и расчета существенности оформите в виде рабочих документов с описанием обоснования выбора.

2. Исходные данные.

В аудиторскую фирму обратилось руководство акционерного общества с просьбой подтвердить годовой баланс и дать аудиторское заключение. Официальная справка: акционерное общество образовалось путем приватизации государственного предприятия; работает восемь лет; за последние два года сумело увеличить прибыль от производственной деятельности в 1,7 раза; активы за этот же период возросли на 90%; имеется безусловно положительное аудиторское заключение за предыдущий год.

Ссылаясь на квалифицированного бухгалтера и на персональный контроль за работой бухгалтерии в целом, руководство акционерного общества просит провести аудиторскую проверку в сжатые сроки, с тем чтобы иметь положительное аудиторское заключение к общему собранию акционеров.

Требуется:

1. На основании информации о деятельности организации найти области максимального риска бизнеса.

2. Определить дополнительную информацию, которую необходимо использовать для определения объема аудита.

3. Опираясь на данные официальной проверки, разработать рабочую программу аудиторской проверки, выделив различные стадии с указанием ее порядка и целей.

4. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки

3. Исходные данные.

В ходе аудиторской проверки акционерного общества обнаружены факты передачи производственной продукции иногороднему филиалу для дальнейшей реализации. Руководство акционерного общества пояснило, что филиал является самостоятельным хозяйственным субъектом и налогоплательщиком, а объем операций, совершаемых между головным предприятием и филиалом, незначителен.

Требуется:

1. На основании информации о деятельности организации найти области максимального риска бизнеса.

2. Определить дополнительную информацию, которую необходимо использовать для определения объема аудита.

3. Обосновать действия аудитора.

4. В случае принятия решения о необходимости встречной проверки деятельности филиала разработать рабочую программу аудиторской проверки.

5. Выделить необходимые стадии аудита с указанием порядка их проведения.

4. Исходные данные.

В аудиторскую фирму обратилось руководство акционерного общества по

производству стройматериалов с предложением провести инициативный аудит по итогам деятельности акционерного общества за отчетный год. В ходе предварительного знакомства с бизнесом клиента аудитор установил, что акционерное общество занимается реализацией строительных материалов населению за наличный расчет. При этом объем реализации населению составляет примерно 30% от общего объема реализации. Достаточный контроль, которому мог бы довериться аудитор, за этой реализацией не осуществляется.

Требуется:

1. На основании информации о деятельности организации найти области максимального риска бизнеса.
2. Определить дополнительную информацию, которую необходимо использовать для определения объема аудита.
3. Разработать рабочую программу аудиторской проверки и выделить направления, которые потребуют особого внимания во время первичного аудита клиента.
4. В случае принятия решения о необходимости встречной проверки деятельности филиала разработать рабочую программу аудиторской проверки.

5. Исходные данные.

В аудиторскую фирму обращается руководство общества с ограниченной ответственностью, занимающегося посреднической деятельностью, с предложением провести аудиторскую проверку ООО «Маг» по итогам отчетного года. В ходе предварительного знакомства с деятельностью фирмы выясняется, что обязательной аудиторской проверке ООО «Маг» не подлежит, однако на протяжении последних двух лет руководство общества приглашало аудиторов различных фирм для подтверждения годовых балансов. После завершения первой аудиторской проверки была утверждена должность внутреннего аудитора. После окончания второй аудиторской проверки произошла смена персонала, работающего на складе готовой продукции.

В начале отчетного периода ООО «Маг» впервые решило проводить политику, направленную на развитие и расширение своей деятельности. С этой целью оно приобрело малое частное предприятие, у которого 95% оборота составляет выручка от производства одного патентованного продукта, и капитализировало расходы за 7 месяцев отчетного года в сумме 1500 тыс. руб.

Требуется:

1. На основании информации о деятельности организации найти области максимального риска бизнеса.
2. Определить дополнительную информацию, которую необходимо использовать для определения объема аудита.
3. Принять обоснованное решение о целесообразности проведения первичного аудита клиента.
4. Разработать рабочую программу, выделив «узкие места» в бизнесе клиента.

6. Исходные данные.

Представлены этапы программы аудиторской проверки, состоящие из следующих разделов и подразделов:

Раздел 1. Обследование и экспертиза организации хозяйственной деятельности и учетной работы на предприятии.

Раздел 2. Разработка программы аудиторской проверки и оформление договора.

Раздел 3. Аудиторская проверка по отдельным направлениям учета:

- проверка формирования уставного капитала;
- проверка состояния бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля;
- аудит кассовых операций;
- аудит банковских операций;
- аудит валютных операций;
- проверка затрат на производство и реализацию продукции;

- проверка полноты оприходования и правильности списания товарно--материальных ценностей;
- проверка фактов выпуска и реализации неучтенной продукции;
- аудиторский контроль за нематериальными активами;
- проверка состояния счетов;
- проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками;
- аудит основных средств;
- проверка прибыли и финансового состояния;
- проверка реформации баланса.

Требуется:

1. Определить общую трудоемкость проведения обязательного аудита в часах и экспертную стоимость аудита представленных направлений, если известно, что среднечасовая норма расходов на оплату труда аудиторов составляет 30 у.е.

2. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки

7. Исходные данные. Определите примерную договорную стоимость аудиторской проверки исходя из экспертной оценки трудоемкости проведения работ:

- общая трудоемкость проведения аудиторской проверки — 240 чел./час (определяется по согласованию сторон);
- необходимый уровень рентабельности аудиторской фирмы — 10—25%;
- среднечасовая норма расходов на оплату труда аудиторов — 30 у.е.;
- уровень общехозяйственных косвенных расходов аудиторской фирмы — 10—15%.

Требуется:

1. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки.

2. Каким внутренними стандартами обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

8. Исходные данные. В ходе предварительной экспертизы бухгалтерского учета фирмы были выявлены следующие приблизительные объемы работ:

- аудит денежных средств и денежных документов — около 60 часов;
- аудит расчетов с поставщиками-подрядчиками — 40 часов;
- аудит основных средств, нематериальных активов и производственных запасов — 40 часов;
- аудит затрат — 80 часов;
- аудит готовой продукции и ее реализации — 50 часов;
- аудит блока налогообложения и прочие регистры — 40 часов;
- аудит внешнеэкономической деятельности — 30 часов.

Требуется:

1. Разработать рабочую программу аудиторской проверки, определить состав аудиторской бригады, продолжительность и примерную стоимость аудиторской проверки исходя из следующих условий:

- время работы аудитора — 6 часов при пятидневной неделе;
- стоимость 1 часа работы аудитора — 30 у.е.;
- стоимость 1 часа работы специалиста по валютным операциям — 50 у.е.;
- стоимость 1 часа работы руководителя проверки — 7 у.е.

2. При планировании аудиторской проверки исходите из равномерного распределения объемов работ по отчетным периодам. Недостающие на ваш взгляд данные можете

установить самостоятельно. К стоимости работ прибавьте НДС — 20%.

9. Исходные данные. Предоставлена следующая информация об организации К за 2012 г.: отчет о финансовых результатах; баланс.

Отчет о финансовых результатах

(тыс. сум.)

Таблица 1.

<i>Выручка</i>	<i>2010 г</i>
Себестоимость реализованных товаров	15 910
Прибыль от реализации	14 167
Прочие операционные расходы	1743
Прибыль от финансово-хозяйственной деятельности	533
Прочие внереализационные расходы	1210
Прибыль отчетного периода	1 210
Налог на прибыль	440
Отвлеченные средства	342
Нераспределенная прибыль отчетного года	428

Баланс

(тыс. сум.)

Таблица 2.

<i>Долгосрочные активы</i>	
Основные средства и нематериальные активы	6 425
Долгосрочные финансовые вложения	533
Всего долгосрочных активов	6 958
<i>Текущие активы</i>	
Запасы	913
Дебиторы и краткосрочные финансовые вложения	3 520
Денежные средства в кассе и банке	165
Всего текущих активов	4 598
БАЛАНС	11 556
<i>Собственный капитал</i>	
Уставный капитал	4 453
Резервный капитал	2 052
Нераспределенная прибыль	1 304
Всего капитал и резервы	7 809
<i>Обязательства</i>	
Долгосрочные заемные средства	486
Краткосрочная кредиторская задолженность	3 261
БАЛАНС	11 556

Требуется:

1. Перечислить индикаторы риска и пути их возможного преодоления.
2. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

10. Исходные данные. 15 октября 2013 г. организация К обратилась в аудиторскую фирму с предложением заключить договор на оказание услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности за 2013г. Организация К была создана в 2012г. Доли в уставном капитале распределены следующим образом: генеральный директор - 25 %, иностранная компания - 45 %, российская организация Л - 30 %.

Организация К осуществляет предпринимательскую деятельность в области оптово-розничной торговли импортными продовольственными товарами; 10—15 % товарооборота составляет розничный товароборот, 80—90 % - оптовый. Оптовыми покупателями являются 10 организаций, три из которых занимают 70 % оборота.

В целях использования предоставляемых льгот по налогообложению руководство организации К на протяжении всего периода ее функционирования не увеличивало штат сотрудников, который составлял не более 15 человек.

Организация К арендует офисное, складское и торговое помещения. Численность персонала бухгалтерии составляет три человека.

Объем бухгалтерской работы за предыдущий период

Таблица 3.

Год	Квартал	Количество проводок
2011	I	0
	II	970
	III	1 150
	IV	2 700
2012	I	2 790
	II	2 980
	III	3 080
	IV	3 850
2013	I	4 840
	II	6 590
	III	7 680
	IV	9 710
2014	I	11 540
	II	12 200
	III	15 400
-	IV	15 300

В 2011 г. осуществлен переход организации К на компьютерный учет с использованием стандартного пакета "1С: Бухгалтерия". В течение 2011, 2012, 2013 гг. аудиторскую проверку осуществляла аудиторская фирма М, которая оказала также услуги по переходу организации К на компьютерную форму бухгалтерского учета.

Требуется:

1. На основании информации о деятельности организации К найти области максимального риска бизнеса.
2. Определить дополнительную информацию, которую необходимо использовать для определения объема аудита.
3. Сформулировать дополнительные права, которые должны быть предоставлены аудиторской фирме (с документированием этого в договоре на проведение аудита).

11. Исходные данные. Организация К занимается производством детских игрушек. Особенностью ее маркетинговой политики является то, что она постоянно занимается разработкой и внедрением на рынок новых изделий. По этой причине за последний год

значительно (со 130 до 300} возросло число покупателей. Выручка организации К за этот год увеличилась на 6 %.

Баланс организации К

Таблица 1.
(100 тыс. сум.)

	2014 г.	2015 г.
Долгосрочные активы		
Основные средства и нематериальные активы	2135	2700
Долгосрочные финансовые вложения		
Текущие активы		
Запасы	1880	2175
Дебиторы	2600	3750
Денежные средства в кассе и банке	780	935
БАЛАНС	7575	9560
Собственный капитал		
Уставный капитал	3500	3500
Резервный капитал		
Нераспределенная прибыль	2275	4295
Обязательства		
Долгосрочные заемные средства		
Краткосрочная кредиторская задолженность	1800	1765
БАЛАНС	7575	9560

Отчет о финансовых результатах

(100 тыс. сум.)

Таблица 2.

	2014 г.	2015 г.
выручка от реализации	5300	5600
Себестоимость реализации	1570	1680
Прибыль от реализации	3730	3920
Прочие расходы периода	1850	1900
Нераспределенная прибыль отчетного периода	1880	2020

Динамика запасов

(100 тыс. сум.) **Таблица 3.**

	2014 г.	2015 г.
Сырье	350	375
Затраты в незавершенном производстве	630	700
Готовая продукция	900	1100
Всего	1880	2175

Динамика дебиторской задолженности

(100 тыс. сум.) Таблица 4.

Срок (в днях)	2014 г.	2015 г.
0-30	1100	900
31-60	700	1250
61-90	550	1050
Более 91	250	550
Всего	2600	3750

Требуется

1. Определить области максимального риска и предложить возможные варианты его изменения.

2. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

12. Исходные данные

Старший аудитор проверяет одну и ту же организацию в течение длительного времени. Отношения между старшим аудитором и руководителем проверяемой организации налажены. За время работы удалось достичь полного взаимопонимания и взаимного доверия, а следовательно, добиться максимальной эффективности работы.

Требуется:

1. Какими недостатками может характеризоваться подобное долговременное сотрудничество, если исходить из принципа независимости аудиторов?

2. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

13. Исходные данные

В ходе аудиторской проверки аудиторы обнаружили существенную ошибку, состоящую в излишнем начислении амортизации по двум объектам основных средств. Аудиторская проверка была завершена 10 марта года, следующего за отчетным.

Требуется:

1. Обязано ли было аудируемое лицо внести исправление в бухгалтерскую отчетность?

2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

14. Исходные данные

Аудиторы в ходе предварительного планирования аудиторской проверки оценили неотъемлемый риск как очень высокий – 80%, риск средств контроля как средний – 50 %, риск необнаружения был оценен в 20%.

Оцените аудиторский риск в целом; приведите способ расчета.

Аудиторы в ходе предварительного планирования аудиторской проверки оценили неотъемлемый риск как очень высокий – 80%, риск средств контроля как средний – 50%.

Оцените, каким должен быть риск необнаружения, чтобы обеспечить аудиторский риск в целом в 5%; приведите способ расчета.

Неотъемлемый риск составляет 80%, риск контроля – 50%, риск необнаружения – 10%.

Оцените приемлемый аудиторский риск.

Приемлемый аудиторский риск – 5%, неотъемлемый риск – 80%, риск контроля – 20%.

Оцените риск необнаружения.

Аудиторы в ходе планирования аудиторской проверки установили значение единого уровня существенности в сумме 500 тыс.сум.

Требуется: 1. Определите уровень существенности существенных показателей бухгалтерского баланса (т.е. показателей, составляющих более 1 % итога баланса). Баланс, предоставленный аудиторской организации, приведен ниже:

Таблица 1.

Актив баланса	Сумма, тыс.сум.	Пассив баланса	Сумма тыс.сум.
Основные средства	4000	Уставный капитал	100
Финансовые вложения	110	Добавочный капитал	115
Запасы	590	Нераспределенная прибыль	5000
Дебиторская задолженность	3000	Кредиты и займы	2000
Денежные средства	300	Кредиторская задолженность	785
ИТОГО	8000	ИТОГО	8000

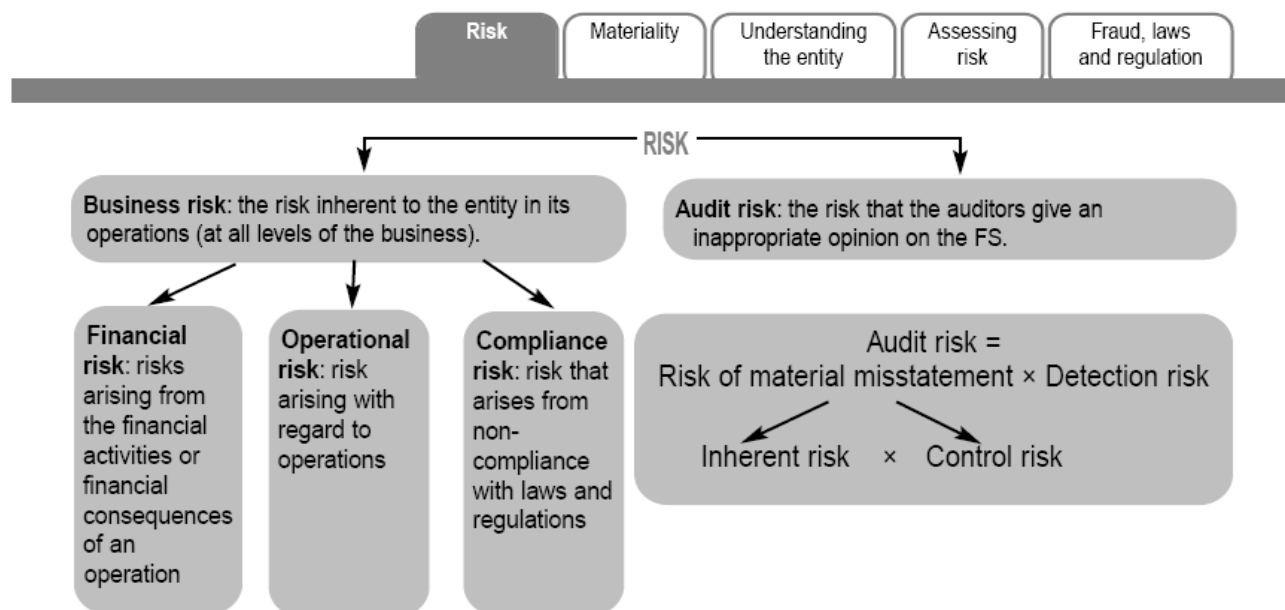
Для нахождения уровня существенности аудиторская организация использует основные финансовые показатели, представленные ниже:

Показатель бухгалтерской отчетности аудируемого лица	Значения показателя, тыс.сум.	Удельная доля показателя, %	Значение показателя, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс.сум.
Чистая прибыль (убыток)	2000	5	
Объем продаж (без НДС)	100000	2	
Итог баланса	70000	2	
Собственный капитал	20000	10	
Себестоимость продаж	98000	2	

2. Определите единый уровень существенности, учитывая, что согласно порядку его нахождения возможно отклонение значений показателей от среднего значения не более чем на 40%.

3. Округление значения единого уровня существенности допустимо не более чем на 5% .

Тема 5. Существенность и риск в аудите. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)



Risk

Materiality

Understanding the entity

Assessing risk

Fraud, laws and regulation

Materiality

Guidance on materiality is given in ISA 320 *Audit materiality*.

ISA 320.2

Auditors should consider materiality and its relationship with audit risk when conducting an audit

Assessing materiality helps auditors to judge:

- What/how many items to test
- Whether to use sampling techniques
- Level of error leading to modification of audit report

➔

Exam focus

These should be reassessed during the audit due to changes in accounts / risk assessments.

In order to calculate a level of materiality, the auditors will often take a range of values and use an average or weighted average.

Calculating materiality

- Profit before tax: 5%
- Gross profit: 0.5 – 1%
- Revenue: 0.5 – 1%
- Total assets: 1 – 2%
- Net assets: 2 – 5%
- Profit after tax: 5 – 10%

Matters to gain understanding of (from ISA 315)

- Relevant industry, regulatory and other external factors including applicable reporting framework
- Nature of the entity
- Selection, application and suitability of accounting policies.
- Entity's objectives and strategies and related business risks that could lead to material misstatement
- Measurement and review of the entity's financial performance
- Internal controls relevant to the audit
- Control environment of the entity
- Entity's process for identifying business risks relevant to financial reporting and actions
- Financial reporting information system
- Entity's communication of financial reporting matters
- Control activities of the entity
- How the entity has responded to risks arising from IT
- Major types of activity to monitor internal control over financial reporting

Assessing risk**ISA 330.3**

To reduce audit risk to an acceptably low level, the auditor determines overall responses to the assessed risks at the financial statement level and designs and performs further audit procedures to respond to assessed risks at assertion level.

Financial statement level

- Emphasise professional scepticism to team?
- Assign more experienced staff?
- Provide more supervision?
- Incorporate more unpredictability into testing?

Assertion level

Design and perform audit procedures whose nature, timing and extent are responsive to the assessed risks of material misstatement.

Глоссарий

<i>Аудиторский риск (Audit risk)</i>	Это риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности («риск существенного искажения»), то есть, риска того, что существенное искажение было допущено в финансовой (бухгалтерской) отчетности до начала проведения аудита, а также от риска того, что аудитор не обнаружит такое искажение («риск необнаружения»). Риск существенного искажения состоит из двух составляющих: неотъемлемого риска и риска средств контроля на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. Риск необнаружения - это риск того, что аудитором не будет обнаружено искажение на уровне предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями.
<i>Достаточность (Sufficiency)</i>	Представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Необходимое количество аудиторских доказательств зависит от риска искажения, а также качества этих аудиторских доказательств.
<i>Значимость (Significance)</i>	Сравнительная значимость вопроса, рассмотренная в контексте. Степень значимости вопроса определяется аудитором в зависимости от контекста, в котором этот вопрос рассматривается. Этот вопрос может включать, например, перспективу изменить или повлиять на решение предполагаемых пользователей аудиторского заключения или отчета аудитора; или, в качестве другого примера, контекстом может являться рассуждение о необходимости передачи информации по тому или иному вопросу представителям собственника, и о том, будет ли он расцениваться ими как значимый в рамках исполняемых ими обязанностей. Значимость может быть рассмотрена с точки зрения качественных и количественных факторов таких, как пороговая величина, характер и влияние на предмет изучения, интересы предполагаемых пользователей или адресатов.
<i>Искажение (Misstatement)</i>	Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием допущенных ошибок и/или недобросовестных действий (см. также «Недобросовестные действия» или «Ошибка»).
<i>Информация, полученная в ходе проведения аудита и представляющая интерес для целей управления (Audit matters of governance interest)</i>	Информация, которая представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются одновременно важными для представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытием информации. Информация, представляющая интерес для целей управления аудируемым лицом, включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате проведения аудита.
<i>Информация по сегментам (Segment information)</i>	Информация в финансовой (бухгалтерской) отчетности, сгруппированная по отличительным компонентам или отраслевым и географическим аспектам деятельности организации.
<i>Информационные системы, связанные с финансовой (бухгалтерской) отчетностью (Information system relevant to financial reporting)</i>	Элемент системы внутреннего контроля, который включает в себя систему финансовой (бухгалтерской) отчетности и состоит из соответствующих процедур и записей, установленных для инициирования хозяйственных операций (как в отношении наступления события, так и состояния), их регистрации, обработки и включения их в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а также для поддержания учета соответствующих активов, обязательств и капитала.
<i>Информация о предмете изучения (Subject matter information)</i>	Результат оценки или измерения предмета изучения. Именно в отношении информации о предмете изучения аудитор собирает достаточные надлежащие аудиторские доказательства с целью получения разумной основы для выражения выводов в заключении по результатам выполнения задания, обеспечивающего уверенность.
<i>Компонент (Component)</i>	Понятие «компонент» означает подразделение, филиал, дочернее или зависимое общество, совместное предприятие, или иную организацию, чья финансовая (бухгалтерская) информация включается в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором.
<i>Контрольная среда (Control environment)</i>	Включает функции управления и руководства, а также позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значимости такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда является элементом системы внутреннего контроля.

Контрольные действия (Control activities)	Политика и процедуры, которые помогают удостовериться в том, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия являются элементом системы внутреннего контроля.
Критерии (Criteria)	Некоторые ориентиры, используемые для оценки и измерения предмета изучения, а также, там, где это возможно, для представления и раскрытия информации. Критерии могут быть нормативно установленными и не установленными нормативно. Для одного и того же предмета изучения критерии могут быть различны. Для проведения в достаточной мере последовательной оценки и измерения предмета изучения в рамках профессионального суждения необходимо применять приемлемые критерии. Приемлемые критерии должны иметь следующие характеристики: а) Уместность. Уместные (относящиеся к делу) критерии, помогают предполагаемым пользователям делать выводы при принятии решений. б) Полнота. Критерии считаются в достаточной мере полными, если они учитывают все соответствующие факторы, способные повлиять на выводы в условиях данного конкретного задания. Полные критерии содержат, там, где это применимо, ориентиры для представления и раскрытия информации. в) Надежность. Надежные критерии позволяют в случаях применения их исполнителями, одинакового уровня профессиональной компетентности, в схожих обстоятельствах прийти к одинаковым или схожим оценкам и измерениям предмета изучения, а также представлению и раскрытию информации, там, где это применимо. г) Нейтральность. Нейтральные критерии позволяют делать выводы, свободные от предвзятости. д) Понятность. Понятные критерии позволяют делать ясные выводы, не допуская значимых различий в толковании.

Тема 6. Планирование аудиторской проверки

План

1. Определение стратегии аудиторской проверки

2. Планирование аудита

1. Определение стратегии аудиторской проверки

Аудиторская проверка, как правило, всегда ограничена определенным сроком (в среднем — две недели); из-за этих ограничений на крупном и даже среднем по мощности предприятии провести сплошную аудиторскую проверку не всегда удастся. Поэтому аудитору следует определить стратегию проверки с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта, которая предусматривает:

- рассмотрение собранной информации о деятельности клиента;
- предварительную оценку риска и эффективности внутреннего контроля;
- определение глубины, сущности и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки и зависит от опыта и квалификации аудитора, длительности сотрудничества аудиторской фирмы и клиента, т.е. от степени знания особенностей клиента, характера задач, решаемых в аудите, и других факторов.

Стратегия аудиторской проверки должна иметь вид плана, составляемого аудитором в письменной форме, цель которого:

- предварительно определить объем и тип необходимых тестов;
- оценить издержки по их проведению;
- достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;
- иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента.

Планированию предшествуют следующие этапы: предплановая подготовка;

- получение информации о бизнесе клиента (специфике деятельности, структуре и связях, политике, юридических обстоятельствах и др.);
- оценка существенности; оценка аудиторского риска;
- изучение системы внутреннего контроля и оценка риска ее неэффективности.

Многие аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стандарты плана проверки, приспособленные к отраслевой специфике клиентов.

Обычно планирование включает в себя: разработку графиков проведения аудита; определение сроков и доходов и обсуждение их с клиентом; проведение инструктажа членов команды аудиторов; организацию взаимодействия с подразделениями внутри фирмы; обсуждение стратегии аудита с клиентом.

2. Планирование аудита

Порядок планирования аудита определяется как Международным стандартом аудита МСА 300, так и НСА N 3 «Планирование аудита».

Цели и содержание планирования аудита. Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Аудиторская организация и /обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Аудиторская организация должна согласовать с руководством экономического объекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Общий план аудита

Проверяемая организация	Акционерное общество «Малика»
Количество чел/часов	749
Руководитель проверки	Пулатов Н.А.
Период проведения аудита по плану	10.03.14 25.03.14
Планируемый уровень существенности	21.800
Планируемый аудиторский риск	0.0166

Состав аудиторской группы:

1 _____

Планируемые виды работ	Срок выполнения	Исполнители
Этап предварительного планирования		
Встреча с руководством клиента		
Выяснение целей клиента		
Предоставление Предложений по оказанию услуг		
Составление и направление письма о проведении аудита		
Составление и подписание договора		
Составление и направление запроса о предоставлении клиентом необходимой информации		
Получение от клиента необходимой письменной и устной информации		
Получение информации о КОД		
Этап планирования аудита		
Проверка форм бухгалтерской отчетности		
Анализ деятельности клиента		
Определение аудиторского риска		
Расчет существенности		
Составление программы аудита		
Назначение руководителя группы проверки и определение ее состава		
Этап сбора и документирования доказательств аудита		
Проведение аудиторских процедур по существу		
Проведение аналитических процедур		
Этап завершения аудита		
Проведение заключительных процедур		
Подготовка аудиторского заключения		
Внутренний контроль качества аудита		
Переговоры с руководством клиента о результатах проведенного аудита		

Руководитель аудиторской организации _____

Руководитель аудиторской проверки _____

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами

ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о: внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности; внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Кроме того, аудитор должен ознакомиться с:

- организационно-управленческой структурой экономического субъекта;
- видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции;
- структурой капитала и курсом акций (в случае, если акции экономического субъекта подлежат котировке);
- технологическими особенностями производства продукции; уровнем рентабельности;
- основными покупателями и поставщиками экономического субъекта;
- порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- существованием дочерних и зависимых организаций;
- организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля;
- принципами формирования оплаты труда персонала.

Источниками информации об организации деятельности субъекта для аудитора могут быть устав экономического субъекта; документы о регистрации экономического субъекта; протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта; документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее; бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность; документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты); контракты, договоры, соглашения экономического субъекта; внутренние отчеты аудиторов-консультантов; внутрифирменные инструкции; материалы налоговых проверок; материалы судебных и арбитражных исков; документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний; сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта; информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

Аудиторская организация должна оценить возможность проведения аудита. В случае

если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом.

При планировании состава аудиторской группы аудиторская организация должна учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита (подготовительного, основного и заключительного); предполагаемые сроки работы группы; количественный состав группы; должностной уровень членов группы; преемственность персонала группы; квалификационный уровень членов группы.

В процессе предварительного ознакомления с клиентом аудитору необходимо оценить финансовую стабильность клиента; положение клиента в экономической среде; отношения с предыдущей аудиторской фирмой, если они имели место.

Новому аудитору целесообразно связаться со своим предшественником, от которого он может получить информацию о намерениях руководства, спорных вопросах по поводу применения принципов учета, аудиторских процедур или оплаты. Но предварительно аудитор должен согласовать возможность такого контакта с клиентом.

В случае если между бывшим аудитором или клиентом были судебные разбирательства или спорные вопросы, новый аудитор должен быть уведомлен о том, что ему может быть не предоставлена какая-либо информация. Аудитору необходимо тщательно оценить ситуацию, если клиент не дал разрешения на получение информации от предыдущего аудитора или предыдущий аудитор отказался дать информацию.

Кроме того, аудитор может воспользоваться информацией, предоставляемой юристами, другими аудиторскими фирмами, предпринимателями.

Оценку возможного продолжения сотрудничества проводят и фирмы, не первый год сотрудничающие с клиентом. Спорные вопросы могут привести к прекращению сотрудничества.

При оценке причин приглашения аудитора последний должен определить наиболее вероятных пользователей финансовой отчетности. Если отчетность используется достаточно интенсивно или предприятие будет продано (реорганизовано) в ближайшем будущем, аудитор должен собрать большой объем материала с подтверждением достоверности отчетности.

Общая информация о предприятии необходима для того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. В частности, необходимо выяснить специфику деятельности и отраслевые особенности предприятия, понять его организационное устройство, определить производственные, финансовые и другие связи, познакомиться с юридическими обязательствами, получить информацию из различных

источников.

Обсуждения с работниками управления, встречи с высшим руководством и исполнительным персоналом, беседы с менеджерами и персоналом, не имеющим отношения к ведению учета, способствуют получению информации «из первых рук».

Посещение и осмотр основных участков, производственных единиц, складов позволяют воочию убедиться в наличии и сохранности активов, сформировать представление об условиях производства.

Важно использовать внешние и внутренние отчеты и публикации. Внешние отчеты — это деловая печать и газеты, аналитические отчеты по отрасли, сравнения с основными конкурентами и среднеотраслевыми показателями, государственное и налоговое законодательство и регулирование, официальные заявления; внутренние отчеты — это финансовые отчеты, ежемесячная финансовая информация, протоколы заседаний совета директоров, правления, дирекции, акционеров, отчеты управляющих, в том числе бюджеты, прогнозы, проекты, внутренние отчеты аудиторов, консультантов, инструкции по процедурам, политике внутри фирмы.

Следует ознакомиться с историей развития предприятия, видами деятельности и учетной политикой, существовавшей в предшествующие годы, изучить специальную литературу, встретиться с аудиторами клиента.

Очень важно получить информацию о политике предприятия в различных областях; степени ответственности и правах руководителей разных уровней; круге лиц, имеющих право менять политику предприятия.

Один из наиболее важных вопросов, который нужно выяснить на этом этапе работы, — определение связанных и ассоциированных с предприятием сторон (связанными сторонами являются дочерние предприятия и любые другие стороны, которые могут влиять на управление и оперативную политику друг друга). Информация о них должна быть раскрыта, если она является материальной: должны быть описаны природа и объем операций между сторонами (операции купли-продажи между филиалом и головным предприятием, обмен оборудованием между дочерними предприятиями и филиалами, займы и финансовая помощь, операции с важнейшими покупателями и поставщиками и др.), а также взаимозадолженность между ними.

На основе полученной информации аудитор должен решить, необходимо ли привлечение для консультаций по отдельным вопросам специалистов и экспертов (юристов, специалистов по налогам, технологии и т.д.).

Обзор деятельности предприятия должен включать в себя:

- глубокое понимание предпринимательской деятельности клиента, мотивы поведения

старшего управленческого персонала для оценки риска представления ложной информации;

- предварительные аналитические обзоры для оценки текущего финансового состояния предприятия, чтобы выделить необычные и неожиданные сальдо;
- понимание особенностей учетной политики;
- оценку уровня и существенности.

Программа проведения работ

Раздел аудита: *Основные средства*

Проверяемая организация	Акционерное общество «Малика»
Срок проведения аудита раздела	18.02.2010-05.02.2010
Количество чел/часов	130
Ответственный исполнитель	Салихов П.М., Кулиев О.Л.
Планируемый аудиторский риск	0.0166

Планируемый	уровень	87'900
существенности		

Перечень аудиторских процедур	Срок проведения	Исполнитель	Отметка о выполнении
Запрос документов	18.01.2014	Салихов П.	
Тесты СВК и СБУ			
Тестирование системы внутреннего контроля	18.01.2014	Салихов П.	
Тестирование системы бухгалтерского учета	18.01.2014	Салихов П.	
Учетная политика			
Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета	19.01.2014	Кулиев О.	
Анализ учетной политики в целях налогообложения	19.01.2014	Кулиев О.	
Проверка формирования бухгалтерской отчетности			
Анализ рабочего плана счетов	20.01.2014	Кулиев О.	
Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса	20.01.2014	Кулиев О.	
Аудиторская выборка			
Расчет объема выборки	21.01.2014	Салихов П.	
Построение выборочной совокупности (оборот)	21.01.2014	Салихов П.	
Построение выборочной совокупности (сальдо)	21.01.2014	Салихов П.	
<i>Процедуры по существу</i>			
Существование, права, полнота			
Инвентаризация	25.01.2014	Салихов П.	
Проверка договоров	26.01.2014	Салихов П.	
Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия ОС	26.01.2014	Салихов П.	
Существование, стоимостная оценка			

Проверка соответствия ОС критериям активов	28.01.2014	Салихов П.	
Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления ОС учетной политике и законодательству	30.01.2014	Салихов П.	
Проверка правильности учета и начисления амортизации ОС и соответствия учетной политике	02.02.2014	Салихов П.	
Проверка правильности учета и оформления затрат на ремонт ОС	0.02.2014	Кулиев О.	
Переоценка основных средств и отражение в учете ее результатов	03.02.2014	Кулиев О.	
Возникновение, точность, стоимостная оценка			
Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду	03.02.2014	Салихов П.	
Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых ОС данным учета	04.02.2014	Салихов П.	
Представление и раскрытие			
Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации	04.02.2014	Салихов П.	
Итоги по разделу			
Предварительный перечень ошибок и замечаний	04.02.2014	Салихов П.	
Сводка методических (систематических) нарушений	05.02.2014	Салихов П.	
Анализ результатов выборочной проверки	05.02.2014	Салихов П.	
Перечень замечаний по проведенным процедурам	05.02.2014	Салихов П.	
Выводы по разделу аудита	05.02.2014	Салихов П.	

Аудитор должен выявить внешние и внутренние факторы, влияющие на предпринимательскую деятельность клиента.

К *внешним факторам* относятся макроэкономические и отраслевые факторы.

Макроэкономические факторы — это основная деятельность (снижение, рост); международная торговля, тарифные барьеры; изменения в налогообложении; зависимость от иностранных рынков; колебания курсов валют; система внешнего контроля; изменения государственной политики; влияние процентных ставок на стабильность компании; экономические факторы, влияющие на ликвидность потребителя; изменения индексов ценных бумаг или развитие рынка собственности.

Отраслевые факторы — это среда регулирования (новые или ожидаемые законодательные акты, например контроль за ценами и загрязнением окружающей среды); экономические условия (сокращение и расширение отрасли, возникновение отраслей с высоким риском, серьезная ценовая конкуренция, насыщенность рынка, цикл деятельности и

сезонность); Труд (трудовые проблемы, необычная трудовая практика, отраслевая безработица, уровень отраслевой зарплаты, нехватка работников определенной профессии, квалификации).

Внутренние факторы, влияющие на деятельность клиента, можно классифицировать следующим образом:

общие факторы: история клиента; структура бизнеса; виды производственной деятельности и важнейшие производственные единицы; быстрое расширение бизнеса; существующие и возможные разногласия; мнение руководства по поводу своего предприятия в отрасли; мнение руководства по поводу результатов и тенденций развития; главные заботы руководства; ожидания от проведения аудита;

собственность', особенности собственности клиента; курс акций клиента; необычные торговые операции с акциями клиента;

основная стратегия деятельности: планируемые или предполагаемые приобретения; ожидаемые изменения в производстве; капитальные вложения; планируемое расширение рынка; планирование налогов;

совет директоров и старший управленческий персонал: степень независимости от исполнительской управленческой службы; частота заседаний совета; принуждение исполнителей совершать неправомерные действия (ложная информация, действия, противоречащие интересам акционеров, и т.п.); факторы, влияющие на оплату труда управленцев;

операции: сущность и основные пользователи продукции или услуг клиента; стадии и методы производства продукции и связанный с ними риск; характер и местоположение производственных мощностей; уровень контроля центрального аппарата децентрализованных операций; факторы себестоимости производства; приемлемость получения кредита от поставщиков; зависимость от поставщиков и приемлемость сырья, услуг; производственные мощности; технические проблемы производства; продолжительность и гибкость производственного цикла и др.;

финансы: характеристика потоков денежных средств; политика и процедуры инвестирования; уровень прибыли; основные банковские операции; использование лизинга; гарантии и другие выплаты; другие обязательства;

маркетинг: основные покупатели и рынки; опора на отдельных покупателей проектов или операций; финансовое состояние покупателей; важнейшие конкуренты и положение клиента на рынке; стабильность рынка и сезонные тенденции; порча продукции; зависимость от привилегий, лицензий или схем; новые виды продукции с сомнительными

потенциальными возможностями; предпочтения в отношении покупателей; политика в области финансирования основной продукции, ценообразование и скидки; реклама и ее эффективность; тенденции ухудшения; уровень результатов маркетинга; дополнительный риск для увеличения продаж;

персонал: квалификация, опыт и комплектность основного персонала; политика набора и продвижения служащих; зарплата и премии служащих, распределение прибыли; управленческие планы в отношении персонала; текучесть кадров.

С первого дня работы аудитору следует ознакомиться с юридическими документами клиента: уставом, документами регистрации, протоколами заседаний совета директоров и собраний акционеров — в них может содержаться информация о распределении полученной прибыли, объявлении дивидендов, выплате вознаграждений, подписании контрактов и соглашений, решениях об участии в других предприятиях, приобретении собственности, предоставлении долгосрочных займов, предоставлении обеспечения и гарантий, круге лиц, имеющих право подписи.

Кроме того, для выяснения обязательств клиента важно просмотреть контракты, договоры и соглашения.

Подготовка общего плана и программы аудита. Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна использовать предварительные знания об экономическом субъекте, а также результаты проведенных аналитических процедур.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным, для того чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита; установление уровней существенности для аудита; возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;

выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе: относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица; привлечение экспертов;

количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

обстоятельства, требующие особого внимания, например существование аффилированных лиц;

особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства; срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

С помощью аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудиторской организации должны варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Составляя общий план и программу аудита, аудиторская организация должна учитывать степень автоматизации обработки учетной информации, что также позволит ей

точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Аудиторская организация при необходимости может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита. При этом аудиторская организация независима в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой.

Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как они являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита.

Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита. В процессе аудита у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта), аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

реальные трудозатраты;

расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом; уровень существенности; проведенные оценки рисков аудита.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку.

Составной частью общего плана являются положения по управлению и контролю качества выполняемого аудита. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

формирование аудиторской группы, численность и квалификацию auditors, привлекаемых к проведению аудита;

распределение auditors в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;

инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями

общего плана аудита;

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

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

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

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения аудита.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы одновременно и средством контроля качества работы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы иметь возможность в процессе работы ссылаться на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля — это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу — это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

Тема 6. Планирование аудиторской проверки. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1. Исходные данные

В ходе аудиторской проверки финансовой отчетности экономического субъекта были выявлены данные о взаиморасчетах экономического субъекта с филиалом компании, расположенным в Карши, и о передаче ему на реализацию значительной партии товаров. Выявленные обстоятельства существенно влияют на условия и сроки аудиторской проверки.

Требуется:

1. Составить письмо-разъяснение руководству экономического субъекта с предложением пересмотреть программу проверки, сроки и оплату услуг.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

2. Исходные данные

В ходе обязательной аудиторской проверки экономического субъекта выясняется, что на товарных складах, расположенных в Наманганской области, по данным инвентаризации, проведенной сотрудниками централизованной бухгалтерии, имеют место значительные расхождения учетных и фактических данных. Вы пришли к решению о необходимости провести повторную инвентаризацию и лично в ней поучаствовать.

Требуется:

1. Составить предварительный план инвентаризации и письменное разъяснение руководству экономического субъекта о необходимости повторной инвентаризации с вашим участием.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

3. Исходные данные

Крупное акционерное общество, расположенное в Фергане, намерено воспользоваться разовыми консультационными услугами аудиторской фирмы в г. Ташкенте.

Требуется:

1. Разработать приемлемую схему взаимоотношений акционерного общества и аудиторской фирмы по оказанию консультационных услуг и возможные формы оплаты аудиторских услуг.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

4. Исходные данные

Предприятию предстоит крупная торговая сделка. Руководство компании обращается в аудиторскую фирму с просьбой разработать схему налогообложения для данной сделки и соответствующие тексты договоров с контрагентами.

Требуется:

1. Сформулировать предмет договора.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

5. Исходные данные

Руководство таксопарка г. Ташкента собирается внедрять новую форму расчета арендной платы за использование автомашин и обращается в аудиторскую фирму с просьбой определить окупаемость таксопарка в условиях внедрения новой арендной платы.

Требуется:

- 1.Сформулировать предмет договора.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

6.Исходные данные

Руководство холдинговой компании обращается в аудиторскую форму г. Ташкента с просьбой проверить деятельность филиалов в г. Карши. Официальная справка: первичные бухгалтерские документы находятся в филиалах г. Карши; балансы, приложения к ним и прочие документы, касающиеся начисления налогов и расчетов с внебюджетными фондами, находятся в головном предприятии в г. Ташкента.

Требуется:

- 1.Сформулировать предмет договора.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

7.Исходные данные

Руководство торговой компании приняло на работу начинающего бухгалтера и обращается в аудиторскую фирму с просьбой провести проверку его деятельности за первое полугодие отчетного года и проконтролировать его работу в течение второго полугодия.

Требуется:

- 1.Сформулировать предмет договора.
- 2.Разработать схему возможных взаимоотношений бухгалтерии торговой компании и аудиторской фирмы в течение второго полугодия отчетного года.

8.Исходные данные

Фонд подготовки кадров ожидает документальной проверки контрольно-ревизионного управления по целевому использованию бюджетных средств и обращается к аудитору-предпринимателю с просьбой оперативно проверить данный блок учета.

Требуется:

- 1.Сформулировать предмет договора.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

9.Исходные данные

Внешнеторговое объединение обращается в аудиторскую фирму с просьбой оперативно и тщательно проверить начисление и платежи в бюджет налога на добавленную стоимость.

Требуется:

- 1.Сформулировать предмет договора.
2. Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при оценке ситуации?

10.Исходные данные. Штат ЗАО "Янгиюль" состоит из 35 сотрудников, работающих на постоянной основе по трудовому соглашению.

Требуется:

- 1.Рассмотреть, какие моменты следует оценить аудитору при составлении общего плана проверки.
- 2.Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

11. Исходные данные. Высший управленческий персонал включает генерального директора, коммерческого директора, главного бухгалтера. Среднее управленческое звено представлено пятью менеджерами, отвечающими за организацию торговли отдельными видами товаров (например, мясо и птица, спиртные напитки, бакалея и т. п.).

Требуется:

1. Определить, какие моменты следует рассмотреть при планировании аудита.
2. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки

12. Исходные данные. На предприятии не создана ревизионная комиссия, отсутствует отдел внутреннего аудита.

Требуется:

1. Определить, как данная информация способна повлиять на принятие аудитором решения относительно планируемого аудиторского подхода.
2. Определить, какие моменты следует рассмотреть при планировании аудита.

13. Исходные данные.

1. Описать деятельность организации и дать оценку системы внутреннего контроля.
2. Установить уровень существенности и аудиторский риск.
3. Составить общий план и программу аудита.
4. Составить перечень документов, которые необходимо запросить у клиента.
5. Составить отчет о планировании аудита,
6. Составить проект договора на проведение аудита.

Материалы для выполнения задания

1. Приказ об учетной политике.
2. Бухгалтерский баланс организации - форма № 1.
3. Отчет о прибылях и убытках - форма № 2.
4. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках - формы № 3, 4,
- 5.

Указания для выполнения задания

1. Задание № 1 выполняется на основании изучения данных учредительных документов и отчетности и служит материалом при составлении раздела «Общие сведения о клиенте» Отчета о планировании аудита.

2. Оценка состояния внутреннего контроля проводится в соответствии с положениями стандарта аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» и дается на основе:

результатов проверки отчетности по формальным признакам;
результатов экспресс-анализа отчетности;
выводов о степени надежности системы внутреннего контроля для определения планируемого аудиторского риска.

Условно задано:

ЗАО «Ал-фароби»

ЗАО «Призма»

ОАО «Бодомзор»

МП ООО «Сигма»

ОАО «Семуруг»

ООО «Юлдуз»

} низкая степень надежности

} средняя степень надежности

} высокая степень надежности.

Требуется: 1. Полученная информация используется при составлении раздела «Оценка состояния внутреннего контроля» Отчета о планировании аудита.

2. Общий план и программу аудита составить исходя из результатов ознакомления с

деятельностью организации, с учетом оценки системы внутреннего контроля и анализа отчетности; оформив в соответствии с требованиями стандарта аудиторской деятельности «Планирование аудита» (табл. 1; 2; 3).

Таблица 1.

Общий план аудита

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания

Программа аудита

Таблица 2.

№ п/п	Номер Раздела	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы	Примечания

Список документов, запрашиваемых для проверки

Таблица 3.

№ п/п	Номер раздела	Объект Проверки	Наименование документов и регистров	Срок представления	Дата получения	Ссылки в рабочих документах (примечания)

Расчет необходимого времени и оплаты по договору

Таблица 4.

№ п/п	Раздел	Руководитель аудиторской группы	Аттестованный аудитор	Аудитор	Ассистент	Всего
	Планирование					
	Аудиторская проверка.					
	- денежных средств					
	- основных средств и нематериальных активов					
	- материально-производственных запасов					
	- расчетных операций					
	- финансовых результатов					

- капиталов, фондов и резервов					
- бухгалтерской отчетности					
- Оформление результатов проверки					
Общее время					
Ставка за час					
Общая сумма					
Составлено Дата					

3. При составлении перечня документов, запрашиваемых у клиента, необходимо учитывать форму учета и способ обработки учетной информации.

Перечень документов представить в виде таблицы (табл. 3).

4. Целью задания является обобщение выполненных аудиторами процедур для:
определения состояния внутреннего контроля;
целесообразности заключения договора на проведение аудита;
определения круга проверяемых вопросов (областей) с указанием видов планируемых процедур и составления программы;
определения необходимого времени и стоимости работ по договору.

Отчет составляется на основе материалов, полученных в ходе выполнения заданий № 1 - 4.

Примерная структура и содержание отчета

1. Общие сведения о клиенте (наименование организации, организационно-правовая форма, адрес, сведения об учредителях и уставном капитале, руководителях).

2. Организационная структура и структура управления организацией (состав структурных подразделений, наличие филиалов, управляющие органы, их подчиненность).

3. Организация учета (описание формы и системы учета, система документооборота, определение степени информативности и комплектности учетной документации).

4. Оценка состояния внутреннего контроля.

5. Проблемные области и риски.

Тема 6. Планирование аудиторской проверки. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

Planning	Responding to risk assessment	Working papers
Audit strategy ■ Scope of audit engagement FR framework, industry specific requirements, expected audit coverage, availability of personnel. ■ Reporting objectives Timing of audit, key dates, type and timing of reports. ■ Direction of audit Materiality levels, preliminary identification of audit areas with high risk of material misstatement, evaluation of possible reliance on control, significant business developments. Both internal and external auditors should plan their work.	Audit plan Auditors should plan the audit so that the engagement will be performed in an effective manner (ISA 300). Aim: to reduce audit risk to an acceptably low level: ■ Description of nature, timing and extent of planned risk assessment procedures ■ Description of nature, timing and extent of audit procedures at the assertion level ■ Other audit procedures	Objectives of planning ■ Ensure attention devoted to specific areas ■ Potential problems identified ■ Facilitating review

Planning	Responding to risk assessment	Working papers
Responding to risk assessment The auditor must formulate an approach to assessed risks of misstatement. Test of controls ■ Used when there is an expectation that controls are operating effectively or ■ When it will not be possible to obtain sufficient appropriate evidence from substantive procedures alone. Audit timing Auditors may carry out their work in more than one 'sitting'. The final audit is the main period of audit testing, when work is focused on the FS. The interim audit is audit work done prior to the final audit, often during the period under review. When the auditor obtains evidence about the operating effectiveness of controls during an interim period, the auditor should determine what additional audit evidence should be obtained for the remaining period.	Substantive procedures ■ These must be carried out on material items. ■ Analytical procedures appropriate for large volumes of predictable data (see Chapter 11). ■ Tests of details often appropriate for matters identified as significant risks. Significant risks arise from complex or unusual transactions, which may indicate fraud or other special risks.	

Глоссарий

<u>Планирование</u> <u>(Planning)</u>	Предполагает разработку общей стратегии и детального плана аудита с целью снижения рисков до приемлемо низкого уровня.
<u>Планы</u> <u>(В контексте</u> <u>прогнозной</u> <u>информации)</u> <u>(Projection)</u>	Форма прогнозной финансовой информации, подготовленной на основании: а) гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства, которые, возможно, но не обязательно будут иметь место, например, когда некоторые хозяйствующие субъекты находятся на начальной стадии деятельности или рассматривают возможность значительно изменить характер своей деятельности; или б) сочетания наиболее точно оцененных и гипотетических допущений.
<u>Повторное проведение</u> <u>(Reperformance)</u>	Независимое проведение аудитором процедур или контрольных действий (которые были первоначально выполнены руководством или персоналом аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица), осуществляемых как вручную, так и с применением компьютерных методов проведения аудита.
<u>Подтверждение</u> <u>(Confirmation)</u>	Специфический вид запроса, представляющий собой процесс получения информации или сведений о существующих обстоятельствах напрямую от третьего лица.
<u>Аудиторская группа</u> <u>(Engagement team)</u>	Работники, проводящие аудит или выполняющие иное задание, включая всех экспертов, привлеченных аудиторской организацией к выполнению данного задания.
<u>Аудиторская документация</u> (Audit documentation)	Аудиторская документация – документация, отражающая выполненные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства и сделанные выводы (иногда используется термин “рабочие документы”).
<u>Письмо-соглашение о проведении аудита</u> <u>(Engagement letter)</u>	Документирует и подтверждает согласие аудитора с основными условиями задания по проведению аудита, целями и объемом проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственностью аудитора перед хозяйствующим субъектом и формами предоставления любых отчётов.
<u>Аудиторская организация</u> (Firm)	Акционерное общество или другое юридическое лицо, либо индивидуальный аудитор.
<u>Первая проверка аудируемого лица</u> (Initial audit engagement)	Аудиторское задание, при котором либо финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица проверяется впервые, либо финансовая отчетность за предыдущий отчетный период была проаудирована другим аудитором.
<u>Неотъемлемый риск</u> <u>(Inherent risk)</u>	представляет собой подверженность предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности искажению, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.
<u>Риск средств контроля</u> <u>(Control risk)</u>	представляет собой риск того, что искажение, которое может иметь место в предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и устранено системой внутреннего контроля аудируемого лица.

Документация по заданию (Engagement documentation)	Отчеты о выполненной работе, достигнутых результатах, выводах, сделанных проверяющим (также используются термины “рабочие документы” или “рабочая документация”). Документация по отдельному заданию сводится в файл по заданию.
Дополнительная информация (Supplementary information)	Информация, которая представляется вместе с финансовой (бухгалтерской) отчетностью и которая в соответствии с принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не является обязательной. Обычно представляется в виде дополнительных таблиц или примечаний.
Журналы регистрации операций (Transaction logs)	Отчеты, предназначенные для создания контрольного журнала по каждой операции, совершаемой в режиме онлайн. В подобных отчетах зачастую отражается информация об условиях проведения операции (терминал, время и пользователь), а также более подробная информация о ней.
Задание по выполнению согласованных процедур (Agreed upon procedures engagement)	Задание, цель которого заключается в выполнении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, хозяйствующим субъектом и соответствующим третьим лицом, а также в предоставлении отчета об отмеченных фактах. Пользователи отчета делают собственные выводы, основываясь на отчете аудитора. Отчет предоставляется только тем сторонам, которые дали свое согласие на проведение таких процедур, так как другие стороны, не знающие причин проведения этих процедур, могут неверно истолковать результаты.
Задание по компиляции финансовой информации (Compilation engagement)	Задание, в котором для сбора, классификации и обобщения финансовой информации используются профессиональные знания по бухгалтерскому учету в отличие от профессиональных знаний в области аудита.
Задание, обеспечивающее уверенность (Assurance engagement)	Задание, обеспечивающее уверенность, - это задание, по завершении выполнения которого исполнитель выражает мнение, способное содействовать росту доверия предполагаемых пользователей (отличных от ответственной стороны задания) к результатам оценки или измерения предмета изучения определенными критериями. Результатом оценки или измерения предмета изучения является информация, формирующаяся как следствие применения критериев к предмету изучения (см. Предмет изучения). Задания, обеспечивающие уверенность, бывают двух видов: задания, обеспечивающие разумную уверенность, и задания, обеспечивающие ограниченную уверенность. Задание, обеспечивающее разумную уверенность (Reasonable assurance engagement) — Целью задания, обеспечивающего разумную уверенность, является снижение риска задания, обеспечивающего уверенность, до приемлемо низкого уровня в условиях данного задания, в результате чего у аудитора появляются основания выразить мнение в позитивной форме. Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность (Limited assurance engagement) - Целью задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, является снижение риска задания, обеспечивающего уверенность, до уровня, приемлемого в условиях данного задания, но превышающего риск задания, обеспечивающих разумную уверенность, в результате чего у аудитора появляются основания выразить мнение в негативной форме.

Тема 7. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

План

- 1. Цели и задачи изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля**
- 2. Оценка и аудит системы бухгалтерского учета**
- 3. Оценка и аудит системы внутреннего контроля**
- 4. Компоненты и принципы внутреннего контроля**

1. Цели и задачи изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Порядок изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля отражен как в Международном стандарте аудита МСА 400, так и НСА №12 «Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки»

Аудитору необходимо понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита.

Система бухгалтерского учета — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном и (или) количественном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций и других событий.

Система внутреннего контроля — это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к функциям системы бухгалтерского учета, она включает:

контрольную среду, под которой понимается осведомленность и действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание СВК. Контрольная среда, влияющая на эффективность конкретных средств контроля, состоит из следующих элементов:

стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом;

организационная структура экономического субъекта; распределение ответственности и полномочий; кадровая политика;

порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;

порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства;

процедуры контроля — методы, принятые руководством для достижения конкретных целей. К процедурам (конкретным средствам) контроля относятся:

подотчетность одних учетных работников другим, внутренние проверки и сверки данных;

утверждение документов и осуществление контроля над документами;

сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

сравнение данных, полученных из внутренних источников, с внешними источниками информации;

проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

осуществление контроля над прикладными программами и средой компьютерных информационных систем;

ограничение прямого физического доступа к активам и записям;

сравнение и анализ финансовых результатов с расходами, предусмотренными сметой.

В процессе аудита бухгалтерской отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки бухгалтерской отчетности.

Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска и риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору определить виды потенциальных существенных искажений, которые могут встретиться в бухгалтерской отчетности; учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений и разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

При подготовке к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля (а также оценку неотъемлемого риска) для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения, который может быть принят в отношении процесса формирования бухгалтерской отчетности, а также для определения характера, временных рамок и объема процедур по существу для проверки данного процесса.

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению таких целей, как:

осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

своевременный учет всех операций и прочих событий в точных величинах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными принципами подготовки бухгалтерской отчетности;

возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, через разумные промежутки времени и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут предоставить руководству исчерпывающие доказательства достижения поставленных перед такими системами целей из-за существования таких неотъемлемых ограничений, как:

обычное требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;

ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не редкие операции;

потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;

возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или сотрудника с внешними или внутренними по отношению к экономическому субъекту лицами;

возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;

возможность того, что процедуры могут стать неадекватными вследствие изменения условий, и потому эффективность процедур может ухудшиться.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Например, аудитор может проводить «сквозной тест, другими словами, проследить несколько операций сквозь всю систему бухгалтерского учета. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для операций, которые проходят сквозь всю систему бухгалтерского учета,

проведенная процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля. Учитывая характер и объем сквозных тестов, выполняемых аудитором, можно сказать, что сама по себе данная проверка не предоставляет достаточных надлежащих аудиторских доказательств в поддержку оценки риска средств контроля, если такая оценка ниже высокой.

Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов:

размера и сложности субъекта и его компьютерной системы; соображений, связанных с пониманием существенности; применяемых средств внутреннего контроля; характера документирования субъектом конкретных средств внутреннего контроля;

аудиторской оценки неотъемлемого риска. Обычно понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля приобретает на основе предыдущего опыта работы с субъектом и дополняется:

а) запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры субъекта наряду с использованием документации клиента, такой, как пособия по процедурам, описания служебных обязанностей и блок-схемы;

б) изучением документов и записей, создаваемых в рамках средств бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

в) наблюдением за деятельностью и операциями субъекта, включая наблюдение за организацией компьютерных операций, характером обработки операций и руководящим составом.

2. Оценка и аудит системы бухгалтерского учета

Аудитору необходимо понять системы бухгалтерского учета настолько, чтобы установить: основные группы и типы осуществляемых им операций; способы инициирования таких операций; основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета учета, используемые при подготовке отчетности;

процесс ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в бухгалтерскую отчетность.

Аудитору важно понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения руководства экономического субъекта, его осведомленности и предпринимаемых действий касательно средств внутреннего контроля и их значимости для субъекта.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное представление о процедурах (средствах) контроля. При этом аудитору следует учитывать знание о наличии или отсутствии процедур контроля, получение в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета. Обычно при разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

В том случае, если аудитор убеждается, что он может использовать данные соответствующих средств контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально и (или) более выборочно, а также вносить изменения в суть применяемых аудиторских процедур и предполагаемые затраты времени на их осуществление.

При оценке эффективности и надежности СВК в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля аудиторская организация использует не менее трех градаций: высокая, средняя, низкая (аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках эффективности и надежности).

Изучение и оценка особенностей системы бухгалтерского учета, СВК должны в обязательном порядке документироваться аудиторскими организациями в ходе аудиторской проверки. При проведении и документировании этой работы рекомендуется использовать следующие типовые формы: специально разработанные тестовые процедуры; перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии; специальные бланки и проверочные листы; блок-схемы и графики; перечни замечаний, протоколы или акты.

Аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики и порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также планируют процедуры аудиторской проверки в зависимости от результатов такого изучения и оценки. Снижение объема и детальности отдельных аудиторских процедур в результате изучения особенностей средств контроля экономического субъекта должно быть надлежащим образом аргументировано.

Поскольку мнение аудитора об организации системы бухгалтерского учета и эффективности СВК является основанием для планирования степени детальности и

выборочное проведения аудиторских процедур, то отсутствие документирования или ненадлежащее документирование особенностей системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта, а также результатов изучения и оценки СВК этого экономического субъекта может служить доказательством низкого качества оказываемых аудитором услуг.

Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета и СВК, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению аудитор должен представлять в виде письменного отчета руководству проверяемого экономического субъекта.

При аудите экономических субъектов, относящихся к субъектам малого предпринимательства, аудиторские организации также обязаны изучать и давать оценку системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, однако при этом следует учитывать специфические особенности таких субъектов.

Для субъектов малого предпринимательства характерно ведение бухгалтерского учета ограниченным числом работников; кроме того, законодательно допускается совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учета и за хранение товарно- материальных ценностей. Следовательно, аудиторская организация в ходе аудиторской проверки таких предприятий не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников.

Доверие аудитора к эффективности СВК субъектов малого предпринимательства обычно должно быть ниже, чем к эффективности СВК средних и крупных экономических субъектов, и по этой причине мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должно в большей мере определяться аудиторскими процедурами по существу. Аудиторская организация самостоятельно принимает решение о том, применять или не применять при аудите данного экономического субъекта методики аудита, характерные для субъектов малого предпринимательства, но обязана отразить свой выбор и соответствующую аргументацию в своей рабочей документации.

Документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и СВК должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта и для субъектов малого предпринимательства может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием крупных и средних экономических субъектов.

3. Оценка и аудит системы внутреннего контроля

Поскольку в ходе аудиторской проверки не представляется возможным проверить все

операции, всю документацию клиента, аудиторы определяют риск аудита как разновидность предпринимательского риска.

Для снижения аудиторского риска, получения большей уверенности в достоверности информации, снижения трудоемкости проверки аудиторы оценивают СВК экономического субъекта как одну из основ информационной системы.

В связи со сложностью происходящих в организации хозяйственных процессов СВК затрагивает не только финансовую сферу и деятельность бухгалтерии, в которой обрабатывается необходимая для составления отчетности информация, но и подразделения компании, являющиеся источником данной информации.

Аудит СВК необходим аудитору прежде всего для того, чтобы понять, насколько он может доверять предоставленным организацией данным, какие усилия были приложены руководством компании, чтобы получить правильную и полную информацию, и насколько аудитор может использовать результаты внутреннего контроля при своей проверке. Иными словами, результатом аудита СВК является определение риска внутреннего контроля.

Степень выбранного риска влияет в дальнейшем на размер статистической выборки, используемой при проверке соответствующей позиции и баланса.

Как уже было отмечено, целями внутреннего контроля являются, с одной стороны, объективное отражение хозяйственной ситуации, а с другой стороны, поддержка интересов и политики руководства фирмы, поэтому даже эффективные системы ревизии могут находиться под влиянием руководства компании. Если аудитор после изучения взаимоотношений в фирме считает, что вероятность этого большая, то риск внутреннего контроля необходимо оценить как высокий независимо от прочих результатов.

Необходимо различать аудит СВК в целом, т.е. общие темы, и аудит ее основных объектов (снабжение, сбыт и т.д.). Проверка СВК в целом должна обязательно проводиться аудитором, а степень необходимости проверки внутреннего контроля по каждому объекту аудитор устанавливает, исходя из соотношения предполагаемых затрат (с учетом и без учета подготовительного этапа) и размера проверяемой совокупности.

При проверке системы СВК аудитор выполняет три важных этапа:

- описание действующей СВК;
- оценка целесообразности контрольных механизмов;
- проверка эффективности СВК.

При этом аудитору следует руководствоваться следующими принципами, необходимыми для функционирования данной системы:

1. Организация рабочих процессов.

Эффективность внутреннего контроля во многом зависит от вида и объема проводимых хозяйственных операций. Процессы, выполняемые каждый день в новом виде и новыми людьми, содержат в себе большую вероятность сознательной или бессознательной ошибки, чем процессы, выполнение которых определено инструкциями и указаниями. В связи с этим целью СВК должна стать замена индивидуальной, часто меняющейся обработки повторяющихся операций на четко сформулированные, организованные процессы. С этой целью используются письменные инструкции, заготовленные бланки и формуляры. Например, использование бланков векселей единой для предприятия, а не произвольной формы позволит уменьшить вероятность неправильного выставления или заполнения векселя.

Каждое отклонение от определенной организации рабочего процесса должно служить сигналом для проведения конкретной проверки и выяснения причин этого отклонения.

2. Разделение функциональных обязанностей.

Данный принцип предполагает, что определенные функциональные обязанности не могут выполняться одним и тем же лицом. Хозяйственные, управленческие и бухгалтерские функции должны быть разделены.

3. Контроль.

В эффективно действующей предпринимательской структуре ни одна операция не должна оставаться без контроля. Контроль бухгалтерского учета может проводиться как случайным, ручным способом, так и в систематизированном, запрограммированном, а значит, и обязательном порядке. При этом правильность выполнения операции может быть проверена путем сравнения результатов данной операции с результатами другой операции, не зависимой от первой. Так, стоимость отгруженной за неделю продукции, учитываемая в отделе сбыта, может сравниваться со стоимостью продукции, учтенной в бухгалтерии как отгруженная за тот же период времени; сумма процентов за кредиты, начисленная отделом кредитования, должна соответствовать сумме процентов, отраженной в бухгалтерском учете по тем же кредитам.

Наряду со сравнительными могут проводиться и аналитические проверки, например анализ изменения отгруженной продукции и изменения дебиторской задолженности, анализ изменения материалов по отдельным подразделениям.

К вспомогательным средствам, позволяющим внедрить названные принципы внутреннего контроля на предприятии, относятся:

1) организационный план.

Благодаря организационному плану аудитор получает первое представление о том, насколько широко используется на предприятии принцип разделения функциональных обязанностей. В дальнейшем организационный план поможет сделать вывод о возможном недостаточном контроле отдельных подразделений (в случае запутанности организационной структуры и нечеткого разделения сфер ответственности на предприятии). Однако окончательные выводы можно сделать лишь после детального анализа хозяйственных операций;

2) рабочие инструкции и указания.

Для закрепления перечисленных в организационном плане процессов необходимы рабочие инструкции и указания, которые определяют задачи и ответственность для каждого рабочего места. Как правило, в подобных документах указываются вид проводимой деятельности, кто и каким способом должен ее выполнять. Они могут содержать сроки выполнения повторяющихся операций (представление месячной отчетности, напоминание покупателю о неоплаченных счетах). Кроме того, в инструкции требуется отразить, как проводить проверку результатов проделанных операций.

В настоящее время организации получают все больше самостоятельности в ведении бухгалтерского учета. Это касается как вопросов оценки производственных запасов, так и отражения хозяйственных операций с помощью бухгалтерских проводок. Сформулированные в учетной политике особенности бухгалтерского учета необходимо дополнить более детальными указаниями во избежание разного подхода к одному и тому же вопросу внутри предприятия;

3) описание хозяйственных процессов.

Подобные описания отражают содержание и последовательность действий хозяйственного процесса, например описание учета кредиторской задолженности от момента получения счета от поставщика до его оплаты.

Вместе с более интенсивным использованием ЭВМ на всех этапах деятельности организации появилась и потребность в описании задействованных программ, ведении программной документации и использовании обработанных данных. Информация, содержащаяся в описаниях, поможет аудитору получить сведения об интегрированных в каждом процессе контрольных механизмах или об их отсутствии, видах проверок (персональные или машинные) и целях, которые они преследуют;

4) заготовленные бланки и формуляры.

Заготовленные единые бланки и формуляры способствуют более точному выполнению

требуемых действий сотрудниками и, таким образом, уменьшению вероятности возникновения ошибки. Однако для эффективного использования таких бланков (формуляров) необходимо выполнение следующих условий:

использование бланков различных цветов для разных процессов;

указание отдельных этапов одного процесса на бланке; обработка каждого этапа ответственным за это сотрудником (подпись, штампель); одним из видов контроля будет в данном случае проверка работником наличия отметки о выполнении предыдущего этапа и выяснение причин ее отсутствия;

указание времени обработки бланка (формуляра) путем его датирования; медлительность обработки документа повышает опасность его потери, увеличения расходов (штрафов), несвоевременности информации;

5) *внутренняя ревизия.*

Даже самые эффективные внутренние контрольные механизмы не могут гарантировать полного обнаружения или избежание ошибок. Постоянные изменения в хозяйственной жизни любой организации приводят к необходимости проверки СВК относительно ее способности соответствовать новым требованиям как в целом по предприятию, так и по отдельным циклам бизнеса. Эти функции и берет на себя внутренняя ревизия, которая также является составной частью СВК.

Чтобы описать СВК и таким образом установить ее запланированную структуру и состояние, аудитор использует в своей работе: *сбор информации.*

Аудитор собирает все относящиеся к данному объекту проверки материалы: диаграммы, указания, инструкции, описания и т.д. Обычно он высылает клиенту список необходимых документов до начала проведения проверки, что помогает намного сократить время, а значит, и расходы на проверку; *вопросные листы.*

Применение вопросных листов один из наиболее распространенных приемов в деятельности аудитора. С помощью заранее заготовленных вопросов он может получить от клиента более детальную информацию относительно организации и действия внутренних проверок. Вопросные листы могут разрабатываться в закрытой (ответы «да», «нет») или открытой (описание ответа) формах. Преимущество закрытой формы состоит в том, что аудитор получает конкретный ответ на поставленный вопрос и не оставляет клиенту возможности уйти от ответа. С другой стороны, давая открытые ответы, клиент может затронуть аспекты, упущенные аудитором. Для того чтобы использовать преимущества обоих видов ответов, в вопросных листах планируется одновременное их получение («ответьте «да» или «нет»; «если ваш ответ отрицательный, то обоснуйте его»).

Вопросные листы могут предоставляться для заполнения клиенту или заполняются аудитором на основании полученной информации. В первом случае следует избегать вопросов с низкой вероятностью объективного ответа, например: «Считаете ли вы, что руководство предприятия оказывает давление на деятельность внутренней ревизии?» Решение об эффективности контрольного механизма принимает аудитор и фиксирует его в отдельных рабочих документах.

К общим вопросам о СВК организации можно отнести следующие:

существуют ли организационный план и список сотрудников отделов;

имеются ли описание и четкое разделение функций каждого сотрудника в форме инструкции и указаний; знают ли сотрудники об их существовании;

написаны ли инструкции доступным, понятным языком; существует ли на предприятии отдел внутренней ревизии; разработан ли план проведения специальных внутренних проверок; если разработан, то выполняется ли он;

используются ли в бухгалтерском учете компьютерные программы; если используются, то каково их описание (производитель, характеристики);

сравниваются ли данные аналитического и синтетического учета; если сравниваются, то в какой форме это происходит, через какие периоды времени и как это документируется;

каким образом гарантируется, что все проводки делаются только на основании первичных документов;

как организовано архивирование первичных документов, связан ли поиск нужного документа с большими затратами времени; как происходит исправление ошибочных проводок; информированы ли сотрудники о порядке передачи и приемки дел во время их замены (отпуск, болезнь и т.д.); *диаграммы и описание рабочих процессов.*

Аудитор самостоятельно составляет диаграммы и описывает рабочие процессы, предусмотренные контрольной деятельностью. Чаще всего они отличаются от подобных документов, составленных клиентом, так как преследуют различные цели: в первом случае это внешняя аудиторская проверка, а во втором внутренняя организация хозяйственной деятельности предприятия.

Диаграммы схематично, а описания более подробно отражают порядок прохождения документов через различные структуры компании, задействованные в обработке этих документов подразделения и сотрудников, а также вид выполняемых ими операций и механизм проверки. Эффективное использование подобного метода требует от аудитора наличия опыта работы. После составления диаграмм и описания целесообразно обсудить их

с ответственными сотрудниками и тем самым подтвердить правильность понимания и отражения аудитором организации хода рабочих процессов на предприятии. В противном случае это может привести к неправильным выводам, а следовательно, и к конфликтным ситуациям с клиентом.

Результаты описания существующей СВК закрепляются аудитором в рабочих документах и позволяют определить наличие и запланированное предназначение контрольных механизмов. Так как описание СВК требует больших затрат времени, то при повторяющихся ежегодных проверках используются материалы и записи прошлых лет, которые только актуализируются в зависимости от произошедших изменений.

После завершения описания существующей системы внутреннего контроля аудитор приступает к *оценке используемых в данной системе контрольных механизмов*. Его задача оценить целесообразность внутренних проверок в конкретных ситуациях. При этом он исходит из того, что система функционирует так, как она должна функционировать, т.е. как было запланировано руководством.

На данном этапе своей деятельности внимание аудитора должно быть обращено как на отдельные компоненты СВК (разделение функциональных обязанностей, инструкции, указания и внутренние проверки), так и на взаимодействие этих компонентов.

1. Оценка отдельных компонентов системы внутреннего контроля.

Если ситуация и численность работников на предприятии не предусматривают требуемого разделения функциональных обязанностей в организации, то это является недостатком СВК, который необходимо учесть при общей оценке системы. Если же подобное разделение запланировано, то аудитору следует оценить возможность его длительного сохранения существующим персоналом. Кроме того, он проверяет сохранение данного принципа в случаях замены (отпуск, командировка, болезнь).

Каждая инструкция, относящаяся к системе контроля, проверяется аудитором, насколько полно, профессионально правильно и понятно она написана. Установленные при такой проверке недостатки требуют скорейшего исправления. Ошибочные инструкции не приводят однозначно к ошибочным действиям персонала, но это должно быть обязательно проверено аудитором.

Проводя каждую внутреннюю проверку, аудитор должен ответить на вопрос, способствует ли она правильности и полноте годовой бухгалтерской отчетности, что является ее целью и эффективна ли она. Только тот контроль способствует достижению данной цели, который проводится на правильном месте, в правильное время и имеет

правильное содержание. Для пояснения можно привести следующие примеры:

а) полная обработка всех входящих первичных документов (счетов, накладных и т.д.) проверяется сравнением зарегистрированных документов с документами, обработанными в бухгалтерии. Действенным названный контроль будет лишь в случае регистрации документов сразу после их получения, на так называемой границе предприятия. Если же это происходит после многодневного «хождения» бумаг по отделам, то возрастает вероятность того, что часть их останется неучтенной или будет учтена лишь со значительным опозданием;

б) сравнение данных синтетического и аналитического учета проводится в целях подтверждения, что хозяйственные операции полностью отражены на бухгалтерских счетах, и может происходить путем сравнения контрольных сумм. Однако для достижения эффективного результата контрольные суммы должны быть образованы на основании независимых друг от друга баз данных в противном случае проверяется не полнота этой информации, а только ее отражение в базе данных и в синтетическом и аналитическом учете.

2. Оценка взаимодействия отдельных компонентов системы внутреннего контроля.

Для оценки компонентов СВК как единого целого аудитор учитывает их взаимодействие, исходя при этом из соображения, что риск составления неполной и неправильной отчетности, ограниченный одной внутренней проверкой, должен быть уменьшен последующими проверками. Далее следует проверить, действительно ли контрольные механизмы дополняют, а не повторяют друг друга, что обуславливает ненужные затраты времени и сил.

Проанализировав эти моменты, аудитор делает выводы о целесообразности взаимодействия отдельных компонентов системы.

Обнаружение внутренних проверок, финансовые и людские затраты на проведение которых не соизмеримы с получаемыми от них результатами, важное требование, предъявляемое аудитору. Такие малоэффективные или совсем неэффективные внутренние проверки могут принести больше ущерба, чем их отсутствие.

Аудитор должен убедиться в соответствии реального функционирования контрольных механизмов запланированному, в осуществлении задач, возлагаемых руководством на СВК: эффективное разделение функциональных обязанностей на основе рабочих инструкций и указаний, а также эффективность внутренних проверок.

Оценку эффективности системы внутреннего контроля аудитор должен организовать по направлениям, соответствующим циклам бизнеса: снабжение и учет производственных

запасов и оказанных услуг; производство; сбыт продукции; оплата труда; финансы.

Оценка СВК базируется на получении ответов на основные контрольные вопросы, содержащиеся в бланках, которые заранее выдаются аудиторам в аудиторских фирмах; основной аудитор может вносить в перечень вопросов коррективы в зависимости от особенностей клиента. На основании ответов на эти вопросы дается оценка СВК. Как правило, ответы являются закрытыми («да» или «нет»), иногда на бланках аудиторы делают специальные пояснения

С точки зрения аудитора, оценка эффективности СВК заключается в оценке достоинств и недостатков контроля экономического субъекта. СВК может считаться эффективной, если, во-первых, она эффективно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а во-вторых, эффективно выявляет недостоверность в пределах ограниченного времени, после того как недостоверная информация возникла.

Аудиторская оценка эффективности СВК необходима для оценки и планирования масштаба аудита. Если СВК клиента оценивается аудитором как эффективная, появляется возможность снизить объем проверки, а в некоторых случаях и вовсе ее не проводить, доверяя СВК.

Усложнение хозяйственных процессов затрудняет аудит СВК, однако, с другой стороны, требует еще более тщательного его проведения.

Успешное выполнение аудитором своих обязанностей не может ограничиваться в настоящее время только проверкой бухгалтерской отчетности. Получение реального представления о СВК, происходящих на предприятии процессах, уровне организации бухгалтерского учета необходимо аудитору для формулирования правильных выводов.

Руководство предприятия несет ответственность за разработку и эффективное функционирование системы внутривозвратного контроля. От руководства предприятия зависит, чтобы система внутривозвратного контроля соответствовала размерам предприятия и специфике его деятельности, функционировала регулярно и эффективно.

Обычно на предприятиях для повышения эффективности функционирования СВК создаются специальные службы (отделы внутреннего контроля, управления организации производства, ревизионные комиссии и т.д.)

Таблица 9

Оценка системы внутреннего контроля

Область	Ключевые контрольные вопросы
Продажа, должники и денежные поступления	Возможны ли отгрузка товара или его отпуск с предприятия без выписки счета-фактуры? Возможна ли отсылка товара при наличии значительного риска неплатежа? Возможны ли ошибки при выписке счетов-фактур? Возможно ли, что продажа фактурируется, но не регистрируется в счетах? Возможны ли неправильные записи на кредит должника? Возможно ли получение денежных средств, не внесенных в банк? Возможно ли завышение объема продаж?
Закупки, кредиторы и платежи	Возможно ли образование задолженности за товары, которые не санкционированы или не получены? Возможно ли неправильное начисление задолженностей? Возможно ли, что задолженности образуются, но не регистрируются? Возможно ли искажение задолженности? Возможно ли выполнение платежей без достаточного основания? Возможно ли неправильное дебетование счетов кредиторов? Возможно ли приобретение или реализация основных средств без достаточных на то полномочий или документации? Возможно ли незаконное присвоение наличности?
Зарботная плата рабочих и служащих и денежные поступления	Возможна ли оплата служащих за невыполненную работу? Возможна ли неправильная выплата премий или комиссионных? Возможна ли неправильная запись уплаты налогов при получении заработной платы, национального страхования и других вычетов? Возможны ли завышения платежных ведомостей какими-либо другими способами? Возможны ли другие случаи ошибок в платежных ведомостях?
Запасы и незавершенное производство	Возможны ли утрата или разворовывание запасов? Возможны ли расход или растрата запасов без правильной документации? Возможны ли искажения незавершенного производства? Дает ли система информацию об издержках, достаточную для их контроля?
Управление и учет	Возможны ли неправильные записи в журнале? Возможны ли ошибки во вспомогательных книгах? Возможны ли ошибки проводки или сложения в бухгалтерской книге? Наблюдается ли общая неопределенность при контроле управленческих и учетных функций? Наблюдаются ли время от времени сбои процедуры, имеющие значительное воздействие на внутренний контроль?

Основными причинами неудовлетворительного функционирования СВК, как правило, являются:

требование руководства экономического субъекта, чтобы затраты на осуществление контроля были минимальными;

выявление только нежелательных хозяйственных операций и недостаточный контроль за необычными операциями;

небрежность, рассеянность, неверные суждения или недопонимание инструктивных материалов, являющиеся причинами ошибок;

умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников как с другими сотрудниками данного предприятия, так и с третьими лицами;

нарушение системы контроля в силу злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование контроля; существенные изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, приводящие к потере некоторых контрольных функций.

В ходе изучения и оценки системы внутривозвратного контроля аудиторским фирмам рекомендуется применять: специально разработанные тестовые процедуры; перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии; специальные бланки (проверочные листы); блок-схемы и графики; перечни замечаний, протоколы или акты.

4. Компоненты и принципы внутреннего контроля

Руководство COSO выпущенное в 2013 году признает, что каждый из пяти компонентов внутреннего контроля включает в себя принципы, представляющие основные понятия, связанные с данным компонентом. Кроме того, 17 принципов посвящается законам и основным характеристикам внутреннего контроля. Хотя в рамках COSO приводятся примеры принципов, руководству необходимо определить подходящие и соответствующие принципы, которые отражают уникальную индустрию организации, качества нормативно-правовой среды. Пять компонентов и связанные с ними семнадцать принципов и обсуждаются далее. Обсуждение фокусируется на компонентах и принципах с точки зрения цели, связанной с достоверностью финансовой отчетности, которая является основной целью и наиболее важно для внешнего аудитора. Аудит на практике: «Этические ценности и управление окружающей среды на HealthSouth,» - слабая среда управления способствует мошенничеству.

Внутренние компоненты управления и принципы

Компоненты	Принципы
Контроль окружающей среды	1. Организация демонстрирует приверженность этических ценностей. 2. Совет директоров демонстрирует независимость от управления и осуществляет надзор за разработкой и осуществлением внутреннего контроля. 3. Управление устанавливает контроль, структуру, подчиненность, а также соответствующие органы власти и ответственности в достижении целей. 4. Организация демонстрирует способы привлекать, развивать и

	удерживать компетентных лиц в соответствие с своими целями. 5. Организация проводит лиц к ответственности за свои обязанности внутреннего контроля в достижении целей.
Оценка риска	6. Организация определяет цели с достаточной ясностью для обеспечения возможности выявления и оценки рисков, связанных с достижением целей. 7. Организация определяет риски для достижения своих целей по всей сущности и анализ рисков в качестве основы для определения того, как риски должны устраняться в первую очередь. 8. Организация считает, что мошенничества занимает основное место на оценке среди рисков. 9. Организация определяет и оценивает изменения, которые могли бы существенно повлиять на систему внутреннего контроля.
Контрольные действия	10. Организация выбирает и развивает деятельность по контрольной работе, которая способствуют смягчению рисков для достижения целей до приемлемого уровня. 11. Организация выбирает и развивает общую деятельность управления по технологии для поддержки достижения поставленных целей. 12. Организация разворачивает деятельность по контролю с помощью политики, которая устанавливает действия, которые способствуют максимально эффективной работе выбранной политики.
Информация и коммуникация	13. Организация получает или генерирует и использует соответствующую, качественную информацию для поддержки функционирования других компонентов системы внутреннего контроля. 14. Организация внутренне передает информацию, в том числе задач и обязанностей внутреннего контроля, необходимых для обеспечения функционирования других компонентов системы внутреннего контроля. 15. Организация осуществляет связь с внешними сторонами по вопросам, влияющим на функционирование других компонентов внутреннего контроля.
Мониторинг	16. Организация выбирает, разрабатывает и осуществляет текущие и / или отдельные методы оценки, чтобы удостовериться в том, присутствуют ли и функционируют ли компоненты внутреннего контроля. 17. Организация (высшее руководство или совет директоров) оценивает недостатки внутреннего контроля, своевременно принимает корректирующие меры.

Изъяны в контрольной среде были связаны со многими финансовыми махинациями, которые уже вам знакомы. Например, неудачи крупных финансовых институтов, таких как Lehman Brothers и Bear Stearns были связаны с проблемами в контрольной среде, в том числе

слабого надзорного совета. Каждая организация имела неэффективный совет директоров, который был во власти высшего руководства. Команды управления увеличивали стоимость акций, либо в качестве основы для расширения компании, либо лично обогащались за счет акций компенсации. Другие примеры недостатков контрольной среды включают в себя:

- Низкий уровень контроля в рамках организации
- Комитет по аудиту, который не имеет независимых членов
- Отсутствие политики по вопросам этики или отсутствие усиления этического поведения в рамках организации
- Комитет по аудиту, который не рассматривается в качестве клиента внешнего аудитора
- руководства, который отменяет контроль над бухгалтерскими операциями
- Кадры, которые не имеют компетенции для выполнения возложенных на них задач

Приверженность организации к ценностям целостности и этических проявляется через тон, установленный советом директоров и менеджментом в рамках всей организации. Подчеркивают ли действия и поведение совета и управления важность целостности этических ценностей? Организация должна иметь стандарты поведения в отношении сохранения целостности этических ценностей. Организация должна также иметь контроль на месте, чтобы определить, выполняют ли работники свою работу в соответствии с ожидаемыми стандартами поведения. Важно отметить, что отклонения в ожидаемом стандарте поведения должны быть выявлены и решены последовательно и своевременно. Важность соответствующего тона не может быть преувеличена. Как указано в аудите на практике: " Плохой внутренний контроль приводит к возникновению других недостатков в NutraSea," плохой внутренний контроль может привести к дефициту внутреннего контроля в рамках всей системы.

Члены совета директоров являются избранными представителями акционеров. На общественных организаций и других крупных организаций совет будет включать в себя комитеты, которые специализируются в определенных областях. Например, комитет по аудиту совета, который должен осуществлять надзор за управлением, несет ответственность за общую надежность финансовой отчетности, а также следит за внешним аудитором. Комитету компенсации следует пересмотреть и утвердить компенсацию исполнительного директора организации и других высших должностных лиц, контролировать планы с установленными выплатами организации (например, компенсационные планы стимулирования), а также давать рекомендации относительно полной платы и компенсационной платы.

В первую очередь совет директоров осуществляет объективный контроль разработки и

выполнения внутреннего контроля через комитет по аудиту. Например, совет директоров, в рамках своих надзорных функций, может потребовать обсуждения с высшим руководством на тех областях, где контроль не эффективен. Совет директоров должен обладать достаточными знаниями и навыками для выполнения своих надзорных функций. Необходимые знания и навыки будут включать в себя знания компании на рынке, финансовую экспертизу, юридическую и нормативную экспертизу, знание систем и технологий, а также навыки решения проблем. Важно отметить, что плата требует достаточного количества членов, которые являются независимыми от организации, чтобы помочь обеспечить объективность платы. Совет и его комитеты наиболее эффективны, когда они могут обеспечить беспристрастный контроль.

Тема 7. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1.Исходные данные. При проверке магазина аудитор получил информацию о недавно проведенной инвентаризации. От руководства он получил следующие сведения:

материальная ответственность возложена на двух кладовщиков;

в карточках учета движения товарно-материальных ценностей не показывается движение по товарам, поступившим на дату, предшествующую дню проведения инвентаризации. Следовательно, эти данные недоступны для лиц, проводивших инвентаризацию;

сверка результатов инвентаризации с документальным отражением проведена бухгалтером;

поврежденные товарно-материальные ценности учтены в документах (в том числе в инвентаризационных ведомостях), но не помечены.

Требуется:

- 1.Определить, на какие моменты больше всего должен обратить внимание аудитор.
- 2.Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

2.Исходные данные. Как часть программы проверки отчета о прибылях и убытках аудитор желает проконтролировать возможность занижения сумм из-за пропуска данных. С этой целью он собирается провести следующие тесты по существу.

1. Выбрать репрезентативные элементы из совокупности счетов-фактур на реализацию и сопоставить их с соответствующими заказами на приобретение.
2. Выбрать репрезентативные элементы из совокупности заказов на приобретение и проверить, что на каждый из них составлен счет-фактура.
3. Выбрать репрезентативные элементы по счетам-фактурам на реализацию, проверить их полноту и точность.
4. Проверить правильность сальдо по дебиторской задолженности на конец года.

Требуется:

- 1.Определить, какой из вышеперечисленных тестов по существу наиболее полно отвечает данной цели.
- 2.Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

3.Исходные данные. Аудитор проверяет организацию, значительная часть основных средств которой составляет стоимость зданий.

Требуется:

- 1.Объяснить, какие документы следует проверить, чтобы установить наличие у организации-клиента права собственности на эти здания.
- 2.Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

4.Исходные данные. Аудитором были проведены следующие процедуры; проверка документов о регистрации транспортных средств; проверка документов на их приобретение; проверка фактического наличия транспортных средств; получение устных подтверждений от

продавца транспортных средств.

Требуется:

1. Определить, какие из приведенных процедур предоставят данные о праве собственности организации на транспортные средства.

2. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

5. Задание

1. Ознакомиться с приказом об учетной политике.

2. Дать оценку приказу на соответствие стандарту.

3. Отметить в рабочих документах основные аспекты и особенности учетной политики, необходимые для проведения аудита.

4. Дать оценку влияния учетной политики на организацию внутреннего контроля.

Требуется:

1. Результаты выполненных процедур занести в рабочие документы, оформив в виде таблицы «Контрольный лист проверки «Учетная политика»» (табл. 1).

2. Оценить учетную политику как элемента внутреннего контроля представить в виде выводов в письменной форме.

Материал для выполнения задания

Приложение 1. Приказ об учетной политике ЗАО «Ал-фаробий»

Приложение 2. Приказ об учетной политике ОАО «Призма»

Приложение 3. Приказ об учетной политике ОАО «Бодомзор»

Приложение 4. Приказ об учетной политике МП 000 «Сигма»

Приложение 5. Приказ об учетной политике ЗАО «Семуруг»

Приложение 6. Приказ об учетной политике 000 «Юлдуз»

Контрольный лист проверки «Учетная политика»

Таблица 1.

Вопрос	Ответ		Примечания
	да	нет	
Организация учета Наличие графика документооборота Наличие рабочего плана счетов Порядок начисления износа по основным средствам: линейным способом способом уменьшаемого остатка способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования способом списания стоимости пропорционально объему продукции по нематериальным активам: линейным способом способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) МБП: процентным способом по ставке 100% или 50% линейным способом способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, Услуг) Учет ремонта основных средств включение в затраты по мере производства ремонта			

создание резерва на ремонт основных средств отнесение фактических затрат на расходы будущих периодов Учет приобретения (заготовления) материальных ценностей с использованием счетов 15 и 16 без использования счетов 15 и 16 Порядок списания материально производственных запасов по средней себестоимости методом ЛИФО методом ФИФО по себестоимости единицы запасов Способы оценки товаров (для организаций розничной торговли) по покупным ценам по продажным ценам Способы группировки и списания затрат на производство по полной производственной себестоимости (традиционный способ) по сокращенной (частичной) себестоимости			
---	--	--	--

9: Internal control

Topic List

- Components of internal control
- Computer controls
- Limitations of internal control
- Assessing the system
- Recording systems

Auditing guidance on controls is given in ISA 330 The auditor's procedures in response to assessed risks.

Internal controls are a key topic area and this chapter is essential background to Chapter 10 which looks at practical aspects of controls testing in the context of key transactions cycles.

Components of
internal control

Computer
controls

Limitations of
internal control

Assessing the
system

Recording
systems

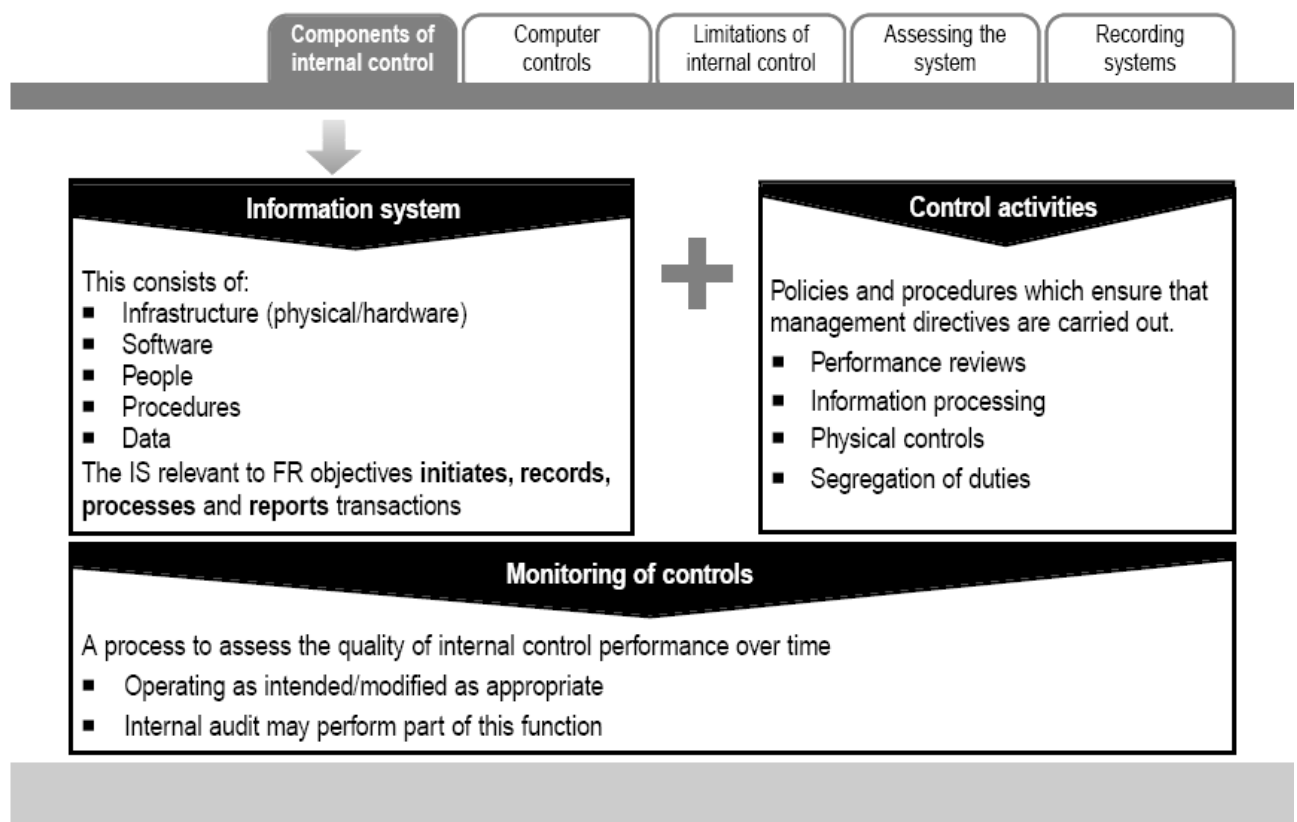
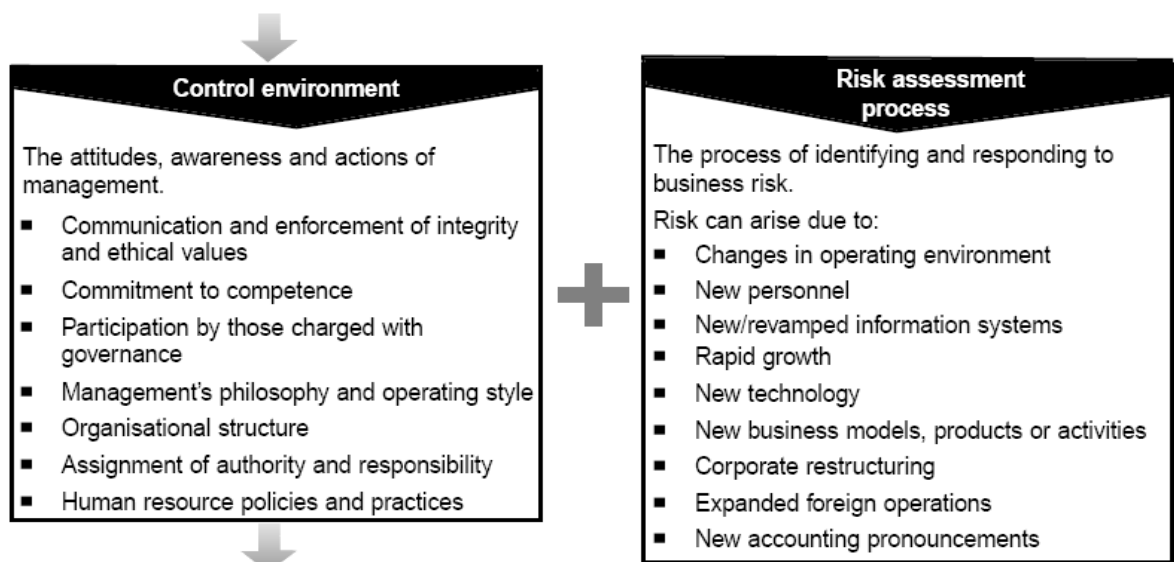
Internal control is the process designed and effected by those charged with governance, management and other personnel, to provide reasonable assurance about the achievement of the entity's objectives with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations and compliance with applicable laws and regulations.

Components of internal control

- Control environment
- Risk assessment process
- The information system
- Control activities
- Monitoring of controls

Relevant controls

Not all controls are relevant to the auditor's risk assessment. The auditor is primarily concerned with those which are part of the management of risk that may give rise to a material misstatement in the FS.



In a computer environment, there are two important types of control.

General controls are controls required over development (systems design and testing), prevention of unauthorised changes to programs (passwords/records of changes maintained), testing of program changes, prevention of incorrect use of programs (operation controls), controls to ensure continuity (back up files).

Application controls typically operate at a business process level. They can be preventative or detective in nature. They relate to procedures used to initiate, record, process and report transactions.

It is important that management have a policy with regard to computers, which should include the following:

- Procedures including passwords, data protection and information distribution
- Legal requirements (data protection legislation) and licensing agreements
- Commitment to information security
- Overall supervision by senior management
- Consequence of disobeying the rules

Controls in real-time systems

Key controls are:

- Access controls
- Controls over passwords
- Programming controls
- Firewalls
- Transaction logs
- File controls/master file controls
- Balancing (using control totals)
- Pre-processing authorisation
- System development/maintenance controls

Increasingly, computer systems which are **on-line** and **real-time** are used. It is particularly important to have strong controls in place in such systems.

On-line. Facilities for data to be passed to and from the central computer via remote terminals.

Real-time. On-line systems which permit immediate updating of computer held files. System accepts individual transactions rather than batches.

Two examples of systems which are real-time are **database management systems (DBMS)** and **electronic data interchange systems (EDI)**.

Limitations of internal control

Exam focus

Internal control only provides directors with reasonable assurance that objectives are met because internal control has inherent limitations.

- Costs of control outweigh the benefit
 - Potential for **human error**
 - Possibility of collusion in fraud between employees
 - Controls could be bypassed/overridden by management
 - Controls are designed to cope with routine transactions not non-routine ones
- Hence segregation of duties is vital

Assessment of systems

Auditors:

- **Assess the adequacy** of the accounting systems as the basis for the FS
- **Identify the types of potential misstatement** that could occur in the FS
- Consider **factors** that affect the risk of misstatements
- **Design appropriate audit procedures** (see next section)

The auditors must gain an understanding of the information system so that they can understand the **major classes of transaction**, how transactions are **initiated**, what the **significant records** are, and what the **financial reporting process** is.

Risk assessment procedures

To obtain an understanding of the entity and its environment:

- Inquiries of management and other personnel
- Analytical procedures
- Observation and inspection

ie assessment of controls is an integral part of risk assessment (see Chapter 6)

Assessment of control risk

Auditors should carry out tests of controls if:

- Risk assessment indicated that controls are operating effectively
- The auditor has determined it is not possible/practicable to reduce risk at assertion level to acceptable level by substantive procedures

Tests of controls are performed to obtain audit evidence about the operating effectiveness of controls in **preventing, or detecting and correcting** material misstatements.

Tests of controls may include:

- **Enquiries** about and **observation** of control procedures
- **Inspection** of documents supporting controls
- **Examination of evidence of management views**
- **Reperformance** of control procedures to ensure they were correctly performed
- **Testing** on controls operating on specific computer applications

If risk assessment has shown controls to be ineffective testing will not be undertaken. It may also be **inefficient** to test controls if the population consists of a few large items which can be tested quickly by substantive tests.

When controls testing is completed, auditors make a final assessment of control risk, and **revise** the nature, timing and extent of **substantive procedures** accordingly.

Auditors should consider: **how** controls were applied, **how consistently** they were applied and **by whom**. Controls testing is often completed on an **interim audit**.

Auditors should combine enquiry with another type of procedure when testing controls.

Components of internal control

Computer controls

Limitations of internal control

Assessing the system

Recording systems

Narrative notes

- **Advantage:** easy to record
- **Disadvantage:** difficult to update (unless computerised)

Aim to describe and explain the system.
Can support flowcharts.

Flowcharts

- **Advantages:** quick to prepare, easy to follow, complete system, eliminate extensive narrative
- **Disadvantages:** only suitable for standard systems, good for document flow not controls, difficult to amend, can waste time

Questionnaires

Two main types:

- Internal control questionnaire
- Internal control evaluation questionnaire

ICQs Try to answer the question 'how good is the system of controls?'

ICEQs Try to establish if specific frauds/errors are possible.

The advantages of questionnaires are that they are thorough and quick.

Checklists

Similar to internal control questionnaire.

Глоссарий

<u>Мониторинг средств контроля</u> (Monitoring of controls)	Процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и функционирования средств контроля и осуществления необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности организации. Мониторинг средств контроля является элементом системы внутреннего контроля.
<u>Мониторинг (в контексте контроля качества)</u> (Monitoring (in relation to quality control))	Процесс постоянного анализа и оценки системы контроля качества аудиторской организации, включающий периодическую выборочную инспекцию завершенных заданий, осуществляемый с целью достижения разумной уверенности в том, что система контроля качества функционирует эффективно.
<u>Общие основы бухгалтерского учета</u> (Comprehensive basis of accounting)	Общие принципы бухгалтерского учета включают в себя ряд критериев, используемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые применяются в отношении всех существенных статей и имеют существенное обоснование.
<u>Общие средства контроля информационных технологий</u> (General IT-controls)	Политика и процедуры, которые имеют широкие области применения и предназначены для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, помогая удостовериться в правильном бесперебойном функционировании информационных систем. Общие средства контроля информационных систем, которые обеспечивают верность информации и защиту исходных данных, обычно включают средства контроля в отношении операций информационного центра и компьютерной сети, приобретения программного обеспечения для операционной системы, его изменения и обслуживания, защиты от несанкционированного доступа, приобретения, развития и обслуживания прикладных программ информационных систем
<u>Оценка рисков</u> (Assess)	Анализ выявленных рисков с точки зрения их существенности.
<u>Оценочное значение</u> (Accounting estimate)	Приблизительно определенное значение отдельных показателей при отсутствии точных способов их измерения.
<u>Показатели текущего периода</u> (Current period figures)	Величины и иные раскрытия информации, относящиеся к текущему периоду.
<u>Понимание аудитором деятельности аудируемого лица и его среды</u> (Understanding of the entity and its environment)	Понимание аудитором деятельности аудируемого лица и его среды заключается в понимании следующих вопросов: а) отраслевых, правовых и других внешних факторов, включая применяемые принципы и методы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица; б) характера деятельности аудируемого лица, включая выбор и применение учетной политики; в) целей и стратегических планов аудируемого лица, связанных с ними рисков хозяйственной деятельности, указывающих на

	возможное существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности; г) расчета и проверки основных финансовых показателей деятельности аудируемого; д) системы внутреннего контроля.
Прикладные средства контроля в сфере информационных технологий (Application controls in information technology)	Автоматизированные или осуществляемые вручную процедуры, которые обычно используются на уровне обработки хозяйственных операций. Прикладные средства контроля могут быть по своему характеру предупреждающими или обнаруживающими, и предназначены обеспечить верность бухгалтерских записей. Прикладные средства контроля связаны с процедурами, используемыми для инициирования операций, регистрации, обработки и обобщения хозяйственных операций или другой финансовой информации.
Принятая концепция подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (Applicable financial reporting framework)	Утвержденный руководством хозяйствующего субъекта свод принципов подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, который аудитор счёл правомерным с точки зрения характера деятельности организации и целей подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, либо с точки зрения требований законодательства или нормативных актов.

Тема 8. Аудиторские доказательства

План

- 1. Аудиторские доказательства**
- 2. Процедуры и методика сбора аудиторских доказательств**
- 3. Цели выборки и риски, связанные с выборкой**

1. Аудиторские доказательства

Требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам, определены как в Международном стандарте аудита МСА 500, так и в НСА №50 «Аудиторские доказательства».

Назначение аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

В качестве доказательств в аудите может быть использована любая информация, позволяющая аудитору формировать свое мнение о достоверности данных учета или отчетности в целом.

Требования к аудиторским доказательствам, на основе которых аудиторская фирма, может составить обоснованное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, сформулированы в НСА №50 «Аудиторские доказательства».

Аудиторская организация должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на

счетах бухгалтерского учета;

аналитические процедуры.

Достаточность аудиторских доказательств. Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь представляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания, с тем чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок; источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно

которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

организация устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

функционирование эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру, либо опрашивая соответствующих сотрудников. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут представить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

При определении надлежащего аудиторского доказательства в целях подтверждения выводов относительно риска средств контроля аудитор может принимать во внимание аудиторское доказательство, полученное в ходе предыдущих аудитов. В случае повторяющегося (на протяжении ряда последовательных отчетных периодов) задания аудитор будет осведомлен о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как будет обладать сведениями, полученными в ходе предыдущей работы. Тем не менее ему необходимо обновлять полученные знания и рассмотреть необходимость получения дополнительных аудиторских доказательств относительно любых изменений в системе контроля. Прежде чем полагаться на процедуры, выполненные в ходе предыдущих аудитов, аудитору необходимо получить аудиторские доказательства, подкрепляющие доверие к данным процедурам, в отношении характера, временных рамок и объема любых изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта, произошедших с момента выполнения этих процедур, и оценить их влияние с точки зрения возможности по-прежнему полагаться на такие процедуры. Чем больше времени проходит с момента выполнения таких процедур, тем меньшей будет уверенность в них.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля,

с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения и отраженные в финансовой отчетности, включают в себя следующие элементы: существование наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой отчетности;

- права и обязанности принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой отчетности;

- возникновение относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

- полнота отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

- стоимостная оценка отражение в финансовой отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

- точное измерение точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

- представление и раскрытие объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки, по существу, зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их представления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны,

если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Виды аудиторских доказательств. Для обоснования своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе следующих аудиторских процедур: детальная проверка верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам; аналитическая процедура; проверка (тест) средств внутреннего контроля. В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При

выборе методов получения доказательств следует иметь в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными.

Внутренние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде.

Внешние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации).

Смешанные аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем смешанные и внутренние.

Аудиторские доказательства должны быть достоверными и достаточными. Их достаточность в каждом конкретном случае определяется аудиторами самостоятельно на основе оценки системы внутреннего контроля и величины их аудиторского риска. Для составления объективного и обоснованного заключения аудитор обязан собрать достаточное количество качественных доказательств.

Доказательства, полученные самой аудиторской организацией, обычно являются более достоверными, чем доказательства, предоставленные экономическим субъектом.

Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно более достоверны, чем устные.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения и отчета руководству проверяемого предприятия по результатам аудита.

Источники аудиторских доказательств. Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:

- первичные документы экономического субъекта и третьих лиц; регистры бухгалтерского учета экономического субъекта; результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;
- сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также

сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

– результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта; бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от конкретных обстоятельств проверки.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если экономическим субъектом не представлены аудиторской организации существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

2. Процедуры и методика сбора аудиторских доказательств

Процедуры и методы аудиторской проверки в краткой форме отражены как в Международном стандарте аудита МСА 500, так и в НСА № 50 «Аудиторские доказательства».

Процедуры получения аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства можно получить путем проведения тестов системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта и процедур проверки по существу (Рисунок-2).

Виды аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств



Тесты систем внутреннего контроля представляют собой процедуры, проводимые аудиторской организацией с целью получения аудиторских доказательств для оценки состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта.

Процедуры проверки по существу представляют собой процедуры, выполняемые аудиторской организацией с целью получения аудиторских доказательств относительно наличия или отсутствия существенных искажений в финансовой отчетности. Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование — это проверка записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Проверка документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но необязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение — это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос — это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение — это ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет — это проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей

проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Типичные виды аналитических процедур:

- сопоставление остатков по счетам за различные учетные периоды;
- сопоставление показателей учета финансовой отчетности с прогнозировавшимися руководством предприятия;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей деятельности предприятия со среднеотраслевыми;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации (например сведений об объеме выпуска продукции в денежных и натуральных единицах).

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор должен в плане проверки предусмотреть, какие процедуры и в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

Собранные аудиторские доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах.

В месте с этим аудиторских проверках для обработки экономической информации используются другие специальные приемы (методы).

Многообразные приемы можно объединить в три группы: определение реального состояния объектов, анализ, оценка.

Приемы первой группы — это осмотр, пересчет, измерение, позволяющие определять количественное состояние объекта; лабораторный анализ, цель которого определение качественного состояния объекта; запрос; документальная проверка. Проверка аудитором фактического наличия (инвентаризация) отдельных наименований или всех материалов и готовой продукции позволяет не только убедиться в наличии, но и определить состояние учета в местах хранения, порядок составления приходно-расходных документов.

Для сравнения отдельных показателей отчетности используются аналитические процедуры (приемы второй группы).

На стадии планирования анализ помогает аудитору планировать характер, время и объем других аудиторских процедур, на стадии проведения существенных проверок обрабатывать значительную детализированную информацию (например, если план счетов компании включает 2010 счетов затрат, то аудитору проще вывести тенденции изменения этих затрат по месяцам, чем выборочно проверять некоторые суммы, чтобы обнаружить

нетипичные затраты или проводки), на финальной стадии делать общий обзор финансовой информации. Результаты аналитических процедур могут быть: убеждающими (если аудитор может разумно оценить правильность остатка по счету после проведения анализа, то ему не надо проводить другие процедуры); подтверждающими (если анализ должен только подтвердить информацию, полученную от клиента, или выводы, сделанные аудитором, то перед аналитической процедурой ему необходимо выполнить дополнительные проверки); неприменимыми (если результаты анализа не могут служить доказательством выводов аудитора, то ему необходимо разработать другие процедуры проверки).

Приемы третьей группы — это оценка прошлого, настоящего и будущего состояния объектов аудита, логическое завершение процесса сопоставления. Оцениваются состояние ресурсов, целесообразность и законность хозяйственных операций, достоверность экономической информации, касающиеся событий и, соответственно, не отраженные в бухгалтерском учете. Методом учетной оценки обычно определяются размеры резервов по гарантийным обязательствам, резервов по сомнительным долгам, стоимость ценных бумаг и т.д.

Помимо указанных приемов аудитор может привлекать внешние по отношению к проверке методические положения, заимствованные из других наук:

- математические теории (формальные выборки, регрессионный и кластерный анализ);
- экономические теории (ценность денег во времени, теория оценки капитала);
- теории бухгалтерского учета и финансов (теория процентов, финансовый анализ и прогнозирование банкротств);
- теории информации и коммуникации (способность аудитора вступать в контакт с третьими лицами, составление заключения);
- информационные технологии (экспертные системы, компьютерные системы, технология баз данных);
- управление (планирование и контроль, организационные теории и теории мотивации);
- вопросы права и налогообложения.

К технике аудита относится также оказание консультационных услуг (контроль, банковское обслуживание, оплата труда работников и т.д.).

Аудиторы самостоятельно определяют приемы и методы своей работы. Все методы аудита условно можно разбить на две группы: методы организации аудита в целом и конкретные методы проверки операций, сальдо счетов и т.п. Методы организации аудита в целом:

- 1) сплошная проверка;
- 2) выборочная проверка;

- 3) документальная проверка;
- 4) фактическая проверка;
- 5) аналитическая проверка;
- 6) комбинированная проверка.

Первые четыре метода широко известны, применялись и применяются в ревизорской работе. Естественно, что сплошная или выборочная проверка может быть и документальной, и фактической.

Аналитическая проверка это использование различных методов и приемов анализа хозяйственной деятельности, математики, статистики для выявления проблем и противоречий в учете и отчетности клиента, с тем чтобы уделить этим вопросам внимание в ходе аудита. В некоторых случаях (длительное сотрудничество аудиторов с данным клиентом, доверие к руководству проверяемой компании и т.д.) аудит может быть ограничен только аналитической проверкой.

Комбинированная проверка это сочетание различных методов организации аудита.

3. Цели выборки и риски, связанные с выборкой

Цель выборки, проверяя средств управление состоит в том, чтобы определить, работают ли средства управления эффективно. Если они не работают эффективно, аудитор должен рассмотреть это при принятии решения о суждении относительно внутренние средства управления, когда конструируете независимых процедур. Цель выборки, при тестировании сальдо счетов, это оценка количеству искажения на сальдо счетов. Если есть большие искажения, аудитор хочет знать о них так, чтобы сальдо счетов можно была исправить. Однако выборка всегда содержит некоторый риск. Например, аудитор не мог бы посмотреть на достаточное количество элементов (вспомните примеры из Профессионального Суждения в Контекста), или выборка не мог бы быть репрезентативным для всего совокупности. Таким образом, аудиторы должны рассмотреть, как делать выборки, которые минимизируют вероятности неправильный вывод о том, что они проверяют.

Единицы выборки относятся отдельным элементам, которые будут проверены. Единицы выборки составляют совокупности. Совокупность является группа операций или элементов, которые составляют сальдо счета, для которого аудитор хочет оценить некоторую особенности, такую как эффективность процедуры контроля или степень искажении в счете. Примером единиц выборки могли бы быть заказы на покупку, обработанные в течение года, которые касаются признания доход. Аудитор должен ответить на четыре критических вопроса, при использовании выборки:

1. Какая совокупность и единица выборки должны быть проверены, и какие особенности должны быть исследованы (*совокупность*)?
2. Сколько элементов должно быть отобрано для аудиторского тестирования (размер выборки)?
3. Какие элементы должны быть включены в выборку (выбор)?
4. Какие выводы могут быть сделаны об общем *совокупности* из выборки (оценка)?

Делая выводы о *совокупности* от выборки, аудитор мог сделать ошибку об особенностях основного *совокупности*, потому что либо (а), аудитор соответственно не выполнил аудиторские процедуры или неуместно диагностировал проблемы (не выборочный риск) или (б) аудитор сделал неправильный вывод из выборки, который не был репрезентативной *совокупности* (выборочный риск). К счастью, аудиторские фирмы может контролировать обоих из этих рисков

Предполагается, что аудиторы тщательно исследуют все элементы в выборке и выберет правильные процедуры в сбор доказательств, чтобы оценить правильность операции. Однако могут быть случаи, когда аудитор не осторожен. Риск, что аудитор сделал ошибочный вывод по всей причине, не связанный с выборочным риском упоминается как не выборочный риск. Не выборочный риск мог также быть вследствие отсутствия знаний аудитора, выполняющий аудиторских процедур. Аудиторская фирма управляет вероятности такого ошибки посредством надлежащего учебного и соответствующего наблюдения аудиторов, хорошо разработанные компьютерные программы для выполнение выборку, и тщательно разработанные и выполненные программы аудита.

Всегда есть риск, что любые выводы, сделанные из выборки, не могли бы быть правильными, если аудиторы не проверит 100% *совокупности*. Есть неопределенность о спроектированных результатах, потому что результаты выборки основываются на только небольшой части *совокупности*. Чем меньше выборка, тем больше неопределенности; чем больше выборка, тем меньше неопределенности. Выборочный риск является риском, что аудиторское заключение на основе выборки могло бы отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы аудиторская процедура была применена таким же образом ко всему *совокупности*. При помощи статистической выборки аудитор может контролировать и оценить — каково размер риска, там будет, если выборка не может быть репрезентативным для *совокупности*. Выборочный риск может быть измерен для статистических выборки, но не для нестатистических подходов выборки.

Выборочные риски, связанные с тестами на средства управления. Аудитор часто использует выборку, для сбора доказательств, чтобы оценить эффективность средств

управления, как часть интегрированного аудита. Аудитор требует точную оценку процента времени, когда контроль провалится; например, если контроль не управляет эффективно 4% времени, аудитор использует эту информацию, чтобы достичь вывода об эффективности контроля и пределы независимых процедур, который должен быть выполнен или исход мнение о внутренних средствах контроля. Поскольку выборка всегда несет некоторую неопределенность, тем не менее, аудитор обычно старается управлять худшим сценарием; например, аудитор хотел бы быть на 95% уверенным, что контроль не подводит больше чем 8% времени. Аудитору всегда бросают вызов управлять рисками о создание неправильных выводов из небольших размеров выборки.

Выборочные риски, относящиеся к тестам на средства управления, представлены в приложении. Риск неправильного принятия надежности внутреннего контроля (также называемый риском оценки риска контроля слишком низко или риск сверх уверенности), риск, что аудитор придет к заключению, что состояние внутренние средства контроля являются эффективными, когда внутренние средства контроля фактически являются не эффективными. Риск неправильного отклонения надежности внутреннего управления (также называемый риском оценки риска контроля слишком высоко или риск ниже уверенности), риск, что аудитор придет к заключению, что состояние внутренние средства контроля не являются эффективными, тогда как внутренние средства контроля фактически являются эффективными.

приложении	Выборочные риски для тестов контрольных процедур	
Аудиторская оценка риска контроля	Актуальное состояние средств управления на основе всего совокупности	
	Эффективный	Не эффективный
Низкий	Правильное заключение	Риск неправильного принятия надежности внутреннего контроля Неспособность контроля в совокупности выше, чем выборка указывает (также называемый риском оценки риска контроля слишком низко или риск сверх уверенности). Проведет аудита к неэффективности.
Высокий	Риск неправильного отклонения надежности внутреннего контроля Неспособность контроля в совокупности ниже, чем выборка указывает (также называемый риском оценки риска контроля слишком высоко или риск ниже	Правильное заключение

	уверенности). Проведет аудита к неэффективности.	
--	--	--

Главное проблема аудитора, выполняя выборку связанного с тестами на средства управления это контролирование риском неправильного принятия надежности внутреннего контроля. С неправильным принятием неспособности контроля более распространены, чем выборки указывает, но результаты выборки принуждают аудитора полагать, что риск контроля относительно низкий. Также, аудитор будет неправильно полагаться на эффективность внутреннего контроля и не выполнит столько независимых процедур, сколько потребовался бы, чтобы проводить качественный аудит. С другой стороны, если аудитор неправильно отклонит надежность контроля, аудитор не будет полагаться на внутренний контроль и выполнит более независимое тестирование, чем потребовался бы, чтобы проводить качественный аудит, таким образом, приводящий к неэффективности.

Риск выборки, связанных с тестами деталей сальдо счетов. Выборки может также использоваться, чтобы оценить сумму искажений в сальдо счетов. Аудитор может, например, выбрать выборку из элементов материальных запасов и выполнить ценовой тест. Если выборка содержит ценовые ошибки, аудитора проектирует эти ошибки на совокупность, чтобы определить, что можно ли считать совокупности существенно искаженным, потому что материальные запасы оценены неправильно. Риск выборки, относящихся к независимым тестам сальдо счетов, представлен в приложении. Риск неправильного принятия балансовой стоимости является риском, что аудитор придет к заключению, что сальдо счетов не содержит существенных искажений, когда фактически сальдо счетов содержит существенных искажений. Риск неправильного отклонения балансовой стоимости является риском, что аудитор придет к заключению, что сальдо счетов содержит существенных искажение, когда фактически сальдо счетов не содержит существенных искажений.

Главное проблема аудитора, выполняя выборку связанного с независимыми тестами деталей является контролировать риском неправильного принятия балансовой стоимости. С неправильным принятием сальдо счетов содержит существенных искажений, но результаты выборки принуждает аудитора полагать, что счет не содержит существенных искажений. Никакая дополнительная аудиторская проверка не была бы выполнена, и финансовые отчетность будет составлены с существенным искажениям. С другой стороны, если аудитор должен был неправильно отклонить совокупности, которое не содержит существенных искажений, клиент будет обычно возражать и поощрять аудитора выполнять дополнительную работу. Дополнительная аудиторская проверка должна привести к исправлению несоответствующего вывода. Риск неправильного отклонения балансовой

стоимости, таким образом затрагивает эффективность аудита, но это не должно затрагивать полное заключение аудитора о справедливости финансовой отчетности.

Приложение	Риск выборки, связанных с тестами деталей счетов баланса	
Заключение аудитора, основанное на выборочных доказательствах	Фактическое условие балансовой стоимости, основанной на всем совокупности	
	Не содержит существенных искажений	Содержит существенных искажений
Балансовая стоимость не содержит существенных искажений	Правильное заключение	Риск неправильного принятия балансовой стоимости Ведет, аудита неэффективности.
Балансовая стоимость, вероятно, содержит существенных искажений	Риск неправильного отклонения балансовой стоимости Ведет, аудита неэффективности	Правильное заключение

Аудиторы используют и нестатистическую и статистическую выборку. Когда должным образом используется, всякий подход выборки может быть эффективным при представлении достаточных соответствующих аудиторских доказательств. Нестатистическая выборка, однако, не позволяет аудитору статистически контролировать или измерять риск неправильных выводов о выборке. Статистическая выборка включает применение теории вероятности и статистического вывода, наряду с суждением и опытом аудитора, чтобы помочь аудитору в определении соответствующего объема выборки и в оценке результатов выборки. Напротив, нестатистическая выборка не полагается на применение теории вероятности или статистического вывода; вместо этого это полагается исключительно на применение суждения аудитора и опыта в применении выборки, чтобы помочь аудитору в определении соответствующего объема выборки и в оценке результатов выборки. Приложение сравнивает нестатистическую и статистическую выборку на соответствующих размерах.

Приложение	Сравнение нестатистической и статистической выборки	
	Нестатистическая выборка	Статистическая выборка
Объем выборки	Объем выборки определяется суждением аудитора	Суждение аудитора определяется количественно, и объем выборки определяется с теорией вероятности
Отбор выборки	Выбор включает все методы, который аудитор верит репрезентативности к совокупности. Суждения выборки может также быть направлено на часть совокупности, например,	Выборка должен быть беспорядочно отобран, чтобы дать каждому единицу совокупности равное возможности попадание в выборку. Интересующимся совокупности можно дать направление;

	все операции в течение прошлые пять дней года.	например, операции в течение прошлых 10 дней года может быть статистически отобран.
Оценка	Оценка основана на суждение аудитора, и прогнозы основаны на результаты выборки.	Оценка основана на статистических вывод, которой используется для оказание помощи аудиторской суждений.
Затраты	Затраты на отбор ниже, потому что аудиторское суждение требуется только определение соответствующей объем выборки и оценить результаты. Этот вид выборки не обеспечивает объективный способ контролировать и измерить риска выборки.	Учебные затраты выше потому что знание статистических выборка методов и/или специальной компьютерной программное обеспечение выборки требуется. Этот вид выборки требует, чтобы аудитор заранее определил приемлемый риск.
Преимущества	Этот метод может быть основан на предшествующих ожиданиях аудитора об ошибках в счете. Этот метод может занять меньше времени, чтобы запланировать, отобрать и оценить выборку	Этот метод помогает аудитору конструировать эффективную выборку, измерить достаточность доказательств и оценить результаты, обеспечивая объективную меру риска выборки. Этот метод помогает аудитору получить полезные действия через компьютеризированный выбор и статистическая оценка и к защите выводы выборки, потому что они основаны на теории статистики.

Аудитор, который применяет статистическую выборку, использует таблицы или формулы, чтобы вычислить объем выборки, в то время как аудитор, который применяет нестатистическую выборку, использует только профессиональное суждение. Обычно, нестатистический объем выборки не должен быть меньшим, чем объем выборки, образованным из умело и эффективно конструированной статистической выборки. Оба статистическая и нестатистическая выборка, когда используется должным образом, может представить достаточные доказательство для заключений аудитора. Статистическая выборка позволяет аудитору точно управлять и измерять риск неправильного вывода о совокупности, от которого взят выборка, тогда как нестатистическая выборка не позволит, делает такой контроль и измерение. Для обоих подходов аудитор должен считать сущность неспособность контроля или обнаруженной искажении в выборке, спроектировать результаты выборки на совокупность и завершить на вес совокупности. В дополнение к количественной оценке результатов выборки, аудитор должен рассмотреть качественные аспекты неспособности

контроля и искажении. Результаты выборки вызваны ли ошибками, или они указывают на возможность мошенничества, и как неспособности контроля затрагивают другие фазы аудита? Комбинирование статистической выборки с суждением аудита обычно создает более высокое качественное аудиторское заключение, чем использование одного только аудиторским суждениям. Кроме того, статистическая выборка может помочь избежать второго предположения регуляторы или присяжные заседатели, должны те стороны подвергать сомнению качество используемого метода выборки.

Тема 8. Аудиторские доказательства (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1.Исходные данные. Строительная фирма построила здание на своей земле для эксплуатации в своих целях. Аудитор получил документацию, отражающую затраты, связанные со строительством.

Требуется:

1. Найти доказательства, подтверждающие или опровергающие правильность исчисления себестоимости строительства.

2. Получить от независимых третьих лиц подтверждение верности отраженных в отчетности затрат.

2.Исходные данные.

При осуществлении аудиторской проверки фирмы «К» аудитором были собраны следующие доказательства:

- 1) анализ фактических затрат, подготовленный сотрудником фирмы «К»;
- 2) выписка из реестра акционеров, подтверждающая наличие акций в собственности фирмы «К»;
- 3) акт инвентаризации, проводимой с участием аудитора.

Требуется:

1.Распределить доказательства по степени их значимости.

2.Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?

3. Действия аудитора в таких ситуациях?

3. Исходные данные.

При проверке магазина аудитор получил информацию о недавно проведенной инвентаризации. Руководство предоставило ему следующие сведения:

- 1) материальная ответственность возложена на двух кладовщиков;
- 2) в карточках учета движения товарно-материальных ценностей не показывается движение по товарам, поступившим на дату, предшествующую дню проведения инвентаризации. Следовательно, эти данные недоступны для лиц, проводивших инвентаризацию;

3) сверка результатов инвентаризации с документальным отражением проведена бухгалтером;

4) поврежденные товарно-материальные ценности учтены в документах (в том числе и в инвентаризационных ведомостях) и не помечены.

Требуется:

1.Определить, на какие моменты больше всего должен обратить внимание аудитор.

2.Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?

3. Действия аудитора в таких ситуациях?

4.Исходные данные.

Аудитором были проведены следующие процедуры:

- 1) проверка документов о регистрации транспортных средств;
- 2) проверка документов на приобретение;
- 3) проверка фактического наличия транспортных средств;
- 4) получение устных подтверждений от продавца транспортных средств.

Требуется:

1.Определить, какие из приведенных процедур предоставят данные о праве

собственности компании на транспортные средства.

2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?

5. Исходные данные.

Спроектируйте форму рабочего документа аудитора при аудите производственного предприятия с учетом требований, предъявляемых правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита» в случае, если проверяется кассовая книга.

Предусмотрите возможность быстрого нахождения записи, отражение нарушений количественного и качественного характера, рекомендации по исправлению нарушений и другие необходимые аспекты.

Требуется:

1. Действия аудитора в таких ситуациях?
2. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита
3. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям (существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

6. Исходные данные.

Спроектируйте форму рабочего документа аудитора при аудите производственного предприятия с учетом требований, предъявляемых стандартом аудиторской деятельности «Документирование аудита» в случае проверки операций по расчетному счету.

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?

7. Исходные данные.

Спроектируйте форму рабочего документа аудитора при аудите производственного предприятия с учетом требований, предъявляемых стандартом аудиторской деятельности «Документирование аудита» в случае проверки операций с подотчетными суммами.

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?

8. Исходные данные. При проверке контроля качества проведения аудита была предоставлена папка рабочей документации аудита отчетности организации А, включающая:

- копии устава и учредительных документов;
- аудиторское заключение;
- письменную информацию руководству организации А по результатам проведения аудита;
- запрос с представлением документов на проверку;
- тесты оценки состояния учета и внутреннего контроля.

Требуется:

1. Оценить содержание папки рабочей документации аудита отчетности организации А.
2. Подготовьте материал для отчета аудитора?

9. Исходные данные. Организацией отнесена на расходы периода неистребованная задолженность заказчика в сумме 56 000 сумов. по штрафным санкциям, присужденная решением арбитражного суда за нарушение условий хозяйственного договора.

Аудитору представлены следующие документы:

- исковое заявление и решение (приказ) арбитражного суда о взыскании с заказчика в пользу организации 80 000 сум.;

- платежное поручение о зачислении на расчетный счет 24 000 сум.; приказ руководителя о списании на внереализационные расходы неистребованной задолженности в сумме 56 000 сумов. в связи с банкротством заказчика.

Требуется:

1. Определить достаточность аудиторских доказательств для подтверждения правильности списания задолженности на расходы периода.

2. Подготовьте материал для отчета аудитора?

10. Исходные данные. В балансе организации по статье "Целевые финансирование и поступления" на конец отчетного периода значится сумма 72 000 сум., которая соответствует стоимости материалов, полученных от другой организации на проведение выставки. Выставка состоялась в отчетном периоде.

Требуется:

1. Определить, какие аудиторские процедуры необходимо выполнить, чтобы получить достаточные аудиторские доказательства для выражения мнения о достоверности данной статьи.

2. Подготовьте материал для отчета аудитора?

8: Audit evidence

Topic List

Audit evidence
Audit assertions
Substantive testing

The auditors obtain evidence in order to give their audit opinion. It is vital that this evidence is:

- Sufficient
- Appropriate

This chapter describes the audit assertions over which audit evidence is required and examines substantive testing as a means of obtaining that evidence.

Audit
evidence

Audit
assertions

Substantive
testing

ISA 500 *Audit evidence* gives guidance:

Sufficiency and appropriateness are **interrelated** and apply to both **tests of controls** and **substantive procedures**.

ISA 500.2

Auditors should obtain **sufficient appropriate** evidence to be able to draw reasonable conclusions on which to base the audit opinion.

Sufficiency
Quantity

Appropriateness
Quality

Influenced by:

- Risk assessment
- Nature of systems
- Materiality of item
- Experience
- Source and reliability
- Results of procedures

External evidence (more reliable than internal)
Auditor evidence (collected from auditors better than obtained from entity)
Entity evidence (more reliable when controls effective)
Written evidence (more reliable than oral)
Original evidence (original better than photocopies)

Risk assessment procedures

The auditor obtains an **understanding of the entity** and its environment including internal control to assess risk.

Test of controls

The auditor needs evidence about the **operating effectiveness** of controls. These are considered in more detail in the next chapter.

Substantive procedures

The auditors are seeking to **substantiate assertions** made by the directors.

**Audit procedures**

- Inspection of assets
- Inspection of documentation
- Observation
- Inquiry
- Confirmation
- Recalculation/reperformance
- Analytical procedures

Assertions

- About classes of transactions and events
(occurrence, completeness, accuracy, cut-off, classification)
- About account balances at the period-end
(existence, right and obligations (ownership), completeness, valuation and allocation)
- About presentation and disclosure
(occurrence and right and obligations, completeness, classification and understandability, accuracy and valuation)

Auditors need to obtain sufficient appropriate audit evidence to support the financial statement assertions. This is done through **substantive testing**.

Substantive procedures are tests to detect material misstatements in the FS. They are generally of two types:

- Analytical procedures
- Other procedures

Model for an audit plan:

- Agree opening balances to last year's working papers
- Review general ledger for unusual records
- Check client schedule to/from accounting records/FS
- Carry out analytical review (see Chapter 11)
- Test transactions in detail
- Test balances in detail
- Review presentation and disclosure in the FS

Directional testing

Substantive tests fall into **two categories** (broadly speaking).



- Test to discover **errors** start in the accounting records
- Tests to discover **omissions** start **outside** of the accounting records

Глоссарий

Аудиторское доказательство (Audit evidence)	Совокупность данных, используемых аудитором с целью формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства включают информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, лежащих в основе финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также иную информацию.
База данных (Database)	Совокупность данных, которые используются совместно и применяются разными пользователями для различных целей.
Внешнее подтверждение (External confirmation)	Процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной ответа на запрос о предоставлении информации относительно конкретного вопроса, оказывающего влияние на предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.
Допущение непрерывности деятельности (Going concern assumption)	Допущение непрерывности деятельности лежит в основе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с допущением непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в обозримом будущем (в течение 12 месяцев, следующих за отчетным годом) и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.
<u>Запрос</u> (Inquiry)	Запрос представляет собой поиск информации как финансовой, так и нефинансовой у осведомленных лиц, в пределах или за пределами организации.
Заявления руководства (Management representations)	Заявления, которые руководство по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору в ходе аудита.
Инспекция (в отношении завершенных заданий) (Inspection (in relation to completed engagements))	Процедуры, призванные подтвердить соблюдение аудиторской группой принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.
Компонент полного комплекта финансовой отчетности (Component of a complete set of financial statements)	Состав полного комплекта финансовой (бухгалтерской) отчетности определяется в соответствии применяемыми принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Компоненты полного комплекта финансовой (бухгалтерской) отчетности включают: отдельный финансовый отчет, определенные счета бухгалтерского учета, элементы счетов бухгалтерского учета или статей финансового

	(бухгалтерского) отчета.
Компьютерные информационные системы (Computer information systems (CIS))	Существуют в тех случаях, когда компьютер любого типа или размера используется хозяйствующим субъектом для обработки финансовой информации, являющейся важной для аудита, вне зависимости от того, управляется ли этот компьютер данным хозяйствующим субъектом или третьей стороной (также называют КИС).
Методы аудита с использованием компьютера (Computer-assisted audit techniques (CAAT))	Применение процедур аудита с использованием компьютера в качестве инструмента аудита (также называют МАК).
<u>Наблюдение (Observation)</u>	Наблюдение заключается в изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами, например, наблюдение, осуществляемое аудитором в процессе проведения персоналом организации инвентаризации запасов, или наблюдение за выполнением контрольных действий.
Надлежащий характер (Appropriateness)	Оценка качества доказательств, т.е. их обоснованность и надежность при подтверждении достоверности или выявлении искажений на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в группах однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации.
<u>Неопределенность (Uncertainty)</u>	Событие или фактор, исход которых зависит от будущих событий, не контролируемых напрямую хозяйствующим субъектом, и который может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.
Аудиторская выборка (Audit sampling)	Применение аудиторских процедур к менее, чем 100% элементов, составляющих сальдо одного счета бухгалтерского учета или совокупности однотипных операций таким образом, чтобы все элементы имели возможность быть выбранными. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. К аудиторской выборке можно применять как статистический, так и нестатистический подход. Аномальная ошибка (Anomalous error) — Ошибка, которая возникла в одном из случаев и в целом больше не повторялась, а может повториться лишь в определенных случаях и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности. Уровни доверия (Confidence levels) — Математическое выражение риска аудиторской выборки. Ожидаемая ошибка (Expected error) — Ошибка, которая по предположению аудитора, присутствует в совокупности. Риск, не связанный с выборкой (Non-sampling risk) — Является следствием факторов, не связанных с размером выборки, которые приводят аудитора к ошибочному выводу. Например, в большинстве

	случаев аудиторские доказательства лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, и не носят исчерпывающего характера, соответственно, аудитор может применить ненадлежащие процедуры или аудитор может неправильно истолковать доказательство и не распознать ошибку. Нестатистическая выборка (Non-statistical sampling) — Любой способ выборки, который не имеет признаков статистической выборки. Генеральная совокупность (Population) — Полный набор данных, из которого производится выборка, и в отношении которого аудитор хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты или подмножества, где каждая страта или подмножество проверяется отдельно. В понятие генеральной совокупности включается понятие страты. Риск выборки (Sampling risk) — Возникает из-за существования вероятности того, что вывод аудитора, основанный на выборке, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан, если бы к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита. Элементы выборки (Sampling unit) — Отдельные элементы, составляющие генеральную совокупность, например, перечень чеков в депозитных расписках, кредитовые проводки на банковских выписках, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов; или денежные единицы. Статистическая выборка (Statistical sampling) — любой метод выборки, который имеет следующие характеристики: (а) случайная выборка (б) применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки. Стратификация (Stratification) — Процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (обычно денежная стоимость). Допустимая ошибка (Tolerable error) — Максимальный размер ошибки генеральной совокупности, который аудитор считает приемлемой. Общая ошибка (Total error) — Обозначает либо степень отклонения или суммарное искажение.
--	---

Тема 9. Использование работы экспертов и других аудиторских фирм

План

1. Использование работы эксперта

2. Использование результатов работы другого аудитора

1. Использование работы эксперта

В международной аудиторской практике к аудиторской проверке широко привлекаются эксперты в той или иной области.

Действий аудиторской организации в отношении привлечения к аудиторской проверке эксперта и использования результатов его работы регламентируются МСА 600, 610, 620 так и в НСА 16 «Использование работы эксперта», НСАД 60 «Использование результатов работы другого аудитора».

Эксперт - специалист, не состоящий в штате аудиторской организации, имеющий достаточные знания, опыт и навыки в областях, отличных от бухгалтерского учета и аудита.

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

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

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

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

Соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами (диплом, лицензия и т.п.).

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

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

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

отношении которого аудиторская организация проводит аудит.

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

Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен предусматривать:

- Цели и объем работы.
- Описание конкретных вопросов.
- Описание взаимоотношений эксперта с хозяйствующим субъектом, если таковые потребуются.
- Конфиденциальность информации хозяйствующего субъекта.

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

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

- Наименование хозяйствующего субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу.
- Объект проведенной работы и предел ответственности эксперта.
- Применявшиеся методы работы, в том числе их соответствие методам, использовавшимся в предыдущие периоды.
- Любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой.
- Результаты проведенной работы.

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

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

Заключение эксперта должно быть подготовлено на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность сведений, содержащихся в них, в течение времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты:

- Наименование документа.

- Дату документа.
- Личную подпись эксперта и ее расшифровку.

Заключение эксперта-юридического лица должно быть скреплено его печатью.

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

Заключение эксперта, как правило, состоит из трех частей:

вводной, исследовательской и выводов.

В вводной части заключения эксперта указываются:

- наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;
- наименование работы, проведенной экспертом, и описание; предмета этой работы;
- сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество; квалификация;
- дата поступления материалов на исследование;
- наименование материалов, поступивших на исследование;
- обстоятельства аудита и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения, с обязательным указанием источника их получения;
- вопросы, поставленные перед экспертом.

Вопросы в заключении приводятся в той формулировке, в какой они даны в договоре оказания услуг эксперта. При необходимости; мости уточнить их, эксперт должен изложить вопрос, а затем указать, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией. Если эксперт считает некоторые вопросы выходящими (полностью или частично) за пределы его специальных познаний, он отмечает это в заключении. Эксперт вправе сгруппировать вопросы, изложить их в той последовательности, которая обеспечивает наиболее целесообразный порядок исследования. Если вопрос ставится, по инициативе эксперта, он также излагается в вводной части.

В исследовательской части заключения описываются процесс исследования и его результаты, а также дается объяснение установленным фактам.

Каждому вопросу, решенному экспертом, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части. При необходимости одновременного исследования двух и более вопросов, тесно связанных между собой, результаты излагаются в одном разделе.

В исследовательской части излагаются:

- методы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими специальных познаний, и настолько подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта, повторив данные исследования;

- обоснование и объяснение принятых при исследованиях предположений;
- справочно-нормативные документы (издания), которыми Эксперт руководствовался при решении поставленных вопросов, с указанием даты издания и органа, их издавшего;
- экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому Допросу.

Специальные термины должны разъясняться.

Если на некоторые из поставленных вопросов не представилось возможности дать ответ, в исследовательской части эксперт указывает причины этого.

Выводы эксперта излагаются в виде ответов на поставленные вопросы в той последовательности, в которой они изложены в вводной части заключения.

На каждый из поставленных вопросов должен быть дан ответ по существу либо указано на невозможность его решения в ходе исследования по тем или иным причинам.

Выводы об обстоятельствах, по которым эксперту не были поставлены вопросы, но которые были установлены им в процессе исследования, излагаются в конце заключения.

Если вывод не может быть сформулирован без подробного описания результатов исследования, изложенных в исследовательской части, может быть сделана ссылка на исследовательскую часть заключения.

Сведения, приведенные в заключение эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы их содержание и форма были очевидны, а различные толкования не возможны.

Заключение эксперта делается на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность содержащейся в нем информации в течение времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

Заключение эксперта содержит следующие обязательные реквизиты:

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

Заключение эксперта юридического лица должно быть скреплено его печатью.

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

Результаты работы эксперта подлежат рассмотрению аудиторской организацией в отношении:

- информации, на которой основывается заключение эксперта;

- предположений и методов, использованных экспертом при подготовке своего заключения, в том числе их соответствия предположениям и методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);

- общих результатов проведенного аудита.

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

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации.

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

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

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

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

2. Использование результатов работы другого аудитора

В НСАД N 60 «Использование результатов работы другого аудитора» регламентированы норм и правил для случаев, когда аудитор составляет аудиторское заключение о финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, используя результаты аудиторской проверки, проводимой в одном или нескольких подразделениях хозяйствующего субъекта другим аудитором (аудиторами).

В стандарта используются следующие основные понятия:

основной аудитор - аудитор, который несет ответственность за составление аудиторского заключения по финансовой отчетности хозяйствующего субъекта в случаях, когда эта финансовая отчетность содержит в себе финансовую информацию по одному или более подразделениям хозяйствующего субъекта, проверенную другим аудитором;

другой аудитор - аудитор, который проверяет финансовую информацию подразделения, включенную в финансовую отчетность хозяйствующего субъекта, проверяемую основным аудитором, и несет ответственность за составление отчета относительно этой информации;

подразделение - отдел, филиал, дочернее предприятие или иной хозяйствующий субъект, финансовая информация о деятельности которого включается в проверяемую основным аудитором финансовую отчетность.

Необходимость назначения основного аудитора возникает вследствие влияния таких факторов, как:

объем финансовой информации подразделения, включенной в финансовую отчетность, проверяемую основным аудитором;

уровень знания основным аудитором деятельности подразделения;

риск существенных искажений финансовой информации подразделений хозяйствующего субъекта.

Процедуры основного аудитора. Планируя использование результатов работы другого аудитора, основному аудитору следует оценить профессиональную компетентность другого аудитора в проверяемой области. Для этого основной аудитор должен:

провести отбор другого аудитора согласно представленным данным;

удостовериться в том, что другой аудитор имеет квалификационный сертификат аудитора;

провести беседу с другим аудитором в целях оценки его знания о деятельности подразделения.

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

Основной аудитор информирует другого аудитора:

а) о его независимости при аудиторской проверке и получает об этом письменное обязательство.

б) о порядке составления отчета другого аудитора и проведении соответствующих процедур по координации их действий в ходе аудиторской проверки. Основному аудитору следует проинформировать другого аудитора о вопросах, требующих особого внимания, а также о времени завершения аудиторской проверки.

Основной аудитор обязан выполнить следующие процедуры:

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

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

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

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

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

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

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

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

Тема 9. Использование работы экспертов и других аудиторских фирм (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1.Исходные данные. Существует два варианта организации документооборота, утвержденных приказом по предприятию.

1. Первичные учетные документы по поставкам представляются в отдел поставок, по реализации - в отдел реализации. В целях учета финансово-хозяйственных операций за отчетный месяц не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным, указанные отделы представляют в бухгалтерию предприятия составленные ими на основе первичных учетных документов отчеты соответственно о поставках и реализованной продукции. Первичные учетные документы отделы сдают в тот же срок в архив.

2.Первичные учетные документы представляются в бухгалтерию предприятия для регистрации, обработки и отражения в учетных регистрах. Отдел поставок и отдел реализации снимают для своих функциональных целей копии с первичных документов при наличии на них визы работника бухгалтерии, свидетельствующей о прохождении обработки.

Требуется:

- 1.Определить, какой вариант внутренний аудитор признает неправильным.
- 2.Действия аудитора в таких ситуациях?

3. Исходные данные. В ходе аудита торговой организации аудиторами выявлены факты нарушения налогового законодательства, ошибки в расчетах и уплате налога на прибыль и налога добавленную стоимость.

Требуется:

1. Какие действия должны предпринять аудиторы, руководствуясь основными этическими принципами аудиторской деятельности?
- 2.Действия аудитора в таких ситуациях?

4. Исходные данные. За многолетнюю работу на рынке аудиторских услуг у аудиторской организации сформировался банк данных об организациях клиентах. Поскольку большинство клиентов – открытые акционерные общества, акции которых имеют хождение на вторичном рынке ценных бумаг, аудиторская организация приняла решение использовать имеющуюся у нее информацию о деятельности предприятий и организаций для проведения платных консультаций на фондовой бирже.

Требуется:

1. Дайте оценку принятому решению.
- 2.Действия аудитора в таких ситуациях?

5. Исходные данные. Налоговой проверки выявлены ошибки и нарушения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности экономического субъекта после подтверждения их достоверности внешним независимым аудитором.

Требуется:

- 1.Кто несет ответственность за ошибки и нарушения?
- 2.Какова мера этой ответственности?

6. Исходные данные. Составьте схему взаимосвязи стандартов аудита:

- 1) Международные стандарты аудита;
- 2) Национальные стандарты аудиторской деятельности;
- 3) Внутренний стандарты аудиторских организаций;

Требуется:

- 1.Каким нормативным документом обосновывает своё мнение аудитор при

составлении схемы?

2. Принципы стандартов аудита.

7. Исходные данные. Иностранная компания «Samsung» , функционирующая на территории Узбекистана, обратилась с предложением к узбекской аудиторской фирме ООО «АВС» провести обязательную аудиторскую проверку за 2010 г. Аудиторы ООО «АВС» владеют как международными, так и национальными стандартами аудиторской деятельности.

Требуется:

1. Какие стандарты следует применять аудиторской фирме в случае принятия предложения?

2. Международные стандарты аудита, национальные стандарты аудиторской деятельности, внутренние стандарты аудиторских организаций;

8. Исходные данные. Аудиторская фирма ООО «Аудит » периодически заключает договоры с организациями на постановку, ведение, восстановление бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности.

Требуется:

1. Должны ли аудиторы в данном случае кроме нормативных документов по бухгалтерскому учету

2. Руководствоваться стандартами аудиторской деятельности?

9. Исходные данные. У аудитора А.И. Мурадова имеются копии внутренних стандартов аудиторской фирмы ООО «Шарк», сотрудником которой он является. Знакомый А.И. Ахмедова – аудитор Т.А. Латипов, являющийся сотрудником вновь созданной аудиторской фирмы ООО «Вест», которому поручено разработать внутренние стандарты этой фирмы, попросил А.И. Мурадова показать копии стандартов ООО «Резерв» в качестве образца для разработки своих стандартов.

Требуется:

1. Может ли А.И. Мурадов удовлетворить эту просьбу?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

Тема 9. Использование работы экспертов и других аудиторских фирм (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

СЦЕНАРИЙ

С 9 по 25 марта 2011 года аудит проводился в отношении бухгалтерской отчетности ООО «XXX» (далее – аудируемое лицо) за 2010 год, выручка которого за 2010 год составила 140 млн. сум., чистая прибыль – 19 млн. сум., валюта баланса – 250 млн. рублей.

Основным видом деятельности аудируемого лица в 2010 году была продажа различных видов древесных строительных материалов, закупаемых у большого количества поставщиков в России и дальнем зарубежье (ставка НДС - 18%). Реализация осуществлялась оптовым покупателям по всей России и через розничную сеть магазинов «Домострой», состоящую из значительного количества магазинов (со своими складами), расположенных в разных городах России. На складах должны поддерживаться определенные температура и уровень влажности в зависимости от вида древесных строительных материалов.

Менеджеры по продажам с 2010 года начали использовать в своей работе специально разработанную под ООО «XXX» программу «Продажи-2010» (исключительное право на программу принадлежит ООО «XXX»), данные в которую заносились, как на основании соответствующих первичных документов, так и при обмене письмами с оптовыми покупателями по электронной почте, и которые автоматически экспортировались в бухгалтерскую программу (разработчик потратил на создание программного продукта 2,5 года и полгода на доводку).

В учетной политике аудируемого лица сказано, что никакие резервы Обществом не создаются. Оценочные резервы в 2010 году аудируемым лицом не создавались. В связи с болезнью руководителя аудиторской проверки в аудиторской компании был назначен новый руководитель, и произошло это перед выпуском аудиторского заключения. Новым руководителем аудиторской проверки при просмотре рабочей документации, составленной в ходе аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица, был проведен анализ выявленных основных рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица и выполненные аудиторские процедуры в отношении таких рисков, а также им была осуществлена оценка существенности выявленных искажения бухгалтерской отчетности (исходя из профессионального суждения руководитель аудиторской проверки установил: считать существенным искажение статьи баланса или отчета о прибылях и убытках, превышающее 3% от выручки, или 5% от прибыли, или 5% от валюты баланса)

Новым руководителем было обращено внимание на следующие обстоятельства:

☐ ☐ Расходы на ежегодное повышение квалификации работников аудируемого лица в сумме 13,2 млн. сум. были отнесены в состав статьи «Расходы будущих периодов» бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2010 (счет за оказанные в 2010 году образовательные услуги тренинговым центром был выставлен на общую сумму - 14,4 млн. сум.; бухгалтер, осуществляющий учет расходов будущих периодов, установил период списания данных расходов – 1 год и списал на расходы по обычным видам деятельности в 2010 году 1/12 от общей суммы);

☐ ☐ Новое руководство аудируемого лица, приступившее к выполнению своих должностных обязанностей с 4 марта 2011 года, отказалось подписывать Письмо- представление, поскольку не считает себя ответственным за бухгалтерскую отчетность за 2010 год.

После завершения аудита отчетности, составленной в соответствии с НСБУ, новый руководитель аудиторской проверки подписал с ООО «XXX» еще один договор, на аудит отчетности, составленной в соответствии с МСФО, и начал готовить задание одному из участников группы в части проверки правильности отражения стоимости объектов основных средств в отчетности по стоимости ценности их использования в размере 50 млн. рублей. Известно, что справедливая стоимость указанных объектов основных средств составляет 35 млн. рублей. В российском учете объекты основных средств были отражены по первоначальной стоимости – 100 млн. сум., уменьшенной на накопленную амортизацию - 40 млн. сум. (учетная политика по НСБУ не предусматривает переоценки объектов основных средств; ликвидационная стоимость объектов основных средств близка к нулю).

ВОПРОСЫ

С учетом представленной информации об аудируемом лице указать:

1. Какие основные риски хозяйственной деятельности на уровне предпосылок составления отчетности мог идентифицировать руководитель аудиторской проверки, описание каких ответных действий в отношении этих рисков он хотел бы найти в рабочей документации? (24 балла)
2. Как могут повлиять на дальнейшие действия аудитора и его мнение в аудиторском заключении обстоятельства, обратившие на себя внимание руководителя аудиторской проверки? (16 баллов)
3. В связи с каким различием РСБУ и МСФО может потребоваться корректировка стоимости объектов основных средств в МСФО отчетности? В правильной ли оценке отражена стоимость основного средства в отчетности, составленной в соответствии с МСФО? (10 баллов)

Глоссарий

Операция между связанными сторонами (<i>Related party transaction</i>)	Операцией между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной считается любая операция по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств (независимо от получения платы или иного встречного предоставления) между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной.
Ответственная сторона (<i>Responsible party</i>)	Лицо или лица, которые: в заданиях, предполагающих непосредственный отчет, отвечают за предмет изучения; или в заданиях, основанных на утверждениях руководства, - несут ответственность за информацию о предмете изучения (предпосылках подготовки), и могут нести ответственность за предмет изучения. Ответственная сторона может быть или не быть стороной, нанимающей аудитора, т.е. «заказчиком».
Оценка (<i>Evaluate</i>)	Определение и анализ соответствующих вопросов, в том числе выполнение необходимых дальнейших процедур, в целях формулирования конкретного вывода по данной проблеме. Обычно термин «оценка» применяется только в отношении определенного круга вопросов, включая доказательства, результаты выполнения процедур и эффективность ответных действий руководства в отношении выявленных рисков (см. также «Оценка рисков»).
Пересчет (<i>Recalculation</i>)	Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах или учетных записях.
Предполагаемые пользователи (<i>Intended users</i>)	Лицо, лица или категория лиц, для которых аудитор готовит аудиторское заключение или иной отчет по результатам задания, обеспечивающего уверенность. Ответственная сторона может быть одним из предполагаемых пользователей, но не единственным.
Риск заданий, обеспечивающих уверенность (<i>Assurance engagement risk</i>)	Риск того, что аудитор выдаст ненадлежащее заключение в случае, если информация о предмете рассмотрения существенно искажена.
Руководитель аудиторской проверки (<i>Engagement partner</i>)	Руководящий сотрудник или другое лицо аудиторской организации, несущее основную ответственность за выполнение задания, а также за выдачу аудиторского заключения или иного отчета от имени аудиторской организации, наделенное, когда это требуется, соответствующими полномочиями со стороны профессионального аудиторского объединения, или регулирующего органа.
Руководящий работник аудиторской организации (<i>Partner</i>)	Лицо, обладающее полномочиями заключать договоры оказания профессиональных услуг от имени аудиторской организации.

Тема 10. Заключительная стадия аудита

План

1. Оценка результатов аудиторской проверки и доведение его руководству

2. Аудиторское заключение и его структура

1. Оценка результатов аудиторской проверки и доведение его руководству

После проведения всех необходимых процедур аудитор оценивает полноту и качество исполнения всех пунктов программы. Кроме того, аудитор рассматривает адекватность раскрытия финансовой информации в отчетности.

На этой стадии проверки аудитор может составить Письмо о представлении информации (написанное от лица руководства предприятия), содержащее перечень ответов руководства на основные вопросы, поставленные в ходе аудита, а также признание ответственности менеджмента за правильное представление информации, включенной в финансовую отчетность.

Такое письмо подписывается руководством экономического субъекта. Если руководство отказывается его подписать, то аудитор рассматривает вопрос о выдаче заключения, отличного от безусловно-положительного.

Кроме того, важной частью этого этапа проверки является оценка фактической величины уровня существенности. В случае обнаружения ошибок и нарушений аудитор определяет их общую сумму, чтобы понять, является ли эта сумма существенной. Иногда истинная величина ошибки неизвестна, поэтому аудитор должен оценить ее возможную величину и существенность.

В конце аудита необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы, чтобы проверить качество исполнения той части процедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостовериться, что аудит соответствует установленным стандартам.

И наконец, весьма полезно представить рабочие документы для обзора лицу, не участвующему в аудите, или контролеру, чтобы выявить возможные слабые места аудиторской проверки, а также определить возможность защиты качества аудита перед независимым наблюдателем.

Аудитор должен сообщать информацию, полученную по результатам аудита, руководству и представителям собственника аудируемого лица.

Под руководящими работниками {руководством} аудируемого лица понимаются лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово- хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, генеральный директор, финансовый

директор, главный бухгалтер).

Под представителями собственника аудируемого лица понимаются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства (например, совет директоров, комитет совета директоров по аудиту, ревизионная комиссия).

Под информацией, полученной по результатам аудита, подразумеваются сведения, ставшие известными в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными и касающимися одновременно руководства и представителей собственника при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней. Информация, полученная по результатам аудита, включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита.

Надлежащие получатели информации. Аудитор должен установить круг лиц из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица, которым должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита, представляющая интерес для управления аудируемым лицом.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Такое разнообразие усложняет универсальное определение круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информации, полученная по результатам аудита, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности действующего законодательства. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена или представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита.

Во избежание недоразумений в договоре (письме) о проведении аудита может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в

результате проведения аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре (письме) о проведении аудита могут также содержаться:

указание на форму, в которой будет сообщаться информация, полученная по результатам аудита;

перечень надлежащих лиц, которым будет сообщаться такая информация;

перечень конкретных аспектов аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Повышение эффективности в области сообщения информации, полученной по результатам аудита, достигается с помощью налаживания конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Эти взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной независимости и объективности.

Информация, полученная по результатам аудита, которую следует сообщать руководству аудируемого лица. Аудитор должен рассмотреть информацию, полученную по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, надлежащим получателям такой информации. Как правило, такая информация включает в себя:

- общий подход аудитора к поведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;

- выбор или изменения руководством аудируемого лица значимых принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

- возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, таких, как судебные разбирательства, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- предлагаемые аудитором корректировки, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом, которые оказывают или могут оказать существенное воздействие на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

- существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность;

- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по таким вопросам,

которые по отдельности или в совокупности могут быть значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет и насколько значимый характер он носит;

- предполагаемые модификации аудиторского заключения; другие вопросы, требующие внимания представителей собственника: существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства;

- любые другие вопросы, освещение которых согласовано аудитором и аудируемым лицом в договоре (письме) о проведении аудита.

В качестве части информации по результатам аудита, сообщаемой аудитором надлежащим лицам, эти лица должны быть проинформированы о том, что:

- сведения, сообщаемые аудитором, включают только те аспекты, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита;

- аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

Сроки и формы сообщения информации. Аудитор должен своевременно сообщать информацию, полученную по результатам аудита. Это дает возможность представителям собственника оперативно принимать надлежащие меры.

Для того чтобы сообщать информацию своевременно, аудитору следует обсудить с представителями собственника порядок, принципы и сроки сообщений такой информации. В определенных случаях в связи с неотложным характером вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем было согласовано предварительно.

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию, полученную по результатам аудита, в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устном или письменном виде, влияют следующие факторы:

- размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;

- характер, важность и особенности вопросов в составе информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;

- существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;

- принятый аудитором порядок общения с представителями собственника.

Если вопросы информации, полученной по результатам аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, сообщаются в устной форме, то аудитору

следует документально отразить в рабочих документах эти вопросы и реакцию на них. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника. В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей вопросов может быть целесообразным, чтобы аудитор получал от представителей собственника письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющим интерес для управления.

Как правило, аудитор вначале обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для управления, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или порядочность самих руководящих работников. Если руководство соглашается самостоятельно сообщить о вопросе информации, полученной по результатам аудита, представляющем интерес для управления, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данного вопроса при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Аудитору следует проанализировать, могут ли какие-либо вопросы информации, полученной по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такой вопрос представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить о нем представителям собственника.

Аудитору следует выполнять требования действующего законодательства и этические нормы профессионального аудиторского объединения, членом которого он состоит, в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В этих обстоятельствах аудитору целесообразно проконсультироваться с юристом.

Законодательными или нормативными актами могут устанавливаться обязательства аудитора в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита, имеющей отношение к управлению аудируемым лицом. Эти дополнительные требования о сообщении информации не охватываются вышеуказанным правилом (стандартом), но могут влиять на содержание, форму и сроки представления аудитором информации надлежащим ее получателям.

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны готовить и представлять письменную информацию (отчет) руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита. Аудиторские организации

могут готовить и передавать в устном или письменном виде по ходу осуществления аудита промежуточную информацию.

Цель письменной информации — довести до руководства проверяемого субъекта сведения о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системах внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

В случае инициативного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять экономическим субъектам письменную информацию аудитора в случаях, если:

договором на осуществление инициативного аудита предусматривается подготовка по итогам аудита заключения аудитора;

договором на осуществление инициативного аудита предусматривается не подготовка заключения аудитора, а подготовка письменной информации аудитора.

В письменной информации аудитора должно быть указано все, что связано с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта, ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности, т.е. любая информация, касающаяся проведенного аудита и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, которая была сочтена целесообразной.

Письменная информация аудитора не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках — она отражает лишь те из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора должна быть подписана аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводившими аудит. Если аудиторскую проверку проводила группа, состоящая из значительного количества сотрудников аудиторской организации, письменная информация аудитора должна быть подписана руководителем группы сотрудников или руководителями отдельных подгрупп (бригад, звеньев и т.п.) в составе общей группы.

Письменная информация аудитора должна иметь сквозную нумерацию страниц. Рекомендуются оформлять первую страницу на бланке аудиторской организации — либо с угловым штампом, либо в соответствии с требованиями, предъявляемыми в аудиторской организации к оформлению официальной переписки.

Каждая аудиторская организация обязана разработать единые (внутрифирменные) требования к форме подготовки письменной информации аудитора, которые утверждаются руководителем аудиторской организации. Выполнение этих требований обеспечивает

аккуратное и единообразное оформление данного документа для различных экономических субъектов.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке должны содержаться реквизиты аудиторской организации и реквизиты проверяемого экономического субъекта, а также указание на период времени, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора и выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Республики Узбекистана порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, масштаба и специфики аудиторской проверки, а также размеров аудиторской фирмы, размеров и особенностей экономического субъекта, подлежащего проверке, следует включать в письменную информацию аудитора следующие сведения:

особенности выполнения аудиторской проверки, предусмотренные договором (контрактом, письмом-обязательством) между аудиторской организацией и экономическим субъектом, а также особенности выполнения работы, ставшие известными в ходе проверки;

данные о количественном составе работников, выполняющих бухгалтерский учет, структуре бухгалтерии и об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;

перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;

сведения о методике аудиторской проверки; подтверждение того, что аудиторская организация следовала в работе правилам (стандартам) аудиторской деятельности; указание, какие разделы бухгалтерской документации были проверены сплошным, а какие — выборочным способом и на основе каких принципов производилась аудиторская выборка;

перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендаций как таковых;

оценка (при наличии такой возможности) количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей, представленных экономическим субъектом, и прогнозируемых показателей по результатам проверки аудиторской организацией;

в случае проверки крупных экономических субъектов со сложной организационной структурой — сведения о проверках филиалов, подразделений и дочерних фирм такого экономического субъекта, общие результаты таких проверок и анализ влияния этих частных результатов на итоги аудиторской проверки экономического субъекта в целом;

при последующих аудиторских проверках — оценку и анализ выполнения рекомендаций или исправления экономическим субъектом, подлежащим аудиту, недостатков, указанных в предшествующих документах, содержащих письменную инфор-

мацию аудитора;

в случае отклонения от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг) — сам факт и причины такого отклонения.

Сведения, содержащиеся в письменной информации аудитора, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. В необходимых случаях в письменной информации аудитора должны иметься обоснования количественных расчетов и оценок, ссылки на документы действующего законодательства.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке указывается, какие из сделанных замечаний существенны и какие несущественны, влияют ли они (или могут влиять) на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. При подготовке аудиторской организацией условно-положительного заключения, отрицательного заключения или отказе от выражения мнения в письменной информации аудитора должна содержаться развернутая аргументация причин формирования у аудитора соответствующего мнения.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю и (или) собственнику экономического субъекта, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора может быть передана только лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг; лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг, и, наконец, любому другому лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, — в случае письменного указания на то аудиторской организации.

Отдельные вопросы письменной информации аудитора могут обсуждаться в устной форме или в порядке обмена письмами с сотрудниками экономического субъекта в ходе его проверки с учетом степени ответственности, допуска к информации и уровня компетентности таких сотрудников. При этом все письменные входящие и исходящие документы такого рода аудиторы должны в обязательном порядке приобщать к прочей своей рабочей документации.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации, в которой могут содержаться требования внесения (с выполнением установленных для этого правил) исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они

касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным для того, чтобы аудиторская организация впоследствии могла представить экономическому субъекту положительное аудиторское заключение.

Руководство экономического субъекта может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора, отражающий точку зрения проверяемой организации на замечания, содержащиеся в варианте этого документа. Оно может провести встречу с аудиторами, пригласив со своей стороны тех лиц, которых сочтет необходимым, для обсуждения предварительного варианта документа.

Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки (если иное не оговорено в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг), что и аудиторское заключение, окончательный вариант письменной информации аудитора. Замечания экономического субъекта принимаются аудиторской организацией в расчет, только если аудиторы сочтут это необходимым. В том случае, если в предварительном варианте письменной информации аудитора содержались замечания, имеющие существенный характер, в окончательном варианте письменной информации необходимо дать оценку и анализ исправлений, сделанных работниками экономического субъекта в порядке выполнения требований аудиторов.

Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах: один передается под расписку только (и исключительно) лицу, указанному выше, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к прочей рабочей документации аудитора. Несогласие получателя письменной информации с содержанием ее окончательного варианта не может служить основанием для отказа в получении этого документа. По согласованию письменная информация аудитора может быть переслана по почте. В этом случае ко второму экземпляру письменной информации аудитора при архивном хранении в аудиторской организации подшиваются документы, подтверждающие факт почтового отправления либо иного способа передачи этой письменной информации.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению аудиторской фирмой, ее сотрудниками либо аудитором, работающим самостоятельно, за исключением случаев, прямо предусмотренных законами Республики Узбекистана.

Экономический субъект вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, произошедшее по вине или с ведома работников экономического субъекта.

Аудиторская организация может готовить копии со своего экземпляра письменной информации аудитора для целей, связанных с проведением последующих аудиторских проверок. Требования конфиденциальности информации при этом сохраняются.

В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленной прежней аудиторской организацией. Новая аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность информации, содержащейся в документах, подготовленных ранее.

2. Аудиторское заключение и его структура

Порядок подготовки аудиторского заключения регламентируется Международными стандартами аудита МСА 700 и МСА 700А, а также законом Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности»

Согласно национальному стандарту аудиторской деятельности:

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

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

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.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта содержит мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности, которое должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и

отчетность в Республики Узбекистан.

Структура аудиторского отчета. Аудиторский отчет содержит:

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

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.

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.

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.

Структура аудиторского заключения. Аудиторское заключение включает следующие элементы:

- 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.

Согласно национальному стандарту аудиторские заключения можно подразделить следующие виды:

- а) положительное аудиторское заключение;
- б) отрицательное аудиторское заключение.

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.

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.

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.

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.

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.

Тема 10. Заключительная стадия аудита. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1. Исходные данные.

1. Провести: оценку результатов аудита; анализ рабочих документов аудитора.
2. Составить аудиторское заключение:
 - а) вводную часть;
 - б) аналитическую часть;
 - в) итоговую часть.
3. Обосновать выбор вида аудиторского заключения.
4. Задание выполняется по вариантам, с использованием выводов по ситуациям из разделов гл. 3. Подбор ситуаций осуществляется в индивидуальном порядке, с учетом целей и времени, отведенного на обучение.

Указания для выполнения задания

1. При оценке результатов проверки исходить из принципа существенности. Итоговую информацию оформить в виде таблицы (табл. 4.1).

2. Анализ рабочих документов проводится с целью контроля качества аудиторских процедур, т.е. для того, чтобы убедиться, что они выполнены должным образом и стали источником достаточных доказательств для формулирования выводов.

При анализе рабочих документов следует убедиться, что:

соблюдены требования программы аудита;
 выполнены все необходимые аудиторские процедуры и соответствующим образом отражены в рабочих документах (зафиксированы характер и объем проведенных работ);
 рабочие документы представлены в четкой форме, упорядочены и не требуют пояснений;

информация, содержащаяся в рабочих документах, согласуется с учетными и отчетными данными и позволяет сделать выводы для аналитической части аудиторского заключения.

3. Заключение должно быть составлено исходя из требований национальных стандартов аудиторской деятельности в Республике Узбекистан.

4. Материалом для составления вводной части аудиторского заключения являются данные таблицы 1.

5. Аналитическая часть аудиторского заключения составляется на основании рабочих документов, оформленных при решении ситуации, с учетом выбранного варианта.

6. Вид аудиторского заключения определяется исходя из обобщений, сделанных по варианту подобранных ситуаций.

Таблица 1.

Результаты проверки

Ссылка на рабочий документ	Суть нарушения	Влияние на					
		баланс		налогооблагаемую базу		налоги	
		актив	пассив	показатель	сумма	наименование налога	сумма
	Итого						

Аналитическая часть должна включать:

общие результаты проверки состояния внутреннего контроля, состояния бухгалтерского учета и отчетности, соблюдения законодательства;

описание выявленных существенных несоответствий и нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

2. Исходные данные **Фирма «К» — предприятие по пошиву одежды. На предприятии достаточно слабо организована система учета, поэтому аудит надо проводить с большой степенью тщательности. Отчетный год заканчивается 1 января 2012 г. Основные показатели деятельности представлены в табл. 1, 2, 3.**

Таблица 1

Отчет о финансовых результатах (тыс. сум.)		
Показатели	2011	2012
Выручка от реализации	181 640	176 132
Себестоимость реализации	161 213	149 137
коммерческие расходы		
Расходы периода		
Прибыль от реализации		
Проценты к получению	20 427	26 995
Проценты к уплате		
Доходы от участия в других организациях		
Прочие операционные доходы		
Прочие операционные расходы	300	
Прибыль от финансово-хозяйственной деятельности	20 127	
Прибыль отчетного периода	20 127	26 995
Налог на прибыль	7648	10 798
Отвлеченные средства		
Нераспределенная прибыль отчетного периода	12 479	6 197

Таблица 2.

Показатели	2011	2012
Актив		
Основные средства	33 500	25 000
Нематериальные активы		
итого	33 500	25 000
Оборотные средства:		
Запасы	44 148	16 066
Дебиторы и авансы	6250	16 300
Денежные средства	750	13 000
итого	51 148	45 366
Баланс всего	84 648	70 366
Пассив		
Собственный капитал:		
Уставный капитал	10 000	10 000
Фонды	51 973	40 116
Нераспределенная прибыль		
итого	61 973	50 116
Кредиторы:		
Кредиты банка	5000	4000
Задолженность рабочим и служащим		
Задолженность фондам социального страхования		
Задолженность бюджету	8000	5600
Задолженность поставщикам	9675	10 650
итого	22 675	20 250
Баланс всего	84 648	70 366

При проверке аудитор обнаружил на предприятии запас футболок (19500 шт.), которые были оценены в 2000 сум. каждая, хотя их себестоимость равна 900 сум. за штуку. Аудитору представили следующие данные по движению сырья и товаров (табл. 3).

Таблица 3.

Данные о движении сырья и товаров

(тыс. сум.)

Сырье:	2011	2012
Хлопок	3060	2179
Шерсть	1075	1535
Вискоза и др.	1013	1853
Товары:		
Джинсы		3599
Прочие		6900
Футболки	39 000	
Всего:	44 148	16 066

Аудитор не согласен с оценкой запасов конкретно и суммами по балансу в общем.

Требуется:

Составить:

- 1) новый баланс;
- 2) аудиторское заключение.

19: Reports

Topic List

Auditors' report
Modified reports
Communication
Other reports

In the exam you may be required to:

- Describe how a particular qualification differs from the standard report
- Give extracts from audit reports

You should be comfortable with the various reports in addition to audit reports, such as review reports and reports produced by internal audit.

Auditors'
report

Modified
reports

Communication

Other
reports

ISA 700: The standard report

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the financial statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory notes.

Management's responsibilities for the financial statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Auditor's responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical

requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgement, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements give a true and fair view of (or "present fairly, in all material respects,") the financial position of ABC Company as of December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on other legal and regulatory requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Auditors'
report

**Modified
reports**

Communication

Other
reports

Modifications to the independent auditor's report

ISA 701 deals with situations where the auditor cannot issue an unqualified opinion.

There are two circumstances under which the audit report will be modified.

- 1 Matters that do not affect the auditor's opinion: **emphasis of matter**
- 2 Matters that do affect the auditor's opinion
 - **Limitation on scope** → qualified opinion/disclaimer
 - **Disagreement** → qualified opinion/adverse opinion

Exam focus

For a matter to affect the auditor's opinion it must be **material** to the financial statements.

Matters that do not affect the auditors' opinion

In certain circumstances, an auditor's report may be modified by adding an **emphasis of matter paragraph** to highlight a matter affecting the financial statements which is included in a note to the financial statements that more extensively discusses the matter. The addition of such an emphasis of matter paragraph **does not** affect the auditor's opinion. The auditor may also modify the auditors report by using an emphasis of matter paragraph(s) to report matters other than those affecting the financial statements.

The ISA distinguishes between **going concern** and other significant uncertainties. An example paragraph relating to going concern is laid out in the relevant standard. ISA 701 gives the following example for more general matters.

Without qualifying our opinion we draw attention to Note X to the financial statements. The Company is the defendant in a lawsuit alleging infringement of certain patent rights and claiming royalties and punitive damages. The Company has filed a counter action, and preliminary hearings and discovery proceedings on both actions are in progress. The ultimate outcome of the matter cannot presently be determined, and no provision for any liability that may result has been made in the financial statements.

Auditors'
report

Modified
reports

Communication

Other
reports

Matters that do affect the auditors' opinion

1 Limitation on scope

Examples

Where the auditor cannot receive all the information and explanations necessary to his audit, eg absence of accounting records, because of accident or concealment, failure by management to provide written representations.

If material:

...'Except for...might' opinion, where auditors disclaim the opinion on a particular aspect of financial statements.

If pervasive:

Disclaimer of opinion given, where auditors state they are unable to form an opinion.

Must explain what evidence they were looking for and what possible effect the matter for which they have no evidence might have on FS.

2 Disagreement

Examples

Circumstances giving rise to **disagreement** might include: inappropriate accounting policies, disagreement over facts/figures in the FS, disagreement over level of disclosure in the FS, failure to comply with relevant legislation or other requirements.

If material:

...‘Except for’ opinion, where auditors disagree with one material aspect of the financial statements.

If pervasive:

Adverse opinion (that is, the accounts do not give a true and fair view) given, if the disagreement substantially affects the true and fair view.

Auditors’
report

Modified
reports

Communication

Other
reports

The **expectations gap** is the difference between the apparent public perceptions of the responsibilities of auditors on the one hand (and hence the assurance that their involvement provides) and the legal and professional reality on the other.

The standard report that we have looked at is the effort by IAASB to reduce the expectations gap. It is believed that it addresses certain specific issues.



- 1 Misunderstanding of the **nature** of FS
eg that the statement of financial position is a fair valuation or that amounts are stated precisely.
- 2 Misunderstandings as to the **type** and **extent** of **work** undertaken by auditors.
- 3 Misunderstandings about the **level of assurance** provided eg that an unqualified audit report means no fraud has been committed, or that absolute assurance is given.

Internal audit reports

There are two types of internal audit report:

- Risk-based
- Performance enhancement

All internal audit assignments are likely to result in a formal report.

In business there is a **generally accepted report format**, which the auditors should make use of. This should include a terms of reference, executive summary, introduction, the body of the report and appendices.

Likely features of an internal review report

- Dated
- Marked draft or final
- Marked as modified after comment
- Distribution list
- Executive summary: background and objectives of the assignment, major outcomes, key risks identified, key action points, summary of the work left to do.

External review reports

REVIEW REPORT TO...

We have reviewed the accompanying statement of financial position of ABC Company at December 31, 20XX, and the related statements of income and cash flows for the year then ended. These financial statements are the responsibility of the Company's management. Our responsibility is to issue a report on these financial statements based on our review.

We conducted our review in accordance with the International Standard on Auditing (or refer to relevant national standards or practices) applicable to review engagements. This Standard requires that we plan and perform the review to obtain moderate assurance as to whether the financial statements are free of material misstatement. A review is limited primarily to inquiries of company personnel and analytical procedures applied to financial data and thus provides less assurance than an audit. We have not performed an audit and, accordingly, we do not express an audit opinion.

Based on our review, nothing has come to our attention that causes us to believe that the accompanying financial statements do not give a true and fair view (or 'are not presented fairly, in all material respects,') in accordance with International Accounting Standards.

Date

AUDITOR

Address

Глоссарий

<i>Дата аудиторского заключения (Date of the auditor's report)</i>	Дата, выбранная аудитором для датирования заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторское заключение не датируется ранее даты получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств для формирования своего мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности (в редких случаях законом или нормативным актом также устанавливается определенный момент времени в процессе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, на который аудиторская проверка должна быть закончена.) К достаточным надлежащим аудиторским доказательствам относятся доказательства того, что организацией подготовлен полный комплект финансовой (бухгалтерской) отчетности и что уполномоченные лица заявили о своей ответственности за указанную отчетность.
<i>Дата представления финансовой (бухгалтерской) отчетности (Date the financial statements are issued)</i>	Дата представления аудиторского заключения и проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности третьим лицам, которая во многих случаях может совпадать с датой представления их в регулирующие органы.
<i>Дата утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности (Date of approval of the financial statements)</i>	Дата, на которую уполномоченные лица официально заявляют, что ими подготовлен полный комплект финансовой (бухгалтерской) отчетности организации, включая примечания, и они берут на себя за него ответственность. В некоторых юрисдикциях законом или нормативными актами устанавливаются отдельные лица или группа лиц (например, члены совета директоров), которые отвечают за принятие решения о завершении подготовки полного комплекта финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также определяется порядок утверждения отчетности. В других юрисдикциях порядок утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности не устанавливается в законодательном порядке, поэтому организация составляет и утверждает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, следуя своим собственным правилам, разработанным с учетом системы руководства и корпоративного управления организации. В некоторых юрисдикциях финансовая (бухгалтерская) отчетность до официального опубликования утверждается акционерами, при этом аудитор может делать вывод о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств независимо от факта утверждения отчетности акционерами. Для целей профессиональных стандартов датой утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности признается более ранняя дата, на которую уполномоченные лица устанавливают факт подготовки полного комплекта финансовой (бухгалтерской) отчетности.
<i>Дата финансовой (бухгалтерской) отчетности (Date of the financial statements)</i>	Дата окончания последнего периода, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности; обычно это дата составления последнего бухгалтерского баланса в аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

<i>Мнение (Opinion)</i>	Аудиторское заключение содержит выраженное в установленной форме мнение аудитора о финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (см. Модифицированное аудиторское заключение).
<i>Модифицированное аудиторское заключение (Modified auditor's report)</i>	Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли: Факторы, не влияющие на мнение аудитора, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и рассмотренной более подробно в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности. Включение такой части, привлекающей внимание к ситуации, не влияет на мнение аудитора. Аудитор также может модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, для отражения вопросов, не влияющих на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Факторы, влияющие на мнение аудитора, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению. Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

<i>Кодирование (криптография) (Encryption (cryptography))</i>	Процесс преобразования программ и информации в такую форму, которая не будет понятной без доступа к специальным алгоритмам декодирования (криптографическим ключам). Например, конфиденциальные персональные данные в системе расчета заработной платы могут шифроваться с целью защиты от несанкционированного разглашения или изменения. Шифрование может служить эффективным средством контроля защиты конфиденциальных или секретных программ и информации от несанкционированного доступа или изменения. Однако степень надежности защиты зависит от того, осуществляется ли необходимый контроль доступа к криптографическим ключам.
<i>Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания (Engagement quality control reviewer)</i>	Руководящий сотрудник аудиторской организации или иное лицо аудиторской организации, стороннее компетентное лицо или группа таких сторонних лиц, которые обладают достаточным надлежащим опытом и полномочиями, чтобы до выдачи аудиторского заключения или иного отчета объективно оценить значимые суждения и выводы аудиторской группы, сформированные при составлении аудиторского заключения или иного отчета.
<i>Профессиональный скептицизм (Professional skepticism)</i>	Профессиональный скептицизм подразумевает наличие скептического склада ума и критическую оценку полученных аудиторских доказательств.
<i>Система защиты доступа (Firewall)</i>	Сочетание аппаратно-программных средств, предназначенных для защиты территориально распределенных сетей, локальных сетей и персональных компьютеров от несанкционированного доступа из сети Интернет, установки несанкционированного или опасного программного обеспечения и ввода несанкционированных или опасных данных и иных материалов в электронной форме.
<i><u>Система контроля качества</u> (Quality controls)</i>	Внутренняя политика и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее работники осуществляют проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с профессиональными стандартами и требованиями нормативных правовых актов, а также, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.
<i>Сквозные проверки (Walk-through test)</i>	Прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для финансовой (бухгалтерской) отчетности.
<i>События после отчетной даты (Subsequent events)</i>	Правила бухгалтерского учета описывают то, как отражаются в финансовой (бухгалтерской) отчетности события, которые имели место в период между отчетной датой и датой подписания финансовой (бухгалтерской) отчетности за отчетный год. Различают два вида событий: подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность; свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Тема 11. Аудит активов

11.1. Аудит учета основных средств

План:

- 1. Источники информации для проверки**
- 2. Программа аудиторской проверки учета основных средств**
- 3. Перечень аудиторских процедур**

1. Источники информации для проверки

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчислений, ввода основных средств в эксплуатацию и др.

Операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации. Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-;
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) — ф. № ОС-1а;
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств» (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-16;
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных» средств — ф. № ОС-2;
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств — ф. № 4;
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) — ф. № ОС-4;
- акт о списании автотранспортных средств — ф. № ОС-4;
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) — ф. № ОС-46;
- инвентарная карточка учета объекта основных средств ф. № ОС-6;
- инвентарная карточка группового учета объектов основных средств — ф. № ОС-6а;
- инвентарная книга учета объектов основных средств ф. № ОС-6б;
- акт о приеме (поступлении) оборудования — ф. № ОС-14,
- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж — ф. № ОС-15;
- акт о выявленных дефектах оборудования — ф. № ОС-16;

• журналы-ордера № 13, 10 и 10/1 — для ведения синтетического учета движения основных средств и их износа (при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета), а при использовании компьютерных информационных технологий — машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по счетам основных средств;

- главная книга;
- баланс (ф. № 1);
- отчет о финансовых результатах (ф. № 2);
- отчет о собственном капитале (ф. № 5);
- пояснительная записка;
- другие документы, справки, расчеты и т.д.

2.Программа аудиторской проверки учета основных средств

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

- контроль за наличием и сохранностью основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- правильность оценки основных средств в учете;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;

• правильность начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;

• правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности. В соответствии с основными направлениями и задачами аудита основных средств можно выделить четыре направления проверки:

- 1) аудит наличия и сохранности основных средств;
- 2) аудит движения основных средств;
- 3) аудит правильности начисления амортизации;
- 4) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудиторская проверка учета основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств. В программу аудита основных средств можно включить следующие аудиторские процедуры:

1.Общие процедуры:

- Тестирование системы внутреннего контроля.
- Тестирование системы бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях налогового учета.

- Анализ рабочего плана счетов
- Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.

- Расчет объема и построение выборки

2. Процедуры по существу

- Инвентаризация ОС.
- Проверка договоров
- Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия ОС.
- Проверка соответствия ОС критериям активов.
- Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления ОС учетной политике и законодательству.
- Проверка правильности учета и начисления амортизации ОС и соответствия учетной политике.
- Проверка правильности учета и оформления затрат на ремонт ОС.
- Переоценка основных средств и отражение в учете ее результатов.
- Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду.
- Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых ОС данным учета.
- Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.
- Предварительный перечень ошибок и замечаний.
- Сводка методических (систематических) нарушений.
- Анализ результатов выборочной проверки
- Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.
- Выводы по разделу аудита.

3. Перечень аудиторских процедур

Аудитору необходимо потребовать от предприятия составить детальный список всех основных средств, которыми владеет предприятие на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных средствах, арендованных предприятием у других предприятий, организаций.

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций, что влияет на правильность начисления амортизации и включения ее в издержки

обращения и производства.

Накопленные амортизационные отчисления подсчитываются по состоянию на отчетную дату. Несмотря на то что список основных средств содержит обширную информацию о наличии основных средств, их движении в течение года, аудитору необходимо получить и документы, отражающие поступление, выбытие, перемещение основных средств. По данным документов и бухгалтерским записям в них можно убедиться в том, насколько правильно были отражены операции по движению основных средств на счетах «Основные средства».

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету основных средств — расширенная процедура, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки (акты) налоговой инспекции, позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более полные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховым компаниям и государственным учреждениям.

Документальное подтверждение хозяйственных операций по основным средствам — это процесс выбора статьи счета и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих правильность учетной записи. По основным средствам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи ремонта, по которым были затрачены значительные средства. Можно использовать также метод случайной выборки. Таким образом можно установить отраженные в учете суммы налогов и расходов по страхованию основных средств.

В процессе аудита основных средств широко применяют прием пересчета, который необходимо осуществлять при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета. Проверка учета движения основных средств. Пути поступления основных средств на предприятие:

- приобретение за плату у поставщиков;
- безвозмездное поступление;
- учредительские взносы в уставный капитал;
- выкуп арендованных основных средств;
- возврат имущества (основных средств) по договору о совместной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств (ф. ОС-1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

- ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу форс-мажорных обстоятельств;
- ликвидация в связи с переоборудованием, модернизацией;
- передача основных средств другим организациям.

Для определения непригодности основных средств на предприятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом на списание основных средств (ф. ОС-3), который утверждается руководителем предприятия. На его основании бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведутся инвентарные списки основных средств (ф. ОС-9), содержащие краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после необходимых записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо, так как на их основе ежемесячно составляется расчет амортизации основных средств (износа). Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам основных средств, затем обороты по поступлению и выбытию по каждому виду суммируют и записывают в карточку учета движения основных средств.

Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

- неточное исчисление амортизации;
- искажение сумм исчисляемых налогов;
- неправильное отражение основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудиторской проверке операций по движению основных средств следует обращать внимание на следующие моменты:

- при передаче основных средств в качестве вноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения при передаче. К перечню должны быть подложены вторые экземпляры актов приема-передачи, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;

- при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;
- при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка — перечень отдельных предметов, входящих в комплект;
- при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в рублях на момент приобретения;
- объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;
- объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001;
- при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны, за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непроизводственной сферы);
- для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая комиссия;
- если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;
- все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад. Проверка расчетов по начислению амортизации. В ходе аудита необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации, начисляется ли она с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Амортизация начисляется по всем видам основных средств, за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музейных и художественных ценностей, продуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

По объекту основных средств амортизационные отчисления начинаются с первого

числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения его стоимости либо списания с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Прекращаются амортизационные отчисления по объекту основных средств с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения его стоимости или списания с бухгалтерского учета.

Отражаются амортизационные отчисления по основным средствам в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления сумм на отдельном счете.

В настоящее время могут применяться следующие варианты начисления амортизации:

- 1) способ уменьшаемого остатка;
- 2) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. Здесь важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчисления. Для проверки правильности отнесения износа по счетам затрат или других источников следует установить, к какому виду относятся основные средства — производственного они или непроизводственного назначения.

Проводя проверку начисления амортизации, аудитор должен обратить особое внимание на начисление амортизации по основным средствам, не относящимся к промышленно-производственным (например, объекты культуры), установить, не включается ли она в себестоимость продукции. Делается это с целью снижения затрат по содержанию непромышленных объектов, и такие случаи при проверках выявляются.

В связи с тем что в настоящее время многие предприятия простаивают или работают менее чем в две смены, находятся в резерве или законсервированы, важным элементом проверки является равномерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (большинство норм начисления амортизации установлено исходя из двухсменной работы оборудования).

Важно проверить, не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ; не допускаются ли ошибки в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны

шифры.

При контроле начисления амортизации необходимо учитывать, что некоторым предприятиям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных основных фондов. Ускоренная амортизация применяется и оформляется предприятием как элемент учетной политики.

При проверке начисления амортизации основных средств следует проверить, как начисляется амортизация по видам и амортизационным группам в целях налогообложения в соответствии со ст. 144 НК РУз.

При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести информацию о них до сведения клиента, предложить их исправить и внести необходимые коррективы в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в том лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

Аудиторская организация должна получить надлежащие аудиторские доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Собирая аудиторские доказательства с использованием аудиторских процедур по существу, в соответствии с стандартом № 5 «Аудиторские доказательства» аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, для подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения информации об основных средствах.

Аудитор должен проверить следующие предпосылки подготовки финансовой отчетности:

- *существование* — наличие по состоянию на определенную дату основных средств, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- *права и обязанности* — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату основных средств, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- *возникновение* — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная

операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

- *полнота* — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете основных средств, обязательств, хозяйственных операций или событий, имеющих отношение к основным средствам, либо нераскрытых статей учета основных средств;

- *стоимостная оценка* — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости основных средств;

- *точное измерение* — точность отражения суммы хозяйственных операций с основными средствами или событий с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

- *представление и раскрытие* — объяснение, классификация и описание финансовых вложений в соответствии с правилами их отражения в финансовой отчетности.

Аудиторские доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования основных средств, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например полноты. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проведении инспектирования (инвентаризации) основных средств он может выявить аудиторские доказательства как относительно их существования, так и относительно их стоимостной оценки.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применить несколько видов аудиторских процедур в соответствии с правилом НСАД № 5 «Аудиторские доказательства». Так, при проверке учета основных средств используются следующие способы получения доказательств:

- проверка арифметических расчетов аудируемого лица (пересчет);
- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;
- аналитические процедуры.

Проверка арифметических расчетов используется для подтверждения достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по основным средствам, налоговых расчетов, показателей отчетности и т.д.

Инспектирование представляет собой проверку записей и документов при проверке учета и отражения операций по расчетам по основным средствам.

Наблюдение — это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учету операций с основными средствами.

Подтверждение применяется для установления фактической передачи и приема вкладов основных средств в совместную деятельность, уставные капиталы других организаций и т.п.

11.1. Аудит учета основных средств. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1. Исходные данные. Списаны с баланса два холодильника, первоначальной стоимостью 1 350 000 сум каждый, вследствие преждевременного износа. По одному холодильнику амортизационные отчисления составили 1 180 000 сум, а по второму – 120 000 сум. В акте на ликвидацию холодильников указаны причины неполной амортизации – несвоевременное проведение ремонтов из-за отсутствия запасных частей. Акт утвержден руководителем. За демонтаж холодильников начислена заработная плата рабочим в размере 175 000 сум. Оприходовано металлолома на сумму 40 000 сум и запасных частей на сумму 950 сум.

Результат в сумме 306500 сум списан на счет 8510.

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?

2. Исходные данные. В ходе аудиторской проверки выявлено, что в проверяемом периоде организацией на основании утвержденного акта списаны вследствие амортизации 2 подъемника общей стоимостью 1 800 000 сум. Сумма амортизационных отчислений составила по ним 1 400 000 сум. Оприходован металлолом на 3 000 сум. Начислена заработная плата рабочим за демонтаж подъемников в размере 28 000 сум и отнесена на счет 2010 «Основное производство». Металлолом оприходован, в учете сделана запись по дебету счета 1010 и кредиту счета 9310. Результаты от ликвидации каждого подъемника отдельно не подсчитаны и не отражены на соответствующих счетах аналитического учета. В акте указано, что преждевременный износ подъемников произошел вследствие их длительной эксплуатации в помещениях с повышенной влажностью.

В регистрах бухгалтерского учета имеются следующие записи:

Дт сч. 9210 – «Выбытие основных средств» - 1 800 000
Кт сч. 0130 – «Машины и оборудование» 1 800 000
Дт сч. 0230 – «Износ машин и оборудования» 1 400 000
Кт сч. 9210 – «Выбытие основных средств» 1 400 000
Дт сч. 9310 – «Прибыль от выбытия основных средств» 400 300
Кт сч. 9210 – «Выбытие основных средств» 400 300
Дт сч. 1010 – «Сырье и материалы» 3 000
Кт сч. 9210 – «Выбытие основных средств» 3 000
Дт сч. 2010 – «Основное производство» 28 000
Кт сч. 6710 – «Расчеты с персоналом по оплате труда» 28 000

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражена в бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?

Исходные данные. При проверке первичных документов и сопоставлении даты совершения хозяйственной операции с датами их отражения в учете аудитором установлено, что 27.12 отчетного года была произведена продажа объекта основных средств, согласно договору и акту приемки-передачи, стоимостью 600 000 сум. Первоначальная стоимость объекта составляла 500 000 сум, амортизация – 80 000 сум. Расчеты с покупателем не

произведены. Эта хозяйственная операция не нашла отражения на счетах бухгалтерского учета по состоянию на последнюю отчетную дату года.

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

4. Исходные данные. Аудитор установил, что организация на счете 0160 «Основные средства» учитывала до октября отчетного года автомобиль ВАЗ 21053, введенный в эксплуатацию 30.12 предыдущего отчетного года, балансовой стоимостью 2 000 800 сум, сумма амортизации, начисленная в отчетном году, составила 297 000 сум. Автомобиль был угнан в марте отчетного года, о подтверждении факта угона имеется акт ГАИ.

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

5. Исходные данные. Организация имеет на балансе автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля 6000000 сум, сумма начисленной амортизации – 4 000 000 сум. Автомобиль попал в аварию по вине другой организации. Стоимость восстановительных работ по справке судебного эксперта составила 4 800 000 сум с учетом НДС на 01.02. На 02.02 на расчетный счет поступили деньги от виновника аварии. С суммы полученного аванса перечислен в бюджет НДС.

У организации возникло два варианта решения проблемы.

1. Фактические затраты на 01.03 составили, включая НДС, 5 400 000 сум.
2. Автомобиль можно списать, разобрать на запасные части и продать их.

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

6. Исходные данные. Организацией приобретен легковой автомобиль ВАЗ 2109 для служебного пользования. В счете указана цена 3 800 400 сум, в том числе НДС 640 000 сум. Организацией оплачен счет, автомобиль оприходован и поставлен на баланс, произведены расчеты с бюджетом по НДС.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Таблица 1.

Содержание операции	Документ	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, сум
Оплата счета за автомобиль	счет	6010	5110	3 800 400
Оприходован автомобиль	накладная	0820	6010	3 200 000
На сумму НДС	накладная	4410	6010	600 400
Автомобиль введен	акт ввода ОС-1	0160	0820	3 200 000

в эксплуатацию				
Предъявлен НДС к зачету	акт ввода ОС-1	6410	4410	600 400

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

7. Исходные данные. Организацией в марте 2013 года взят в банке кредит в размере 9 000 000 сум для приобретения технологического оборудования под 40% годовых на четыре месяца. Оборудование было приобретено и введено в эксплуатацию.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Таблица 1.

Д Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. сум
			Дебет	кредит	
02.03	Получен кредит в банке	договор, выписка банка,	5110	6810	9000000
03.03	Оплачен счет организации продавца за оборудование	Счет Платежное поручение	6010	5110	9000000
04.03	Получено оборудование	накладная	0820	6010	7500000
04.03	НДС на оборудование	накладная	4410	6010	1500000
03.04	Оплачены проценты по кредиту	Платежное поручение	2010	51	300000
08.04	Введено в эксплуатацию технологическое оборудование	акт ввода в эксплуатацию ОС-1	0130	0820	7500000
08.04	Предъявлен к зачету НДС по введенному оборудованию	акт ввода в эксплуатацию ОС-1	6410	4410	1500000
03.05	Оплачены проценты за кредит	платежное поручение	2010	5110	300000
04.06	Оплачены проценты за кредит	платежное поручение	2010	5110	300000
04.06	Погашена сумма кредита	платежное поручение	6810	5110	9000000

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

8. Исходные данные. Организация построила хозяйственным способом на своей территории складское помещение для хранения товаров. В 2013 бухгалтерском учете были сделаны следующие записи.

Таблица 1.

Дата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета	Сумма, тыс. сум
------	---------------------	----------	-------------------------	-----------------

			дебет	кредит	
12.06	Израсходованы материалы на строительство	акт	0810	1010	15000000
13.06	Начислена заработная плата рабочим	расчет	0810	67100	5000000
	Начислен износ основных средств, использованных при строительстве	расчет	0810	0230	2000000

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отообразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

9. Исходные данные. Организацией приобретен легковой автомобиль ВАЗ 2109 для служебного пользования. В счете указана цена – 4 200 000 сум, в том числе НДС – 700 000 сум, комиссионное вознаграждение -5%. Организацией оплачен счет, автомобиль оприходован и поставлен на баланс, произведены расчеты с бюджетом по НДС.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи.

Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. Сум
		дебет	кредит	
Оплата счета за автомобиль	счет, платежное поручение	6010	5110	42 000 000
Оприходован автомобиль	накладная	0820	6010	35 000 000
На сумму НДС	накладная	4410	6010	7 000 000
Автомобиль введен в эксплуатацию	акт ввода в эксплуатацию ОС-1	0160	0820	35 000 000
Предъявлен НДС к зачету бюджету	акт ввода в эксплуатацию ОС-1	6410	4410	7 000 000
На сумму комиссионного вознаграждения		2010	6010	2 100 000

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отообразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

10. Исходные данные. Организацией для детского санатория, числящегося на балансе, в августе прошлого года приобретен и введен в эксплуатацию прогулочный катер. В счете поставщика указана стоимость катера 1 440 000 сум, в том числе НДС. В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи.

ДДата	Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс.сум
			дебет	кредит	
12.08	Оприходован катер	накладная	0820	6010	1200000
	На сумму НДС	накладная	4410	6010	240000
12.08	Оплачен счет поставщика	счет, платежное поручение	6010	5110	1440000
14.08	Катер введен в эксплуатацию-	акт ввода в эксплуатацию	0160	0820	1200000
	Предъявлен к зачету НДС	акт ввода в эксплуатацию	6410	4410	240000

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

11. Исходные данные. В ноябре 2013 года организацией были приняты к учету безвозмездно переданные ей для осуществления уставной деятельности основные средства (легковые автомобили) на сумму 1 500 300 сум Налог на прибыль со стоимости безвозмездно полученных средств уплачен в бюджет не был. В том же месяце эти основные средства были переданы работникам организации в оплату задолженности по ранее начисленной заработной плате в размере 1 200 000 сум, т.е. по стоимости ниже балансовой, при этом не были уплачены в бюджет НДС и налог на прибыль, возникающие при реализации. На момент реализации рыночная стоимость автомобилей составила 1 700 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен в бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

12. Исходные данные. На предприятии в связи с частичным изменением ассортимента выпускаемой продукции произведена реконструкция основных средств в ряде цехов (станков, оборудования). Расходы на проведение реконструкции в сумме 3 800 000 сум были списаны за счет себестоимости.

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
- 2.. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

13. Исходные данные. Организацией был приобретен объект основных средств за 1 920 000 сум, расходы по его транспортировке составили 120 000 сум, сторонней организации оплачены погрузочно-разгрузочные работы в сумме 72 000 сум

В учете организации сделаны бухгалтерские проводки.

Акцептован счет поставщика:

Дт сч 0820 – «Приобретение основных средств» 1 600 000сум;

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 320 000 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 1 920 000 сум;

Списаны транспортные расходы по доставке:

Дт сч 9420 – «Административные расходы» 100 000 сум;

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 20 000 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 120 000 сум;

Списаны погрузочно-разгрузочные работы:

Дт сч 9410 – «Расходы по реализации» 60 000 сум;

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 12 000 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 72 000 сум;

Оприходован объект основных средств:

Дт сч 0130 – «Машины и оборудование» 1 600 000 сум

Кт сч 0820 – «Приобретение основных средств» 1 600 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

14. Исходные данные: Предприятием получен кредит 1 октября на приобретение основных средств в сумме 1 200 000 сум на 2 месяца под 150% годовых. Объект введен в эксплуатацию 1 ноября. Проценты банку по условиям договора перечисляются равными платежами не позднее 30-го числа каждого месяца.

Данная операция отражена в бухгалтерском учете следующим образом.

Получен кредит банка:

Дт сч 5110 – «Расчетный счет» 1 200 000 сум

Кт сч 6810 – «Краткосрочные банковские кредиты» 1 200 000 сум

Акцептован счет поставщика за приобретаемый объект основных средств:

Дт сч 0810 – «Незавершенное строительство» 1 000 000 сум;

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 200 000 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 1 200 000 сум

Начислены проценты за кредит до ввода объекта в эксплуатацию:

Дт сч 0810 – «Незавершенное строительство» 150 000 сум

Кт сч 6830 – «Облигации к оплате» 150 000 сум

Объект основных фондов введен в эксплуатацию:

Дт сч 0130 – «Машины и оборудование» 1 150 000 сум

Кт сч 0810 – «Незавершенное строительство» 1 150 000 сум

Начислены проценты за кредит после ввода в эксплуатацию:

Дт сч 9420 – «Административные расходы» 150 000 сум

Кт сч 6830 – «Облигации к оплате» 150 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

15. Исходные данные: Организации физическим лицом подарен автомобиль, рыночная стоимость которого составляет 26 000 000 сум. За доставку автомобиля из другого города было уплачено транспортной организации 3 000 000 сум, в том числе НДС – 500 000 сум, за регистрацию автомобиля – 1 500 000 сум и уплачен налог на приобретение автотранспортных средств 800 000 сум. В бухгалтерском учете сделаны записи:

На стоимость автомобиля

Дт сч 0820 – «Приобретение основных средств» 26 000 000 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 26 000 000 сум

За регистрацию автомобиля

Дт сч 9420 – «Административные расходы» 1 500 000 сум

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 1 500 000 сум

За доставку автомобиля

Дт сч 9420 – «Административные расходы» 2 500 000 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 2 500 000 сум

НДС со стоимости доставки

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 500 000

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 500 000 сум

На сумму налога

Дт сч 6410 – «Задолженность по платежам в бюджет» 800 000 сум

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 800 000 сум

Автомобиль поставлен на учет

Дт сч 0160 – «Транспортные средства» 26 000 000

Кт сч 0820 – «Приобретение основных средств» 26 000 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

16. Исходные данные. Предприятие ОАО «Зенит» 17.09.2013 отчетного года приобрело две фактурные машины, бывшие в эксплуатации: год выпуска 2008, первоначальная стоимость — 420 тыс. сум. каждая, амортизация на день покупки по данным учета продающей стороны — 210 тыс. сум.

Покупная цена каждого объекта — 900 тыс. сум., в том числе НДС. Для приобретения получен банковский кредит 01.09.2013 в сумме 1800 тыс. сум. под 25% годовых, который был погашен 01.10.2013 в полной сумме. Расходы на транспортировку машин в сумме 4,5 тыс. сум., на профес-

сиональную подготовку оператора 6,5 тыс. сум. отнесены в дебет счета 23 «Вспомогательные производства». Покупная цена машин отражена по дебету счета 0100 «Основные средства» в сумме 1800 тыс. сум., амортизация по кредиту счета 0200 «Амортизация основных средств» в сумме 420 тыс. сум., проценты за пользование банковским кредитом в сумме 37,5 тыс. сум. отражены корреспонденцией:

Дт сч 9400 – «Расходы периода»

Кт сч 4820 – «Платежи к получению по оперативной аренде»

как расходы по обычным видам деятельности. Акт приемки-передачи составлен 26.09.2009.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.
2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого

лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

17. Исходные данные. В процессе аудита выявлено, что на предприятии в проверяемом периоде 11.11.2013 отчетного года выбыл вследствие износа объект основных средств — подъемник первоначальной стоимостью 1800 тыс. сум. Оприходован лом — 200 тыс. сум., начислена заработная плата рабочим за демонтаж станков — 2,5 тыс. сум., без начислений по единому социальному налогу. Отсутствует акт списания подъемника. В бухгалтерии на сумму начисленной заработной платы сделана проводка:

Дт сч 2010 – «Основное производство»

Кт сч 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Металлолом оприходован в корреспонденции:

Дт сч 1010 «Материалы»

Кт сч 9910 – «*Конечный финансовый результат*»

Результат от ликвидации подъемников отдельно не подсчитан и не отнесен на соответствующие счета бухгалтерского учета. Расчетным путем полученный убыток в 775 тыс. сум. учтен при расчете налогооблагаемой прибыли, так как преждевременный износ произошел вследствие длительной их эксплуатации в помещениях с повышенной влажностью, недостаточного технического ухода, что установлено аудитором при получении разъяснений у должностных лиц.

По данным инвентарной карточки учета основных средств установлено: первоначальная стоимость — 1800 тыс. сум.; дата ввода — 11.03.2008;

дата выбытия — 11.11.2013, в целях бухгалтерского и налогового учета срок эксплуатации установлен в соответствии с технической документацией 8 лет.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

11.1. Аудит учета основных средств. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

16: Non-current assets

Topic List

Tangible non-current assets

Audit procedures

Intangible assets

This chapter looks at the audit of non-current assets. The audit of depreciation is probably the most complex area in practice as it is a judgemental area.

The audit of non-current assets could be examined in conjunction with using the work of an expert, as non-current assets are often subject to revaluations.

The audit procedures in this chapter have been expressed in terms of the relevant financial statement assertions.

Tangible
non-current assets

Audit
procedures

Intangible
assets

Tangible non-current assets are physical assets held for continuing use in the business.

The following box outlines the key control objectives relating to tangible non-current assets:

Internal controls considerations

- Acquisitions are authorised
- Disposals are authorised
- Proceeds are accounted for
- Security over non-current assets sufficient
- Non-current assets maintained properly
- Depreciation reviewed annually
- Is a register kept?

Completeness

Obtain a summary, reconcile it to last year's schedules. **Reconcile** the list of assets in the **general ledger** with those in the **non-current asset register** or list of assets. Obtain explanations for missing assets. Test some physical assets to ensure they are recorded.

Existence

Confirm that the company physically inspects all the assets in the register annually. **Inspect assets** (Do they exist? What's their condition? Are they in use?). Reconcile opening and closing motor vehicles by numbers as well as by value.

Allocation and valuation

Verify valuation to **valuation certificate** (consider reasonableness of valuation). Check any **revaluation surplus** has been **correctly calculated**. Check that revaluations are updated regularly. Ensure **disclosure** correct.

Charges and commitments (rights)

Review statutory books for evidence of charges, examine post year-end invoices and board minutes for evidence of any capital commitments.

Ownership (rights and obligations)

Verify title to **land** by checking **title deeds/leases**. Obtain certificate from people holding deeds to confirm why they are held. Inspect **registration documents for vehicles**, confirm that they are **used for the business**. Examine documents of title for other assets.

Disposals (rights/completeness/occurrence)

Verify disposals to **sales documentation** (invoice) and check **calculation of profit/loss** is correct. Check that disposals are **authorised** and proceeds are reasonable. Ensure that asset is no longer used as security.

Additions (rights/valuation/completeness)

Check additions to invoices/architect's certificates etc. Check purchases properly allocated to asset accounts and authorised by correct person and that all additions have been recorded in the general ledger and the asset register.

Depreciation (valuation)

Review depreciation rates in light of: asset lives, residual values, replacement policy, past experience (consistency), possible obsolescence. **Check that depreciation has been charged** on all assets with a useful economic life. **Check calculation.** Ensure depreciation not charged on fully depreciated assets. Check that rates and policies are disclosed in the FS. Check that depreciation on revalued assets is based on the revalued amount.

Insurance (valuation)

Review insurance policies in force for all assets to ensure cover is sufficient and check expiry dates.

Tangible
non-current assets

Audit
procedures

Intangible
assets

Key assertions: EXISTENCE → are they genuinely assets?
VALUATION → at what value should they be recorded?

Goodwill

- Agree consideration to sales agreement
- Asset values reasonable?
- Calculation correct?
- Amortisation correct?
- Any impairment?
- Goodwill valuation reasonable?

Intangibles

- Agree to purchase documentation
- Review any specialist valuations
- Amortisation correct?

R&D

- Conforms to IAS 38 criteria?
- Refer to budgets
- Amortisation correct?

Глоссарий

Актив (Asset)	Часть бухгалтерского баланса (левая сторона), отражающая состав и стоимость имущества организации на определённую дату. Это совокупность имущественных прав: материальных ценностей, денежных средств, долговых требований и других, принадлежащих юридическому лицу.
Акционерный капитал (Share Capital, Capital Stock)	Капитал компании в форме акций — сумма номинальных стоимостей акций. Обычно в расчет принимаются только обыкновенные акции.
Бухгалтерский баланс (Balance sheet)	Финансовый отчет, в котором приведены все активы и пассивы компании на данный момент. Бухгалтерский баланс — это система показателей, сгруппированных в сводную таблицу, характеризующих в денежном выражении состав, размещение, источник и назначение средств предприятия на отчетную дату.
Оборотные активы (operating assets)	Денежные средства, а также те виды активов, которые будут обращены в деньги, проданы или потреблены не позднее, чем через год: легко реализуемые ценные бумаги, счета дебиторов, товарно-материальные запасы, расходы будущих периодов. Оборотные активы могут включать или не включать в себя наличность и ее эквиваленты, по выбору компании.
Пассив (liabilities)	От лат. – не деятельный. Пассив - одна из двух частей бухгалтерского баланса, в которой отражаются собственные и привлеченные пассивы. В бухгалтерском балансе пассив противостоит активу.
Нематериальные активы	• актив не является вещью; • актив способен приносить организации экономические выгоды, т.е. предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; • организацией не предполагается продажа актива в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; • организация имеет права на данный актив (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), на основании

	которых организация может ограничить доступ иных лиц к использованию актива; фактическая (первоначальная) стоимость актива может быть достоверно определена.
Основные средства	средства труда, имеющие материально-вещественную форму и сохраняющие ее в процессе использования. Объекты основных средств предназначены для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев). К основным средствам относятся здания, сооружения, земля, станки, оборудование, транспорт и т.п.

11.2. Аудит учета нематериальных активов.

План:

- 1. Цель проверки и источники информации**
- 2. Программа аудиторской проверки учета нематериальных активов**
- 3. Методика проверки учета операций с нематериальными активами**

1. Цель проверки и источники информации

Основной целью проверки учета операций с нематериальными активами является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами требованиям законодательства Республики Узбекистана и достоверности показателей бухгалтерской отчетности.

Цель проверки учета операций с нематериальными активами по качественным аспектам бухгалтерской отчетности — подтверждение того, что нематериальные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности:

- реально существуют и относятся к проверяемому отчетному периоду;
- отражены в бухгалтерской отчетности в полном объеме;
- правильно оценены в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности и отражены в соответствующем отчетном периоде,
- документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц;
- правильно объединены в группы однородных объектов, отражены в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями законодательства Республики Узбекистана и раскрыты в бухгалтерской отчетности с достаточной степенью детализации.

Н ходе проведения проверки операций с нематериальными активами должны быть решены следующие основные задачи:

- 1) проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам;
- 2) проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами;
- 3) проверка организации бухгалтерского учета операций с нематериальными активами:
 - правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов;
 - обоснованности определения срока полезного использования нематериальных активов;
 - правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам;
 - своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению,

выбытию, предоставлению и получению прав на нематериальные активы;

4) проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности; .

5) проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами:

- правильности расчетов по НДС;
- правильности расчетов по налогу на прибыль;
- правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц. В качестве источников информации при проверке операций с нематериальными активами используются:

- данные учетной политики организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения;

- документы, подтверждающие права на объекты нематериальных активов, договоры об уступке исключительных прав; лицензионные и авторские договоры; договоры о передаче ноу-хау; договоры о выполнении НИОКР; договоры на создание произведений; охранные и регистрационные документы; учредительные документы; договоры продажи предприятия и пр.;

- первичная документация по учету операций с нематериальными активами — карточка учета нематериальных активов; акт о приеме-передаче нематериальных активов; акт на внутреннее перемещение нематериальных активов; акт о списании нематериальных активов; опись карточек учета нематериальных активов и др.

- первичная документация по оформлению данных инвентаризации нематериальных активов и результатов ее проведения инвентаризационные описи; сличительные ведомости; приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса нематериальных активов; приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии и др.;

- регистры синтетического и аналитического учета;
- бухгалтерская отчетность организации;
- другие документы, справки, расчеты и т.д.

2. Программа аудиторской проверки учета нематериальных активов

Разработка программы аудита учета нематериальных активов основывается на предварительных данных об аудируемом субъекте. При их подготовке аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, которые позволяют считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Для оценки неотъемлемого риска при аудите операций с нематериальными активами аудитору необходимо принимать во внимание факторы, непосредственно воздействующие

на форму использования, организацию учета и контроля нематериальных активов (НМА) в организации.

Общий план и программа аудита учета нематериальных активов могут быть дополнены. Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и эффективного подхода к своей работе.

В программу аудита нематериальных активов можно включить следующие аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:

- Тестирование системы внутреннего контроля НМА.
- Тестирование системы бухгалтерского учета НМА.
- Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях налогового учета.
- Анализ рабочего плана счетов НМА.
- Проверка тождественности показателей НМА в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.

- Расчет объема и построение выборки

2. Процедуры по существу:

- Инвентаризация НМА.
- Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия НМА.
- Проверка соответствия НМА критериям активов.
- Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления НМА учетной политике и законодательству.
- Проверка правильности учета и начисления амортизации НМА и соответствия учетной политике.
- Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду.
- Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых НМА данным учета.
- Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.
- Предварительный перечень ошибок и замечаний.
- Сводка методических (систематических) нарушений.
- Анализ результатов выборочной проверки
- Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.

- Выводы по разделу аудита.

Для получения достаточных доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целом и по операциям с нематериальными активами, в частности, аудитор проводит тестирование средств внутреннего контроля.

3. Методика проверки учета операций с нематериальными активами

Проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам. В процессе проверки аудитором проверяются документы, подтверждающие существование каждого объекта нематериальных активов и документы, подтверждающие исключительное право у аудируемого лица на каждый из этих объектов. Аудитору также надлежит убедиться в намерении руководства организации использовать данные объекты в производственных или управленческих целях в течение срока, превышающего 12 месяцев. Аудитору также необходимо получить достаточные доказательства, подтверждающие законность совершения сделок с объектами нематериальных активов. Для этого он проводит проверку каждого документа на возможные ошибки, содержащиеся в них, и осуществляет сопоставление данных, содержащихся в документах, подтверждающих существование нематериальных активов с данными документов, подтверждающих права аудируемого лица на конкретный объект нематериальных активов, и данными платежных документов по таким показателям:

- наименование нематериального актива;
- наименование охранного документа;
- территория действия охранного документа;
- срок окончания действия охранного документа;
- объем прав, устанавливаемых охранным документом.
- наименование объекта, указанного в документе, подтверждающем права на нематериальные активы;
- дата подписания конкретного договора;
- дата регистрации договора;
- дата платежного документа;
- соответствие наименования сторон договора.

Если проверка операций с нематериальными активами проводится у данного аудируемого лица не в первый раз, то по рабочим документам предыдущего проверяемого периода аудитору необходимо убедиться в том, что срок действия прав на объекты нематериальных активов по конкретному охранному документу не истек.

Проверка правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов и отражения их результатов в бухгалтерском учете. Информационными источниками проверки служат:

- приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации и о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;
- инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости;
- протоколы заседания инвентаризационной комиссии;
- решения руководства организации по утверждению результатов инвентаризации;
- регистры бухгалтерского учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;
- контрольные подсчеты аудитора.

В большинстве случаев при проведении инвентаризации нематериальных активов аудиторы не присутствуют, поэтому в ходе проведения этой процедуры необходимо полностью просмотреть все организационно-распорядительные и первичные документы, связанные с инвентаризацией нематериальных активов, и осуществить их проверку по формальным признакам.

Проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами. Первичные документы по учету операций, связанных с поступлением объектов нематериальных активов, должны фиксировать факт их существования, поступления в организацию и принятия к бухгалтерскому учету, поэтому для достижения указанной цели аудитором просматриваются полностью и сравниваются необходимые первичные документы (карточки учета нематериальных активов, акты о приеме-передаче нематериальных активов и т.п.). Кроме того, аудитором проводится пересчет числовых данных первичных документов и устанавливаются возможные ошибки в их оформлении (формальные, арифметические, хронологические, ошибки в оценке и т.п.).

Аудитором может быть проведен опрос работников бухгалтерского аппарата для определения сроков и способов обработки первичных учетных документов по учету операций с нематериальными активами. Также аудитору целесообразно провести сравнение даты оформления первичных документов по учету нематериальных активов и даты их фактического принятия к бухгалтерскому учету или списания с баланса организации.

Проверка правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов и определения их сроков полезного использования. Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что первоначальная стоимость нематериальных активов,

поступивших в организацию, сформирована в соответствии с требованиями НСБУ и утвержденными в учетной политике аудируемого лица.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериального актива зависит от способа его поступления в организацию.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал, необходимо обратить внимание на наличие в учредительных документах аудируемого лица записи о возможности формирования уставного капитала не денежными средствами (в том числе и путем передачи исключительных прав на объекты нематериальных активов). Кроме того, аудитору необходимо проверить, привлекался ли независимый эксперт (оценщик) для оценки таких вкладов или нет. Проверка осуществляется путем сопоставления стоимости объекта нематериальных активов с его стоимостью, указанной в акте о согласовании цены учредителями (участниками, акционерами).

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных безвозмездно, аудитору следует при помощи инструмента встречного контроля установить, не были ли нарушены права добровольных инвесторов, а также выяснить посредством проверки документов и проведения опросов главного бухгалтера, какие методы определения рыночных цен по данной операции были использованы аудируемым лицом.

При проведении данной процедуры внимание аудитора должно быть обращено на правовое оформление и порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных в организации.

- При проверке формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных за плату, аудитору необходимо обратить внимание на состав фактических расходов, которые были включены в стоимость его приобретения.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они будут пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы также увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов. Аудитору также следует получить достаточные доказательства того, что при принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету по ним установлены сроки полезного использования, определенные с учетом требований законодательных актов. Для этого аудитору необходимо проанализировать состав нематериальных активов, просмотреть организационно-распорядительные документы,

подтверждающие создание специальной экспертной комиссии, уполномоченной совершать действия по определению сроков полезного использования нематериальных активов, и ознакомиться с решениями, принятыми данной комиссией. Также аудитор должен просмотреть соответствующие вопросу охранные документы, учетную политику организации, приказы руководителя организации по установлению сроков полезного использования конкретных объектов нематериальных активов. Затем данные из указанных документов сравниваются с данными, отраженными в актах приема-передачи нематериальных активов карточках их учета.

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по поступлению нематериальных активов. По данным регистров синтетического учета проверяется правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. Затем путем взаимного контроля корреспондирующих счетов осуществляется проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с формированием первоначальной стоимости нематериальных активов.

Для определения правильности оприходования объектов нематериальных активов взаимный контроль проводится в разрезе корреспонденции. Проверка полноты и своевременности отражения в учете поступивших в организацию нематериальных активов может также проводиться и путем сопоставления наименования и числа оприходованных объектов с аналитическими данными контрагентов.

Проверка правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам. Аудитору необходимо установить, осуществляется ли в проверяемой организации расчет амортизационных отчислений по нематериальным активам в соответствии с принятыми и утвержденными в учетной политике для однородных групп нематериальных активов способами начисления амортизации с использованием методики расчета амортизационных отчислений, установленной в законодательных актах по бухгалтерскому учету.

Проведение проверки осуществляется в следующей последовательности: аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица в целях получения информации о принципах объединения нематериальных активов по однородным группам и об установленных для этих групп способах амортизации. Путем проведения опроса руководящего звена и анализа производственных процессов, осуществляемых в организации, аудитор может получить достаточные доказательства того, что нематериальные активы используются в производственной деятельности аудируемого лица либо для нужд управления. Используя метод прослеживания, аудитор определяет соответствие способов амортизации, утвержденных в учетной политике аудируемого лица,

фактически используемым способам. Затем путем арифметического контроля аудитор проверяет правильность исчисления сумм амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и применяемых для них способов амортизации, а также полистно просматривает бухгалтерские справки-расчеты, сравнивая их данные с данными карточек учета нематериальных активов.

Проверка правильности, полноты и своевременности отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам в бухгалтерском учете осуществляется путем сопоставления суммы начисленной амортизации по счетам. При проверке начисления амортизации основных средств следует проверить, как начисляется амортизация по видам в целях налогообложения в соответствии со ст. 144 НК РУз.

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по выбытию нематериальных активов. В процессе проведения процедуры аудитору необходимо просмотреть необходимые документы и провести опросы уполномоченных лиц для выявления основных причин выбытия нематериальных активов из организации и установления перечня нематериальных активов, принадлежащих организации по состоянию на начало проверяемого периода и выбывших в течение проверяемого периода.

Также аудитору необходимо определить, не утратили ли нематериальные активы, используемые в деятельности аудируемого лица в течение проверяемого периода, способность приносить экономические выгоды, т.е. отвечают ли они идентификационным критериям. Для этого путем проведения опроса руководящего звена, анализа производственных процессов, просмотра и сравнения заключенных договоров на передачу исключительных (неисключительных) прав на нематериальные активы аудитор устанавливает факты их использования в производственном либо управленческом процессе, а также факты предоставления прав на их использование третьим лицам.

Аудитору также необходимо проверить правильность учета операций по списанию нематериальных активов путем взаимного контроля по корреспондирующим счетам, а также своевременность списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса организации путем сопоставления даты их выбытия, указанной в регистрах бухгалтерского учета, с датами регистрации договоров соответствующих органах власти по интеллектуальной собственности и датами, указанными в первичных учетных документах.

Проверка полноты раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Для этого аудитор путем изучения и анализа бухгалтерской отчетности определяет, отражена ли в ней первоначальная стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного года, сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и

прироста нематериальных активов и иные случаи их движения. Кроме того, аудитор проверяет, соответствуют ли данные бухгалтерского учета по нематериальным активам данным бухгалтерского баланса и раскрыта ли существенная информация о них в пояснительной записке:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о доходах и расходах, связанных с использованием объектов нематериальных активов;
- о доходах и расходах, связанных с получением и предоставлением прав на объекты нематериальных активов;
- о прекращенных операциях с объектами нематериальных активов;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, связанных с объектами нематериальных активов.

11.2. Аудит учета нематериальных активов. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1.Исходные данные. При аудите финансовой отчетности ОАО «Зенит» установлено, что 15.04.2013 отчетного года были оформлены документально опытно-конструкторские работы по усовершенствованию процесса технологии изготовления мебели, которые не дали положительных результатов, в качестве нематериальных активов в сумме 90 тыс. сум. отражены так:

Дт сч 0400 «Нематериальные активы»

Кт сч 9410 «Расходы периода»

За проверяемый период начислена амортизация исходя из срока использования 10 лет, в том числе за 2013 г. в сумме 675 000 сум. Суммы начисленной амортизации включены в состав расходов в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.
2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.
3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

2.Исходные данные. В июле 2013 отчетного года сотрудники ОАО «Шарк» разработали фирменный знак, стоимость которого оценена в 120 тыс. сум. В бухгалтерском учете фирменный знак принят 17.07.2013 в качестве нематериального актива, с начислением амортизации из расчета 10 лет, способом отражения на счетах бухгалтерского учета по кредиту счета 0400 «Нематериальные активы». В проверяемом периоде начислено амортизации 5 тыс. сум. в бухгалтерском и налоговом учете.

В качестве подтверждения наличия фирменного знака персоналом было предоставлено его изображение, утвержденное руководителем ОАО «Зенит», а также приказ

о размещении фирменного знака на всей выпускаемой продукции (при размещении рекламы). Расходы подтверждены

на сумму 6 тыс. сум., по другим суммам дано разъяснение, что это потенциальные доходы, ожидаемые в связи с использованием фирменного знака.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

3.Исходные данные. Торговая организация приобрела лицензии на 1 год

- на автомобильные перевозки - стоимостью 20000 сум;
- на торговлю винно-водочными изделиями - 45000 сум;
- на торговлю табачными изделиями - 30000 сум.

Указанные виды лицензий в организации включены в состав нематериальных активов и учитываются на счете 0410 «Нематериальные активы» с ежемесячным списанием по 1/12 стоимости на счет 0510 «Амортизация нематериальных активов».

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

4.Исходные данные. Организация купила у физического лица приватизированную квартиру и поставила на учет как нематериальный актив на счет 0490 «Нематериальные активы». За услуги нотариальной конторе по оформлению договора купли-продажи уплачено наличными 52 100 сум. Расчет с продавцом был произведен с расчетного счета организации на лицевой счет продавца в Халкбанке в сумме 11 000 000 сум, за эту операцию Халкбанку уплачено организацией 78 000 сум.

Уплаченные нотариальной конторе и Халкбанку суммы (130 100 сум) списаны организацией на затраты как оплата услуг сторонних организаций.

В учете сделаны следующие записи:

Оплачены услуги нотариальной конторы

Дт сч 2010 – «Основное производство» 52 100

Кт сч 5010 – «Денежные средства в национальной валюте» 52 100 сум

На стоимость покупки

Дт сч 0490 – «Прочие нематериальные активы» 11 000 000 сум

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 11 000 000 сум

Оплачены услуги банка

Дт сч 2010 – «Основное производство» 78 000 сум

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 78 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

5.Исходные данные. Организация А, являясь одним из учредителей организации Б, регистрируемой в форме общества с ограниченной ответственностью, осуществляет свой

вклад в уставный капитал этой организации лицензией на производство продукции с исключительной передачей права производства товара организации Б. Стоимость лицензии на балансе организации А - 20000 сум, начисленная амортизация к моменту осуществления долгосрочных финансовых вложений - 20%.

Согласованная между учредителями стоимость принимаемой в качестве вклада в уставный капитал лицензии – 3 500 000 сум В учете хозяйственная операция отражена записями. В организации А:

Дт сч 9220 – «Выбытие прочих активов» 2 000 000 сум
Кт сч 0470 – «Авторские права» 2 000 000 сум;
Дт сч 0570 – «Амортизация авторских прав» 400 000 сум
Кт сч 9220 – «Выбытие прочих активов» 400 000 сум;
Дт сч 0610 – «Ценные бумаги» 3 500 000 сум
Кт сч 9220 – «Выбытие прочих активов» 3 500 000 сум;
Дт сч 9220 – «Выбытие прочих активов» 1 900 000 сум
Кт сч 9390 – «Прочие операционные доходы» 1 900 000 сум

В организации Б:

Дт сч 0410 – «Патенты, лицензии и ноу-хау» 3 500 000 сум
Кт сч 9390 – «Прочие операционные доходы» 3 500 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

6. Исходные данные. Организация приобрела программные продукты стоимостью 246 000 сум, включая НДС.

Затраты за услуги, связанные с консультированием по вопросам использования программных продуктов, оплаченные фирме - производителю программного обеспечения, составляют 36 000 сум, в том числе НДС. В учете организации сделаны следующие записи, связанные с покупкой и постановкой на учет программных продуктов:

На оплату программных продуктов;
Дт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 240 000 сум
Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 240 000 сум
На приобретение программных продуктов
Дт сч 0830 – «Приобретение нематериальных активов» 200 000 сум
Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 200 000 сум
На сумму НДС
Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 40 000 сум
Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 40 000 сум
На сумму услуг по консультированию
Дт сч 9420 – «Административные расходы» 30 000 сум
Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 30 000 сум
На сумму НДС
Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 6 000 сум
Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6 000 сум
Оприходование программного обеспечения
Дт сч 0430 – «Программное обеспечение» 200 000 сум
Кт сч 0830 – «Приобретение нематериальных активов» 200 000 сум

На оплату услуг за консультации

Дт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 36 000 сум

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 36 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

7. Исходные данные. Организация разрабатывает товарный знак. Стоимость услуг рекламного агентства по разработке товарного знака составила 100 000 сум, НДС - 20 000 сум Сбор за регистрацию товарного знака составил 18 000 сум В учетных регистрах произведены следующие записи:

Дт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 120 000

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 120 000 сум;

Дт сч 0820 – «Приобретение основных средств» 100 000

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 100 000 сум;

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 20 000 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 20 000 сум;

Дт сч 6990 – «Прочие обязательства» 18 000 сум

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 18 000 сум;

Дт сч 9420 – «Административные расходы» 18 000 сум

Кт сч 6990 – «Прочие обязательства» 18 000 сум;

Дт сч 0420 – «Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы» 100 000 сум,

Кт сч 0820 – «Приобретение основных средств» 100 000 сум;

Дт сч 6410 – «Задолженность по платежам в бюджет» 20 000 сум

Кт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 20 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

8. Исходные данные. Организация переуступает право пользования своим товарным знаком другой организации сроком на 5 лет за 1 500 000 сум, НДС - 300 000 сум (Сам товарный знак с баланса организации не списывается.) В бухгалтерском учете данная операция отражена записями:

Дт сч 5110 – «Расчетный счет» 1 500 000 сум

Кт сч 9320 – «Прибыль от выбытия прочих активов» 1 500 000 сум

Дт сч 5110 – «Расчетный счет» 300 000 сум

Кт сч 6410 – «Задолженность по платежам в бюджет» 300 000 сум

Требуется:

1. Проверить правильно ли отражен бухгалтерском учете выше изложенная ситуация?
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

11.2. Аудит учета нематериальных активов. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

СЦЕНАРИЙ 1: ОАО «Центр Плаза»

С 20 февраля по 5 апреля 2012 проводился аудит бухгалтерской отчетности ОАО «Центр Плаза», выручка которого за 2011 год составила 245 млн. сум., убыток за 2011 год составил 27 млн.сум., валюта баланса 1 892 млн.сум.

Уровень существенности установлен в размере 3% от выручки и 5% от валюты баланса.

Основным видом деятельности ОАО «Центр Плаза» является сдача площадей торгового центра в аренду торговым и иным компаниям. Заключение договоров аренды с арендаторами производят менеджеры по продажам ОАО «Центр Плаза».

Убыток от деятельности ОАО «Центр Плаза» в 2011 году связан с тем, что центр только введен в эксплуатацию (принят к учету) в феврале 2011 года и еще не на все торговые площади найдены арендаторы (около 30% площадей еще свободны). Рядом находятся еще 2 крупных торговых центра.

В июне 2011 года был произведен ремонт крыши торгового центра на сумму 30 млн. сум. (+20% НДС), так как после сильного дождя была протечка. Расходы на ремонт также повлияли на формирование убытка.

ОАО «Центр Плаза» оплатило расходы на асфальтирование пешеходной дорожки в сумме 8,2 млн. сум от автобусной остановки до входа в торговый центр. Стоимость расходов на асфальтирование отнесена в состав основных средств.

В соответствии с учетной политикой ОАО «Центр Плаза» амортизация здания торгового центра начисляется линейным способом из расчета срока эксплуатации объекта в 50 лет. Фактическая стоимость расходов на строительство торгового центра составила 970 млн. рублей. По данным независимого оценщика (здание центра оценивалось, так как заложено в обеспечение банковского кредита на строительство) рыночная стоимость здания центра на 23 декабря 2011 года составляет 1 150 млн. сум. Амортизация за 2011 год начислена за 11 месяцев (февраль-декабрь). Переоценка основных средств в соответствии с учетной политикой Общества не производится.

Бухгалтерская отчетность ОАО «Центр Плаза» за 2010 год не аудировалась, валюта бухгалтерского баланса на 31 декабря 2010 года составляла 1 045 млн. сум, убыток от деятельности в 2010 году составил 17,6 млн. сум.

ВОПРОСЫ:

1. Какие основные риски на уровне предпосылок составления отчетности идентифицирует аудитор и какие ответные действия должны быть произведены? (25 баллов)
2. Как могут повлиять на дальнейшие действия аудитора и его мнение в аудиторском заключении выявленные обстоятельства? (10 баллов)
3. Какие корректировки могут потребоваться в связи с отличием РСБУ и МСФО? (15 баллов)

Глоссарий

нематериальные активы	идентифицируемые объекты имущества, не имеющие материально-вещественного содержания, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или реализации товаров, либо для осуществления административных и иных функций в течение длительного срока;
амортизация	систематическое распределение и включение амортизируемой стоимости нематериального актива в себестоимость продукции (работ, услуг) или на расходы периода предприятия в зависимости от назначения в течение его срока полезной службы
амортизируемая стоимость	сумма первоначальной (восстановительной) стоимости актива за минусом предполагаемой (оцененной) ликвидационной стоимости;
срок полезной службы	ожидаемый период времени, на протяжении которого актив будет использоваться предприятием, либо предполагаемое количество (объем) продукции (работ и услуг), которое предприятие ожидает получить от использования этого актива;
первоначальная стоимость	стоимость фактически произведенных затрат (сумма денежных средств или их эквивалентов или текущая стоимость другого возмещения) по созданию (разработке) или приобретению нематериальных активов, включая уплаченные и не возмещаемые налоги (сборы), а также другие затраты, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для использования его по назначению;
ликвидационная стоимость	предполагаемая (оцененная) стоимость актива, которую ожидают получить за актив при ликвидации актива в конце его полезного срока службы за минусом ожидаемых затрат по его выбытию;
текущая стоимость	стоимость нематериальных активов по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами;
остаточная (балансовая) стоимость	величина, по которой нематериальный актив отражается в финансовой отчетности (бухгалтерском балансе), определяемая как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации;
активный рынок	рынок, где объекты купли-продажи являются однородными (одинаковыми) и в любое время можно найти заинтересованных продавцов и покупателей, желающих совершить сделку, а также где информация о ценах является публичной (общедоступной);
исключительное право	это имущественное право, которое может быть передано третьему лицу только правообладателем или с его согласия в порядке, установленном законодательством.

11.3. Аудит товарно-материальных запасов

План:

- 1. Цель проверки и источники информации**
- 2. Программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов**
- 3. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов**

1. Цель проверки и источники информации

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам и соответствии с действующими нормативными актами Республики Узбекистана.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

- доверенность (ф. № М-2 и № М-2а) — применяется для оформления права лица выполнять функции доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;
- приходный ордер (ф. № М-4) — используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;
- акт о приемке материалов (ф. № М-7) — для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;
- лимитно-заборная карта (ф. № М-8) — применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;
- требование-накладная (ф. № М-11) — используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами;
- накладная на отпуск, материалов на сторону (ф. № М-15) — применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;

- карточка учета материалов (ф. № М-17) - предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;
- акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений — применяется для оформления оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела II «Текущие активы» актива баланса (ф. 1) и по таким бухгалтерским регистрам, как главная книга, журналы-ордера № 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

2. Программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов

В программу аудиторской проверки учета материально-производственных запасов следует включить следующие аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:
 - Тестирование системы внутреннего контроля. МПЗ.
 - Тестирование системы бухгалтерского учета. МПЗ.
 - Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета МПЗ.
 - Анализ учетной политики в целях налогового учета.
 - Анализ рабочего плана счетов
 - Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.
 - Расчет объема и построение выборки
2. Процедуры по существу:
 - Инвентаризация МПЗ.
 - Проверка договоров по МПЗ.
 - Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия МПЗ.
 - Проверка правильности квалификации МПЗ в отчетности, как сырье и материалы, готовая продукция, товары для перепродажи.
 - Проверка правильности оценки в учете и отчетности стоимости МПЗ.
 - Проверка соответствия оценки МПЗ при их списании (на производство или продажу) принятой учетной политике.

- Проверка списания с баланса предприятия запасов, утративших потребительские свойства в результате порчи.
- Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду.
- Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых МПЗ по первичным документам данным учета.
- Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.
- Предварительный перечень ошибок и замечаний.
- Сводка методических (систематических) нарушений.
- Анализ результатов выборочной проверки
- Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.
- Выводы по разделу аудита.

3. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов

Прежде всего необходимо проверить положения учетной политики по учету материально-производственных запасов (МПЗ), которые отражены в документе «Учетная политика». При этом особое внимание следует обратить на следующее:

- как учитываются материальные ценности — по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам;
- какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства;
- какой метод применяется для учета движения материальных ценностей на складах.

Основные элементы учетной политики, относящиеся к организации учета материально-производстве иных запасов, приведены в табл.10

Таблица 10

Элементы учетной политики предприятия, связанные с учетом товарно-материальных ценностей

№ п/п	Элементы учетной политики предприятия	Вариант выбора
1	Форма бухгалтерского учета	– Упрощенная, – Мемориально-ордерная, – Журнально-ордерная, – Автоматизированная

2	Способ оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии	– По себестоимости каждой единицы запасов – По средней себестоимости – По себестоимости первых по времени закупок (ФИФО)
3	Приобретение материальных ценностей	– С использованием разных счетов – С использованием только счета «материалы»
4	Оценка материалов в текущем учете	По фактической себестоимости

Уточнив соответствие положений учетной политики, можно приступить к проверке соответствующих комплексов задач по учету материальных ценностей. К таким комплексам относятся:

- учет поступления материальных ценностей;
- аналитический учет движения материальных ценностей на складах предприятия;
- учет использования материальных ценностей по направлениям затрат списания недостач, потерь и хищений материальных ценностей;

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных ценностей применяют различные методы получения аудиторских доказательств.

Так, для уточнения фактического наличия товарно-материальных ценностей можно использовать наблюдение (обычно процесса проведения инвентаризации). В ходе аудиторской проверки аудиторы могут в необходимых случаях сами провести инвентаризацию.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их значением, отраженным в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно используется пересчет данных.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета МПЗ проверяют с помощью процедуры подтверждения.

Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению МПЗ проводят путем использования процедуры инспектирования.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета МПЗ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Для уточнения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования МПЗ, полноты и своевременности ил отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется процедура инспектирования.

Операции, отраженные в первичных документах, в журналах-ордерах, ведомостях, главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяются с помощью инспектирования. Особое внимание здесь следует обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учета.

При сопоставлении наличия товарно-материальных ценностей и разные периоды, данных отчета о движении материально-производственных запасов с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды можно применить аналитические процедуры.

Проверяя учет поступления материалов, прежде всего уточняют, какой вариант применяет проверяемый субъект: с использованием счетов 1510 и 1610 или без него. Далее контролируют правильность оформления первичных документов на поступление материалов, их оценку, ведение аналитического учета (по номенклатурным номерам, артикулам и др.). Одновременно устанавливают, как был выделен НДС, отнесен на отдельный счет и списан в дальнейшем на счет 6410.

Аудитор также проверяет, как ведется учет по неотфактурованным поставкам и материалам, которые оплачены, но на склад не поступили (материалы в пути). По операциям поступления материалов аудитор проверяет и операции по приобретению материалов, полученных в порядке обмена (бартера), поступивших безвозмездно и др.

При проверке организации учета движения материальных ценностей на складах прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Важно ознакомиться с организацией складского учета материалов и как ведется контроль операций, выполняемых на складе, со стороны бухгалтерии. Предприятия применяют преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документационный, бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей в размере номенклатурных номеров по группам материалов. В этом случае аудитор просматриваем эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль —

операция весьма трудоемкая.

Третий метод — наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании персональных компьютеров (ПК). В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на ПК, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

Особое внимание должно быть уделено проверке операций по отпуску материальных ценностей в производство. Для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов оценки: по себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО).

Первый метод предусматривает списание каждой единицы материалов по цене приобретения или по себестоимости единицы запасов. Он применяется, если номенклатура материальных ценностей небольшая. Второй метод (оценка по средней себестоимости) наиболее распространен. При его применении важно правильно устанавливать средние цены.

Метод ФИФО оценки запасов основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения.

В каждом методе применяются свои алгоритмы расчета проверки, которые и использует аудитор. Здесь, безусловно, неоценимую помощь аудитору может оказать применение персональных компьютеров для выполнения трудоемких расчетов.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств (землетрясений, наводнений, пожара) или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Списание сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами. Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти данные проверяются по данным учетных регистров и главной книги.

Кроме того, аудитор проверяет сводные данные по инвентаризации товарно-материальных ценностей и переоценке материалов в части их отражения в балансе.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы организации учета материальных ценностей и дать рекомендации по ее рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов нацелен на выявление соответствия запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на 1 сум изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета производственных запасов можно предложить использование ПК применение наиболее эффективных методов учета и оценки запасов, организации движения материальных ценностей на складах.

11.3. Аудит товарно-материальных запасов. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1.Исходные данные Вы располагаете следующей информацией по ООО «Чинор»: аудиту подлежат материально-производственные запасы, общий объем проверяемой совокупности составляет 500 тыс. сум., уровень существенности — 10 тыс. сум., номера документов — с 50-го по 1050-й, система внутреннего контроля эффективна, в бухгалтерском учете по данным предыдущих проверок нет существенных искажений.

Требуется:

1. Постройте выборку, указав первые семь элементов методом случайного отбора (используя таблицу случайных чисел и соответствующий коэффициент проверки).
2. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
3. Действия аудитора в таких ситуациях?
4. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита
5. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2.Исходные данные Вы располагаете следующей информацией по ООО «Чинор»: аудиту подлежат материально-производственные запасы, общий объем проверяемой совокупности составляет 500 тыс. сум., уровень существенности — 10 тыс. сум., номера документов — с 50 по 1050, система

внутреннего контроля эффективна, в бухгалтерском учете по данным предыдущих проверок были выявлены существенные искажения.

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита
4. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

3.Исходные данные.

1. «Магнат» имеет лицензию на производство мебели.
2. Порядок исполнения договоров соответствует законодательству РУз..
3. Организация в установленные сроки предоставляет бухгалтерскую, статистическую и налоговую отчетность.
4. Службы внутреннего аудита нет. Имеется инвентаризационная комиссия, но годовой отчет составляется без предварительной инвентаризации имущества и обязательств.
5. Работники предприятия компетентны и соответствуют выполняемым функциям. Имеются должностные инструкции. Приказом руководителя установлен список материально ответственных лиц, с ними заключены договоры о полной материальной ответственности.
6. В процессе исследования структуры организации выявлено, что:
 - кассир отвечает за сохранность полученных денежных средств и их учет;
 - другой сотрудник одновременно отвечает за выплату наличных сумм и отражение этих операций на счетах учета кредиторской задолженности.
7. Учет поступления и движения материальных ценностей ведется в натуральных измерителях.
8. Для хранения ТМЦ используются специальные помещения и склады.
9. Ведение первичного учета осуществляется по унифицированным формам.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную их передачу, за достоверность содержащихся в документах данных возложена на лиц, создавших и подписавших эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию осуществляет главный бухгалтер.

Бухгалтерские документы хранятся в несгораемых сейфах. Приняты соответствующие меры для предотвращения несанкционированного доступа к офису, бухгалтерской документации, компьютерам. Имеется охрана и система защиты от пожара.

10. При исследовании правильности оформления первичных документов было обнаружено, что работниками в документах изменялись суммы без проставления своих подписей; в счетах допускались ошибки в количествах; нарушались сроки предоставления отчетов материально ответственными лицами, а к отчетам иногда прилагались документы с нарушением порядка установленной нумерации.

11. Рекомендации по улучшению ряда важнейших участков системы внутреннего контроля были полностью проигнорированы клиентом, без какой-либо на это причины.

Требуется:

1. Для получения необходимой информации о структуре системы внутреннего контроля ООО «Магнат» и его слабых сторонах заполнить рабочий документ аудита «Оценка внутреннего контроля»,

где сформулированы вопросы о состоянии контрольной среды и основные направления контроля (табл. 3.1).

2. Составить отчет аудитора.

3. Исследуя перечень организации систем внутреннего контроля, указать в отчете аудитора, как они влияют на обеспечение сохранности активов, точность учетной и отчетной информации.

Таблица 1.

.Вопросник для оценки и системы внутреннего контроля

№ п/п	Проверяемые вопросы	Примечания
1. Среда контроля		
1	Имеется ли четкая структура управления предприятием?	
2	Четко ли продумано разделение обязанностей, взаимосвязи и процедуры контроля с учетом квалификации и опыта специалистов?	
3	Имеются ли должностные инструкции?	
4	Надежен ли учет финансовых и материальных ресурсов, не допускаются ли расточительство и хищения?	
5	Соблюдается ли хозяйственное законодательство?	
6	Имеется ли отдел внутреннего аудита?	
7	Создана ли ревизионная комиссия или постоянно действующие инвентаризационные комиссии?	
8	Кадровая политика. Имеются ли компетентные специалисты?	
2. Система бухгалтерского учета		
9	Разработана ли учетная политика организации, ее организационно-технические и методологические аспекты?	
10	Организационная структура бухгалтерии.	
11	Распределены ли обязанности и полномочия между исполнителями?	
12	Соблюдается ли порядок оформления первичных документов?	
13	Организован ли документооборот?	

14	Система бухгалтерских записей. Определен ли порядок отражения данных в регистрах бухгалтерского учета?	
15	Процесс подготовки бухгалтерской отчетности. Составляется ли промежуточная бухгалтерская отчетность? Качество бухгалтерской отчетности. Соблюдается ли график предоставления отчетности?	
3. Средства контроля		
16	Достаточно ли четкое разделение функций управления и учета активов?	
17	Авторизация (то есть разрешенность) операций.	
18	Насколько полно и своевременно оформляются документы и отражаются в учете совершенные операции?	
19	Обеспечена ли сохранность активов и бухгалтерских записей (специальные помещения, сейфы, охрана)?	
20	Осуществляет ли руководство организации проверки систем внутреннего контроля?	

4. Исходные данные.

На ООО «Магнат» созданы условия, обеспечивающие сохранность материально-производственных запасов. Функции контроля сохранности, полноты и своевременности оприходования осуществляет кладовщик. На предприятии осуществляется контроль за обоснованностью норм расхода материалов на производство, проверяется целесообразность расходования материалов, в случае перерасхода сырья выявляются виновные лица. Также на ООО «Магнат» сличаются первичные данные о расходе материально-производственных запасов с данными отчетов о движении. Инвентаризация проводится один раз в год перед составлением годовой отчетности.

Классификация материально-производственных запасов на группы на предприятии не произведена, схем отражения на счетах движения материально-производственных запасов не имеется. График документооборота отсутствует. Однако на ООО «Магнат» организован эффективный аналитический учет материально-производственных запасов/ведутся карточки складского учета. В расчетно-платежных документах НДС выделяется отдельной строкой. На материально-производственные запасы, пришедшие в негодность, составляются акты на списание. Данные аналитического и синтетического учета материальнопроизводственных запасов сверяются ежеквартально.

Требуется:

1. Провести оценку контроля сохранности и учета производственных запасов (табл. 1).
2. По полученным результатам составить программу аудиторской проверки сохранности и учета производственных запасов.

Анкета тестов проверки состояния внутреннего контроля и системы учета материально-производственных запасов (МПЗ)

Таблица 1.

Таблица 1.					
№ п/п	Содержание вопроса или объект исследования	Ответы			Пр име* ча
		Нет	д*	Нет ответа	
А. Внутренний контроль					
1.	Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность МПЗ?				
2.	Кто осуществляет функции контроля сохранности и использования МПЗ?				

3.	Проводятся ли инвентаризация МПЗ, когда и сколько раз?				
4.	Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования МПЗ?				
5.	Осуществляется ли контроль за обоснованностью норм расхода материалов на производство?				
6.	Выявляются ли лица, виновные в перерасходе сырья и материалов?				
7.	Сличаются ли первичные данные о расходе МПЗ с данными отчетов о их движении, производственных отчетов?				
8.	Проверяется ли законность и целесообразность расходования МПЗ?				

№ п/п	Содержание вопроса или объект исследования	Ответы			Приме чания
		Нет	Да	Нет ответа	
Б. Система учета					
1	Произведена ли классификация МПЗ на соответствующие группы?				
2	Выбраны ли методы оценки и учета на счетах МПЗ в учетной политике?				
3	Используется ли расчет среднего процента для списания отклонений от стоимости материалов?				
4	Организован ли эффективный аналитический учет МПЗ, ведутся ли карточки складского учета?				
5	Соблюдается ли график документооборота по учету движения МПЗ?				
6	Выделяется ли НДС отдельной строкой во всех расчетно-платежных документах?				
7	Составляются ли акты на списание МПЗ, пришедшие в негодность?				
8	С какой периодичностью сверяются данные аналитического и синтетического учета МПЗ?				

5.Исходные данные.

а) В сентябре 2012 г. поступили оплаченные материалы. В счетах-фактурах поставщиков было указано:

Дата	Поставщик	Материал, МБП/№ д-та	Цена,	Количество	Стоимость, сум.	НДС,	Общая сумма, сум.
07.09	Оптовая база №2	Плита ДСП, с/ф № 407, шт.	319,72	30	9591,67	1918,33	11 510
12.09	КПО «Автоматика»	Доска обрезная, с/ф № 106,	1656,77	16	26 508,33	5301,67	31 810

20.09	ООО «ЮиК»	Брус осино́вый, с/ф № 374,	3727,78	15	55 916,67	11 183,33	67 100
Итого материалы, поступившие и оплаченные в сентябре					92 016,67	18 403,33	110 420
14.09	«Сибтехника*»	Клей, с/ф № 106,	20,205	50	1010,25	202,05	1212,30
26.09	ООО«Авион*»	Фанера, с/ф № 117, шт.	22	348	7656	1531,2	9187,2
28.09	ООО«ЮиК»	Ламинат, с/ф № 392,	52,4	250,5	13 102,08	2620,42	15 722,5
29.09	ООО«Веста*»	Шпот, с/ф №	418,17	30,51	12 758,33	2551,67	15 310
Продолжение							
Дата	Поставщик	Материал, МБП/№ л-та	Цена, руб.	Количество	Стоимость	НДС, руб.	Общая сумма
29.09	З-д «Фрезер»	Шурупы, с/ф № 1115 кг	398,5	11	4383,33	876,67	5260
Итого материалы, поступившие в сентябре, оплаченные в октябре					38 909,99		

Материалы, оплаченные в сентябре, поступили в сентябре 2012 г. По данным счетов-фактур были сделаны проводки (в сентябре):

Дт сч 1010 – «Сырье и материалы» 92 016,67 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 92 016,67 сум

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 18 403,33 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 18 403,33 сум

Дт сч 6410 – «Задолженность по платежам в бюджет» 18 403,33 сум

Кт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 18 403,33 сум

Материалы, поступившие в сентябре, оплачены в октябре 2012 г. В бухгалтерии сделаны проводки:

Дт сч 1010 – «Сырье и материалы» 38 909,99 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 38 909,99 сум

Дт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 7782,01 сум

Кт сч 6010 – «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 7782,01 сум

Дт сч 6410 – «Задолженность по платежам в бюджет» 7782,01 сум

Кт сч 4410 – «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет» 7782,01

б) В соответствии с выписанными требованиями от 20 сентября 2012 г. со склада предприятия были отпущены материалы: на производство продукции — на 2500 сум., на ремонт комнаты отдыха — на 500 сум. Бухгалтерия оформила эти операции следующими проводками:

Дт сч 2010 – «Основное производство» 2500 сум

Кт сч 1010 – «Сырье и материалы» 2500 сум

Дт сч 9420 – «Административные расходы» 500 сум

Кт сч 1010 – «Сырье и материалы» 500 сум

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

3. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

4. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм

действующего законодательства по данному разделу учета.

6.Исходные данные. При аудите финансовой отчетности ОАО «Зенит» установлено, что складской учет материалов, принятых на ответственное хранение, не ведется. При проверке выявлено, что на складе сырья хранится 25 м3 тарной доски на сумму 50 тыс. сум., принятой на ответственное

хранение от лесопильного комбината, так как она не отвечает сертификату качества по условиям договора. Карточки учета тарной доски на складе не ведутся. В бухгалтерском учете ценности не числятся. ОАО «Зенит» выполняет договора по изготовлению оконных рам, дверей из материалов заказчиков. Давальческое сырье (лесоматериалы, стекло) и вспомогательные материалы (гвозди, клей и др.) учитываются в производственных цехах бригадами, в бухгалтерском учете не отражаются. Лесоматериалы от постоянных поставщиков принимают в заготовительные цеха транзитом, минуя центральный склад. В бухгалтерии они отражаются корреспонденцией:

Дт сч 2010 – «Основное производство»

Кт сч 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

В феврале 2009 г. были получены от акционера ООО «Чинор» безвозмездно лакокрасочные материалы по цене в соответствии с данными его учета на общую сумму 10 тыс. сум., которые были полностью израсходованы при изготовлении мебели в марте 2009 г. В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи. Поступление:

Дт сч 1010 «Сырье и материалы» 10 000 сум

Кт сч 6230 «Прочие отсроченные доходы» 10 000 сум.

Использование:

Дт сч 2010 «Основное производство» 10 000 сум

Кт сч 1010 «Сырье и материалы» 10 000 сум.

Других проводок по данной операции не было. Расходы учтены в целях налогообложения.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения хозяйственных операций.

7.Исходные данные. При аудите финансовой отчетности ЗАО «Заковат аудиторы проверили правильность отражения результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета. Установлено следующее: в ноябре отчетного года проведена инвентаризация на складе № 3. Основание — приказ директора от 03.11.2009 № 189, отчетного года, сроки проведения — с 10.11.2009 по 21.11.2009, причина — смена материально ответственного лица.

Состав инвентаризационной комиссии: заместитель директора по финансовым вопросам А.М. Сафаров, товаровед О.П. Тулегенова, кладовщик склада № 3 Р.Л. Эргашева.

Информация о данных, полученных при проведении инвентаризации, представлена в сличительной ведомости (табл. 2).

Решение инвентаризационной комиссии:

1) выявленную недостачу бумаги в рулонах перекрыть излишками бумаги в пачках;

2) выявленную недостачу блокнотов перекрыть папками-накопителями;

3) признать недостачу ручек, степлеров.

Результат инвентаризации: излишек (10 тыс. сум.) списать на кредит счета 9400 «Счета учета расходов периода», недостачу (31 тыс. сум.) — на дебет счета 9400 «Счета учета расходов периода» (табл. 2).

Фрагмент сличительной ведомости

Таблица 2

Наименование	Единица измерения	Цена	Фактически		По данным учета	
			Кол-во	сумма	Кол-во	сумма
Бумага	пачка	15000	0	50000	8	120000
Бумага	рулон	10000	8	80000	10	100000
Папка-накопитель	шт.	5000	10	50000	15	75000
Блокноты	шт.	2000	15	30000	10	20000
Ручки	шт.	3000	20	60000	22	66000
Степлер	шт.	10000	5	50000	6	60000
Карандаши	шт.	1000	20	20000	20	20000
Итого				440000		461000

Других документов по данной инвентаризации не представлено. Результаты инвентаризации отражены в учете в декабре отчетного года, учтены в затратах в целях налогообложения.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

11.3. Аудит товарно-материальных запасов. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

13: Inventory

Topic List

The inventory count

Cut-off

Valuation

In practice, inventory is a very important audit area. For manufacturing businesses, it is often the largest item on the statement of financial position, and is usually material.

Inventory can be a difficult area to audit. It often comprises lots of small items, which can make it time consuming to audit. There are three key areas: the inventory count (existence), cut-off (completeness) and valuation.

The inventory
count

Cut-off

Valuation

Sources of rules on inventories

- IAS 2 *Inventories* (lower of cost and NRV)
- Auditing standards/guidelines re. inventories

Methods of valuation

- First in first out (FIFO)
- Weighted average cost
- Other similar methods

The inventory count

There are various methods:

- Inventory count at the year-end
- Inventory count prior to/after the year-end
- Continuous inventory count

The
auditors'
favourite

Responsibilities in relation to inventories

- **Management:** ensure inventory figure in FS represents inventories that exists/is owned, keep inventory count records.
- **Auditors:** obtain sufficient audit evidence about inventories, and attend inventory count if inventory is material.

Auditors must ensure that all inventory lines are counted annually, the inventory records are adequate and that management investigates all material differences.

Planning inventory count

Gain knowledge (previous year) and discuss major changes with management.

Assess key factors (such as, nature of inventories, high value items, accounting, location, controls).

Plan procedures (time/location of attendance, high value items, any specialist help, third party confirmations required?)

During inventory count

Check **instructions** are followed

Make **test counts** for accuracy

Check procedures for **obsolete** inventories

Confirm **third party** inventories separate

Conclude whether inventory count has been **properly carried out**

Gain overall **impression** of inventories

Review inventory count instructions

Ensure there is provision for:

Organisation of count (supervision, marking of inventories, control during the process, identification of obsolete inventories).

Counting (systematic counting to ensure all inventories are counted, teams of two counters one independent of inventories usually). **Recording** (control over inventory sheets, ink used, signed by counters).

After inventory count

Trace **test count** items to final inventory sheets

All count records **included** in final total?

Confirm **cut-off** using final goods in and out records

Check replies from **third parties**

Confirm **valuation**

The inventory
count

Cut-off

Valuation

It is important that all inventory movements are recorded in the correct period.

Cut-off is critical at the following points in the accounting cycle:

- Point of purchase/receipt of goods
- Raw materials going to production
- Transfer of WIP to finished goods
- Sale/dispatch of finished goods

Purchase invoices should only be recorded as liabilities if goods were received prior to the inventory count.

Invoices for goods despatched after the inventory count should not appear in the income statement in the year.

There are usually fewer problems with sales cut-off than purchase cut-off.

Cut-off procedures at inventory count

Record the relevant movements (last and first goods despatched and received numbers).

Observe whether cut-off procedures are being followed during count.

Discuss procedures with management.

Cut-off procedures at final audit

Match goods received notes with purchase invoices and goods despatched notes with sales invoices and ensure all in the **correct period**. Match materials requisitions with work in progress figures to ensure cut-off correct.

Remember: inventories should be valued at the lower of cost and net realisable value.

Original cost (All types of inventories)

The various methods of valuing inventories were outlined on page 102. The auditors must ensure that the **method is allowed** under law and standards, **consistent**, **calculated correctly**.

Actual costs can be checked by referring to **supplier invoices**.

The auditor should bear in mind the **age** of inventories when considering cost.

Production cost (WIP and FG)

Cost is the cost of purchase + **cost of conversion**

The auditors may be able to use **analytical procedures** to assess the costs of conversion.

Material: check to invoices and price lists.

Labour: check to wage records/time summaries.

Overheads: allocation consistent and based on normal production.

NRV (All types of inventories)

Auditors should compare cost/ NRV. **NRV is likely to be lower** than **cost** where:

- Costs increasing
- Inventories deteriorated
- Inventories obsolete
- Marketing strategy dictates
- Errors made

The auditors should follow up **obsolete items** and **review prices** and strategies.

Глоссарий

товарно-материальные запасы	материальные активы, содержащиеся в целях дальнейшей продажи в ходе нормальной деятельности и находящиеся в процессе производства, а также используемые в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций;
чистая стоимость реализации	текущая стоимость товарно-материальных запасов, за вычетом оцененных затрат по доведению до состояния используемых по назначению и реализации;
текущая стоимость	стоимость товарно-материальных запасов по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами;
прямые затраты	производственные затраты, непосредственно связанные с процессом производства отдельных видов товарно-материальных запасов (оказанием услуг и выполнением работ) и прямо относимые на себестоимость их единицы;
косвенные затраты	производственные затраты, связанные с процессом производства нескольких видов товарно-материальных запасов (оказанием услуг и выполнением работ), которые не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость единицы определенных товарно-материальных запасов, вследствие чего они распределяются между объектами затрат и себестоимостью их единицы расчетным путем;
точка разделения	определенный момент процесса производства, где конкретно идентифицируются отдельные виды продукции при производстве совместно производимой продукции;
тара	материальный объект, представляющий собой изделие, используемое для хранения, упаковки и транспортировки продукции (товаров).

11.4. Аудит учета денежных средств

План:

- 1. Источники информации для проверки**
- 2. Программа аудиторской проверки учета операций по кассе**
- 3. Перечень аудиторских процедур**

1. Источники информации для проверки

Состав первичных кассовых документов, с одной стороны, очень узок — это приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга. С другой стороны, кассовые операции связаны практически со всеми остальными разделами учета, например с продажами, расчетами с подотчетными лицами, с поставщиками и т.д. Следовательно, при проверке необходимо сопоставлять кассовые документы с прочими.

Основными документами, которые необходимо изучить при проверке кассовых операций, являются: кассовая книга; отчеты кассира; приходные кассовые ордера; расходные кассовые ордера; журнал (книга) регистрации приходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации расходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации выданных доверенностей; журнал (книга) регистрации депонентов; журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей; оправдательные документы к кассовым документам; авансовые отчеты.

Многочисленные и разнообразные операции движения денежных средств в кассе предприятия отражаются в следующих регистрах синтетического учета и отчетности:

- главной книге;
- журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства);
- регистрах синтетического учета кассовых операций по счету 5010 и 5020 (при иных формах счетоводства);
- бухгалтерском балансе (ф. № I);
- отчете о денежных потоках (ф. № 4).

2. Программа аудиторской проверки учета операций по кассе

Прежде чем приступить к сплошной проверке кассовых операций, аудитор должен спланировать эту проверку, так как «сплошная» проверка не означает, что один за другим будут просмотрены все кассовые документы. Эти документы могут просматриваться неоднократно, но каждый раз аудитор выполняет совершенно определенную процедуру, направленную на выявление одного из возможных нарушений. Каждая процедура имеет свое назначение, преследует определенную цель, а ее результаты необходимо оформить в виде специальной таблицы (рабочего документа аудитора).

Составлению плана проверки предшествует оценка состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе предприятия.

С помощью специально составленного вопросника аудитор определяет состояние внутреннего контроля, дает предварительную оценку соблюдения на предприятии кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые с точки зрения злоупотреблений места, планирует состав основных контрольных процедур, определяет специфические черты ведения учета кассовых операций на предприятии, описание которых отсутствует в имеющемся у него наборе стандартных процедур.

Признаками отсутствия или недостаточности внутреннего контроля за движением денежных средств в кассе предприятия для аудитора служат:

- отсутствие на предприятии налаженной системы проведения внезапных ревизий кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе;
- отсутствие на предприятии приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок;
- наличие признаков формального проведения ревизий кассы (назначение в комиссии по проведению ревизий постоянно одних и тех же лиц, отсутствие прилагаемых к акту рабочих записей ревизионной комиссии, свидетельствующих о полистном пересчете банкнот, проведение проверок кассы на отчетные даты, когда кассир знает о них и заранее готовится, и др.);
- предоставление права подписи приходных и расходных кассовых ордеров другим лицам помимо главного бухгалтера и руководителя предприятия, не отраженное в распоряжениях руководителя предприятия;
- формальное проведение ревизии кассы при смене (увольнении) кассиров;
- отсутствие в штате кассира и возложение этих функций на счетного работника без письменного распоряжения руководителя предприятия;
- отсутствие договоров с кассиром о полной материальной ответственности;
- отсутствие у кассира навыков подготовки к ревизии кассы, свидетельствующих о том, что такая процедура является для него обычной.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров, поэтому аудитор должен опросить каждого из перечисленных ответственных лиц.

Вопросник аудитора включают следующие вопросы:

- Кому было предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров

в качестве главного бухгалтера;

- Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на приходных и расходных кассовых ордерах в качестве главного бухгалтера;

- Кому предоставлено право подписи расходных кассовых документов в качестве руководителя предприятия;

- Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на расходных кассовых ордерах и оправдательных документах в качестве руководителя предприятий;

- Ведется ли на предприятиях журнал регистрации приходных кассовых ордеров;

- Ведется ли на предприятии журнал регистрации расходных кассовых ордеров;

- В каком размере банком установлен лимит денег в кассе;

- Установлены ли руководителем предприятия сроки внезапной ревизии кассы приказом по предприятию;

- Сменялись ли кассиры на предприятии в проверяемом периоде;

- Была ли проведена ревизия при смене кассиров;

- Назначена ли приказом руководителя предприятия комиссия для проведения ревизии кассы;

- Соблюдались ли установленные сроки внезапных ревизий кассы;

- Заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности;

- Производит ли предприятие реализацию готовой продукции, товаров, услуг населению за наличные;

- Имеются ли на предприятии контрольно-кассовые машины (ККМ);

- Зарегистрированы ли контрольно - кассовые машины и налоговых органах;

- Имеет ли предприятие договор с каким-либо центром технического обслуживания и ремонта контрольно- кассовых машин (ККМ) ;

- Ведется ли на предприятии кассовая книга получают ли сотрудники предприятия деньги от сторонних организаций по доверенности;

- Ведется ли журнал выданных доверенностей;

- Ведется ли журнал регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;

- Имеется ли на предприятии список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, утвержденный приказом по предприятию;

- При выдаче денег на хозяйственные нужды устанавливается ли срок, на который они выдаются;

- Составляет ли кассир реестр депонированных сумм;
- Ведется ли на предприятии журнал учета депонентов;
- На кого возложена обязанность ведения книги регистрации депонентов, картотеки депонентов.

Результаты опроса ответственных лиц могут не совпадать: кассир может не знать, имеется ли на предприятии приказ о внезапных ревизиях кассы, руководитель предприятия — о необходимости заключать договор, о полной материальной ответственности с кассиром. Несовпадения в ответах на поставленные аудитором вопросы также свидетельствуют о слабых сторонах внутреннего контроля.

3. Перечень аудиторских процедур

Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определенный набор контрольных процедур.

Все процедуры построены по единой схеме: наименование, цель процедуры; средства, необходимые для выполнения процедуры; техника исполнения процедуры; оформление результатов.

Возможный набор аудиторских процедур для выявления:

Прямого хищения денежных средств, не замаскированного никакими действиями:
инвентаризация кассовой наличности;

2. Хищения денежных средств, маскируемого расписками должностных лиц, работников бухгалтерии и прочих сотрудников предприятия:

- проверка наличия на приходных и расходных кассовых ордерах подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица;
- проверка наличия на расходных кассовых документах подписей руководителя предприятия или уполномоченного лица;
- проверка наличия на расходных кассовых документах расписок получателей денег;
- устный опрос лиц, получивших деньги по расходным кассовым ордерам, но не подтвердившим этот факт своей распиской;

3. Случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм и, в частности, неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм из банка:

- проверка чековой книжки (книжек) предприятия на полноту;
- проверка полноты оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка по чеку;

3. Случаев неоприходования и присвоения денежных сумм, поступивших от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам:

- проверка своевременности расчетов сотрудников предприятия по командировочным расходам;

- проверка своевременности расчетов сотрудников по средствам, выданным на хозяйственные нужды;

- проверка соответствия приходных кассовых ордеров записям в журнале регистрации приходных кассовых ордеров;

- проверка одновременности оформления кассовых ордеров и движения денег по ним;

4. Случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм от различных юридических лиц по доверенностям:

- проверка журнала (журналов) учета выданных доверенностей;

- проверка правильности оприходования сумм по доверенностям;

5. Излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов;

- проверка полноты первичных приходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

- проверка полноты первичных расходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

- проверка правильности и своевременности гашения приложений;

6. Излишнего списания денег по кассе неправильным подсчетом итогов в кассовых документах и кассовых отчетах:

- проверка совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день;

- проверка итогов кассовых отчетов;

1. Излишнего списания денег по кассе без оснований или по подложным документам:

- проверка совпадения расходных кассовых ордеров с информацией о них, содержащейся в журнале регистрации расходных кассовых ордеров;

- проверка доброкачественности первичных документов;

- проверка обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости;

8. Излишнего списания денег по кассе путем подлога в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний:

- проверка полноты регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей в журнале регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;

- проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета по расчетам с

персоналом;

9. Случаев присвоения сумм, законно начисленных разным лицам и организациям, в частности, депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям:

- проверка соответствия платежных (расчетно-платежных ведомостей) реестрам депонированных сумм;
- проверка полноты и своевременности сдачи в банк депонированных сумм;
- проверка полноты оприходования депонированных сумм на расчетный счет в банке;
- проверка соответствия выписанных расходных кассовых ордеров журналу регистрации депонентов;
- проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета денежных сумм;

10. Случаев присвоения сумм, причитающихся другим предприятиям:

- проверка достоверности доверенностей от других предприятий на получение денег;

11. Случаев нарушений при расчетах суммами наличных денежных средств, превышающими предельную величину, с другими юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица:

- проверка осуществления расчетов наличными деньгами с другими юридическими лицами суммами, превышающими установленную предельную величину;
- проверка соблюдения установленного банком лимита остатка кассы;
- проверка соблюдения предприятием предельных сумм расчетов между юридическими лицами наличными денежными средствами, поступающими в кассу;

12. Случаев нарушений при расчетах с населением наличными денежными средствами за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги с применением контрольно-кассовых машин:

- проверка правильности ведения книг кассира-операциониста;
- проверка полноты оприходования в кассу предприятия выручки контрольно-кассовых машин;
- проверка своевременности постановки на учет контрольно-кассовых машин в налоговом органе;
- проверка своевременности снятия с учета в налоговом органе контрольно-кассовых машин;

13. Некорректного отражения кассовых операций в регистрах синтетического учета:

- проверка соответствия котировки, проставленной на первичных кассовых документах, записям в журнале-ордере № 1 «Касса».

11.4. Аудит учета денежных средств. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Ситуации

1. Исходные данные. В ходе аудита 10 февраля была проведена инвентаризация Главной кассы торговой организации. Старший кассир предъявил комиссии наличные деньги – 12 500 000 сум. По данным кассового отчета числится остаток на начало дня -556 000 сум., приходный кассовый ордер № 151 от 10 февраля на сумму выручки операционной кассы № 1 – 30 000 000 сум., приходный кассовый ордер № 152 на сумму выручки операционной кассы № 2 – 27 000 000 сум., расходный кассовый ордер № 137 от 10 февраля на сданную выручку в банк – 44 800 000 сум.

В объяснительной записке старший кассир показал, что из кассы были выданы деньги взаимозачетно, до заработной платы:

Труновой Т.П. (продавец)	250 000 сум.
Бекинуровой О.Ф. (рабочая)	40 000 сум.
Крохиной С.С.(кассир-операционист)	10 000 сум.

Требуется:

- 1.Выполнить процедуры, связанные с инвентаризацией.
2. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.
3. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.
- 4.Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

2. Исходные данные. Банком установлен лимит остатков наличных денег в кассе, в сумме 1 000 000 сум.

Согласно записям в регистре по счету 5010 «Касса», а также кассовым отчетам остатки денег в проверяемом периоде были следующими (сум.):

На 1 февраля -	150 000
На 18 февраля -	76 000 000
На 1 марта -	2 200 000
На 1 апреля -	2 865 000
На 15 апреля -	1 487 000
На 2 мая -	1 370 000
На 15 мая -	1 370 000
На 5 июня -	47 270 000
На 1 июля -	1 270 000
На 10 июля -	1 680 000
На 1 августа -	1 130 000
На 10 сентября -	1 570 000
На 10 октября -	1 580 000
На 12 декабря -	1 770 000

При проверке соблюдения лимита остатка денег в кассе следует иметь в виду, что для торговой организации установлены сроки выплаты заработной платы 3-го и 17-го числа каждого месяца.

Требуется:

- 1.На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм

действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

3. Исходные данные. Согласно кассовым отчетам и приложенным к ним документам организация производила расчет наличными деньгами со следующими поставщиками:

Дата	г №	Наименование поставщика	Сумма сум	В том числе НДС
11	№	АОЗТ «Арктика»	216000	36000
15.01	57	АОЗТ «Народная компания»	204000	34000
15.01	59	АОЗТ «Арктика»	998000	166400
16.01	65	База снабжения потребкооп-союза	1540000	256700
16.01	66	АОЗТ «Народная компания»	1312000	218700

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

4. Исходные данные. Согласно кассовым отчетам организацией 5 августа получено по чеку № 398017 для выплаты заработной платы работникам 21 000 000 сум., 6 августа выдано по платежной ведомости № 141 – 16 000 000 сум., 7 августа выдано по платежной ведомости №142-38 00000 сум, 8-12 августа выдана заработная плата по расходным кассовым ордерам: Белову Н.Н. -135000 сум., Славинскому Н.Р. - 80000 сум., 13 августа оставшиеся суммы, полученные для выплаты заработной платы, в сумме 900000 сум. сданы в банк.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

5. Исходные данные. Проверяя полноту и своевременность оприходования в кассе денежных средств, полученных с расчетного счета в банке, аудитор выявил, что кассир Петрова Р.Н. по чеку №073422 16 июня 2013_ г. получила 8 000 000 сум на выплату заработной платы работникам, а оприходовала их 20 июня 2013_г. Она же получила из банка 16 сентября 2013_г. на командировочные расходы 2 000 000 сум., а оприходовала их 18 сентября 2013_г.

Кассир Петрова Р.Н. и главный бухгалтер Касимов Р.Н. пояснили, что несвоевременность оприходования денег допущена по вине учреждения банка, которое не выдавало своевременно деньги на командировочные расходы. Поэтому в первом случае деньги, полученные на выплату заработной платы, израсходованы частично на командировочные расходы, а во втором случае наоборот: деньги, предназначенные для командировочных расходов, использованы на выплату заработной платы.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм

действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

6. Исходные данные. В организации эксплуатируются контрольно-кассовые аппараты, часть которых не опломбирована. Заведена книга кассира- операциониста, страницы ее не пронумерованы и не прошнурованы, книга не подписана руководителем и главным бухгалтером. В книге много неоговоренных исправлений и подчисток.

Для выплаты заработной платы работникам 2 марта 2013_г. из банка по чеку №075271 получены деньги в сумме 20 000 000 сум. Выплата зарплаты произведена 7 марта 2013_г. в сумме 18 000 000 сум. Остаток денег в сумме 2 000 000 сум использован для оплаты командировочных расходов.

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

7. Исходные данные. За проверяемый период банком установлено по торговой организации 172 случая недовложения денег в инкассаторские сумки на сумму 38 540 000 сум и 96 случаев излишка на сумму 21 000 000 сум, в том числе по магазину № 2 случай недовложения на сумму 20 170 000 сум. и 9 случаев излишков на сумму 4 600 000 сум; по магазину № 23 - 6 случаев недовложения на сумму 2 158 000 сум. и 3 случая излишка на сумму 2 030 000 сум; в магазине № 43 - 28 случаев недовложения на сумму 6 212 000 сум и 5 случаев излишков на сумму 14 370 000 сум. Руководством не было принято никаких решений по этому поводу.

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

8. Исходные данные. Инвентаризация центральной кассы проведена на 2 января 2013г. комиссией в составе аудитора Файзиева Л.М., главного бухгалтера Сабриева Р.Н., кассира Абдуллаев З.И. Остаток по данным кассовой книги на начало дня проведения инвентаризации составил 9 300 000 сум. Результаты инвентаризации кассы оформлены актом.

Инвентаризацией установлено, что в кассе на день проверки было в наличии:
денег- 120 000 сум денежных документов - на сумму 11 200 сум.

На выплату заработной платы за вторую половину декабря 2013г. в кассе было две ведомости: № 3 на общую сумму 1 800 000 сум, по которой выплачено 1 750 000 сум., и №4 на 7 500 000 сум., по которой выплачено 7 040 000 сум. На ведомостях нет письменного указания руководителя и главного бухгалтера (разрешительной надписи) о том, в какой срок кассиру поручается произвести выплату заработной платы. На титульных листах ведомостей кассиром не сделано надписи, сколько выплачено денег и какая сумма заработной платы депонирована.

Во время инвентаризации кассы комиссия обнаружила расписку коммерческого агента Киримжонов И.С. от 20 декабря 2013г. в получении взаимнообразно из кассы 3 000 000 сум на срок до 20 января 2013г. Разрешительная надпись руководителя и главного бухгалтера на

расписке о выдаче денег отсутствует.

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

9. Исходные данные. По чеку № 778127 от 20 октября 2013г., выписанному на предъявителя и подписанному руководителем организации и главным бухгалтером, получено из отделения банка на хозяйственные нужды 2 000 000 сум. Деньги в главную кассу не поступили и в кассовой книге не оприходованы. На корешке чека имеется роспись коммерческого директора о получении чека, по которому банк выдал предъявителю 2 000 000 сум.

В представленном авансовом отчете коммерческого директора указано получение под отчет из банка 2 000 000 сум, которые израсходованы на командировку. К авансовому отчету коммерческий директор приложил командировочное удостоверение и другие документы на произведенные расходы в сумме 2 000 000 сум, в том числе на железнодорожные билеты до города, куда он был командирован для участия в оптовой ярмарке, в сумме 360 000 сум. Главный бухгалтер составил следующие проводки по данной операции:

получение денег из банка коммерческим директором для хозяйственных нужд в сумме 2000000 сум

Дт сч 4230 – «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» 2 000 000 сум

Кт сч 5110 – «Расчетный счет» 2 000 000 сум

Деньги, израсходованные коммерческим директором на командировочные нужды, в сумме 2000000 сум

Дт сч 2010 – «Основное производство» 2 000 000 сум

Кт сч 4230 – «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» 2 000 000 сум

Требуется:

1. Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отобразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

10. Исходные данные. В ходе аудита установлено:

02.01 отчетного года на текущий валютный счет с транзитного зачислено 10 000 долл. на сумму 480 000 сум; документов, подтверждающих эту операцию, к выписке банка не приложено. Зачисление валютных средств на транзитный валютный счет отражено записью по дебету счета 5210 и кредиту счета 9540. Аналогичная запись произведена 15.01 отчетного года на зачисление 400 долл. на сумму 19 200 сум.

11.4. Аудит учета денежных средств. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

15: Cash and bank

Topic List

Bank

Cash

The bank reconciliation and letter are the key parts of audit testing on bank. The direct confirmation from the bank represents good audit evidence. Auditors should beware the practice of 'window-dressing' if clients have liquidity problems.

Bank

Cash

The audit of bank will need to cover **completeness, existence, rights and obligations**, and allocation and **valuation**.

All these elements can be audited through the **bank letter** (example below). This is a standard document.

Banks will require:

- Explicit written authority from client
- Auditors' request must refer to it
- Request must reach the bank two weeks before the year-end

Exam focus

The auditors must beware '**window dressing**', that is, recognising cash receipts actually received after date, and recording cheques not paid, not sending them out until after year-end.

Procedures

- Obtain bank confirmations
- Check the maths of the bank reconciliation
- Trace cheques shown as outstanding to the after date bank statements
- Trace receipts shown as outstanding to after date bank statements
- Review previous bank reconciliation to ensure all amounts are cleared
- Obtain explanations for items in bank statements, not cash book and vice versa
- Verify balances on reconciliation to bank letter and cash book
- Scrutinise the cash book for unusual items

Bank confirmation letter

[Bank address] XYZ Co STANDARD REQUEST FOR BANK REPORT FOR AUDIT PURPOSES FOR THE YEAR ENDED In accordance with your above-named customer's instructions given (1) here on (2) in the attached authority (3) in the authority dated... already held by you Please send us, as auditors of your customer for the purposes of our business, without entering into any contractual relationship with us the following information relating to their affairs at your branch as at the close of business on... and in the case of items 2, 4, and 10 during the period since... For each item please state any factor which may limit the completeness of your reply. If there is nothing to report state 'none'.	We enclose an additional copy of this letter, and it would be particularly helpful if your reply could be given on the copy letter in the space provided. It is understood that any replies given are in strict confidence. <table style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: left;"><i>Information requested</i></td> <td style="text-align: right;"><i>Reply</i></td> </tr> <tr> <td>Bank accounts</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Customer assets held as security</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Customer's other assets held</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Contingent liabilities</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Other information</td> <td></td> </tr> </table> Yours faithfully (Official stamp of bank) (Authorised signatory) (Position)	<i>Information requested</i>	<i>Reply</i>	Bank accounts		Customer assets held as security		Customer's other assets held		Contingent liabilities		Other information	
<i>Information requested</i>	<i>Reply</i>												
Bank accounts													
Customer assets held as security													
Customer's other assets held													
Contingent liabilities													
Other information													

Page 117

15: Cash and bank

Bank

Cash

If cash balances at the client are **material**, then the auditor may attend a cash count. Procedures are similar to those for an inventory count in many ways.

Planning

Document on file: the time and location of the count, who is to be present (audit and client staff). Ensure that the cash book is written up to date and in ink.

During the cash count

Count cash balances held in front of official responsible. (The auditor should never be left alone with the cash)

Enquire into any IOUs

Confirm cash balances agree with the FS

After the cash count

Ensure that certificates of cash in hand are obtained as appropriate

Ensure unbanked cheques are subsequently banked/agree to bank reconciliation

Ensure IOUs have been reimbursed

Ensure IOUs/cashed cheques outstanding for too long have been provided for

Ensure all balances counted are reflected in the accounts

Глоссарий

Денежные средства	это кассовая наличность и депозиты до востребования, а также средства на расчетном, валютном и других банковских счетах.
Денежные эквиваленты	это краткосрочные, высоколиквидные инвестиции (финансовые вложения), быстро и легко обратимые в известные денежные суммы и подтвержденные незначительному риску колебаний их стоимости.
Денежные потоки	это притоки (поступления) и оттоки (расходование, выбытие) денежных средств и их эквивалентов.
Отчет о денежных потоках	совокупность показателей, развернуто характеризующая поток денежных средств за отчетный период.
Операционная деятельность	это основная деятельность хозяйствующего субъекта, приносящая доход, а также иная хозяйственная деятельность субъекта, не относящаяся к инвестиционной и финансовой деятельности.
Инвестиционная деятельность	это приобретение и продажа долгосрочных активов и других объектов инвестиций, не включенных в денежные эквиваленты.
Финансовая деятельность	это деятельность хозяйствующего субъекта, результатом которой является изменение в размере и составе собственного капитала и заемных средств.
Хедж, хеджирование	сделка как способ защиты, при котором субъект получает возможность застраховать себя от возможных потерь, возникающих от курсовых разниц, выраженный в виде приобретения активов или обязательств по форвардным, фьючерсным и другим контрактам в иностранной валюте с намерением покрытия предполагаемых потерь.
Нетто-основа	это чистый приток или уменьшение денежных средств за отчетный период

Тема 12. Аудит обязательств

ПЛАН:

1. Аудит учета труда и заработной платы.
2. Аудит учета с подотчетными лицами.
3. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.
4. Аудит расчетов с бюджетом.

1. Аудит учета труда и заработной платы.

Основной целью аудитора при проверке оплаты труда является определение сильных сторон контроля, чтобы убедиться, что существенные ошибки отсутствуют.

Основная задача аудита оплаты труда - проверка соблюдения нормативно-правовых актов при начислении оплаты труда, удержаниях из нее и правильности ведения бухгалтерского учета по оплате труда.

Задачи аудитора:

1. Проверяя правильность оплаты труда, аудитор должен проверить
 - наличие и соответствие законодательству первичных документов по учету рабочего времени, объема выполненных работ, услуг, выпущенной продукции;
 - соответствие показателей аналитического учета по счету 6710 с записями в Главной книге и бухгалтерском балансе на одну и ту же дату.
 2. При проверке использования фонда оплаты труда, аудитор должен проверить :
 - соблюдение установленных штатным расписанием должностных окладов работников предприятия;
 - своевременность их индексации с учетом роста цен в условиях инфляции;
 - утверждено ли штатное расписание на Совете правления или собрания акционеров, учредителей;
 - правильность оплаты по сдельным нарядам рабочих, имелись ли случаи приписки невыполненных работ;
 - правильность выплаты премий работникам предприятия (на основании утвержденного Положения или произвольно волевым действием руководителя).
- Источниками информации, используемой в процессе контроля, являются аналитические и синтетические данные по счетам 6710 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 8700 "Нераспределенная прибыль", первичные документы по учету выработки и начислению оплаты труда (табеля учета отработанного времени, наряды и др.), листки о временной нетрудоспособности, расчеты на оплату отпусков и т.д., нормативные документы, регулирующие эти операции.

Необходимо:

1. Выбрать личные дела и проверить, содержится ли в них информация о дате найма, разрешение на дополнительные выплаты, ставки оплаты труда:
 - проследить рост оплаты труда, оформлено ли это протоколами заседания Правления АО, приказами руководителя;
 - пользуются ли бухгалтера информацией, отраженной в личных делах для начисления и удержания из оплаты труда.
2. Установить соответствие показателей аналитического учета по счету 70 с записями в главной книге и бухгалтерском балансе.
3. Изучить достоверность первичных документов, правильность их заполнения, проверить на наличие подписей должностных лиц, на правильность заполнения всех реквизитов, нет ли в документах неоговоренных исправлений и подчисток.
4. Выбрать примеры записей из ведомостей по начислению оплаты труда:
 - подтвердить документально начисления и удержания;

- пересчитать совокупные начисления, вычеты, чистые выплаты;
- 5. Проверить правильность удержания налогов в пенсионный фонд.
- 6. Проверить периодичность и своевременность выплаты заработной платы.
- 7. Проверить достоверность записей в ведомостях на заработную плату.
- 8. Проверить удержания из оплаты труда:
 - сопоставить ведомости на оплату труда с данными аналитических счетов по расчетам с бюджетом по налогам, удержанным с работников предприятия;
 - соблюдение законодательства по налогам с физических лиц;
 - изучение удержаний по отдельным наемным работникам;
 - регулярность перечисления налогов в бюджет.

2.Аудит учета с подотчетными лицами.

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам предприятия из кассы на мелкие административно-хозяйственные и операционные расходы, которые не могут быть произведены безналичными расчетами, а также на расходы по командировкам.

Основными задачами аудита расчетов с подотчетными лицами являются : установление правильного и целевого использования подотчетных сумм; выявление незаконных и нецелесообразных с хозяйственной точки зрения расходов; соблюдение установленного порядка возмещения командировочных расходов.

Источниками проверки являются: приказы и распоряжения по предприятию; список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы; сметы представительских расходов; авансовые расчеты с приложенными к ним оправдательными документами об использовании подотчетных сумм; журнал регистрации авансовых отчетов; отчеты кассира с приложенными приходными и расходными кассовыми документами; Главная книга; баланс предприятия; журнал-ордер № 7, объединяющий в себе аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами (при журнально-ордерной системе учета), иные регистры аналитического и синтетического учета с подотчетными лицами в зависимости от принятой на предприятии формы учета.

Расчеты с подотчетными лицами проверяют как правило сплошным способом, поэтому целесообразно привлекать помощников аудиторов. При аудите устанавливают; соблюдение правил выдачи авансов; наличие приказов, своевременность представления авансовых отчетов; целесообразность и законность использования подотчетных сумм; правильность оформления документов, приложенных к авансовым отчетам; порядок погашения оправдательных документов с целью предотвращения их повторного использования; своевременность возврата неизрасходованных подотчетных сумм.

При проверке законности выдачи сумм подотчет в первую очередь определяется наличие списка работников предприятия, которым могут выдаваться наличные деньги под отчет. Данный список утверждается приказом или распоряжением руководителя предприятия. В список включаются только постоянно работающие на предприятии лица, либо работающие на основании контракта.

По выданным под отчет суммам определяют , нет ли превышения предельных сумм аванса. На командировочные расходы деньги выдаются в подотчет в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на оплату проезда в оба конца, суточных, квартирных на срок командировки.

При проверке установленного порядка выдачи подотчетных сумм следует установить, не выдавались ли деньги лицам, которые имели задолженность по ранее полученным суммам. Законность и целесообразность расходов по подотчетным суммам на хозяйственные нужды проверяются путем сопоставления данных авансовых отчетов и приложенных к ним документов на оплату наличными погрузочно-разгрузочных работ и других услуг, а также приобретенных материальных ценностей на склад. Для этого сличают счета, товарные чеки с накладными на оприходование материальных ценностей с карточками складского учета,

отчетами о движении материалов.

3Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Основными задачами аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками являются проверка достоверности и законности учетных данных о состоянии расчетов, соблюдении расчетно-финансовой дисциплины и ее влияния на платежеспособность предприятия, установление реальной задолженности.

Источниками информации для проверки указанных расчетов являются договоры поставки продукции (работ и услуг), акты сверки расчетов, акты инвентаризации расчетов, копии платежных документов, книга покупок, учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 6010, 4310, 5010, 5110, 5120 и др., Главная книга, бухгалтерская отчетность и т.д.

Для подготовки общего плана и программы аудита расчетов аудиторская организация согласно пункту 19 НСАД № 3 «Планирование аудита» оценивает эффективность системы внутреннего контроля клиента. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию.

Такие проверки осуществляются при помощи письменного и устного тестирования, наблюдения за процедурами внутреннего контроля и других методов проверки по усмотрению аудитора.

При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор, прежде всего, определяет наличие и правильность оформления первичных документов на приобретение ТМЦ. Так изучаются договора на поставку продукции, выполнение работ, оказания услуг, которые должны отвечать требованиям ГК РУз. Далее проверяется полнота и своевременность исполнения поставщиками обязательств, дата возникновения задолженности поставщикам или поставщиков перед предприятием.

Сделки, умышленно осуществляемые субъектами без соблюдения требований ГК РУз не в полном объеме и несвоевременно, считаются недействительными.

Затем аудитор и его помощники проверяют непосредственно расчетные операции с каждым поставщиком (или выборочно) по данным журнала ордера № 6, машинограмм по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и расчетных документов. Выясняется дата проведения и характер операции, правильность применения цен и расценок по поступившим ТМЦ, полнота их оприходования, обоснованность выделения НДС в счетах-фактурах поставщиков.

Если ТМЦ получены, но на них нет сопроводительных документов (неотфактуренные поставки), выясняется были ли затребованы счета-фактуры от поставщиков. Если запросы были, аудитор изучает ответы на эти запросы.

4Аудит расчетов с бюджетом.

Основными задачами проверки является проверка правильности начисления сумм платежей, своевременности взносов, правильность отражения в бухгалтерском учете. Исходя из перечисленного необходимо проверить правильность определения ФОТ, правильность применения тарифов, обоснованное начисление пособий, пенсий, Страховые взносы не начисляются на дивиденды по акциям, на все виды пособий, выплачиваемых из ср-в фонда соцстраха. При проверке нужно помнить, что на компенсационные выплаты суточные по командировкам, выплаты по трудовым увечьям и т.д.) сверх норм страх. взносы начисляются в общеустановленном порядке. Начисление взносов: Д20,23,25,26,29,43(44) К69/3 Д69/3 К51. Фонд соц. страх.: страх. взносы не начисляются на выходное пособие при увольнении, компенсацию за неиспользованный отпуск, на компенсации выплаты (суточные при командировках, трудовые увечья), на стипендии, поощрения выплаты (вкл. премии) в связи с юбилейными датами, на стоимость бесплатного коллективного питания. Тариф 4%, проводкой Д69/1 К70 показывается выплаты из средств фонда соц. страха на пособия при

временной нетрудоспособности, по уходу за ребенком до 1,5 лет, пособие по беременности и родам, пособие на погребение, путевки на санаторно-курортное лечение. Начисление взносов: Д20,23,25,26,29,43(44) К69/1. Взносы в фонды надо перечислять в день выдачи ЗП, но не позднее 15 числа каждого месяца. Штрафы фондов начисляются на сч. Д 81/2(99,91)(исп. прибыли на др. цели) К69. перед составлением годового отчета необходима сверка со всеми фондами и только сверенные остатки можно показывать в балансе.

Аудит операций с дебиторами и кредиторами.

В своей хозяйственной деятельности все организации ведут расчеты с покупателями и поставщиками, заказчиками и подрядчиками, прочими дебиторами и кредиторами. Отсюда целью аудита является проверка законности и своевременности их погашения, правильности учета, расчетов и мероприятий, проводимых руководством организации для устранения причин, вызывающих возникновение неустраиваемой задолженности.

Источниками информации проверки учета расчетных и кредитных операций являются:

- ☐ бухгалтерский баланс;
- ☐ оборотные ведомости;
- ☐ карточки аналитического учета;
- ☐ данные инвентаризации;
- ☐ первичные документы;
- ☐ журнал-ордер №6, 8, 9, 11;
- ☐ ведомости №5, 7, 8, 9, 16.

Аудит расчетов должен включать проверку расчетов по следующим счетам:

- ☐ 6000 – с поставщиками и подрядчиками;
- ☐ 6100 – по обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам;
- ☐ 4000 – с покупателями и заказчиками;
- ☐ 6300 – по авансам полученным;
- ☐ 6700 – с персоналом по оплате труда;
- ☐ 6600 – с учредителями;
- ☐ 6900 – с разными кредиторами и др. счетам, обслуживающим расчетные операции.

Методы проверки расчетных взаимоотношений экономического субъекта, эффективности его работы с дебиторской и кредиторской задолженностью

К методам проверки расчетных взаимоотношений относится сплошная и выборочная инвентаризация счетов.

В зависимости от количества участвующих в расчетах организаций, аудитор сам определяет, какой из приведенных методов ему применить. В практике проведения аудиторских проверок преобладает выборочный метод, а если учет расчетов находится в запущенном состоянии – сплошной метод. Приступая к проверке, необходимо выяснить, правильно ли отражены по соответствующим статьям баланса остатки задолженности, причины образования задолженности, давность ее образования, по чьей вине она допущена, реальность получения задолженности; т.е. имеются ли акты сверки расчетов или гарантийные письма, в которых должники признают свою задолженность и не пропущены ли сроки исковой давности, какие меры принимались руководством для погашения или взыскания задолженности, выполнено ли требование «Положения бухгалтерского учета и отчетности в РУз» о проведении инвентаризации расчетов перед составлением годового отчета. Инвентаризация расчетов с покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, рабочими и служащими, депонентами и др. дебиторами и кредиторами, а также с банками по ссудам, заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и тщательной проверки обоснованности сумм, числящихся на счетах. Аудитор и члены инвентаризационной комиссии устанавливают сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов и кредиторов, ее реальность и лиц, виновных в пропуске исковой давности.

В процессе инвентаризации необходимо также установить:

- тождественность расчетов с банками, подразделениями предприятия, состоящими на отдельных балансах, с налоговыми органами;
- правильность и обоснованность числящихся на балансах сумм задолженностей по недостаткам и хищениям, и меры, принятые по взысканию этой задолженности;
- правильность и обоснованность числящихся на балансе сумм дебиторской и кредиторской задолженностей и депонентской задолженности, а также предъявлены ли иски на взыскание в принудительном порядке дебиторской задолженности.

Результаты инвентаризации расчетов оформляются актом. Анализ имеющихся на проверяемом предприятии материалов инвентаризации расчетов или проведение инвентаризации самим аудитором дает возможность сосредоточить внимание на более тщательной проверке расчетов, по которым установлены расхождения, неувязки, неясности.

При проверке задолженности поставщикам и прочим кредиторам необходимо выяснить, не числятся ли на балансе суммы, по которым истек срок исковой давности, при этом особенно тщательно необходимо сопоставить факты, когда за счет не востребовавшей кредиторской задолженности погашается дебиторская задолженность, а полученные в счет дебиторской задолженности ценности присваиваются. Особенно тщательной проверке подвергаются спорные долги.

Спорной считается задолженность предприятий и организаций, если документ о ее взыскании передан на рассмотрение гражданского суда по физическим лицам или арбитражного суда по юридическим лицам. При этом к спорной задолженности не относится задолженность граждан по недостаткам, растратам и хищениям, даже если она передана для взыскания в суд. Аудитор должен проверить, насколько обоснованно и законно списана дебиторская задолженность на убытки, установит, были ли привлечены к ответственности лица, по вине которых возникли эти убытки, правильно ли отражены в учете операции по списанию дебиторской задолженности.

Имеют место случаи, когда в гражданский арбитражный суд передаются на принудительное взыскание явно не обоснованные иски с тем, чтобы отказ в его удовлетворении использовать для списания нереальной дебиторской задолженности в убыток.

Нереальная дебиторская задолженность – всякая безнадежная дебиторская задолженность, по которой имеется решение гражданского или арбитражного суда об отказе в иске – нереальна.

При проверке следует выяснить мотивы отказа в иске: пропуск ли срока исковой давности, необоснованность иска, неправильное оформление документов и т.д.

Данные о невзысканной просроченной дебиторской задолженности и нарушений расчетной дисциплины необходимо обобщить в ведомости следующей формы:

Таблица

Ведомость для обобщения просроченной ДЗ

Наименование синтетического счета, субсчета	Наименование дебиторов и кредиторов	Дата возникновения задолженности	Причины образования задолженности	Сумма	Меры по урегулированию расчетов	Заключение аудиторов о реальности задолженности к взысканию	Примечания
---	-------------------------------------	----------------------------------	-----------------------------------	-------	---------------------------------	---	------------

Большого внимания требует также анализ расчетов с депонентами, прежде всего необходимо установить, своевременно ли относят к депонентским суммам неполученные в установленные сроки заработную плату и стипендии, а также суммы удержанные из заработной платы по исполнительным листам и другим документам. Тщательно следует проверить выплату депонированных сумм рабочим и служащим. Проверяя расчеты с

подотчетными лицами, аудитор должен провести сплошную проверку авансовых отчетов и приложенных к ним документов, сличая записи в накопительных ведомостях с данными авансовых отчетов, утвержденных распорядителями кредитов. Прежде всего аудитор выясняет, кому выданы авансы; аудитор обязан тщательно проверить достоверность приложенных к авансовым отчетам документов и законность оплаты по ним. При необходимости проводятся встречные проверки.

При проверке операций по подотчетным суммам следует также выяснить:

1. Определен ли директором предприятия круг лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет;
2. не выдаются ли подотчетным лицам авансы сверх установленных размеров;
3. не получают ли деньги под отчет лица, не отчитавшиеся по ранее полученным суммам;
4. не допускается ли оплата через подотчетных лиц расходов, которые могли быть оплачены непосредственно из кассы предприятия;
5. имеется ли на авансовых отчетах отметка директора предприятия о целесообразности произведенных расходов;
6. своевременно ли отражаются в учете расходы из подотчетных сумм.

Аудит банковских кредитов.

В отличие от договора займа, кредитный договор в соответствии с ГК РУз, может заключаться предприятием только с банком или иной кредиторской организацией. К отношениям по кредитному договору применяются те же правила, что и по договору займа. Методика проведения аудиторских проверок таких операций в основном не отличается от проверок операций займов. Правила выдачи кредитов разрабатываются кредиторскими организациями, а выдача кредита производится на основании заключенного двухстороннего кредитного договора. В отличие от займов, проверка операций по получению и использованию кредитов, осуществляется по счетам 6810 «Краткосрочные кредиты банков». Аудитору необходимо проверить:

- ☐ подтверждение целевого использования кредита;
- ☐ своевременность и полноту погашения;
- ☐ правильность и законность отнесения начисленных и уплаченных %% на соответствующие счета затрат или источники их покрытия;
- ☐ достоверность остатков, не возвращенных кредитов;
- ☐ обеспечение кредита или существование представленных гарантий своевременно невозвращенных сумм кредита;
- ☐ объективность причин нарушения сроков возврата кредита.

Проверяя вопросы получения и использования кредитов, аудитор должен произвести оценку эффективности вложенных средств по тем мероприятиям, на которые они предназначались; какой экономический эффект получило предприятие в целом от их использования, или наоборот, рассчитать убытки, которые может понести предприятие в случае нецелевого использования кредита или несвоевременного возврата кредитору, а также проанализировать источники покрытия невозвращенных сумм кредиторов и сообщить о них руководству проверяемой организации.

Тема 12. Аудит обязательств (Раздаточные материалы для практической занятий)

СЦЕНАРИЙ 2: ОАО «Фабрика мебели»

С 1 февраля по 20 марта 2012 проводился аудит бухгалтерской отчетности ОАО «Фабрика мебели», выручка которого за 2011 год составила 879 млн. сум, прибыль за 2011 год составила 32 млн.сум., валюта баланса 1 580 млн.сум.

Уровень существенности установлен в размере 2% от выручки и 5% от валюты баланса. Основным видом деятельности ОАО «Фабрика мебели» является производство мебели для кухни.

В декабре 2011 года ОАО «Фабрика мебели» проводило рекламную акцию, выдавая всем покупателям кухонной мебели вытяжку в подарок. Общая стоимость переданных покупателям вытяжек на сумму 10 млн. сумм. (по себестоимости приобретения вытяжек, плюс НДС 18%) отнесена на счет прочих расходов как безвозмездно переданное имущество. В составе налоговых расходов эта сумма не была признана. В бухгалтерском учете было признан отложенный налоговый актив в сумме 2 млн. сум. (ставка налога на прибыль 20%), так как руководство ожидает получение в будущем экономических выгод от проведения данной рекламной акции в виде увеличения притока покупателей.

В июне 2011 года Общество зарегистрировало товарный знак "Элитные кухни для элитной жизни" и отнесло расходы на создание (услуги студии дизайна) и регистрацию знака в сумме 48 млн. сумм. на счет учета нематериальных активов. НДС возмещен из бюджета. Амортизация товарного знака не производилась, так как промышленный выпуск и продажа элитных кухонь начнется только с 2013 года.

В 2011 году ОАО «Фабрика мебели» потратило 19,2 млн. сумм. (без учета НДС) на разработку нового покрытия для столешниц, акты на научно-исследовательские работы подписаны в декабре 2011 года. Результаты проведенных исследований позволили выявить возможность создание нового вида столешниц из полимерного материала, и с 2012 года ведутся работы по созданию опытных образцов. Сумма расходов в сумме 19,2 млн. сумм. отражена на счете вложений во вне оборотные активы. Общество намерено получить патент на новое покрытие после завершения работ по созданию опытных образцов.

Для финансирования расходов на разработку нового покрытия для столешниц Общество привлекло банковский кредит, проценты за использование которого в 2011 году в сумме 1,3 млн. сумм. отнесены в прочих расходов. В качестве обеспечения кредита Общество заложило производственное оборудование.

Аудит отчетности ОАО "Фабрика мебели" за 2010 год проводился другой аудиторской организацией ООО "Океан-аудит". По итогам проверки ООО "Океан-аудит" выдало немодифицированное аудиторское заключение с привлечением внимания к судебному иску, предъявленному к ОАО "Фабрика мебели" государственным органом управления земельными ресурсами о неправомерном использовании земельного участка, на котором находится здание фабрики.

По разъяснению руководства ОАО "Фабрика мебели" тяжба по поводу земельного участка тянется уже много лет и связана с неустраняемыми ошибками, допущенными в ходе приватизации фабрики. В настоящее время возникший конфликт не может быть разрешен из-за отсутствия соответствующей нормы в земельном законодательстве.

ВОПРОСЫ:

1. Какие основные риски на уровне предпосылок составления отчетности идентифицирует аудитор и какие ответные действия должны быть произведены? (30 баллов)
2. Как могут повлиять на дальнейшие действия аудитора и его мнение в аудиторском заключении выявленные обстоятельства? (10 баллов)
3. Какие корректировки могут потребоваться в связи с отличием НСБУ и МСФО? (10 баллов)

14: Liabilities and capital

Topic List

Trade accounts payable and purchases

Accruals

Long-term liabilities

Provisions and contingencies

Capital and other issues

This chapter covers a number of liabilities which a company might have. The auditor must consider the possibility of understatement of liabilities, particularly if the client has liquidity problems, or is seeking further credit from the bank, for example.

Suppliers and lenders are a good source of external evidence. Auditors may also test purchases by analytical review.

Trade accounts payable and purchases

Accruals

Long-term liabilities

Provisions and contingencies

Capital and other issues

Auditors should be aware of the possibility of understatement of payables.

There are two detailed objectives with regard to trade accounts payable:

- Is cut-off correct between goods received and invoices received?
- Do trade accounts payable represent the *bona fide* amounts due by the company?

Trade accounts payable listing

- Check that the listing has been extracted correctly from the purchase ledger.
- Reconcile the total with the purchase ledger control account.
- Check that the list of balances adds up.

Completeness, rights and obligations, existence

The key test is a comparison of supplier statements with the purchase ledger balances. Supplier statements are third party evidence.

However, it is sometimes necessary to **circularise suppliers**. Examples of such situations are:

- Supplier statements are unavailable/incomplete
- Internal controls are weak and material misstatement of liabilities is feared as a consequence
- Suspicion that client is understating deliberately

Purchases and expenses

Occurrence/completeness

Analytical procedures are important. Consider:

- Level of purchases/expenses month by month
- Effect of quantities purchased
- Effect of changing prices
- Ratio of purchases to trade payables
- Ratio of trade creditors to inventory

Additional tests include tracing purchases and other expenses from the nominal ledger to the purchase ledger and invoices. Are they valid for the company/authorised?

Cut-off (completeness)

Check from the **last goods received note** (from inventory count) to the ledger or list of accruals.

Review the **schedule of accruals** to check that goods received after the year-end are not included.

Review invoices and credit notes after the year-end to ensure that those relating to prior year are included.

Reconcile batch postings around the year-end, to ensure that invoices are posted in the correct period.

Trade accounts payable and purchases

Accruals

Long-term liabilities

Provisions and contingencies

Capital and other issues

As a general rule, accruals lend themselves to being audited by analytical review as they should be comparable to prior years. Other substantive procedures are noted here.

General accruals

(completeness and valuation)

Check calculation of accruals and trace back to supporting documentation

Review ledger accounts to ensure all accruals have been included

Scrutinise post year-end payments to see if any should have been accrued

Consider basis for round sum accruals (comparable to last year?)

Tax creditors

(completeness and valuation)

Income tax: Likely to be one month's deductions. Check amount paid to the tax authority.

Sales tax: Check reasonableness to next return. Verify amount paid in year to cashbook.

Wages and salaries

(completeness and valuation)

Analytical procedures will give some assurance on pay liabilities. However, auditors may also carry out tests such as: checking remuneration per payroll to personnel records, confirm existence of employees by meeting them, check calculations on the payroll, check validity of deductions to supporting documentation, confirm net pay to bank.

Long-term liabilities are those due after more than one year. Usually they are debentures, loan stock and bank loans.

The key financial statement assertions are:

- **Completeness:** whether all long-term liabilities have been disclosed
- **Valuation:** whether interest payable has been calculated correctly and included in the right period
- **Disclosure:** whether long-term loans are correctly disclosed

Audit procedures

- Obtain/prepare a schedule of loans
- Agree opening balances to prior year and check the adds
- Compare the balances to the general ledger
- Check lenders to any register of lenders (eg debenture holders)
- Trace additions and repayments to cash book
- Confirm repayment conforms to agreement
- Verify borrowing limits per the articles are not exceeded
- Obtain direct confirmation from lenders
- Review minutes and cash book to ensure that all loans have been included

Provisions and contingencies

A **provision** is a liability of uncertain timing or amount. A liability is a present obligation arising from past events, resulting in an outflow of resources.

A **contingent asset/liability** is a possible asset/liability arising from past events whose existence will be confirmed only by the occurrence of one of more uncertain future events not wholly within the entity's control, or (liability) a present obligation that arises from past events but is not probable that a transfer of economic benefits will be required, or the amount cannot be measured with reasonable certainty.

Глоссарий

Задание по обзорной проверке (<i>Review engagement</i>)	Цель обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности – предоставить аудитору возможность заявить на основании проведения процедур, которые не обеспечивают всех доказательств, необходимых для аудита, обнаружил ли аудитор что-либо, дающее ему основание полагать, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с принятой концепцией подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.
Задание, обеспечивающее уверенность (<i>Assurance engagement</i>)	Задание, обеспечивающее уверенность, - это задание, по завершении выполнения которого исполнитель выражает мнение, способное содействовать росту доверия предполагаемых пользователей (отличных от ответственной стороны задания) к результатам оценки или измерения предмета изучения определенными критериями. Результатом оценки или измерения предмета изучения является информация, формирующаяся как следствие применения критериев к предмету изучения (см. Предмет изучения). Задания, обеспечивающие уверенность, бывают двух видов: задания, обеспечивающие разумную уверенность, и задания, обеспечивающие ограниченную уверенность. <i>Задание, обеспечивающее разумную уверенность (Reasonable assurance engagement)</i> — Целью задания, обеспечивающего разумную уверенность, является снижение риска задания, обеспечивающего уверенность, до приемлемо низкого уровня в условиях данного задания, в результате чего у аудитора появляются основания выразить мнение в позитивной форме. <i>Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность (Limited assurance engagement)</i> - Целью задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, является снижение риска задания, обеспечивающего уверенность, до уровня, приемлемого в условиях данного задания, но превышающего риск задания, обеспечивающих разумную уверенность, в результате чего у аудитора появляются основания выразить мнение в негативной форме.
Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность (<i>Limited assurance engagement</i>)	См. «Задание, обеспечивающее уверенность»
Задание, обеспечивающее разумную уверенность (<i>Reasonable assurance engagement</i>)	См. «Задание, обеспечивающее уверенность»
Заключение по специальному аудиторскому	Заключение, составленное в связи с проведением независимого аудита финансовой информации, не являющееся аудиторским заключением по финансовой (бухгалтерской) отчетности,

заданию (<i>Special purpose auditor's report</i>)	включающей: а) полный комплект финансовой (бухгалтерской) отчётности, подготовленный в соответствии с иной общепринятой концепцией бухгалтерского учёта; б) компонент полного комплекта финансовой (бухгалтерской) отчётности общего или специального назначения, такой как: отдельный финансовый отчёт, определенные счета бухгалтерского учета, элементы счетов бухгалтерского учета, или статей финансового (бухгалтерского) отчёта; в) соответствие контрактным обязательствам; г) обобщённую финансовую (бухгалтерскую) отчётность.
<u>Запрос</u> (<i>Inquiry</i>)	Запрос представляет собой поиск информации как финансовой, так и нефинансовой у осведомленных лиц, в пределах или за пределами организации.
<u>Заявления руководства</u> (<i>Management representations</i>)	Заявления, которые руководство по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору в ходе аудита.
<u>Значимость</u> (<i>Significance</i>)	Сравнительная значимость вопроса, рассмотренная в контексте. Степень значимости вопроса определяется аудитором в зависимости от контекста, в котором этот вопрос рассматривается. Этот вопрос может включать, например, перспективу изменить или повлиять на решение предполагаемых пользователей аудиторского заключения или отчета аудитора; или, в качестве другого примера, контекстом может являться рассуждение о необходимости передачи информации по тому или иному вопросу представителям собственника, и о том, будет ли он расцениваться ими как значимый в рамках исполняемых ими обязанностей. Значимость может быть рассмотрена с точки зрения качественных и количественных факторов таких, как пороговая величина, характер и влияние на предмет изучения, интересы предполагаемых пользователей или адресатов.
<u>Значимые риски</u> (<i>Significant risk</i>)	Риски, которые требуют специального аудиторского рассмотрения.
<u>Изучение</u> (<i>Investigate</i>)	Изучение вопросов, возникающих в результате проведенных процедур, с целью их решения.
<u>Инспектирование (разновидность аудиторских процедур)</u> (<i>Inspection (as an audit procedure)</i>)	Проверка учетных записей или документов, внутренних или внешних, или материальных активов.
<u>Инспекция (в отношении завершенных заданий)</u> (<i>Inspection (in relation to completed engagements)</i>)	Процедуры, призванные подтвердить соблюдение аудиторской группой принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.

Информационные системы, связанные с финансовой (бухгалтерской) отчетностью (Information system relevant to financial reporting)	Элемент системы внутреннего контроля, который включает в себя систему финансовой (бухгалтерской) отчетности и состоит из соответствующих процедур и записей, установленных для инициирования хозяйственных операций (как в отношении наступления события, так и состояния), их регистрации, обработки и включения их в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а также для поддержания учета соответствующих активов, обязательств и капитала.
Информация о предмете изучения (Subject matter information)	Результат оценки или измерения предмета изучения. Именно в отношении информации о предмете изучения аудитор собирает достаточные надлежащие аудиторские доказательства с целью получения разумной основы для выражения выводов в заключении по результатам выполнения задания, обеспечивающего уверенность.

Тема 13. Аудит уставного капитала предприятия

План:

1. Аудит уставного капитала предприятия.
2. Проверка учредительных документов.
3. Аудит добавленного и резервного капитала.

1. Аудит уставного капитала предприятия.

Уставный капитал представляет собой объединение вкладов собственников предприятия (участников, учредителей) в его имущество в денежном выражении в размерах, определенных учредительными документами. Поэтому прежде всего проверяется соответствие величины уставного капитала предприятия, отраженной по статье «Уставный капитал» пассива баланса, данным учредительных документов. Следует иметь в виду, что в течение отчетного года величина уставного капитала в акционерных обществах должна оставаться неизменной. Увеличение или уменьшение размера уставного капитала может быть произведено только по результатам рассмотрения итогов деятельности предприятия за отчетный год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Уставный капитал акционерного общества может быть увеличен путем выпуска новых акций или повышения номинальной стоимости ранее выпущенных акций, а также путем присоединения к уставному капиталу части нераспределенной прибыли; уменьшение уставного капитала производится в случаях аннулирования части акций или снижении номинальной стоимости акций. Выпуск акций для покрытия убытков предприятия запрещен.

2. Проверка учредительных документов.

Аудит учредительных документов заключается в тщательной проверке юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством.

■ Для проверки используются следующие основные документы:

- Устав экономического субъекта.
- Учредительный договор.
- Патент для субъектов малого предпринимательства.
- Протоколы собраний учредителей.
- Свидетельство о государственной регистрации.
- Свидетельство о регистрации в Министерстве Финансов РУз для экономических субъектов с участием иностранного капитала.
- Документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием государственных или муниципальных предприятий.
- Свидетельства о регистрации в органах статистики, Государственной налоговой инспекции, Пенсионном фонде, в Фонде занятости, Фонде социального страхования.
- Договор на банковское обслуживание.
- Зарегистрированные изменения к учредительным документам.
- Проспект эмиссии.
- Реестр акционеров для акционерных обществ.
- Выписки из протоколов годового собрания акционеров.
- Выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей.
- Выписки решений совета директоров.
- Приказы и распоряжения исполнительной дирекции.
- Лицензии и разрешения на определенные виды деятельности.
- Переписка с учредителями и акционерами.
- Журналы регистрации выдачи доверенностей и полномочий при регистрации, перерегистрации, ликвидации, реорганизации и т.п. действий другим лицам (помимо руководителя) экономического субъекта.

- Внутренние положения.
 - Документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования имущества, представленного в натуральной форме, в качестве вноса в уставный капитал и т.д.).
 - Методики оценки вносимых долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах.
 - Отчетность за начальный период деятельности экономического субъекта после государственной регистрации.
 - Годовая отчетность.
 - Отчетность на дату ликвидации или реорганизации экономического субъекта.
- При проверке необходимо установить:
- Структуру управления экономическим субъектом и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений.
 - Своевременно ли внесены изменения в учредительные документы (если они были).
 - Виды деятельности экономического субъекта.
 - Учредителей экономического субъекта.
 - Размер уставного капитала и доли каждого учредителя.
 - Адекватность методов оценки вносимых учредителями долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах.
 - Своевременно ли учредители внесли свои доли в уставный капитал.
 - В каком размере и виде учредители внесли свои доли в уставный капитал.
 - Правильность оформления документов по взносам в уставный капитал.
 - Организационно-правовую форму экономического субъекта (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т.д.).
 - Является ли проверяемый экономический субъект субъектом малого предпринимательства.
 - Предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности.
 - Счета, которые имеет право открывать экономический субъект в учреждениях банков.
 - Предусмотрено ли в уставе создание резервного и других фондов.
 - Имеет ли право экономический субъект создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс.
 - Наличие лицензии на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством.
 - Порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении экономического субъекта по итогам года после уплаты обязательных платежей.
 - Правильность исчисления доходов учредителей и акционеров и удержания налога на доходы.
 - Правильность оформления бухгалтерской документации и составления бухгалтерских проводок по формированию уставного капитала.
- Эти данные потребуются аудитору при проверке других участков и операций бухгалтерского учета экономического субъекта.⁵

3. Аудит добавленного и резервного капитала.

Добавочный капитал

В пассиве баланса отражаются данные о добавочном капитале. К нему относятся:

- эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций обществом за минусом издержек по их продаже);
- суммы от дооценки внеоборотных активов (основных средств и т.п.) предприятия (в случаях, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан);

безвозмездно полученные ценности (кроме относящихся к социальной сфере);
средства ассигнований из бюджета, использованные на финансирование долгосрочных вложений и др.

Резервный капитал

Акционерные общества и другие предприятия, для соответствия с законодательством предусмотрено обязательно создание резервов, показывают по статье «Резервный капитал» накопленную сумму отчислений в резервный или другие аналогичные фонды, установленные учредительными документами, но более 25% или иной величины уставного капитала, установленной законодательством РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН.

Резервный капитал предназначен для покрытия непредвиденных потерь (убытков), а также для выплаты доходов инвесторам когда не хватает прибыли на эти цели.

Учет формирования резервных фондов ведется в журнале-ордере № 12.

При проверке правильности формирования резервных фондов следует иметь в виду, что:

оно должно происходить в строгом соответствии с учредительными документами предприятия, по решению собственников (акционеров) за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

**Тема 13. Аудит уставного капитала предприятия. (Раздаточные материалы для
практической занятий)**

СЦЕНАРИЙ 2: ОАО «Фабрика мебели»

С 1 февраля по 20 марта 2012 проводился аудит бухгалтерской отчетности ОАО «Фабрика мебели», выручка которого за 2011 год составила 879 млн. сум, прибыль за 2011 год составила 32 млн.сум., валюта баланса 1 580 млн.сум.

Уровень существенности установлен в размере 2% от выручки и 5% от валюты баланса. Основным видом деятельности ОАО «Фабрика мебели» является производство мебели для кухни.

В декабре 2011 года ОАО «Фабрика мебели» проводило рекламную акцию, выдавая всем покупателям кухонной мебели вытяжку в подарок. Общая стоимость переданных покупателям вытяжек на сумму 10 млн. сумм. (по себестоимости приобретения вытяжек, плюс НДС 18%) отнесена на счет прочих расходов как безвозмездно переданное имущество. В составе налоговых расходов эта сумма не была признана. В бухгалтерском учете было признан отложенный налоговый актив в сумме 2 млн. сум. (ставка налога на прибыль 20%), так как руководство ожидает получение в будущем экономических выгод от проведения данной рекламной акции в виде увеличения притока покупателей.

В июне 2011 года Общество зарегистрировало товарный знак "Элитные кухни для элитной жизни" и отнесло расходы на создание (услуги студии дизайна) и регистрацию знака в сумме 48 млн. сумм. на счет учета нематериальных активов. НДС возмещен из бюджета. Амортизация товарного знака не производилась, так как промышленный выпуск и продажа элитных кухонь начнется только с 2013 года.

В 2011 году ОАО «Фабрика мебели» потратило 19,2 млн. сумм. (без учета НДС) на разработку нового покрытия для столешниц, акты на научно-исследовательские работы подписаны в декабре 2011 года. Результаты проведенных исследований позволили выявить возможность создание нового вида столешниц из полимерного материала, и с 2012 года ведутся работы по созданию опытных образцов. Сумма расходов в сумме 19,2 млн. сумм. отражена на счете вложений во вне оборотные активы. Общество намерено получить патент на новое покрытие после завершения работ по созданию опытных образцов.

Для финансирования расходов на разработку нового покрытия для столешниц Общество привлекло банковский кредит, проценты за использование которого в 2011 году в сумме 1,3 млн. сумм. отнесены в прочих расходов. В качестве обеспечения кредита Общество заложило производственное оборудование.

Аудит отчетности ОАО "Фабрика мебели" за 2010 год проводился другой аудиторской организацией ООО "Океан-аудит". По итогам проверки ООО "Океан-аудит" выдало немодифицированное аудиторское заключение с привлечением внимания к судебному иску, предъявленному к ОАО "Фабрика мебели" государственным органом управления земельными ресурсами о неправомерном использовании земельного участка, на котором находится здание фабрики.

По разъяснению руководства ОАО "Фабрика мебели" тяжба по поводу земельного участка тянется уже много лет и связана с неустраняемыми ошибками, допущенными в ходе приватизации фабрики. В настоящее время возникший конфликт не может быть разрешен из-за отсутствия соответствующей нормы в земельном законодательстве.

ВОПРОСЫ:

1. Какие основные риски на уровне предпосылок составления отчетности идентифицирует аудитор и какие ответные действия должны быть произведены? (30 баллов)
2. Как могут повлиять на дальнейшие действия аудитора и его мнение в аудиторском заключении выявленные обстоятельства? (10 баллов)
3. Какие корректировки могут потребоваться в связи с отличием НСБУ и МСФО? (10 баллов)

Тема 13. Аудит уставного капитала предприятия. (Раздаточные материалы для самостоятельной работы)

Audit procedures
▪ Obtain details of provisions/contingencies ▪ Review correspondence ▪ Discuss with directors ▪ Check whether payments have been made in respect of provisions in the subsequent events period ▪ Review correspondence with solicitors pre and post year-end ▪ Consider past provisions – were they subsequently required? ▪ Recalculate all the provisions to ensure correct ▪ Ensure disclosures made about contingencies ▪ Consider the nature of the client's business (would you expect to see other provisions – for example, for warranties?)

Page 113

14: Liabilities and capital

Trade accounts
payable and purchases

Accruals

Long-term
liabilities

Provisions and
contingencies

Capital and
other issues

Share (equity) capital

Auditors should ensure that the directors have observed their legal duties in regard to share capital and reserves (for example, not distributed undistributable reserves).

Agree authorised share capital to the memorandum.

- Verify share transfer details and cash payments to cash book.
- Agree dividends paid to cash book and to the minutes of the AGM where the dividend was proposed.
- Check calculation of movement on reserves.

Statutory books

Verify that the disclosures made in the FS agree to the statutory books and that the books agree to the returns made to the Registrar. Have the statutory books been maintained/updated properly?
Consider whether the accounting records are sufficient to fulfil the director's legal duties.

Directors' emoluments

Confirm properly approved
Confirm properly accounted for
Review service contracts
Consider adequacy of disclosure

Глоссарий

Связанные стороны (<i>Related party</i>)	Юридическими и (или) физическими лицами, способными оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние (связанными сторонами), могут являться: а) юридическое и (или) физическое лицо и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации; б) юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности; в) организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.
Сетевая компания (<i>Network firm</i>)	Организация, находящаяся под общим контролем, владением или управлением другой организации, в отношении которой третьи стороны, имеющие всю необходимую информацию, пришли бы к выводу о том, что она является частью другой организации как на национальном, так и на международном уровне.
Система внутреннего контроля (<i>Internal control</i>)	Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций, а также соответствия деятельности действующим нормативным правовым актам. Система внутреннего контроля включает следующие элементы: а) контрольная среда; б) процесс оценки рисков аудируемым лицом; в) информационные системы, связанные с целями подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; г) контрольные действия; д) мониторинг средств контроля.
Соответствующие критерии (<i>Suitable criteria</i>)	См. «Критерии»

Сопоставимые данные <i>(Comparatives)</i>	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности могут представлять собой, например, величины, отражающие финансовое положение, результаты хозяйственных операций, движение денежных средств и иную сопоставимую информацию, подлежащую раскрытию в финансовой (бухгалтерской) отчетности более чем за один период, в зависимости от концептуальной системы составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Сопоставимые данные могут быть представлены в виде: а) соответствующих показателей за предшествующий период, являющихся частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и предназначенных для изучения в сопоставлении с аналогичными показателями за текущий период; такие соответствующие показатели не являются завершенной финансовой (бухгалтерской) отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с аналогичными показателями за текущий период; б) сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности за предшествующий период, предназначенной для сопоставления с финансовой (бухгалтерской) отчетностью за текущий период и не являющейся составной частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период.
Сопутствующие аудиту услуги <i>(Related services)</i>	Сопутствующие аудиту услуги включают согласованные процедуры и компиляцию финансовой информации.
Специалисты <i>(Staff)</i>	Работники, за исключением руководящих работников аудиторской организации.
Справедливая стоимость <i>(Fair value)</i>	Сумма, на которую на добровольной основе можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, независимыми друг от друга сторонами.
Среда информационных технологий <i>(IT environment)</i>	Внутренние положения и процедуры, применяемые организацией, структура информационных технологий (аппаратно-техническое обеспечение, операционные системы и т.д.), а также прикладное программное обеспечение, применяемое для обеспечения деятельности и достижения стратегических целей, стоящих перед организацией.
Средства контроля прав доступа <i>(Access controls)</i>	Процедуры ограничения доступа к интерактивным терминальным устройствам, программам и данным. Средства контроля прав доступа включают «проверку подлинности личности пользователя» и «авторизацию

	пользователя». «Проверка подлинности личности пользователя» обычно осуществляется с помощью уникальных регистрационных имен, паролей, карт доступа или биометрических данных. «Авторизация пользователя» представляет собой набор процедур, с помощью которых определяется, к каким компьютерным ресурсам имеет право доступа каждый из пользователей. В частности, такие процедуры призваны предотвратить или обнаружить: а) несанкционированный доступ к интерактивным терминальным устройствам, программам и данным; б) ввод данных о несанкционированных операциях; в) внесение несанкционированных изменений в файлы данных; г) использование компьютерных программ сотрудниками, не имеющими на это полномочий; д) использование несанкционированных компьютерных программ.
Средства контроля программного обеспечения (Programming controls)	Процедуры, направленные на предотвращение или выявление фактов несанкционированного внесения изменений в компьютерные программы, доступ к которым осуществляется через интерактивные терминальные устройства. Доступ может ограничиваться такими средствами контроля, как разделение операционных библиотек и библиотек разработки программ, а также использование библиотек специального программного обеспечения. Необходимо обеспечить соответствующее документальное оформление, контроль и мониторинг интерактивных изменений, вносимых в компьютерные программы.

Тема 14. Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов

План:

1. Аудит учета затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)
2. Аудит калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).
3. Аудит вспомогательного производства.
4. Аудит оценки готовой продукции.
5. Аудит хранения готовой продукции.

1. Аудит учета затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

Главная цель проверки – проверка законности отнесения затрат на производство продукции. При проверке учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо проверить правильность:

- ☐ документального отражения затрат, относящихся непосредственно к себестоимости продукции производственного назначения;
- ☐ формирование себестоимости по элементам затрат;
- ☐ неизменность выбранного в начале года метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции и его соответствие отраслевым и организационным особенностям организации;
- ☐ разграничение затрат по отчетным периодам;
- ☐ распределение затрат между отдельными видами готовой продукции и незавершенным производством;
- ☐ списание сумм накладных расходов и способов их распределения по объектам калькуляции;
- ☐ отнесение фактических сумм расходов по командировкам, представительских расходов, на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров, оплату аудиторских услуг на издержки производства;
- ☐ выявление внутрихозяйственных резервов снижения себестоимости продукции.

Источниками информации являются:

- ☐ журнал-ордер 10, 10/1, 11;
- ☐ ведомости 12, 14, 15;
- ☐ главная книга, а также формы годовой и квартальной отчетности.

2. Аудит калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Затраты, формирующие себестоимость продукции, группируются по элементам:

- ☐ материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- ☐ затраты на оплату труда;
- ☐ отчисления на социальные нужды;
- ☐ амортизационные отчисления основных фондов;
- ☐ прочие затраты.

При проверке списания на себестоимость продукции материальных затрат аудитор должен обратить внимание на:

- ☐ наличие утвержденных норм расхода материалов, и как фактически производится их списание на производство;
- ☐ не было ли списания на производство материалов, не относящихся к производству конкретного вида продукции;
- ☐ ведется ли учет брака в производстве, и куда списаны суммы потерь от брака;
- ☐ правильно ли производится оценка и списание возвратных отходов производства;
- ☐ правильно ли производится списание на производство отклонений в стоимости материалов, учтенных на счете 16;
- ☐ правильно ли производилось отнесение на производство стоимости недостач и потерь ценностей в пределах норм естественной убыли.

Важным элементом себестоимости продукции, подлежащим проверке, являются

затраты на оплату труда, при этом в ходе проверки аудитор принимает во внимание, что заработная плата за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, в соответствии с принятыми на предприятии формами и элементами оплаты труда включается в себестоимость в полной сумме в соответствии с расчетными документами. В ходе проверки изучаются компенсационные выплаты (оплата труда в связи с повышением цен и индексацией доходов; выплаты матерям по уходу за ребенком), которые должны включаться в себестоимость только в пределах норм, предусмотренных законодательством.

При проверке затрат на оплату труда необходимо учитывать, что к ним относятся:

- ☐ стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;
- ☐ стоимость бесплатно выдаваемых отдельным категориям работников предметов.

Необходимо обратить внимание на возможные факты включения в себестоимость непроизводственных расходов, таких как:

- ☐ премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;
- ☐ материальной помощи;
- ☐ надбавок к пенсии;
- ☐ оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования;
- ☐ оплата путевок на лечение и отдых и др. выплат, не связанных непосредственно с оплатой труда.

Проверяя статью АО, устанавливают правильность и законность отражения сумм АО на полное восстановление ОПФ.

В практике проведения аудиторских проверок нередко выявляются случаи незаконного отнесения затрат и неправильного документально оформления отдельных расходов. Связано это прежде всего с тем, что отдельные работники бухгалтерии недостаточно точно знают нормативные положения по таким расходам, как представительские, на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров, командировочные расходы и др.

С 1 июля 1992 г. на производственные затраты относятся представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью организации, расходы на официальный прием представителей других организаций, включая иностранных, посещение культурно-зрелищных мероприятий, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате).

Условия обоснованности списания представительских расходов на издержки производства:

- ☐ в пределах смет предприятия, утвержденных советом директоров (правления) на отчетный год и установленных на базе разработанных законодательством норм и нормативов (т.е. аудитор должен проверить наличие сметы расходов на год). Документальное подтверждение расходов.

Сверхнормативные представительские расходы должны быть присоединены к прибыли организации с целью налогообложения.

Условия обоснованности списания расходов на служебные командировки на издержки производства:

- ☐ командировка должна быть связана с производственной деятельностью в пределах подтвержденных расходов (приказ, подписанный руководителем, или его заменяющим, командировочное удостоверение с отметками, билеты, счет гостиницы и кассовый чек). Суммы, превышающие нормы – на увеличение фонда заработной платы, повышения подоходного налога.

Условия обоснованности списания расходов на подготовку и переподготовку кадров на издержки производства:

- ☐ договор, заключенный с учебным заведением, имеющим лицензию на образовательную деятельность и документальное подтверждение расходов в пределах нормативов.

Условия списания на издержки сумм по недостачам ценностей:

- ☐ акт инвентаризации ценностей, где обоснована недостача;
- ☐ недостача в пределах норм естественной убыли;
- ☐ приказ руководителя организации о списании стоимости недостающих ценностей на затраты производства.

Методы оценки НЗП (незавершенного производства) определяются учетной политикой организации. В ходе аудиторской проверки следует проверить состояние учета НЗП, своевременность и правильность его инвентаризации, безошибочности отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и правильность оценки НЗП.

Большое значение для проверки сохранности полуфабрикатов, деталей, узлов, обнаружения неучтенного брака имеет инвентаризация. Проверки показывают, что на отдельных предприятиях инвентаризация НЗП проводится некачественно и нерегулярно, инвентаризации подвергается не весь состав НЗП, а лишь его часть, результаты инвентаризации не отражаются в учете. Ослабленное внимание работников бухгалтерии к инвентаризации НЗП приводит к безответственности должностных лиц в расходовании материальных ценностей в производстве, поэтому постановка учета НЗП и соблюдение сроков инвентаризации должны быть тщательно проверены.

Аудитор должен проверить, правильно ли отражены в учете выявленные в ходе инвентаризации недостатки и излишки НЗП.

Для того, чтобы обоснованно оценить состояние учета затрат на производство, целесообразно зафиксировать все выявленные нарушения в специально разработанные ведомости, где должны быть предусмотрены специальные показатели:

- ☐ содержание операций;
- ☐ наименование документа;
- ☐ дата составления и № документа;
- ☐ сумма;
- ☐ корреспонденция счетов;
- ☐ примечания.

В примечании аудитор записывает выводы и предложения по устранению недостатков.

Аудит оценки готовой продукции.

По балансовой статье «Готовая продукция» отражаются складские остатки готовых изделий, учитываемые на счете «Готовая продукция».

При проверке необходимо убедиться, что продукция, учтенная на счете «Готовая продукция», полностью укомплектована, прошла испытания и приемку и сдана на склад по накладной.

В зависимости от принятой учетной политики остатки готовой продукции в текущем учете могут оцениваться по фактической себестоимости и по учетным ценам (нормативной или плановой себестоимости) с обособленным учетом отклонений фактической производственной себестоимости от учетных цен. В последнем случае для доведения ее оценки в балансе до фактической производственной себестоимости эти отклонения присоединяются (со знаком «плюс» или «минус») к остаткам продукции.

При выполнении единичных заказов и работ может применяться оценка по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость. При этом сумма налога должна учитываться обособленно.

При использовании в учете счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» остатки готовой продукции отражаются в балансе по нормативной (плановой) себестоимости, а сумма выявленных на счете отклонений фактической производственной себестоимости продукции от нормативной (плановой) себестоимости (экономии или перерасхода) относится (сторнируется или списывается) в дебет счета «Реализация продукции».

Если производственный учет на предприятии основывается на исчислении сокращенной (частичной) себестоимости, то остатки готовой продукции на отчетную дату оцениваются в балансе также по сокращенной (фактической или нормативной) себестоимости, т. е. без доли условно-постоянных расходов, которые в конце месяца

полностью списываются со счета 26 в дебет счета «Реализация продукции».

Счет «Товары отгруженные» применяется при учете выручки по моменту оплаты, а также в тех случаях, когда по условиям поставки предусмотрен особый порядок перехода прав владения, пользования и распоряжения и риска ее случайной гибели. Последнее относится к экспортным операциям и реализации продукции на комиссионных началах. По счету «Товары отгруженные» движение средств отражается в оценке по полной фактической или нормативной (плановой) себестоимости, включающей возмещение покупателями расходов по сбыту.

Следует иметь в виду, что по числящейся на счете «Товары отгруженные» задолженности по отгруженной продукции (товарам), оплата которой производится в иностранная валюте, курсовая разница не определяется, так как в балансе эта продукция показывается в оценке по фактической себестоимости.

1. Аудит учета расходов периода.
2. Аудит расходов и доходов от финансовой деятельности.
3. Аудит фондов и резервов

При проверке достоверности конечного финансового результата аудитор должен установить соответствие данных отчета о финансовых результатах с записями Главной книги, журналов-ордеров №№ 11, 16, баланса. Процесс аудита финансовых результатов можно разделить на 3 объекта:

1. Аудит учета расходов периода.
2. Аудит расходов и доходов от финансовой деятельности.
3. Аудит фондов и резервов

Документы необходимые для проведения аудита

Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета, отчетность.

Первичные документы включают:

1. Выписки банка по расчетному и ссудному счетам;
2. Приложения к выпискам банка;
3. Приказ об учетной политике.

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

При журнально-ордерной форме учета

1. Главную книгу;
2. Журналы-ордера NN 1; 2; 10; 10/1; 11; 12; 13; 14; 15;
4. Ведомости NN 12; 13; 14; 15; 16;

При автоматизированной форме учета

1. Карточки счетов 0800; 8700; 9000-9900
2. Главная книга;
3. Журнал хозяйственных операций.

Отчетность включает:

1. Бухгалтерский баланс (форма N 1);
2. Отчет о финансовых результатах (форма N 2);

Аудиторские процедуры

Целью аудита финансовых результатов является определение соответствия применяемой методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам, действующим на территории РУз. На основе этого формируется мнение о достоверности финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности по финансовым результатам во всех существенных аспектах.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 99 "Конечный финансовый результат" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

1. Аудит учета расходов периода.

Аудитору при проверке расходов периода следует убедиться в соответствии следующих статей формы № 2 счетам синтетического учета:

По статье «Расходы периода, всего» (стр.040) отражается итоговая сумма по строкам 050, 060, 070, 080.

По статье «Расходы по реализации» (стр. 050) отражаются расходы по реализации продукции, т.е. расходы, связанные с доставкой продукции до потребителя, погрузкой и транспортными средствами, затраты отделов и работников, занятых маркетингом, и другие – данные счета 9410.

По статье «Административные расходы» (стр. 060) показываются расходы по управлению предприятием, расходы на оплату труда управленческого персонала, расходы на ремонт основных средств общеадминистративного назначения, арендная плата помещений общехозяйственного назначения и другие административные расходы – данные счета 9420.

По статье «Прочие операционные расходы» (стр. 070) отражаются расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг, выплаты компенсирующего и стимулирующего характера, выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы, оплата услуг банка и депозитария, убытки, штрафы и пени и другие расходы, возникающие в процессе операционной деятельности, не связанной с производственным процессом и финансовой деятельностью, и не обладающие качествами чрезвычайных статей расходов, - данные счета 9430.

По статье «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем» (стр. 080) отражаются расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем, которые приведены в разделе 2.4 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов – данные счета 9440.

2.Аудит расходов и доходов от финансовой деятельности.

По статье «Доходы от финансовой деятельности, всего», (стр. 110) отражается итоговая сумма по строкам 120, 130, 140, 150, 160.

По статье «Доходы в виде дивидендов» (стр. 120) отражаются доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию, - данные счета 9520.

По статье «Доходы в виде процентов» (стр. 130) показываются доходы в виде процентов по долгосрочным и текущим инвестициям – данные счета 9530.

По статье «Доходы от долгосрочной аренды (лизинг) » (стр. 140) отражаются доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду юридическим и физическим лицам – данные счета 9550.

По статье «Доходы от валютных курсовых разниц » (стр. 150) отражаются доходы от положительных курсовых разниц по валютным операциям, в том числе от переоценки валютных статей баланса на дату составления баланса, - данные счета 9540

По статье «Прочие доходы от финансовой деятельности» (стр. 160) показываются доходы от проведения переоценок ценных бумаг, доходы в виде роялти и прочие доходы от финансовой деятельности – данные счетов 9510, 9560, 9590.

По статье «Расходы по финансовой деятельности, всего» (стр. 170) отражается итоговая сумма по строкам 180, 190, 200, 210.

По статье «Расходы в виде процентов» (стр. 180) показываются расходы на оплату процентов по кредитам банков и займам – данные счета 9610.

По статье «Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (лизингу)» (стр. 190)

отражаются расходы на оплату процентов по долгосрочной аренде (финансовому лизингу).

По статье «Убытки от валютных курсовых разниц» (стр. 200) отражаются отрицательные курсовые разницы по валютным операциям и от переоценки валютных статей баланса на дату составления баланса – данные счета 9620.

По статье «Прочие расходы по финансовой деятельности» (стр. 210) отражаются расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, и прочие расходы по финансовой деятельности – данные счетов 9630, 9690.

3. Аудит фондов и резервов.

По статье «Резервы предстоящих расходов и платежей» отражаются остатки зарезервированных предприятием средств на предстоящую оплату отпусков, выплату вознаграждений по итогам работы за год, ремонт основных средств и другие цели, предусмотренные отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость, если создание таких резервов предусмотрено учетной политикой предприятия.

Аудитору необходимо проверить:

- правильность определения предприятием предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет;
- наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета;
- законность и обоснованность создания резервов по сомнительным долгам;
- правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия;
- правильность отражения данных о бартерных сделках;
- правильность отражения прибыли, полученной от покупателя в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита;
- правильность отражения в учете выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;
- правильность отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности;
- правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов;
- правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за превышение допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду;
- правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;
- правильность отражения выручки от произведенного капитального ремонта основных фондов, выполненного хозяйственным способом;
- правильность ведения бухгалтерского и налогового учета по счетам 9000-9900
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 9000-9900
- правильность реформации баланса.
- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 9000-9900 в главной книге;
- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 84, 94, 96, 97, 98, 99 в главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности

При проверке прибыли (убытков) от внереализационных операций необходимо установить:

- правильность и полноту отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;

- полноту ведения процентов по суммам средств, числящихся на расчетных, текущих, валютных и других счетах предприятия;
- правильность и полноту полученных доходов от сумм, находящихся на депозитных счетах;
- соблюдение условий по договорам займов и полноту получения доходов по всем видам займов;
- правильность отражения доходов (расходов) от курсовых разниц по операциям с валютой;
- правильность определения дополнительных расходов по заказам, расчеты по которым закончены в истекших годах;
- правомерность списания убытков от стихийных бедствий;
- правильность списания долгов и дебиторской задолженности;
- правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других предприятиях;
- правильность и полноту получения дивидендов по акциям и доходов по облигациям и другим ценным бумагам;
- полноту перечисления и получения доходов от сдачи имущества в аренду;
- законность списания расходов по содержанию законсервированных мощностей и объектов;
- правильность списания убытков от списания ранее присужденных долгов по недостачам и хищениям, по которым возвращены исполнительные документы;
- правильность списания затрат по аннулированным заказам;
- правильность оформления документов по списанию некомпенсированных потерь от стихийных бедствий;
- правильность отнесения на внереализационные доходы и расходы других операций

1.Аудит бухгалтерского баланса и его статей.

2.Аудит отчета о финансовых результатах

3.Аудит отчета о движении основных средств, о денежных потоках и собственного капитала предприятия.

Целью аудита финансовой отчетности является проверка полноты и достоверности показателей финансовой отчетности и их соответствия действующему законодательству.

Документы необходимые для проведения аудита

Регистры бухгалтерского и налогового учета, оборотно-сальдовые ведомости; главная книга; формы бухгалтерской отчетности.

Аудиторские процедуры

Инспектирование (проверка записей, документов); *пересчет* (проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов); *аналитические процедуры* (анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений).

Методика проведения аудита

Бухгалтерская отчетность, представляющая единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленная на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, является объектом аудиторской проверки. Все отчетные формы, входящие в состав бухгалтерской отчетности, взаимосвязаны, поскольку отражают одни и те же хозяйственные операции и события в деятельности организации в разных аспектах.

Информационная база, используемая аудитором при проверке бухгалтерской отчетности, включает:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы формирования показателей бухгалтерской отчетности;
- приказ об учетной политике организации;
- регистры синтетического и аналитического учета по отдельным объектам бухгалтерского учета.

В ходе проверки бухгалтерской отчетности аудитор оценивает содержание отдельных форм отчетности, соблюдение правил формирования показателей отчетности и их корреляцию.

С целью контроля соответствия показателей отчетности требованиям нормативных документов проверяются:

- состав и содержание форм бухгалтерской отчетности;
- правильность оценки статей отчетности;
- правильность заполнения показателей в формах бухгалтерской отчетности;
- взаимосвязка показателей отчетности, соответствие показателей, отраженных в разных формах отчетности;
- правильность формирования сводной отчетности.

Бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму, содержащему информацию о составе представляемой отчетности и оформленному в установленном порядке.

Проводится проверка наличия всех форм (если формы разрабатывались организацией самостоятельно) и данных, предусмотренных Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (заголовочной части отчетных форм): наименование составляющей части; указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность; полное наименование юридического лица; идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); вид деятельности; организационно-правовая форма/форма собственности; единица измерения; адрес; дата утверждения; дата отправки/принятия бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности.

1. Аудит бухгалтерского баланса и его статей.

Бухгалтерский баланс (ф. N 1) является главной формой в системе бухгалтерской отчетности, поскольку он характеризует имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату.

Прежде всего необходимо проверить соответствие содержания статей формы баланса положениям нормативных актов.

Проверку показателей бухгалтерского баланса целесообразно начинать с процедуры арифметических подсчетов итогов по группам статей, разделам и валюты баланса по активу и пассиву и сверки полученных результатов с данными, указанными в балансе организации. Такой подсчет крайне важен, поскольку данные баланса используются при проведении анализа финансового положения.

В ходе проверки бухгалтерского баланса необходимо проверить соблюдение требования непротиворечивости. В частности, соблюдение тождества показателей граф "На начало отчетного года" и "На конец отчетного периода" предыдущего года с учетом произведенной на начало года реорганизации, а также изменений в оценке показателей активов.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

На данном этапе проверяется соблюдение сопоставимости данных бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного года как по номенклатуре статей, так и по содержанию показателей, включенных в статьи бухгалтерского баланса, а также сопоставимость с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них за предыдущий отчетный год. Тем самым аудитор подтверждает соблюдение требований последовательности и сопоставимости.

Для подтверждения статей бухгалтерского баланса используется процедура сверки тождественности показателей баланса и главной книги путем сопоставления показателей. При проведении такого сопоставления используются данные соответствующих регистров аналитического учета.

При выявлении отклонений устанавливается причина. Аудитор может использовать и такой прием, как составление альтернативного баланса. Аудитор составляет альтернативный баланс по данным главной книги и сопоставляет его показатели с данными бухгалтерского баланса, составленного организацией. Это позволяет выявить отклонения по отдельным статьям.

Важной процедурой является проверка соблюдения методики формирования показателей и оценки статей бухгалтерского баланса. В бухгалтерском балансе данные должны быть представлены с соблюдением следующих требований:

- нельзя засчитывать активы и пассивы, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету;
- основные средства и нематериальные активы нужно отражать по остаточной стоимости;
- активы и обязательства следует разделять на долгосрочные и краткосрочные;
- данные о расчетах с другими организациями и гражданами нужно показывать в развернутом виде. По тем счетам аналитического учета, где имеется дебетовое сальдо, их записывают в активе, а по счетам с кредитовым сальдо - в пассиве;
- если какой-либо показатель имеет отрицательное значение, то в балансе его нужно записать в круглых скобках;
- в графе 3 даются сальдо по счетам по состоянию на 1 января отчетного года;
- в графе 4 приводят сальдо по счетам по состоянию на 31 декабря отчетного года.
- незавершенное строительство, приобретенное оборудование, требующее монтажа, отражаются по фактическим затратам для застройщика (инвестора), а также с учетом выданных авансов подрядчику на капитальное строительство;
- материально-производственные запасы (сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, комплектующие, запасные части, тара и другие) отражаются по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов. Материально-производственные запасы, которые морально устарели либо текущая рыночная стоимость продажи которых снизилась, отражаются на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей;
- готовая продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются по стоимости их приобретения;
- затраты в незавершенное производство (издержки обращения) отражаются в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету;
- отгруженная продукция и товары отражаются по полной фактической себестоимости, нормативной (плановой) полной себестоимости;
- дебиторская задолженность, по которой созданы резервы по сомнительным долгам, показывается за минусом образованного резерва;
- дебиторская и кредиторская задолженность представляется с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочную, если срок обращения

(погашения) не более 12 месяцев после отчетной даты, и на долгосрочную, если срок обращения (погашения) более 12 месяцев после отчетной даты;

- уставный капитал показывается в сумме в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке;
- займы и кредиты показываются с учетом причитающихся к уплате процентов на конец отчетного периода.

При аудите необходимо обратить внимание на правильность заполнения показателей в форме бухгалтерского баланса.

При заполнении статей "Нематериальные активы" и "Незавершенное строительство" следует учитывать нововведения по учету расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы". Этот актив учитывается в составе нематериальных активов, но им не является. Если по давшим положительный результат расходам оформлен в надлежащем порядке патент или другой документ, то эти расходы приобретают статус нематериального актива.

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, которые не дали положительный результат, как известно, списываются по окончании работ на счет прибылей и убытков как внереализационные убытки, которые найдут свое отражение в Отчете о прибылях и убытках.

Спецоснастка и специальная одежда могут учитываться в зависимости от принятой организацией учетной политики либо на счете 01 "Основные средства" (с применением порядка амортизации, используемого для объектов основных средств), либо на счете 10 "Материалы" (с применением механизма погашения стоимости, установленного в Методических указаниях), либо одна часть - на счете 01, а другая часть - на счете 10. В случае учета указанных ценностей на счете 10 к нему открываются два субсчета: "Специальная оснастка и специальная одежда на складе" и "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации".

В зависимости от принятого варианта учета спецоснастки и специальной одежды остатки указанных ценностей в бухгалтерском балансе отражаются либо по статье "Основные средства", либо по статье "Запасы" по строке "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности".

В случае существенности сумм спецоснастки она может быть выделена в отдельную статью.

При заполнении статей "Долгосрочные финансовые вложения" и "Краткосрочные финансовые вложения" следует учитывать НСБУ № 12 "Учет финансовых инвестиций". Указанный стандарт внес ряд новых правил учета финансовых вложений, которые следует применять при формировании бухгалтерского баланса. Прежде всего это возможность использовать несколько видов оценки отдельных объектов финансовых вложений. Помимо первоначальной стоимости введены текущая рыночная стоимость и дисконтированная стоимость.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Разница между оценкой на отчетную дату и предыдущей оценкой относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в качестве операционных доходов или расходов) или увеличение доходов и расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости.

Указанная проверка производится по всем финансовым вложениям (а не только по ценным бумагам, как было ранее) организации, по которым имеются признаки их обесценения. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то организация образует резерв под

обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов), а некоммерческая - за счет увеличения расходов.

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки. Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата у коммерческой организации (в составе операционных расходов) или увеличения расходов у некоммерческой организации. Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата у коммерческой организации (в составе операционных доходов) или уменьшения расходов у некоммерческой организации.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся. Информация о применении такой оценки и способах расчета дисконтированной стоимости должна приводиться в пояснительной записке. Кроме того, организация должна обеспечить подтверждение обоснованности расчета путем привлечения специалистов - аудиторов или оценщиков.

Указанная статья перенесена из актива бухгалтерского баланса в его пассив и стала контрпассивной статьей по отношению к статье "Уставный капитал". Поэтому цифровые значения статьи показываются в отчете в круглых скобках, т.е. в отрицательном значении.

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, дополнена новой статьей, характеризующей нематериальные активы, полученные в пользование. Для заполнения этой статьи необходимо открыть новый забалансовый счет, который отсутствует в перечне, приведенном в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

К такого рода договору, заключенному между правообладателем и пользователем права на использование объектов интеллектуальной собственности, относятся лицензионные договоры (исключительная, неисключительная, открытая лицензия), авторские договоры (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоры коммерческой концессии и другие аналогичные договоры, заключенные в соответствии с установленным законодательством РУз порядком.

Одной из важных процедур является проверка взаимосвязки показателей отчетных форм (соблюдение требования непротиворечивости показателей).

С этой целью сверяются показатели бухгалтерского баланса с данными других отчетных форм.

Данные бухгалтерского баланса используются для анализа имущественного и финансового положения организации.

2. Аудит отчета о финансовых результатах

Прежде всего необходимо проверить соответствие содержания статей формы отчета положениям нормативных актов.

Порядок представления данных в отчете о финансовых результатах зависит от признания организацией доходов исходя из требований НСБУ № 2 "Доходы организации", утвержденного Приказом Министерства финансов РУз, характера своей деятельности, вида

доходов, размера и условий их получения доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями (операционными, внереализационными или чрезвычайными).

Отметим, что величина дохода от текущей деятельности организации (при продаже продукции, работ, услуг по ценам, учитывающим требования законодательства РУз о предоставлении различных льгот гражданам) подлежит признанию в размере суммы начисленной задолженности по дебету счета учета расчетов по действующим ценам и тарифам за продукцию (работы, услуги), которая покрывается за счет платы граждан, и суммы, подлежащей возмещению из бюджета в соответствии с законодательством Российской Федерации на покрытие предоставленных льгот.

Перед началом проверки аудитор должен ознакомиться с положениями учетной политики организации, касающимися порядка признания доходов в качестве доходов от обычных видов деятельности, в соответствии с НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах»

Аудитор должен проверить арифметические подсчеты. Для подтверждения достоверности и точности определения показателей отчетной формы производится сверка тождественности показателей гр.3 "За отчетный год" с данными главной книги и регистров аналитического учета по счетам учета доходов и расходов.

Важно обратить внимание на соблюдение принципа существенности, согласно которому доходы и расходы должны приводиться обособленно, если они существенны. При формировании показателей отчета о финансовых результатах должны соблюдаться следующие требования:

- при отражении видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более общей суммы доходов организации за отчетный период, в отчете показывается соответствующая каждому виду часть расходов;

- графа 4 отчета заполняется на основании данных гр.3 отчета за предыдущий год. Если данные за аналогичный период предыдущего года несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Исправительные записи в бухгалтерском учете при этом не составляются;

- доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к ст. "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг" или в приложении к отчету о прибылях и убытках.

Включены несколько новых строк, необходимых для расчета налога на прибыль. К этим показателям относятся статьи по постоянным налоговым обязательствам, отложенным налоговым обязательствам, отложенным налоговым активам, текущему расходу по налогу на прибыль. На практике у многих организаций появляются и постоянные налоговые активы (т.е. суммы, вызванные вычитаемыми постоянными разницами, не описанные в НСБУ № 3), которые также должны приводиться в Отчете о финансовых результатах.

Обратим внимание на то, что показатель "чистая прибыль" для целей бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности определяется как результат вычитания из бухгалтерской прибыли до налогообложения условного расхода по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств.

Поэтому условный расход по налогу на прибыль может быть вычислен следующим образом:

- валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:

$$ПВ = ЧВР - СР,$$

где

ПВ - валовая прибыль;

ЧВР - чистая выручка от реализации;

СР - производственная себестоимость реализованной продукции;

- прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, и плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности:

$$\text{ПОД} = \text{ПВ} - \text{РП} + \text{ПД} - \text{ПУ},$$

где

ПОД - прибыль от основной деятельности;

РП - расходы периода;

ПД - прочие доходы от основной деятельности;

ПУ - прочие убытки от основной деятельности;

- прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности, которая рассчитывается как сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности:

$$\text{ПО} = \text{ПОД} + \text{ДФ} - \text{РФ},$$

где

ПО - прибыль от общехозяйственной деятельности;

ДФ - доходы от финансовой деятельности;

РФ - расходы по финансовой деятельности;

- прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$\text{ПДН} = \text{ПО} + \text{ПЧ} - \text{УЧ},$$

где

ПДН - прибыль до уплаты налога;

ПЧ - чрезвычайная прибыль;

УЧ - чрезвычайные убытки;

- чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога, представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на доходы (прибыль) и минус другие налоги

и платежи, предусмотренные законодательством:

$$\text{ПЧ} = \text{ПДН} - \text{ННД} - \text{НД},$$

где

ПЧ - чистая прибыль;

ННД - налог на доходы (прибыль);

НД - другие налоги и платежи.

С целью контроля соответствия показателей отчетности требованиям нормативных документов проверяются:

- правильность заполнения показателей в форме отчета;
- взаимоувязка показателей отчетности, соответствие показателей, отраженных в разных формах отчетности.

Данные отчета финансовых результатах используются для проведения анализа финансовых результатов.

3. Аудит отчета о движении основных средств, о денежных потоках и собственного капитала предприятия.

Отчет об движении основных средств (ф. N 3) раскрывает дополнительные данные об основных средствах.

Проверку формирования показателей отчетной формы также рекомендуется начинать с арифметических подсчетов.

Показатели отдельных видов капитала, резервов предстоящих расходов, оценочных резервов на начало и конец года и оборотов за год, их увеличение и использование за отчетный период проверяются на соответствие данным Главной книги и регистров синтетического учета по соответствующим счетам. Особое внимание следует уделить проверке раздела I "Изменения капитала", в котором раскрывается информация об

источниках увеличения капитала организации на конец отчетного года, а также причинах уменьшения капитала. При этом следует иметь в виду, что внутренние обороты, связанные с увеличением (уменьшением) одной составляющей капитала за счет уменьшения (увеличения) другой составляющей, отражаться в разделе IV не должны.

Аудитор должен провести проверку правильности расчета показателя "чистые активы"

Значение величины чистых активов для оценки финансового состояния организации очень важно, поскольку в соответствии с требованиями законодательных проводится сопоставление показателя чистых активов с величиной уставного капитала. Если величина чистых активов оказывается ниже величины уставного капитала, то величина уставного капитала должна быть доведена до величины чистых активов.

При формировании Отчета собственном капитале организация должна учитывать, что предусмотренные в образце отдельные статьи, не имеющие в отчетном периоде числовых значений, не приводятся, за исключением случая, когда по статье были данные в предыдущем отчетном году. Если организация имеет существенное изменение капитала, не предусмотренное в образце, то она самостоятельно включает недостающую статью. Кроме того, допускается графу "Добавочный капитал" разбить на две части - "Эмиссионный доход" и "Дооценка активов", учитывая их разный характер образования и использования.

С целью контроля соответствия показателей отчетности требованиям нормативных документов проверяются:

- правильность заполнения показателей в форме отчета;
- взаимоувязка показателей отчетности, соответствие показателей, отраженных в разных формах отчетности;

Данные отчета об изменениях капитала используются для проведения анализа финансовых результатов.

В отчете о движении денежных средств (ф. N 4) раскрывается информация о денежных средствах организации, находящихся на счетах в банках и в кассе.

Данные отчета позволяют раскрыть причины изменений в объеме и составе денежных потоков за отчетный период.

В отчете о движении денежных средств представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств (счета 5000 "Касса", 5100 "Расчетные счета", 5200 "Валютные счета", 5500 "Специальные счета в банках").

При формировании показателей отчета денежные потоки классифицируют по трем группам, соответствующим разным видам деятельности организации: текущей, инвестиционной и финансовой. Аудитор проверяет правильность представленной информации по видам деятельности.

Если организация осуществляет операции в иностранной валюте, проводится проверка соблюдения требований Методических рекомендаций, в соответствии с которым сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка РУз на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

Если организация имела остатки валюты на валютном счете или в кассе на начало года, то равенства между показателями бухгалтерского баланса на начало года и отчета о движении денежных средств (стр.010) не будет. Это связано с тем, что остатки валюты на начало года при составлении отчета о движении денежных средств пересчитываются по курсу ЦБ РУз на 31 декабря отчетного года, а в бухгалтерском балансе остатки валюты на начало года показываются в пересчете по курсу на 31 декабря предыдущего года.

Проверка формирования показателей проводится с использованием данных регистров синтетического и аналитического учета по счетам учета денежных средств, а также приложенных первичных документов, отражающих содержание операции. Аудитор также

использует процедуру арифметических подсчетов для подтверждения данных отчетных форм.

Анализ денежных потоков по видам деятельности позволяет аудитору:

- по данным денежных потоков текущей деятельности - оценить возможность организации направлять денежные средства на поддержание хозяйственного процесса и выявить тенденции, вызванные наращиванием производственных мощностей;

- по данным денежных потоков инвестиционной деятельности - определить, насколько будущие производственные мощности смогут поддерживать сложившийся уровень текущей деятельности.

В образце Отчета о движении денежных средств в каждом разделе по виду деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой) предусмотрены новые статьи по каждому разделу, посвященному конкретному виду деятельности, - соответственно "Чистые денежные средства от текущей деятельности", "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности" и "Чистые денежные средства от финансовой деятельности". Кроме того, введена итоговая статья - "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов". Показатель "чистые денежные средства" является результатом вычета из данных по показателям об их поступлении данных по показателям об их использовании.

Обратим внимание на то, что организация может принять решение при заполнении Отчета о движении денежных средств учитывать в целях повышения аналитичности итоговой информации помимо данных о движении непосредственно денежных средств также и их эквивалентов. В российском законодательстве отсутствует понятие денежных эквивалентов. Поэтому можно использовать определение, приведенное в МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств", согласно которому эквивалент денежных средств - это краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

С целью контроля соответствия показателей отчетности требованиям нормативных документов проверяются:

- правильность заполнения показателей в форме отчета;
- взаимосвязка показателей отчетности, соответствие показателей, отраженных в разных формах отчетности;

Данные отчета о движении денежных средств используются для проведения анализа финансовых результатов.

**Тема 14. Аудит доходов и расходов, а так же финансовых результатов.
(Раздаточные материалы для практической занятий)**

1.Исходные данные. При проверке затрат, включаемых в себестоимость, установлено, что снабженец В.П. Мурадов использует личный автомобиль (марка ВАЗ-2121) в служебных целях. В.П. Мурадов получил в 2009 отчетном году по данным кассовых, других платежных документов 10,5 тыс. сум., в том числе: ежемесячная компенсация за 12 месяцев составила 2,8 тыс. сум.; стоимость текущего ремонта в сентябре — 2,2 тыс. сум.; стоимость ГСМ (бензин) — 5,5 тыс. сум. Вся сумма 10,5 тыс. сум. включена в расходы в целях бухгалтерского учета, при расчете налогооблагаемой прибыли корректировки отсутствуют. На предприятии отсутствует приказ об использовании личного автотранспорта и состав (смета) выплат.

В проверяемом периоде имели место представительские расходы: банкеты по случаю ухода на пенсию, по случаю юбилея. Отсутствует программа мероприятий. Приложены оправдательные документы: чеки ресторанов, пробитые через кассу, от 23.11.2009 в сумме 75,2 тыс. сум., вся сумма отнесена на расходы по производству мебели (так как это является

основной деятельностью аудируемого лица), учтена в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

В состав представительских расходов включены расходы на обеды руководства, общая сумма за IV квартал отчетного года составила 27,2 тыс. сум.

Требуется:

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита.

3. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

2.Исходные данные. Аудиторская организация «Аудит» проводит аудит финансовой отчетности ГУП «Зебо» за 2009 год. В ходе проверки были получены следующие аудиторские доказательства. ГУП «Зебо» осуществляет деятельность по изготовлению мебели. В ходе аудита финансовой отчетности за 2009 год было установлено следующее. ГУП «Зебо» заключило контракт от 11.06.2009 № 47 с Министерством образования Республики Узбекистан на изготовление партии мебели на сумму 1 118 тыс. сум., в том числе НДС в сумме 118 тыс. сум. По итогам выполнения первого этапа по контракту от 11.06.2009 № 47, на расчетный счет ГУП 18.06.2009 поступило 559 тыс. сум. в том числе НДС. Для участия в конкурсах на заключение государственных контрактов ГУП «Зебо» осуществляет обновление оборудования. ГУП «Зебо» заключило договор от 20.08.2009 № 89 с ОАО «Файз» на изготовление и поставку оборудования для производства мебели на сумму 354 тыс. сум., в том

числе НДС.В сентябре 2009 г. на ГУП «Зебо» поступило оборудование без сопроводительных документов, а также получен акт сдачи выполненных работ по договору от 20.08.2009 № 89, счет-фактура № 782 от 20.09.2009.

Требуется:

- 1.Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита
4. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

3.Исходные данные. Оплата счетов за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду в регистре по счету 5110 «Расчетный счет» отнесена на затраты организации в сумме 140000 сум Аудитор, осуществляя проверку реальности записей, уточнил их по первичным документам. В платежных документах, выставляемых организациями, осуществляющими контроль за экологическим состоянием окружающей среды, кроме установленной платы 95000 сум, была указана сумма 45000 сум за превышение норм предельно допустимых выбросов загрязняющих веществ.

Требуется:

- 1.Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?
3. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита
4. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

4.Исходные данные. При встречной проверке записей по счетам затрат и расчетному счету, отраженных бухгалтерскими проводками по дебету счета 9420 и кредиту счета 5110, аудитор выяснил, что в отчетном году организация приобрела автомобиль, и одна из таких записей на 60000 сум была сделана на сумму налога на приобретение автотранспортных средств, уплаченного при покупке.

Требуется:

- 1.Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?
2. Действия аудитора в таких ситуациях?

3. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

4. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

5.Исходные данные. Проверяя записи организации по учету затрат, аудитор установил, что в себестоимость продукции включены расходы по оплате услуг:

проводкой д-т сч. 2010, к-т сч. 6010 городского узла связи по установке новой телефонной линии в помещении, являющемся собственностью организации, - 18 500 сум;

сторонней организации по установке пожарной сигнализации - 11 000 сум;

сторонней организации по установке локальной компьютерной сети - 56 000 сум

Требуется:

1.Аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?

2. Действия аудитора в таких ситуациях?

3. Отразить в ведомости исправления нарушений, выявленные в результате аудита

4. Оцените выше изложенные ситуации по 7 критериям(существование; права и обязательства; возникновение; полнота; стоимостная оценка; точное измерение; представление и раскрытие;) оценки?

12: Receivables

Topic List

Receivables

Bad debts

Sales

Receivables can be a significant asset on the statement of financial position. Customers are third parties to the business, so represent an important source of evidence to auditors. The circularisation of receivables is discussed in this chapter.

Receivables

Bad debts

Sales

Receivables listing/age analysis

Much of the detailed work will be carried out on a sample of **receivables' balances** chosen from a list of **sales ledger balances**. Ideally, this will be **aged**, showing amounts owed and from when they are owed. The following work should be done (**completeness/cut-off**).

Audit work on receivables

Check balances from sales ledger to list of balances and vice versa
Check the total of the list to the sales ledger control account
Add up the list of balances to ensure it is correct
Confirm whether the list reconciles to the sales ledger control account

Circularisation

Verification of trade receivables by direct circularisation is the normal method of getting audit evidence to check the **existence** and **rights and obligations** of trade receivables.

Positive circularisation: customer is requested to confirm the accuracy of the balance shown or state in what respect he is in disagreement (preferable method).

Negative circularisation: customer is requested only to reply if the amount is disputed.

The circularisation letter is generally **prepared by the client**, but should be **sent back to the auditor** by the customer.

Sample selection

Special attention to:

- **Old** unpaid accounts
- Accounts **written-off** in period
- Accounts with **credit** balances
- Accounts settled by **round sum payments**

Do not overlook:

- **Nil balances**
- Accounts paid by the time of the audit

Follow up, where:

- Customers disagree with the balance
- Customers do not respond (positive method only)

Reasons for disagreements: disputes, cut off problems, receipt sent before year end but received afterwards, mis-posting, customers netting off credits and debits, teeming and lading frauds. The **auditors should investigate** the reasons for disagreement.

Alternative procedures (where no response arrives):

Second (& third) requests should be sent to the customer in the first instance. Then the auditors should involve credit controller to chase the debt, and do other tests.

Auditor may check the receipt of cash after date, verify purchase orders, and test the company's control over bad debts (see below).

Receivables

Bad debts

Sales

Bad debts

This is to test the valuation of trade receivables in the statement of financial position. A significant test is reviewing all the **cash received after date** (which gives evidence on the **collectability** of debts).

Procedures

Confirm adequacy of allowance by **reviewing customer** correspondence/ discussion with the credit controller.

Examine customer files for overdue debts and consider whether allowance is sufficient.

Review correspondence with **solicitors** in case legal action is being taken to enforce debts.

Examine **credit notes** issued after the year end and ensure those relating to invoices in the relevant period have been allowed for.

Investigate all **unusual items** in the sales ledger, for example, credit balances.

Receivables will often be tested in conjunction with sales.

Goods in inventory are not also treated as sales in the year

Completeness and occurrence

Analytical procedures are likely to be important.

Consider:

- Level of sales, year on year
- Effect of changing quantities sold
- Effect of changing prices
- Levels of goods returned/ discounts
- Efficiency of labour/sales

Accuracy

Check:

- Pricing/additions on invoices
- Discounts properly calculated
- Sales tax added correctly
- Casts in sales ledger
- Control account reconciliation

Also, trace debits in sales ledger to credit notes

Sales cut-off

Check goods dispatched and returns inward around the year end to ensure:

- Invoices/credit notes dated in the same period
- Invoices/credit notes posted to the sales ledger in the same period

Review the sales ledger control account for unusual items near the year end and review material after-date invoices and credit notes to see if in correct period

Глоссарий

Чрезвычайный доход (убыток)	представляет собой доходы или расходы, возникающие в результате событий или сделок, которые явно отличаются от обычной деятельности хозяйствующего субъекта, то есть не происходящие часто или регулярно.
Общехозяйственная деятельность	любая предпринимательская деятельность хозяйствующего субъекта, являющаяся обыкновенной деятельностью, а также деятельность хозяйствующего субъекта, направленная на будущее развитие, укрепление и рост экономических выгод хозяйствующего субъекта.
Прекращенная деятельность	является результатом продажи или отчуждения операции, представляющей отдельное, основное направление деятельности хозяйствующего субъекта, от которой могут быть отделены активы, чистый доход или убыток и деятельность, включая финансовую отчетность данного хозяйствующего субъекта.
Фундаментальные (существенные) ошибки	это ошибки, обнаруженные в текущем периоде и являются настолько значительными, что финансовые отчеты предыдущих периодов не могут считаться достоверными.
Учетная политика	это совокупность способов, принимаемых хозяйствующим субъектом для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности с их принципами и основами.
Рефинансирование краткосрочных (текущих) обязательств	Обязательства, подлежащие расчету в течение 12 месяцев с отчетной даты, должны классифицироваться в виде нетекущих только при условиях
Отчетный период и отчетная дата	Отчетным периодом финансовой отчетности является календарный год с 1 января по 31 декабря

Тема 15. Основы внутреннего аудита

План

1. Регламентация внутреннего аудита.
2. Организация службы внутреннего аудита.
3. Планирование внутреннего аудита.
4. Методы и приемы внутреннего аудита.
5. Порядок проведения внутреннего аудита на отдельных участках учета.
6. Обобщение и реализация результатов внутреннего аудита.

1.1. Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях

Основным нормативным документом, который регулирует практическую деятельность служб внутреннего аудита и определяет методологические основы организации ее работы, является Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях, утвержденное постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 16 октября 2006 г. за №215.

Положение разработано в соответствии с постановлением Президента Республики Узбекистан от 27 сентября 2006 года №ПП-475 «О мерах по дальнейшему развитию рынка ценных бумаг».

В Положении впервые дано нормативное толкование терминам:

Внутренний аудит - деятельность структурного подразделения хозяйствующего субъекта (службы внутреннего аудита) по контролю и оценке работы исполнительного органа управления и структурных подразделений хозяйствующего субъекта путем проверок и мониторинга соблюдения ими:

- актов законодательства Республики Узбекистан;
- учредительных и внутренних документов;
- обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности;
- установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов;
- внедрения принципов корпоративного управления;

Служба внутреннего аудита - структурное подразделение хозяйствующего субъекта, осуществляющее внутренний аудит, создаваемое с учетом требований, установленных законодательством и решением наблюдательного совета хозяйствующего субъекта.

Служба создается протокольным решением заседания наблюдательного совета предприятия. Работники службы являются штатными сотрудниками предприятия.

Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях (Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан №215 от 16.10.2006 г. «О мерах по обеспечению эффективного управления предприятиями с государственной долей в уставном фонде и надлежащего учета государственного имущества») в соответствии с постановлением Президента Республики Узбекистан от 27 сентября 2006 года N ПП-475 "О мерах по дальнейшему развитию рынка ценных бумаг" устанавливает единые требования к организации внутреннего аудита на предприятиях, за исключением коммерческих банков и бюджетных организаций, с балансовой стоимостью активов более 1 млрд. сумов и определяет:

- основные задачи и функции службы внутреннего аудита
- права и обязанности службы внутреннего аудита,
- требования в отношении независимости службы внутреннего аудита,
- требования по проведению внутреннего аудита и составлению сводного отчета по результатам его проведения,
- ответственность службы внутреннего аудита.

В настоящее время в некоторых акционерных обществах, являющихся органами

хозяйственного управления, существует ограничение по количеству штатного персонала. В связи с этим, у них возникает вопрос: каким образом можно принять на работу внутреннего аудитора, если все штатные должности уже давно заполнены? Для этого необходимо высвободить штат через увольнения других сотрудников?

Вероятнее всего нет. Необходимо отметить, что правительственное решение, в котором ограничивалось количество сотрудников предприятия, был принято намного раньше, чем постановление Президента Республики Узбекистан от 27 сентября 2006 года № П-475, в котором предписывается предприятию принять на работу новых сотрудников. Принимая во внимание статью 14 Закона Республики Узбекистан «О нормативно-правовых актах», в котором указано – «в случае расхождений нормативно-правовых актов, обладающих равной юридической силой, действуют положения акта, принятого позднее», можно сделать предположение о возможности принятия в штат предприятия внутренних аудиторов сверх установленного предела количества сотрудников. Тем более внутренних аудиторов на работу принимает наблюдательный совет предприятия.

Основные задачи службы внутреннего аудита

Суть задач службы внутреннего аудита вытекает из ее статуса в структуре управления предприятия. Служба создается наблюдательным советом, который принимает на работу внутренних аудиторов. Из этого следует, что самой главной задачей службы является обеспечение наблюдательного совета достоверной информацией о текущем состоянии предприятия и подготовка предложений по совершенствованию его деятельности. Необходимую информацию служба собирает в ходе проведения внутренних аудиторских проверок в предприятии. На основании анализа данных, полученных во время внутреннего аудита, готовятся соответствующие предложения на имя наблюдательного совета предприятия.

Следующей задачей службы является оперативное внесение органам управления предприятия (исполнительному органу) рекомендаций по устранению недостатков, выявленных в процессе внутреннего аудита, с последующим осуществлением контроля за их устранением. Для выполнения возложенных на себя задач **служба внутреннего аудита** выполняет следующие функции:

1. Проведение внутренних аудиторских проверок деятельности предприятия. Проверки осуществляются ежеквартально и по итогам отчетного года, в соответствии с ежегодно утверждаемым наблюдательным советом планом внутреннего аудита.

2. Проведение экспертизы заключаемых хозяйственных договоров на предмет их соответствия требованиям законодательства.

3. Оказание структурным подразделениям предприятия методической помощи при ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности, консультирование их по вопросам финансового, налогового, банковского и иного законодательства.

4. Оказание содействия наблюдательному совету в разработке технических заданий по выбору внешней аудиторской организации и оценке их предложений. Служба также готовит рекомендации наблюдательному совету при выборе внешней аудиторской организации для проведения аудиторской проверки.

В Положении о службе внутреннего аудита на предприятиях указаны **права службы внутреннего аудита**:

- получать документы предприятия (приказы, распоряжения руководителя, решения органов управления, справки, расчеты, заверенные копии необходимых документов и другую документацию), устные и письменные объяснения от должностных и ответственных лиц предприятия по вопросам, возникающим в ходе осуществления внутреннего аудита;

- привлекать соответствующих специалистов предприятия для оказания содействия в проведении внутреннего аудита.

Для успешной реализации своих прав и качественного проведения аудиторских проверок **служба внутреннего аудита имеет следующие обязанности**:

- соблюдать при осуществлении внутреннего аудита требования норм законодательства, Положения о службе внутреннего аудита и иных актов законодательства;
- составлять отчеты в соответствии с требованиями Положения о службе внутреннего аудита;
- проверять достоверность показателей финансовой и статистической отчетности;
- соблюдать конфиденциальность информации, полученной при осуществлении внутреннего аудита;
- в случае обнаружения фактов, свидетельствующих о причинении предприятию убытков его должностными лицами и другими работниками, **незамедлительно сообщать об этом наблюдательному совету** предприятия и осуществлять соответствующую запись в аудиторском отчете;
- участвовать в проведении инвентаризации активов и контроле за своевременностью ее осуществления в установленном законодательством порядке.

На службу внутреннего аудита могут быть возложены также иные обязанности в соответствии с законодательством и учредительными документами предприятия. Например, наблюдательным советом предприятия.

Требования к сотрудникам службы внутреннего аудита. При назначении на должность внутреннего аудитора устанавливают соответствующие критерии образования и опыта, уделяя особое внимание объему работ и степени ответственности. В совокупности сотрудники службы внутреннего аудита должны обладать знаниями и навыками, необходимыми для профессиональной деятельности в предприятии, учитывая специфику его деятельности.

Законодательством внутреннему аудитору установлены следующие требования:

- иметь стаж практической работы (в том числе по совместительству) в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового или налогового контроля не менее двух лет из последних десяти;
- отвечать одному из следующих требований: иметь сертификат внутреннего аудитора или высшее экономическое образование, полученное в высших образовательных учреждениях Республики Узбекистан либо в образовательных учреждениях иностранного государства и в соответствии с законодательством Республики Узбекистан признанное эквивалентным образованию в Республике Узбекистан.

Порядок сертификации сотрудников службы внутреннего аудита определяется Положением о порядке сертификации сотрудников службы внутреннего аудита, зарегистрированного Министерством юстиции от 12.05.2012 г. за № 2361.

Численность сотрудников службы внутреннего аудита должна быть достаточной для эффективного достижения целей и решения задач внутреннего аудита. Общее количество внутренних аудиторов определяется наблюдательным советом, но не может быть менее двух сертифицированных внутренних аудиторов.

Службой внутреннего аудита руководит ее руководитель, имеющий сертификат внутреннего аудитора.

Ежегодно руководитель службы внутреннего аудита составляет годовую смету расходов службы внутреннего аудита и представляет ее наблюдательному совету предприятия на утверждение. Порядок составления и утверждения сметы расходов и структура сметы более подробно описаны в следующих разделах настоящей Пособии.

Внутренние аудиторы должны ежегодно повышать свой профессиональный уровень посредством повышения квалификации в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию. Если внутренний аудитор хоть один раз пропустить курсы повышения квалификации, то может лишиться своего сертификата.

Сотрудники службы внутреннего аудита подлежат ежегодной аттестации наблюдательным советом предприятия. Порядок аттестации внутреннего аудитора наблюдательным советом пока еще не определен.

Служба внутреннего аудита должна быть независимой и **ее независимость** достигается

путем:

- назначения и освобождения руководителя службы внутреннего аудита и ее сотрудников от занимаемой должности, установление им размеров заработной платы и других выплат по решениям наблюдательного совета предприятия;
- непосредственного подчинения наблюдательному совету предприятия.

Ни один сотрудник службы внутреннего аудита не подчиняется руководству исполнительного органа предприятия. Все вопросы, связанные с контролем деятельности внутреннего аудитора, его дисциплинарном наказании, тем более расторжение с ним трудового соглашения находится в компетенции наблюдательного совета.

Однако, внутреннему аудитору назначается заработная плата согласно штатному расписанию предприятия. Как правило, штатное расписание утверждается руководителем исполнительного органа. Однако, затраты предприятия, в том числе размер фонда оплаты труда, утверждается наблюдательным советом при утверждении бизнес плана предприятия. Таким образом, можно предположить, что хоть косвенно, но размер заработной платы внутреннего аудитора устанавливает наблюдательный совет.

В отличие от внешних аудиторов служба внутреннего аудита подготовливает отчеты по каждому направлению проверок деятельности предприятия. Законодательством отмечено минимум **7 видов** направлений проверок и соответственно, **отчетов службы внутреннего аудита:**

- отчет о ходе выполнения бизнес-плана;
- отчет о соблюдении принципов корпоративного управления;
- отчет о состоянии бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- отчет о правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- отчет о соблюдении законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- отчет о состоянии активов;
- отчет о состоянии внутреннего контроля.

Наблюдательным советом могут быть определены иные направления осуществления проверок в соответствии с законодательством, исходя из профиля и видов деятельности предприятия.

Необходимо отметить, что внутренняя аудиторская проверка осуществляется только сотрудниками службы внутреннего аудита путем проведения проверок и мониторинга:

- хода выполнения утвержденного бизнес-плана;
- соблюдения принципов корпоративного управления;
- состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- соблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- состояния активов;
- состояния внутреннего контроля.

По результатам проведенных проверок составляются соответствующие отчеты, которые подписываются сотрудником (сотрудниками), непосредственно их проводившим.

Каждый вид отчета службы внутреннего аудита имеет следующее содержание:

а) отчет о результатах проверки хода выполнения бизнес-плана должен включать:

- анализ количественных и качественных показателей его выполнения;
- описание выявленных причин в случае необеспечения его выполнения, с персональным указанием виновных должностных лиц;

б) отчет о результатах проверки соблюдения принципов корпоративного управления должен включать:

- анализ результативности принимаемых решений органами управления предприятия, соблюдения законных прав и интересов его участников (учредителей);
- описание фактов нарушения законодательства в сфере корпоративного управления

(соблюдение учредительных документов, проведение общих собраний и заседаний органов управления предприятия, правильность начисления и своевременность выплаты дивидендов и т.д.);

в) отчет о результатах проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия должен включать:

- оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- описание выявленных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности;

г) отчет о результатах проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей должен 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;

д) отчет о результатах проверки соблюдения предприятием законодательства при осуществлении финансово-хозяйственных операций должен включать:

- оценку соответствия осуществленных предприятием финансово-хозяйственных операций законодательству;
- описание выявленных в ходе внутреннего аудита несоответствий законодательству осуществленных предприятием финансово-хозяйственных операций;

е) отчет о состоянии активов должен включать

- оценку соответствия бухгалтерского учёта активов действующим нормативно – правовым актам;

- описание результатов инвентаризации активов;

- оценку эффективности использования активов;

ж) отчет о результатах проверки состояния внутреннего контроля должен включать:

- описание системы внутреннего контроля и имеющихся в ее функционировании недостатков;

- данные о состоянии исполнительской дисциплины в структурных подразделениях предприятия, имеющихся недостатках в работе конкретных его сотрудников.

Результаты проверки состояния активов должны основываться на инвентаризации активов и включать сведения об их движении, фактическом наличии и сохранности. Внутренний аудитор должен участвовать в инвентаризации активов предприятия в составе инвентаризационной комиссии.

Также все отчеты по проводимым проверкам должны содержать итоговую часть, включающую оценку деятельности исполнительного органа предприятия и его структурных подразделений, рекомендации по устранению выявленных отклонений и нарушений, полный пакет подтверждающих документов.

По итогам проведенного внутреннего аудита составляется сводный отчет, подписываемый руководителем службы внутреннего аудита.

Для выполнения требований нормативного документа руководитель службы внутреннего аудита в плане аудита распределяет среди своих сотрудников каждый вид проверки. Сводный отчет получается путем объединения всех видов отчетов.

Сводный отчет должен включать:

- аналитическую часть;
- итоговую часть;
- полный пакет подтверждающих документов.

В состав пакета подтверждающих документов входят также аудиторские доказательства, собранные в ходе проведения внутреннего аудита.

Аналитическая часть сводного отчета должна включать обобщенную информацию о результатах проверок по всем направлениям, проведенных сотрудниками внутреннего аудита.

Итоговая часть отчета должна содержать:

- общую оценку деятельности исполнительного органа и структурных подразделений предприятия, а также анализ ликвидности предприятия;

- рекомендации службы внутреннего аудита по устранению выявленных отклонений и нарушений, а также обобщенные предложения по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия, совершенствованию корпоративного управления.

Сводный отчет должен быть подготовлен в течение 10 дней после завершения внутреннего аудита.

Сводные отчеты должны представляться непосредственно наблюдательному совету предприятия для рассмотрения и последующего утверждения им. Копии отчетов после их утверждения должны представляться исполнительному органу предприятия.

Исполнительный орган предприятия обязан принимать меры для устранения недостатков, выявленных в результате внутреннего аудита.

Служба внутреннего аудита должна установить контроль за своевременным и надлежащим исполнением мер по устранению нарушений, обнаруженных в ходе проверки, а также оценить принятые меры по устранению нарушений и по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия со стороны исполнительного органа предприятия.

Законодательством на сотрудников службы внутреннего аудита возложена ответственность за:

- искажение результатов проведенных ими проверок;
- несоблюдение конфиденциальности информации, составляющей коммерческую тайну предприятия, которая была предоставлена им или стала известна в связи с выполнением ими служебных обязательств;
- обеспечение сохранности и возврата полученных документов.

Наблюдательный совет предприятия ежеквартально заслушивает отчет службы внутреннего аудита о результатах проверок, с принятием мер по устранению выявленных недостатков и повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

1.2. Положение о порядке сертификации сотрудников службы внутреннего аудита

Порядок сертификации внутренних аудиторов регулируется Положением о порядке сертификации сотрудников службы внутреннего аудита, зарегистрированного Министерством юстиции от 12.05.2012 г. за № 2361.

Положение утверждено Приказом Министра финансов Республики Узбекистан от 02.04.2012 год за № 90. Положение вступило в силу с 22 мая 2012 года.

В Положении впервые дано нормативное толкование терминам:

Сертификат внутреннего аудитора – документ, подтверждающий профессиональную квалификацию внутреннего аудитора для осуществления деятельности в службе внутреннего аудита (далее – сертификат).

Учебные центры (центры по подготовке аудиторов) – негосударственные образовательные учреждения, учрежденные только общественными объединениями аудиторов, имеющие лицензию на соответствующий вид деятельности по подготовке и повышению квалификации аудиторов.

Сертификат внутреннего аудитора является документом, подтверждающим профессиональную квалификацию внутреннего аудитора. Документ дает право на осуществление деятельности в службе внутреннего аудита в предприятиях.

Срок действия сертификата 5 лет и выдается республиканскими профессиональными общественными объединениями аудиторов (далее по тексту – Общественное объединение) при условии успешной сдачи претендентом квалификационного экзамена.

Повышение квалификации. Владелец сертификата обязан ежегодно, начиная с года,

следующего за годом получения сертификата, проходить курсы повышения квалификации внутреннего аудитора.

За рассмотрение заявления о получении, продлении действия, переоформлении сертификата, а также выдаче его дубликата претендент (владелец сертификата) уплачивает **сбор** в следующих размерах:

- за рассмотрение заявления о получении сертификата - в размере одной минимальной заработной платы;

- за рассмотрение заявления о продлении действия сертификата - в размере 0,5 минимальной заработной платы;

- за переоформление, выдачу дубликата сертификата - в размере 0,25 минимальной заработной платы.

Указанные средства перечисляются на банковский счет общественного объединения, организующего экзамены, и используются для покрытия расходов, связанных с проведением экзаменов и оформлением сертификатов.

Общественные объединения на корпоративных веб-сайтах размещают свои банковские реквизиты для уплаты сбора претендентами (владельцами сертификата).

Подготовка внутренних аудиторов осуществляется негосударственными образовательными учреждениями, учрежденными только общественными объединениями аудиторов. Проведение обучения учебным центром, учрежденным другими юридическими лицами или только региональным филиалом общественного объединения аудиторов не допускается.

Учебные центры должны иметь лицензию на подготовку и повышение квалификации аудиторов.

Вышеуказанным нормативным документом на учебные центры возложены следующие функции:

- а) обучение по программе подготовки внутренних аудиторов в объеме не более 80 часов и курсов повышения квалификации внутреннего аудитора по программе повышения квалификации в объеме 20 часов. Учебные программы утверждаются общественными объединениями аудиторов совместно с Министерством финансов Республики Узбекистан;

- б) подтверждение на бланке сертификата внутреннего аудитора факта прохождения его владельцем ежегодного обучения по программе повышения квалификации;

- в) представление в Министерство финансов Республики Узбекистан информации о результатах ежегодного обучения по программам повышения квалификации. Информация представляется в Министерство финансов ежеквартально, не позднее 10 дней после завершения отчетного квартала.

Если учебный центр или общественное объединение аудиторов допустили нарушение нормативных требований, то Министерство финансов Республики Узбекистан вправе предупреждать их в письменной форме о недопустимости подобных нарушений. В законодательстве конкретно не указаны меры ответственности и порядок наказания виновной организации.

К сдаче экзамена допускаются претенденты соответствующие одновременно следующим требованиям:

- а) наличие экономического высшего образования, полученного в высших образовательных учреждениях Республики Узбекистан либо в образовательных учреждениях иностранного государства и в соответствии с законодательством Республики Узбекистан признанного эквивалентным образованию в Республике Узбекистан;

- б) наличие после окончания высшего учебного заведения стажа практической работы, в том числе по совместительству, в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового или налогового контроля не менее двух лет из последних десяти;

- в) прохождение специального обучения по программе подготовки в учебном центре.

Законодательством предусмотрена возможность допуска к сдаче экзамена без прохождения специального обучения претендентов, имеющих:

- а) квалификационный сертификат аудитора (срок действия которого истекает не менее чем через 6 месяцев после даты подачи заявления);
- б) квалификационный сертификат налогового консультанта;
- в) международный сертификат профессионального бухгалтера («Сертифицированный бухгалтер-практик (САР)», «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (СІРА)» или другие), при наличии свидетельства о ежегодном повышении квалификации, начиная с года, следующего за годом получения международного сертификата профессионального бухгалтера.

Международно-признаваемые сертификации бухгалтеров и аудиторов

До 2001 года существовали только англоязычные международно-признаваемые сертификации профессиональных бухгалтеров – CPA (США), ACCA (Великобритания), CGA (Канада). Сертификаты эти выдаются одноименными профессиональными организациями и имеют международное распространение среди профессиональных бухгалтеров.

В 2001 году 5 центральноазиатских республик (Узбекистан, Казахстан, Киргизстан, Таджикистан, Туркменистан) и Россия организовали Евразийский Совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА), одной из основных целей которой стала разработка и внедрение русскоязычной сертификации бухгалтеров и аудиторов. В настоящее время членами ЕССБА являются профессиональные организации из 12 стран СНГ, где признаются выдаваемые ЕССБА сертификаты. Поэтому эта сертификация получила статус международно-признаваемой сертификации.

Выдаваемые ЕССБА сертификаты делятся на два уровня:

Уровень 1 – САР сертификация (Сертифицированный бухгалтер практик), который предполагает сдачу экзаменов по следующим предметам:

- Финансовый учет - 1
- Управленческий учет - 1
- Налогообложение
- Правовое регулирование

Уровень 2 – СІРА сертификация (Сертифицированный Международный Профессиональный Бухгалтер), который предполагает наличие сертификата САР и дополнительную сдачу экзаменов по следующим предметам:

- Финансовый учет - 2
- Управленческий учет - 2
- Финансовый менеджмент
- Международные стандарты аудита
- Информационные технологии.

Международно-признаваемые САР/СІРА сертификаты выдаются на бессрочной основе. Начиная с 2007 года, введено требование об обязательном ежегодном прохождении курсов повышения квалификации и на сертификатах введена надпись **«Сертификат действителен при наличии свидетельств о повышении квалификации»**. При этом установленным нормативом являются 120 часов повышения квалификации за каждые три года, т.е. не менее 40 часов ежегодно.

Экзамены по внутреннему аудиту. Для участия в экзамене по внутреннему аудиту претенденту необходимо подать заявление по форме (Приложение №1 к Положению о порядке сертификации сотрудников службы внутреннего аудита) в одно из общественных объединений, с приложением следующих документов:

- а) заполненная анкета по форме (Приложение №2 к этому же Положению);
- б) копия паспорта или заменяющего его документа;
- в) заверенная в установленном порядке учреждением, выдавшим диплом, либо нотариально заверенная копия диплома о высшем образовании;
- г) заверенная выписка из трудовой книжки (при наличии стажа работы по совместительству в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового или налогового контроля с записью об этом в трудовой книжке);

д) две фотографии (3 х 4);

е) оригинал свидетельства о прохождении обучения по программе подготовки в учебных центрах. Свидетельство признается действительным, если с даты окончания обучения до даты сдачи документов прошло не более одного года;

либо копия квалификационного сертификата аудитора;

либо копия квалификационного сертификата налогового консультанта;

либо копии одного из международных сертификатов профессионального бухгалтера («Сертифицированный бухгалтер-практик (САР)», «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (СІРА)» или другие), а также копия свидетельства о ежегодном повышении квалификации,

заверенные в установленном порядке учреждением, выдавшим документ, или нотариально заверенные;

ж) банковский платежный документ, свидетельствующий об уплате сбора за рассмотрение заявления о получении сертификата в размере одной минимальной заработной платы.

Если претендент по своему желанию откажется от участия в экзамене, сумма уплаченного сбора не возвращается.

Документы представляются претендентом лично или через средства почтовой связи с уведомлением об их получении.

Ответственность за представление недостоверных или искаженных сведений возлагается на претендента.

Общественное объединение назначает ответственное лицо за регистрацию заявлений в специальном пронумерованном и прошнурованном журнале.

Допуск к сдаче экзамена. После принятия документов претендента общественное объединение аудиторов в течение 3-х дней со дня поступления заявления принимает решение о допуске или отказе в допуске к сдаче экзамена. Нормативный документ не разъясняет, что делать, если эти три дня совпадут с выходными днями.

Основанием для **недопущения** к сдаче экзамена является:

а) несоответствие претендента квалификационным требованиям;

б) представление ненадлежащим образом оформленных документов;

в) выявление подложных документов.

Общественное объединение при принятии решения об отказе в допуске претендента к сдаче экзамена направляет претенденту обоснованный ответ о принятом решении письменно по почтовому адресу или электронным сообщением на электронный адрес, указанные претендентом в анкете. Документы отправляются по почтовому адресу, указанному претендентом в анкете.

Претендент, которому отказано в допуске к сдаче экзамена, вправе повторно обратиться с заявлением только после устранения замечаний, послуживших причиной отказа в допуске к сдаче экзамена. Для устранения замечаний, послуживших основанием для отказа в допуске к сдаче экзамена, претенденту предоставляется срок не более 10 дней.

Повторное рассмотрение документов осуществляется общественным объединением в течение 3 дней со дня получения заявления претендента со всеми необходимыми документами. За повторное рассмотрение заявления претендента сбор не взимается.

Заявление претендента о получении сертификата, поданное по истечении срока, предоставленного для устранения замечаний, послуживших основанием для отказа в допуске к сдаче экзамена, считается вновь поданным.

При принятии общественным объединением решения о допуске к сдаче экзамена утвержденные списки претендентов для участия на экзамене передаются в комиссию.

Претенденты, допущенные к экзамену, **после утверждения списка** включаются в последующие списки для участия на очередном экзамене.

Экзамен проводится по мере формирования группы (не менее 10 человек и не более 20 человек). Группа формируется из числа претендентов в хронологической (календарной) очередности регистрации их заявлений.

Не менее чем за 15 календарных дней до даты проведения экзамена, общественное объединение уведомляет претендентов о дате, времени и месте проведения экзамена путем размещения соответствующей информации на корпоративном веб-сайте и направляет каждому претенденту письменное или электронное сообщение на почтовый или электронный адрес, указанные претендентом в анкете.

Квалификационный экзамен проводится экзаменационной комиссией. В состав комиссии включаются представители Министерства финансов, общественных объединений и, при необходимости, ведущие специалисты в области бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, хозяйственного права.

Регламент работы комиссии разрабатывается общественными объединениями и утверждается совместно с Министерством финансов.

Общественное объединение:

- а) размещает на своем веб-сайте информацию о дате, времени и месте проведения экзамена;
- б) разрабатывает тестовые вопросы и варианты правильных ответов, на основе программы подготовки внутренних аудиторов, и представляет в Министерство финансов за 20 календарных дней до даты проведения экзамена;
- в) контролирует процесс эффективного и качественного обучения по программам подготовки и повышения квалификации в своих учебных центрах;
- г) представляет в Министерство финансов информацию о выданных сертификатах по итогам сдачи претендентами экзамена, но не позднее 15 дней с даты проведения экзамена.

Общественное объединение при проведении экзамена:

- а) осуществляет регистрацию претендентов;
- б) обеспечивает оборудованные помещения для проведения экзамена, а также необходимые технические средства для проведения экзамена;
- в) осуществляет допуск претендентов на экзамен;
- г) обеспечивает сохранность информации, документов и материалов, связанных с проведением и сдачей экзамена;
- д) осуществляет иные действия, необходимые для проведения экзамена.

Претенденты допускаются к сдаче экзамена при предъявлении паспорта или иного документа, удостоверяющего их личность. Претенденты, не имеющие при себе паспорт или иной документ, удостоверяющий их личность, либо опоздавшие на экзамен, считаются не явившимися и переносятся в список лиц, допущенных к следующей очередной сдаче экзамена.

В случае, если претендент два раза, начиная с даты представления документов в общественное объединение, не явился для сдачи экзамена, представленные документы возвращаются претенденту. Уплаченный сбор не возвращается.

Экзамен проводится в письменной форме в течение 3 часов.

Каждый претендент получает регистрационный номер и задание, включающее тестовые вопросы и специальный бланк тестирования.

Бланк тестирования без подписи председателя Комиссии считается недействительным.

Тестовые вопросы, предлагаемые претенденту на экзамене, формируются Министерством финансов Республики Узбекистан на основе тестовых вопросов, представляемых общественными объединениями.

Содержание тестовых вопросов периодически пересматривается с учетом изменений и дополнений, вносимых в законодательство.

Экзаменационное задание включает 60 тестовых вопросов, отражающих все разделы программы подготовки внутреннего аудитора.

За каждый правильный ответ на тестовый вопрос претендент получает 1 балл, за неправильный ответ или отсутствие ответа - 0 баллов.

Количество правильных ответов, являющееся основанием для признания результатов тестирования положительными, должно составлять не менее 75% от максимально возможного количества баллов.

Посторонним лицам и наблюдателям присутствовать на экзамене не разрешается.

Претендент должен сдать комиссии бланк тестирования вместе с полученным заданием по истечении установленного времени. Бланк тестирования не должен содержать фамилию, имя, отчество претендента, а также никаких иных сведений либо отметок, позволяющих идентифицировать претендента (за исключением регистрационного номера претендента). Претендент, нарушивший данные требования, считается не сдавшим экзамен.

Во время экзамена претендентам запрещается:

- а) пользоваться текстами нормативно-правовых актов, справочной, учебной и специальной литературой;
- б) пользоваться мобильными телефонами и другими техническими средствами;
- в) подсказывать, разговаривать друг с другом, давать консультации и пояснения;
- г) выносить из аудитории материалы экзамена.

Претенденты, нарушившие эти требования, удаляются из аудитории и считаются не сдавшими экзамен.

Результаты экзамена объявляются комиссией не позднее двух рабочих дней после его проведения.

Претендентам, не сдавшим экзамен, сбор не возвращается.

В случае признания результатов экзамена отрицательными претенденту возвращаются представленные документы.

Не сдавший экзамен претендент вправе повторно представить документы для участия на экзамене.

В каждом общественном объединении хранятся в установленном порядке документы претендентов, от которых были приняты заявления на участие в экзамене, а также протоколы заседаний комиссий.

Претенденты, в отношении которых по результатам экзамена вынесено отрицательное решение, имеют право **апеллировать** в общественное объединение, куда было подано заявление, в течение тридцати календарных дней с даты объявления результатов экзамена. **Апелляция** представляется в письменной форме.

Состав и регламент работы апелляционной комиссии утверждаются общественным объединением.

Апелляционная комиссия в недельный срок рассматривает поданную апелляцию и о принятом решении письменно сообщает заявителю. Заявитель имеет право принимать участие при рассмотрении своего заявления.

По результатам рассмотрения апелляции принимается одно из следующих решений:

- оставить результаты экзамена без изменений и отказать в удовлетворении апелляции;
- отменить результаты экзамена заявителя и назначить повторный экзамен.

Решение об отказе в удовлетворении апелляции принимается, если:

- апелляция представлена с нарушением сроков подачи, адресата или в неписьменном виде;
- приведенные в апелляции доводы не подтвердились.

Решение об отмене результатов экзамена принимается в случае проведения экзамена с нарушением требований законодательства.

В случае принятия решения о повторной сдаче экзамена апелляционная комиссия назначает день повторного экзамена для претендента, признанного ранее не сдавшим экзамен. При этом с заявителя дополнительно сбор не взимается. Из этого вытекает, что существует вероятность проведения экзамена только для этого претендента. Так как дата очередного общего экзамена назначается не апелляционной комиссией.

Повторная апелляция не допускается.

Решение апелляционной комиссии по результатам рассмотрения апелляции претендента может быть обжаловано в суд.

Результаты экзамена оформляются протоколом комиссии и передаются общественному объединению. Указанные документы хранятся в течение срока,

установленного законодательством.

Петендент получает **сертификат** в том общественном объединении, куда он подавал заявление для участия в экзамене.

Сертификат оформляется общественным объединением на специальном бланке с вклеенной фотографией владельца сертификата по форме (Приложение №3) и действует на всей территории Республики Узбекистан.

Выдаваемому сертификату присваивается номер (XX...X-XXXXXX). Номер состоит из:

- сокращенного официального наименования общественного объединения (XXX);
- шестизначного порядкового номера сертификата (XXXXXX). Порядковые номера присваиваются сертификатам последовательно без пропусков, начиная с номера 000001.

Бланки сертификатов являются документами строгой отчетности, имеют учетную серию и степень защищенности. Бланки сертификатов изготавливаются по единому образцу по заказу общественного объединения типографским способом.

Каждое общественное объединение:

- обеспечивает учет и хранение бланков сертификатов в установленном порядке;
- ведет учет выданных и переоформленных сертификатов, дубликатов.

Сертификат оформляется общественным объединением в 10-дневный срок после получения протокола комиссии и выдается под роспись в реестре внутренних аудиторов владельцу сертификата либо иному лицу на основании нотариально заверенной доверенности.

В случае, если претендент в течение трех месяцев с даты оформления сертификата не явился для его получения или добровольно в письменном виде отказался от его получения, общественное объединение принимает решение об аннулировании указанного сертификата.

Продление срока действия, переоформление и выдача дубликата сертификата внутреннего аудитора. Владелец сертификата за три месяца до истечения срока действия сертификата, но не ранее, чем за 6 месяцев до истечения срока его действия, представляет в общественное объединение, ранее выдавшее сертификат, заявление по форме (Приложение № 4 к Положению о порядке сертификации сотрудников службы внутреннего аудита) о продлении срока действия сертификата с приложением следующих документов:

- анкета по форме (Приложение № 2);
- оригинал сертификата;
- банковский платежный документ, свидетельствующий об уплате сбора за рассмотрение заявления о продлении действия сертификата в размере 0,5 минимальной заработной платы.

Продление срока действия сертификата осуществляется при успешной сдаче владельцем сертификата экзамена.

Срок действия сертификата продлевается на 5 лет с даты окончания срока действия, указанного на бланке ранее выданного сертификата.

Продление срока действия сертификата производится в установленном порядке путем проставления специальной отметки на бланке ранее выданного сертификата. В случае, если реквизиты бланка сертификата, касающиеся продления срока его действия, заполнены, владельцу сертификата выдается новый сертификат с ранее присвоенным номером. На новом бланке сертификата (в нижнем правом углу) делается отдельная надпись, где указываются сведения о ранее выданном сертификате. Бланк ранее выданного сертификата уничтожается.

В случае изменения фамилии (имени, отчества) владелец сертификата обязан не позднее одного месяца со дня получения документов, подтверждающих соответствующие изменения, подать в общественное объединение, выдавшее сертификат, заявление о переоформлении сертификата по форме (Приложение №4). К заявлению прилагаются оригинал сертификата, подлежащего переоформлению, и копии документов, подтверждающих соответствующие изменения.

Переоформление сертификата осуществляется в течение 5 рабочих дней со дня подачи

владельцем сертификата соответствующего заявления, при этом выдается новый бланк сертификата с ранее присвоенным номером. Оригинал ранее выданного сертификата уничтожается в общественном объединении.

Взамен утраченного или пришедшего в негодность сертификата по заявлению владельца сертификата по форме (Приложение № 4) может быть выдан дубликат.

Владелец сертификата должен в печати объявить об утрате сертификата и представить подтверждение публикации в общественное объединение, выдавшее сертификат. Дубликат сертификата выдается под тем же номером и той же датой выдачи с обязательной надписью «Дубликат» на новом бланке сертификата.

Пришедший в негодность сертификат подлежит возврату в общественное объединение, выдавшее сертификат, для его уничтожения.

За переоформление, выдачу дубликата сертификата взимается сбор в размере 0,25 минимальной заработной платы на дату подачи заявления.

Действие сертификата **прекращается** в случаях:

а) обращения владельца сертификата с заявлением о прекращении действия сертификата;
б) не прохождения ежегодного 20 часового обучения по программе повышения квалификации внутренних аудиторов. Если внутренний аудитор хотя бы один год пропустил курс повышения квалификации, то действие его сертификата может быть прекращено. Сертификацию проводят профессиональные общественные объединения аудиторов. Повышение квалификации внутренних аудиторов отслеживают общественные объединения аудиторов, а Министерство финансов, которому учебные центры предоставляют сведения о прохождении курсов повышения квалификации внутренними аудиторами, осуществляет мониторинг;

в) разглашения конфиденциальной информации, полученной владельцем сертификата при осуществлении деятельности в службе внутреннего аудита, без разрешения хозяйствующего субъекта, работником которого он является, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;

г) установления факта передачи сертификата другому физическому лицу в целях использования в деятельности внутреннего аудита;

д) неучастия в деятельности в качестве внутреннего аудитора в течение трех лет. Здесь необходимо отметить, что факт не участия в деятельности внутреннего аудита не просто так определить. Так как внутренние аудиторы не предоставляют сведения о текущем месте работы. Информацию о профессиональной деятельности внутреннего аудитора можно получить из анкеты, предоставляемой им при подаче заявления для продления срока действия своего сертификата;

е) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере финансово-хозяйственных отношений;

ж) признания в установленном порядке решением суда гражданина недееспособным или ограниченно дееспособным;

з) прекращения срока действия сертификата.

Прекращение действия сертификата осуществляется по решению общественного объединения. Действие сертификата прекращается с даты принятия решения о прекращении.

Решение общественного объединения о прекращении действия сертификата может быть обжаловано в суде в установленном законодательством порядке.

Сертификат **аннулируется** в случае:

- если претендент в течение трех месяцев с даты оформления сертификата не явился для его получения или добровольно в письменном виде отказался от его получения;

- незаконности решения общественного объединения о выдаче сертификата;

- получения сертификата с использованием подложных документов.

Решение об аннулировании сертификата действует со дня выдачи сертификата.

Решение общественного объединения об аннулировании сертификата может быть

обжаловано в суде в установленном законодательством порядке.

В случае обнаружения оснований для прекращения действия или аннулирования сертификата общественное объединение принимает соответствующее решение.

Решение общественного объединения о прекращении действия или аннулировании сертификата внутреннего аудитора должно быть мотивировано и подлежит опубликованию в СМИ и на веб-сайтах общественного объединения.

Решение о прекращении действия или аннулировании сертификата в 5-дневный срок направляется владельцу сертификата и хозяйствующему субъекту, где он работает в службе внутреннего аудита. Однако, законодательство не обязывает внутреннего аудитора сообщать сведения о смене места своей работы общественному объединению, выдавшему сертификат. В связи с этим общественному объединению необходимо постоянно поддерживать связь с внутренними аудиторами и обновлять базу данных.

Владелец сертификата после получения решения о прекращении действия или аннулировании сертификата должен в течение 10 дней вернуть оригинал сертификата выдавшему данный сертификат общественному объединению для уничтожения.

Физические лица, действие сертификатов которых прекращено или аннулировано за допущенные нарушения, не допускаются к сдаче экзаменов для повторного получения сертификата в течение трех лет с момента прекращения его действия или аннулирования.

Общественное объединение ведет **Реестр** лиц, имеющих сертификат внутреннего аудитора, в котором указываются:

- дата получения, фамилия, имя, отчество и подпись лица, получившего сертификат внутреннего аудитора;
- номер, дата выдачи сертификата;
- паспортные данные и место жительства владельца сертификата;
- место работы в службе внутреннего аудита (основное место работы или работа по совместительству);
- общий трудовой стаж (в т.ч. в службе внутреннего аудита);
- дата и номер квалификационного сертификата аудитора, налогового консультанта, международного сертификата профессионального бухгалтера;
- сведения о прохождении ежегодных курсов повышения квалификации;
- сведения о продлении срока действия, переоформлении сертификата и выдаче дубликата;
- сведения о прекращении действия или аннулировании сертификата.

Нижеследующие сведения из реестра должны размещаться на веб-сайте общественного объединения и являются открытыми для ознакомления:

- фамилия, имя, отчество лица, получившего сертификат внутреннего аудитора;
- номер, дата выдачи сертификата;
- сведения о продлении срока действия, переоформлении сертификата и выдаче дубликата, а также о прекращении действия или аннулировании сертификата.

Решение общественного объединения по вопросам выдачи, прекращения действия и аннулирования сертификата может быть **обжаловано** заинтересованными лицами в порядке, установленном законодательством. Руководитель общественного объединения несет ответственность за соблюдение требований законодательства, регулирующего процедуру сертификацию внутреннего аудитора.

Контроль над соблюдением общественными объединениями требований законодательства осуществляется Министерством финансов.

1.3. Другие нормативно-правовые акты в сфере внутреннего аудита

В настоящее время деятельность внутреннего аудита регулируется в основном тремя нормативными актами:

1. Постановление Президента Республики Узбекистан от 27.09.2006 г. за № ПП-475 «О мерах по дальнейшему развитию рынка ценных бумаг».

Абзац 4 пункта 3. С 1 января 2007 года на предприятиях с балансовой стоимостью активов более 1 млрд. сум создаются службы внутреннего аудита, которые назначаются и подотчетны наблюдательным советам;

2. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 16.10.2006 г. за № 215 «О мерах по обеспечению эффективного управления предприятиями с государственной долей в уставном фонде и надлежащего учета государственного имущества». Постановлением утверждено Положение о службе внутреннего аудита в предприятиях.

Также о службе внутреннего аудита упоминается в следующих нормативных документах:

1. Закон Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» от 26.04.1996 г. за № 223-I.

- абзац 15 статьи 82 «Компетенция наблюдательного совета общества» - «создание службы внутреннего аудита и назначение ее работников»;

- статья 110-1. Служба внутреннего аудита

В обществе с балансовой стоимостью активов более одного миллиарда сумов создается служба внутреннего аудита. Служба внутреннего аудита подотчетна наблюдательному совету общества.

Служба внутреннего аудита осуществляет контроль и оценку работы исполнительного органа, представительств и филиалов общества путем проверок и мониторинга соблюдения ими законодательства, учредительных и других документов, обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, а также соблюдения установленных законодательством требований по управлению обществом.

Служба внутреннего аудита осуществляет свою деятельность в соответствии с порядком, определяемым Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

2. Закон Республики Узбекистан «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» от 06.12.2001 г. за № 310-II.

Статья 45-1 «Служба внутреннего аудита». Содержание данной статьи соответствует полностью вышеприведенной статье 110-1 «Служба внутреннего аудита» Закона Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров».

3. Постановление Президента Республики Узбекистан от 26.11.2010 г. за № ПП-1438 «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы республики в 2011 – 2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей».

Раздел 7 Приложения № «Развитие услуг по аудиту»

- внедрение системы сертификации сотрудников служб внутреннего аудита, с установлением квалификационных требований к внутреннему аудитору.

Аудитор перед проведением внутренней аудиторской проверки в предприятии составляет программу внутренней аудиторской проверки по конкретному вопросу годового плана аудита.

От аудитора требуется во время проверки принять необходимые меры для снижения аудиторского риска до разумного минимального уровня.

Аудитор, используя свой профессионализм, обязан в ходе аудита оценить систему внутреннего контроля предприятия, контрольную среду и отдельные средства контроля. Более подробно с первичной оценкой системы внутреннего контроля можно ознакомиться в предыдущей теме.

При этом аудитор может использовать материалы внутреннего аудита прошлых лет. Однако при этом ему следует убедиться в том, что результаты оценки соответствующих средств контроля, сделанные в предыдущем году, справедливы и для проверяемого года.

Тема 15. Основы внутреннего аудита. (Раздаточные материалы для практической занятий)

Исходные данные. После завершения проверки экономического субъекта внутренние аудиторы отказались вернуть принадлежащие им бухгалтерские записи и документы.

Требуется:

Оцените действия внутренних аудиторов, исходя из основных этических принципов аудиторской деятельности.

Исходные данные. В ходе аудита торговой организации внутренними аудиторами выявлены факты нарушения налогового законодательства, ошибки в расчетах и уплате налога на прибыль и НДС.

Требуется:

Какие действия должны предпринять внутренние аудиторы, руководствуясь основными этическими принципами аудиторской деятельности?

Исходные данные. Многие видят роль внутреннего аудитора в обнаружении фактов мошенничества. Как следствие этого, в случае обнаружения мошеннических аспектов в финансовых отчётах компании после вынесения положительного заключения внутреннего аудитора, многие воспринимают это как ошибку внутреннего аудитора.

Требуется:

Каковы обязательства внутреннего аудитора в отношении раскрытия фактов мошенничества?

1. Исходные данные. Строительная организация построила здание на своей земле для эксплуатации в своих целях. Внутренний аудитор получил документацию, отражающую затраты, связанные со строительством.

Требуется:

3. Найти доказательства, подтверждающие или опровергающие правильность исчисления себестоимости строительства.

4. Получить от независимых третьих лиц подтверждение верности отраженных в отчетности затрат.

2. Исходные данные.

При осуществлении внутреннего аудита фирмы «К» внутренним аудитором были собраны следующие доказательства:

4) анализ фактических затрат, подготовленный с бухгалтером фирмы «К»;

5) выписка из реестра акционеров, подтверждающая наличие акций в собственности фирмы «К»;

6) акт инвентаризации, проводимой без участием внутренним аудитором.

Требуется:

1. Распределить доказательства по степени их значимости.

2. Внутренний аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?

3. Каковы действия внутреннего аудитора в таких ситуациях?

3. Исходные данные.

При проверке магазина внутренний аудитор получил информацию о недавно проведенной инвентаризации. Руководство предоставило ему следующие сведения:

5) материальная ответственность возложена на двух кладовщиков;

6) в карточках учета движения товарно-материальных ценностей не показывается движение по товарам, поступившим на дату, предшествующую дню проведения инвентаризации. Следовательно, эти данные недоступны для лиц, проводивших инвентаризацию;

7) сверка результатов инвентаризации с документальным отражением проведена бухгалтером;

8) поврежденные товарно-материальные ценности учтены в документах (в том числе и в инвентаризационных ведомостях) и не помечены.

Требуется:

1. Определить, на какие моменты больше всего должен обратить внимание внутренний аудитор?

2. Внутренний аудитор какими методами или аудиторскими процедурами собирает доказательства?

3. Действия внутреннего аудитора в таких ситуациях?

5: Internal audit

Topic List

Internal audit

Internal audit assignments

Outsourcing

Internal audit is an important control function in an organisation and an example of good corporate governance. This chapter looks at the best practice recommendations of the Combined Code in relation to the internal audit function, as well as contrasting the rules of internal and external audit.

We also look at the types of assignment carried out by internal audit and the advantages and disadvantages of outsourcing the internal audit function.

Internal audit

Internal audit
assignments

Outsourcing

Internal audit is an appraisal or monitoring activity established by management and directors, for the review of internal control as a service to the entity. It functions by examining, evaluating and reporting to management and the directors on the adequacy and effectiveness of internal control. It is a key part of effective corporate governance.

International codes on corporate governance

The UK Combined Code, as an example of an international code on corporate governance, recommends that the audit committee of a company should:

- Monitor and review effectiveness of internal audit activities
- If there is no internal function, consider annually whether there is need for one
- If there is no internal audit function, explain this absence in the annual report

Distinction between internal and external audit

	Purpose	Scope	Relationship to company	Reporting	Fraud
Internal	An activity designed to add value and improve an organisations operations.	Internal audit's work relates to the operations of the organisation.	Internal auditors are often employees of the organisation, although sometimes the internal audit function is outsourced.	Internal audit reports to senior management and audit committee.	Prevention and detection of fraud is management's responsibility. But internal auditors should be alert to risks and exposures that could allow fraud as they are involved in risk management
External	An exercise to enable auditors to express an opinion on the financial statements	External audit's work relates to the financial statements. They are concerned with the financial records that underlie these.	External auditors are independent of the company and its management. They are appointed by the shareholders.	Audit report addressed to the shareholders	Prevention and detection of fraud is management's responsibility.

Internal audit

Internal audit
assignments

Outsourcing

'Value for money' is a performance measure summarised in three qualities (which a product or activity possesses):

- Economy
- Efficiency
- Effectiveness

Management should, as part of normal business process, assess economy, efficiency and effectiveness in operations (a value for money audit).

Value for money audit is an assignment which internal audit can undertake on behalf of management in its **monitoring** role.

It can be carried out on any area of the business at the request of management (eg, service delivery, management process, environment).

Economy: attaining the appropriate quantity and quality of physical, human and financial resources (inputs) at the lowest cost.

Efficiency: this is a measure of the relationship between goods and services produced (outputs) and the resources used to produce them (inputs).

Effectiveness: how well an activity is achieving its policy objectives or other intended effects.

Financial audits are more the traditional realm of the internal auditors. These involve reviewing the company records and other available evidence to substantiate information in financial and management reporting.

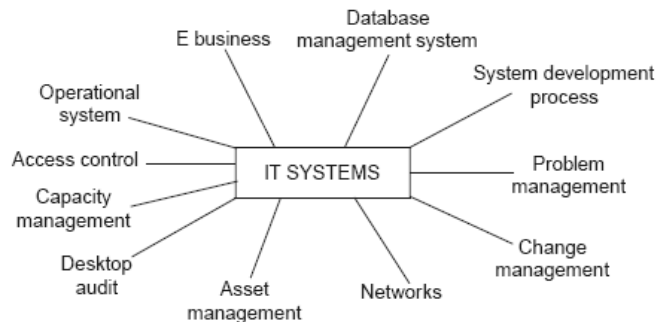
'Best value' is a performance framework introduced in local authorities by the UK government, whereby they should implement the 4 'Cs':

- **Challenge** (how and why is a service provided?)
- **Compare** (to other authorities/private sector)
- **Consult** (targets set in consultation with tax payers/service users)
- **Compete** (fair competition)

Internal audit can **monitor best value** to ensure that the authority has systems in place to achieve best value. Internal audit will also be involved in **setting up best value** because a good understanding of current systems is needed.

Information technology audits

Information technology is an increasingly important area of business. Internal audit can monitor and test controls in the following areas:



Internal audit

Internal audit
assignments

Outsourcing

Approaching operational audit assignments

There are two aspects of an operational assignment:

- Ensure policies are adequate
- Ensure policies work effectively

Operational audits are audits of the operational processes of the organisation. They are also known as management, or efficiency audits. Their prime objective is monitoring of management's performance, ensuring company policy is adhered to.

- 1 Obtain **written copies of the policies** in the area to be audited
- 2 Read them and **assess** whether they are adequate to meet objectives
- 3 **Discuss** the policies with members of the department to ensure understanding is correct
- 4 Examine the **effectiveness** of controls by **observing** them in operation and testing them (by similar methods to those considered in Chapters 9 – 10)
- 5 **Report to management** on adequacy and effectiveness, giving suggestions for improvement in both areas where required

Procurement

- Focus on systems in the purchases department
- Objectives and tests as are outlined in Chapter 10 where the purchases system will be discussed

Treasury

- Treasury is the function which manages the funds of a business
- Ensure risk is managed in line with company procedures
- Information flow is vital here too

Marketing

- Process of assessing and enhancing demand for products
- Systems are vital to the business but will not have been of interest to the external auditor
- Concentrate on systems relating to research, advertising, promotions, after sales. Information flow is vital

Human resources

- Department which provides employees to ensure production
- Information flow with other departments (eg production/marketing) is vital to ensure the resource meets demand

Глоссарий

Внешний аудитор (External auditor)	при необходимости термины "внешний аудитор" и "внешний аудит" используются для того, чтобы отличать «внешнего аудитора» от «внутреннего аудитора», деятельность, осуществляемую в процессе внешнего аудита, от деятельности внутреннего аудита.
Другой аудитор (Other auditor)	аудитор, отличный от основного аудитора и несущий ответственность за составление отчета по финансовой информации составной части субъекта, включенной в финансовую отчетность, аудит которой проводился основным аудитором. В понятие «другие аудиторы» входят аффилированные фирмы, выступающие под тем же или другим названием, фирмы-корреспонденты, также как и не связанные с данной компанией аудиторы.
Основной аудитор (Principal auditor)	аудитор, несущий ответственность за составление аудиторского отчета по финансовой отчетности субъекта в случаях, когда эта финансовая отчетность содержит финансовую информацию по одной или более составным частям субъекта, аудит которой проводился другим аудитором.
Последующий (новый) аудитор (Incoming auditor)	аудитор текущего периода, который не проводил аудит финансовой отчетности за предыдущий период.
Постоянный аудитор (Continuing auditor)	аудитор, который провел аудит и составил аудиторский отчет по финансовой отчетности за предыдущий период, а также продолжает выступать в качестве аудитора в текущем периоде.
Внутренний аудит (Internal auditing)	деятельность структурного подразделения предприятия (службы внутреннего аудита) по контролю и оценке работы исполнительного органа управления и структурных подразделений предприятия путем проверок и мониторинга соблюдения ими актов законодательства Республики Узбекистан, учредительных и внутренних документов, обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, а также внедрения принципов корпоративного управления.
Документация (Documentation)	материал (рабочие документы), подготовленный аудитором и для аудитора или полученный и хранимый аудитором в связи с проведением аудита.
Знание бизнеса (Knowledge of the business)	общее знание экономики и отрасли, в рамках которой субъект осуществляет свою деятельность, а также более конкретное знание о том, как функционирует субъект.
Допущение о	допущение о том, что предприятие будет продолжать

непрерывной деятельности (Going concern assumption)	деятельность в обозримом будущем; и что предприятие не имеет ни намерения, ни необходимости ликвидироваться или существенно сокращать масштаб деятельности. В результате активы оцениваются на основе непрерывного использования, так, например, первоначальной или восстановительной стоимости, а не чистой стоимости реализации или ликвидационной стоимости.
Контроль качества (Quality controls)	политика и процедуры, принятые аудиторской фирмой для обеспечения разумной уверенности в том, что все аудиты, выполненные фирмой, осуществлялись в соответствии с Целью и общими принципами, регулирующими аудит финансовой отчетности, как указано в Международном стандарте аудита 220 «Контроль качества аудиторской работы».