

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ФАКУЛЬТЕТ “УЧЕТ И АУДИТ”

КАФЕДРА “АУДИТ”

ЯКУБОВ ФАРРУХ МАВЛОНБЕРДИ УГЛИ

**«АУДИТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»**

Направление образования – 5230900 “Бухгалтерский учет и аудит”

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

«РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ»

Заведующий кафедрой

к.э.н.доц. Кузиев И.Н. _____

«__» _____ 2016 г.

Научный руководитель:

Пр. Абраева С. _____

«__» _____ 2016 г.

Ташкент - 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	8
1.1. Порядок формирования доходов и расходов от финансовой деятельности.....	8
1.2. Цели, задачи и нормативно-правовые базы аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.....	23
Заключения по I главе.....	34
Глава II. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	36
2.1. Планирование аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.....	36
2.2. Аудит хозяйственных операций по доходам и расходам от финансовой деятельности.....	49
Заключения по II главе.....	56
Глава III. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	58
3.1. Применение аналитических процедур в аудите доходов и расходов от финансовой деятельности.....	58
3.2. Совершенствование аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.....	69
Заключения по III главе.....	73
ЗАКЛЮЧЕНИЯ	75
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ ...	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	

Введение

Актуальность темы. Проблемы и особенности аудита доходов и расходов от финансовой деятельности на сегодняшний день одна из актуальных тем. В современных условиях рынка и жёсткой конкуренции доход и поиск способов его повышения становятся, пожалуй, самыми актуальными проблемами для любого предприятия. Повышение доходности деятельности занимает всё более значимые позиции в системе целей предприятия. Тем более, что современные учёные и практики утверждают, что получение дохода является целью практически всех фирм и является доминирующей.

В условиях модернизации экономики ключевую роль играет поддержка частного бизнеса и предпринимательства. Малый бизнес и частное предпринимательство стали важной сферой в обеспечении занятости населения, в решении актуально-социальных задач. Вместе с тем она является одним из важных факторов последовательного и устойчивого развития экономики. «Хотел бы с удовлетворением отметить, что проводимая нами работа по улучшению делового климата находит свое позитивное отражение в рейтингах деловой среды международных экономических организаций. В октябре прошлого года Всемирный банк опубликовал рейтинг «Ведение бизнеса», где Узбекистан всего за один год поднялся на 16 пунктов и занял 87-е место. Особо следует отметить, что по таким критериям, как «поддержка нового бизнеса», Узбекистан в настоящее время занимает 42-е место в мире, по обеспечению исполнения заключенных договоров – 32-е, по эффективности системы банкротства экономически несостоятельных предприятий – 75-е место. По индикатору «предоставление кредитов субъектам малого бизнеса» Узбекистан за последние три года поднялся со 154-го до 42-го места, улучшив только за прошлый год свой рейтинг на 63 позиции.

Как отмечено в докладе Всемирного банка, Узбекистан в настоящее время входит в первую десятку стран мира, которые за последний год

достигли наилучших результатов в области улучшения деловой среды для предпринимательской деятельности. Хотел бы отметить, что благодаря принимаемым мерам доля малого бизнеса и частного предпринимательства в валовом внутреннем продукте возросла с 31 процента в 2000 году до 56,7 процента в настоящее время, или в 1,8 раза. В этой сфере сегодня производится треть всей промышленной и 98 процентов сельскохозяйственной продукции. В ней трудится более 77 процентов всего занятого населения.»¹.

По нашему мнению, для обеспечения вышеописанной бесперебойной работы нашей финансово-экономической, бюджетной, банковско-кредитной системы, большое значение имеет организация систем бухгалтерского учета и аудита на предприятиях различных секторов экономики. Повышение требований к финансовой отчетности изменили подходы к организации бухгалтерского учета и аудита.

В условиях модернизации экономики в процессе образования хозяйствующих субъектов различных форм собственности для управления субъекта, контроль и анализ хозяйственной деятельности являются основой для принятия управленческих решений. Необходимую для этого информацию предоставляют, в основном, бухгалтерский учет и аудит. Все хозяйствующие субъекты обязаны вести бухгалтерский учет производственно-хозяйственной и коммерческой деятельности с составлением бухгалтерской отчетности. Прибыль в рыночных условиях является важным показателем, характеризующим все стороны деятельности предприятия. Прибыль охватывает все аспекты работы предприятия, в том числе рационального использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Именно прибыль определяет целесообразность существования предприятия и его развитие. Именно для получения прибыли предприятие

¹ Каримов И.А. Наша главная цель – углубить осуществлять реформы и структурные преобразования в экономике, обеспечить ускоренное развитие частной собственности предпринимательства и малого бизнеса. –Т.: Узбекистан, 2016. с. 61

использует все возможные средства, но прежде всего оно должно производить такую продукцию и услуги, которые пользуются спросом со стороны потребителя. Прибыль и рентабельность являются критериями оценки результатов деятельности предприятия.

Актуальность аудита доходов и расходов от финансовой деятельности исходит из следующих положений:

1. Строгое соблюдение основополагающих принципов нового механизма формирования финансовых результатов;
2. Проверить достоверность учетных и отчетных данных о величине и структуре прибыли;
3. Изыскание новых резервов для повышения прибыли.

Актуальность аудита при проверке доходов и расходов вытекает из общей задачи аудита финансовой отчетности. Можно выделить несколько главных причин, обуславливающих значение аудита доходов и расходов от финансовой деятельности:

- 1) повышение оперативности и результативности деятельности хозяйствующих субъектов строится на основе качественной и достоверной информации;
- 2) заинтересованные пользователи финансовой информации часто лишены возможности прямого доступа к ней;
- 3) для оценки данной информации, необходимо, обладать значительным объемом специальных знаний;
- 4) не следует игнорировать возможность предоставления необъективной информации со стороны управляющих органов;
- 5) с помощью аудита достигается дополнительная гибкость форм юридического и экономического контроля вне государственного и общественного регулирования деловой практики;
- 6) возможны значительные негативные экономические последствия от реализации решений администрации, инвесторов, собственников, основанных на достоверной финансовой отчетности.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является разработка рекомендации по совершенствованию аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.

Для достижения указанной цели в выпускной квалификационной работе поставлены следующие основные задачи:

- исследовать сущность понятий «доход», «прибыль», «финансовые результаты»;
- раскрыть принципы, функции и требования аудита доходов и расходов от финансовой деятельности;
- изучить определения уровня существенности и аудиторского риска при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности;
- исследовать этапы проведения аудита доходов и расходов от финансовой деятельности;
- изучить методики аудита доходов и расходов от финансовой деятельности;
- дать рекомендации по совершенствованию применения методов аудита при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности;
- разработать предложения по совершенствованию аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.

Объект исследования. Объектом исследования являются информации аудиторской организаций «ACCORD GROUP».

Предмет исследования. Предметом исследования является аудит доходов и расходов от финансовой деятельности.

Теоретическая и методологическая основы исследования.

Теоретическую базу выпускного квалификационного работы составили концептуальные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов и практических работников, посвященные проблемам организации аудита доходов и расходов от финансовой деятельности. Большую практическую помощь в работе оказали аналитические материалы и издания Министерства финансов Республики Узбекистан.

Практическая значимость исследования. Практическая значимость исследования заключается в том, что оно доведено до разработки конкретных рекомендаций по решению наиболее актуальных проблем, связанных с аудитом доходов и расходов от финансовой деятельности.

Сформулированные в работе предложения по совершенствованию аудита доходов и расходов от финансовой деятельности могут быть использованы в работе аудиторских организаций для оптимизации организации учета и проведения аудита.

Объем и структура исследования. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы и приложений.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ О ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1 Порядок формирования доходов и расходов от финансовой деятельности

Существование человеческого общества и развитие обусловлены процессом производства материальных благ и их потреблением. Процесс производства складывается из четырех взаимосвязанных моментов - производства, распределения, обмена и потребления. Производство есть, прежде всего, процесс создания материальных благ, необходимых для существования и развития человеческого общества. Под распределением понимают распределение средств производства, рабочей силы и материальных ценностей, предназначенных для потребления. Обмен - это процесс передачи продукции от производителей к потребителям. Потребление - использование созданных продуктов по назначению. Главная роль принадлежит производству, так как это процесс создания нужных для существования и развития человеческого общества материальных благ.

Производство характеризуется многими признаками, свойствами, показателями. Суть производства состоит в преобразовании производственных ресурсов в экономический продукт, необходимый человеку и обществу. Количество и качество этого продукта зависят от ресурсов, которые вовлекаются в производство.

Целью предпринимательской деятельности является обеспечение общественных потребностей и извлечение дохода. В производственном предприятии данная цель реализуется в производственно-хозяйственном процессе. Производственно-хозяйственная деятельность предприятия складывается из отдельных хозяйственных операций по заготовлению сырья и материалов, выпуска готовой продукции, реализации её потребителям, выплате заработной платы, и т.д. Совершаемые хозяйственные операции отличаются друг от друга по содержанию, продолжительности совершения, техническим средствам, используемым при их выполнении, и по целому ряду

других признаков. Однако все они взаимосвязаны и представляют собой составные элементы хозяйственного единого процесса.

Глава четвёртая гражданского кодекса Республики Узбекистан определяет общие признаки юридических лиц, на основе которых они создаются и функционируют независимо от своей организационно - правовой формы. ГК РУз следует уже традиционной для гражданского законодательства.

стран СНГ последовательности признаков юридического лица, коими являются организационные единство, имущественная обособленность, способность отвечать по своим обязательствам своим имуществом, способность от своего имени приобретать имущественные и личные не имущественные права и нести обязанность, а также способность выступать истцом и ответчиком в суде.

Выделение законодателем в ГК признаков юридического лиц обусловлено не только теоретическими, но и практическими целями, и указанные принципы подлежат не буквальному, исходя из правоприменительной позиции более распространённому толкованию, поскольку перечень этих признаков задаёт общие требования не только к содержанию, но и по принципам организации деятельности юридического лица вообще. Наличие каждого из этих признаков является необходимым, лишь в совокупности могут обосновать признание юридическим лицом какой-либо организации или учреждения.²

В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем методологии и практики отечественного бухгалтерского учёта является проблема учёта доходов и порядка формирования финансовых результатов

² «Гражданский кодекс Республики Узбекистан» Введен в действие с 1 марта 1997 года Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 29.08.1996 г. № 257-И. С изменениями в соответствии с Законом РУз от 20.08.2015 г. № ЗРУ-391

деятельности предприятий, в том числе организаций. Одним из направлений развития этого процесса является переосмысление ряда теоретических понятий.

В настоящее время понятие «доход» не носит однозначного характера. В одних источниках он рассматривается как результат производственно-хозяйственной деятельности организации, получаемый как разница между стоимостью реализованной продукции и всеми произведенными затратами, в других - как сумма прибыли и фонда оплаты труда персонала организации, в третьих - как выручка от реализации продукции и т.д.

Согласно Концептуальной Основы от 26.07.1998 г. № 17-07/86, Совокупный доход включает доходы, полученные от основной и неосновной деятельности хозяйствующего субъекта. Доход от основной деятельности может быть получен от реализации продукции, работ, услуг, товарно-материальных запасов, других активов, а также в виде вознаграждения, процентов и дивидендов, гонораров и ренты в зависимости от основной деятельности хозяйствующего субъекта.

Доходы, получаемые хозяйствующим субъектом в результате неосновной деятельности, включают статьи, которые соответствуют определению дохода, и не рассматриваются как отдельные составляющие элементы концептуальной основы.

Примером доходов, возникающих в результате неосновной деятельности, может служить переоценка ценных бумаг, обращающихся на бирже, и другие. Такие доходы, если признаются в отчете о финансовых результатах, показываются отдельно, так как при принятии экономических решений информация о них может быть полезной.

Налогооблагаемый доход (убыток) - это сумма дохода (убытка) за отчетный период, определенная в соответствии с налоговым законодательством.³

³ Концептуальная основа зарегистрирована министерством юстиции РУз 14.08.1998 г. № 475 утверждена МФ РУз 26.07.1998 г. № 17-07/86

Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 2) «Доходы от основной хозяйственной деятельности», утвержденный Министерством финансов Республики Узбекистан от 20 августа 1998 года № 41 и зарегистрированный Министерством юстиции Республики Узбекистан от 26 августа 1998 года № 483 (далее – НСБУ № 2), разработан с целью дать понятие сущности доходов, состава доходов, момента признания и измерения доходов. Наиболее доходы можно определить, как продукт деятельности хозяйствующих субъектов. Доходы являются источником существования субъектов. Без доходов нет прибылей, без прибылей нет хозяйствующих субъектов.

Международный стандарт МСФО 18 "Выручка" определяет условия признания выручки, т.е. поступления экономических выгод от основной деятельности предприятия, которое приводит к увеличению собственного капитала (кроме вкладов акционеров). Данный стандарт разделяет понятия "доход" и "выручка". Согласно МСФО 18, выручка – это поступления экономических выгод за период, возникающие в ходе обычной деятельности компании, результатом которых является увеличение собственного капитала, кроме прироста капитала за счет вкладов акционеров, а доход – это любые поступления, увеличивающие собственный капитал (кроме вкладов акционеров), как в ходе обычной деятельности (выручка), так и прочие поступления.

В соответствии со стандартом МСФО 18, выручка от продажи товаров признается, если выполняются все перечисленные условия:

1. продавец перевел на покупателя риски и вознаграждения, связанные с владением товаром. В большинстве сделок перевод рисков совпадает с передачей права собственности и владения;

2. продавец более не участвует в управлении товаром (не контролирует товар) на правах владения;

3. сумма выручки может быть надежно оценена;

4. существует вероятность поступления экономических выгод (платежа);

5.затраты по сделке могут быть надежно измерены.⁴

Сделки с существенным риском владения (например, при высокой вероятности расторжения сделки покупателем), не считаются продажами и не образуют выручки - например, любые продажи в розничную сеть, при которых продавец обязывается за свой счет забрать из сети нераспроданный товар. Сделки, при которых риск расторжения незначителен (например, при массовых розничных продажах), образуют выручку немедленно, при условии оценки продавцом будущих рисков и обязательств.

Таким образом, доход от реализации товаров признается тогда, когда товар отгружен, при этом право собственности перешло к покупателю, т.е. по стадии завершенности сделки на отчетную дату.

В соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета(НСБУ) №2 от 20.08.1998 г. N 41 Доход от реализации товаров признается при выполнении следующих условий:

1. Хозяйствующий субъект передал покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения товарами;
2. Хозяйствующий субъект не сохраняет ни преемственности руководства в той степени, которая обычно связывается с владением, ни эффективного контроля над проданными товарами;
3. Сумма дохода может быть оценена с большей степенью достоверности;
4. Наличие вероятности получения хозяйствующим субъектом экономических выгод, связанных со сделкой;
5. Принятые или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть точно измерены с большей степенью достоверности.⁵

Таким образом в МСФО и НСБУ критерии признание дохода практически идентичны.

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»

⁵ НСБУ №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» от 20.08.1998 г. № 41

К принципам учета доходов и расходов также относятся правила предоставления информации о доходах и расходах предприятия в финансовой отчетности. При представлении финансовой отчетности предприятие в пояснительной записке должно раскрывать:

-учетную политику, принятую для признания дохода, включая способы определения стадии завершения сделки по оказанию услуг;

-сумму каждого значимого вида доходов, признанных за отчетный период;

В учетной политике, в разделе "Признание дохода" предприятие должно обозначить принцип признания доходов. Согласно МСФО 18, таким принципом является признание дохода тогда, когда товар (готовая продукция) отгружен и при этом право собственности перешло к покупателю. Признание выручки по стадии завершенности называется методом "по мере готовности"

В «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»⁶ доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала. Доход включает в себя как выручку предприятия, так и прочие доходы. Выручка — это доходы от обычной деятельности предприятия, характеризуемые, в том числе, как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти.

Основным вопросом при учете выручки является определение момента, когда ее необходимо признавать. Выручка признается, если существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, и эти выгоды можно надежно оценить.

Доход от основной хозяйственной деятельности включает в себя доходы от основной, операционной (прочие доходы, не связанные с основной

⁶ «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Правлением КМСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «Концепцию» на «Концептуальную основу составления финансовой отчетности».

деятельностью) финансовой деятельности и определяется как «поступления в течение периода, возникающие в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех увеличений, которые связаны со взносами владельцев в собственный капитал».

При этом под доходами в НСБУ № 2 понимаются доходы, которые получены в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, в том числе:

- доход от реализации товарно-материальных запасов, оказания услуг в виде выручки от реализации, поступившей или подлежащей поступлению продукции;
- передачи в пользование активов другим хозяйствующим субъектам, позволяющим получение процентов, дивидендов, роялти и других доходов.

В практике хозяйствования, а также согласно Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке формирования финансовых результатов, утвержденному постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54, доходы, получаемые хозяйствующими субъектами в результате осуществления их хозяйственной деятельности, подлежат включению в отчет по следующим основным разделам:

- чистая выручка от реализации;
- прочие доходы от основной деятельности (операционные доходы);
- доходы от финансовой деятельности;
- чрезвычайные доходы.⁷

К товарам относятся продукция, произведенная хозяйствующими субъектами с целью реализации, и товары, приобретенные для перепродажи, или другие активы, хранимые с целью перепродажи.

Оказание услуг обычно включает в себя выполнение субъектом условий, оговоренных договором в течение согласованного периода времени. Услуги

⁷ НСБУ №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» от 20.08.1998 г. № 41

могут оказываться в течение одного или нескольких периодов времени.



Рисунок 1. Основные доходы организации

Некоторые контракты по оказанию услуг напрямую связаны с подрядным строительством, например, контракты на услуги управляющих проектом и архитекторов, которые рассматриваются в Национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 17) «Договоры подряда на капитальное строительство», утвержденном Министерством финансов Республики Узбекистан от 2 ноября 1998 года

№ 58 и зарегистрированном Министерством юстиции Республики Узбекистан от 23 декабря 1998 года № 579. Использование активов хозяйствующего субъекта другими хозяйствующими субъектами приведет к получению дохода в виде:

- процентов, представляющих собой плату за пользование денежными средствами или денежными эквивалентами, или суммами, причитающимися хозяйствующему субъекту;

- роялти, представляющих собой плату за пользование долгосрочными активами хозяйствующего субъекта, например, патентами, торговыми марками, авторскими правами, ноу-хау, компьютерными программами;

- других доходов, представляющих собой распределение прибыли между участниками (учредителями).

Следует отметить, что действие НСБУ № 2 не применяется к доходу, возникающему в результате:

- лизинговых соглашений (доходы от данных соглашений подробно рассматриваются в Национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 6) «Учет аренды», утвержденном приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 6 апреля 2009 года № 41 и зарегистрированном Министерством юстиции Республики Узбекистан от 24 апреля 2009 года № 1946);

- начисления дивидендов и доходов, получаемых от инвестиций (доходы, полученные от финансовых инвестиций и инвестиций в дочерние хозяйственные общества, подробно рассматриваются в Национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 12) «Учет финансовых инвестиций», утвержденном Министерством финансов Республики Узбекистан от 23 декабря 1998 года № 65 и зарегистрированном Министерством юстиции Республики Узбекистан от 16 января 1999 года № 596 и в Национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 8) «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в хозяйственные общества», утвержденном Министерством финансов Республики Узбекистан от 14 октября 1998 года № 50 и зарегистрированном Министерством юстиции Республики Узбекистан от 28 декабря 1998 года № 580);

- страховых контрактов со страховыми компаниями;

- изменений в текущей стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или в случае их реализации;

- изменений в стоимости прочих оборотных средств;
- естественного прироста скота и продукции сельского и лесного хозяйства;
- добычи минеральных руд.

Доход от основной хозяйственной деятельности состоит только из валовых поступлений, полученных или подлежащих получению хозяйствующим субъектом на его счет. Суммы, взимаемые от третьих лиц, такие, как косвенные налоги, поступающие хозяйствующему субъекту, не приводят к увеличению собственного капитала, не включаются в доход от основной хозяйственной деятельности.

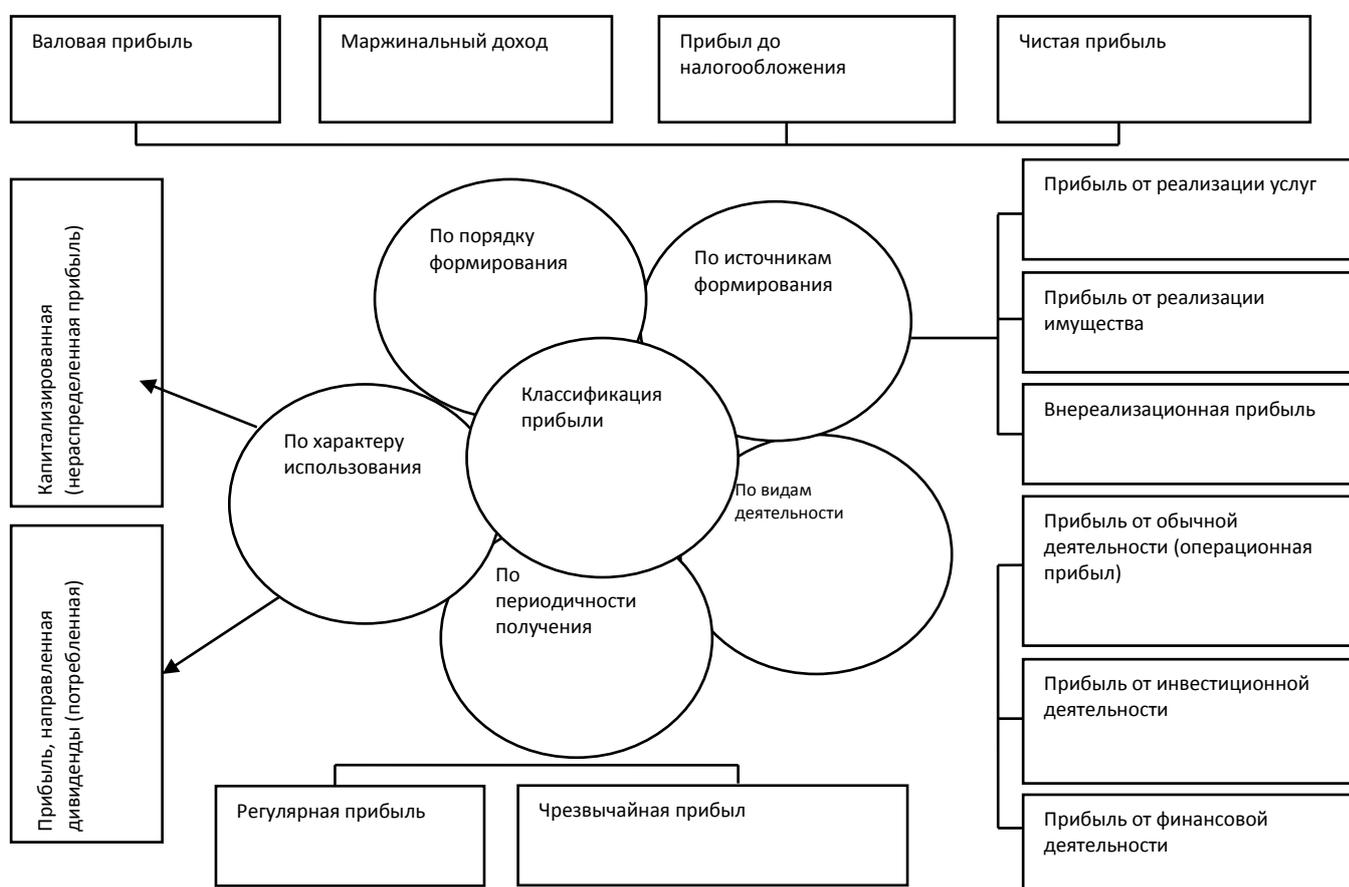


Рисунок 2. Классификация показателей прибыли

- валовая прибыль - это разность между выручкой от продаж и себестоимостью реализованной продукции за тот же период. Размер валовой прибыли используется для характеристики эффективности деятельности

производственных подразделений организаций;

- прибыль от продаж продукции - разность между валовой прибылью и расходами периода по основной деятельности за тот же период. Вычитание из валовой прибыли периодических расходов, в соответствии с международными бухгалтерскими стандартами, способствует разделению риска предпринимателя от возможной не продажи продукции с государством. Размер прибыли от продаж используется для оценки эффективности основной деятельности;

- прибыль от финансово-хозяйственной деятельности - сумма прибыли от продаж и общего результата от финансовых операций (проценты к получению и уплате, доходы от участия в других организациях и др.). Значение данной прибыли используется для оценки основной и финансовой деятельности организации;

- прибыль до налогообложения (балансовая прибыль) - это сумма прибыли от финансово-хозяйственной деятельности и прибыли (расхода) от прочих внереализационных операций. Балансовая прибыль является показателем экономической эффективности всей хозяйственной деятельности предприятия;

- чистая прибыль (убыток) отчетного периода - это балансовая прибыль минус текущий налог на прибыль.

В соответствии с пунктом 8 НСБУ № 2, доход от основной хозяйственной деятельности оценивается по стоимости, полученной или подлежащей получению выручки в текущих ценах.

Согласно Концептуальной Основы от 26.07.1998 г. № 17-07/86, Определение расходов включает в себя расходы, связанные с управлением собственностью, производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и убытки. Они обычно принимают форму оттока или использования активов, таких как денежные средства, материальные запасы, сооружения, оборудование и другие.

Убытки представляют собой уменьшение экономической выгоды, и по своей природе они не отличаются от других расходов и не рассматриваются как отдельный элемент концептуальной основы.

Убытки могут возникнуть при продаже других активов или в результате стихийных бедствий. Когда эти убытки признаются в отчете о финансовых результатах, информация о них может оказаться полезной при принятии экономических решений, и поэтому они показываются отдельно.⁸

Несмотря на то, что специального стандарта по расходам среди МСФО нет, существуют международные стандарты, косвенно регулирующие принципы учета расходов предприятия. Например, к таким стандартам относится Международный Стандарт Бухгалтерского Учета № 2 "Запасы" (IAS 2. Inventories), который действует в сфере системы учета запасов. Данный стандарт жестко устанавливает методику переноса косвенных производственных затрат на стоимость готовой продукции, пересекаясь с областью производственного управленческого учета. Стандарт устанавливает требования к ежегодной процедуре инвентаризации и переоценки запасов.

Данным стандартом утверждена методика распределения косвенных затрат производства. Кроме прямых производственных расходов, в стоимость запасов также включаются косвенные (переменные и постоянные) расходы (overheads), распределяемые по продуктам на систематической основе. Стандарт требует распределения постоянных косвенных затрат методом стандарт-кост, при котором относительный норматив распределения накладных расходов фиксируется для нормальной загрузки (normal capacity) производственных мощностей. Международный стандарт не задает жестко принципов распределения косвенных затрат между различными видами продукции - главное, чтобы методика применялась последовательно и обоснованно.

⁸ Концептуальная основа зарегистрирована министерством юстиции РУз 14.08.1998 г. № 475 утверждена МФ РУз 26.07.1998 г. № 17-07/86

Согласно Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке формирования финансовых результатов, утвержденному постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54 перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы периода, определяются в целях:

формирования на счетах бухгалтерского учета полной и точной информации о всех затратах, которые возникают у хозяйствующего субъекта в ходе производства и реализации продукции (работ, услуг), для определения рентабельности его деятельности и рыночной конкурентоспособности;

правильного определения базы налогообложения.

Согласно настоящему Положению все затраты группируются на:

затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции:

а) прямые и косвенные материальные затраты;

б) прямые и косвенные затраты на труд;

в) прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного характера;

затраты, не включаемые в производственную себестоимость, но включаемые в расходы периода, которые учитываются в прибыли от основной деятельности:

а) расходы по реализации;

б) расходы по управлению (административные расходы);

в) прочие операционные расходы и убытки;

расходы по финансовой деятельности хозяйствующего субъекта, учитываемые при расчете прибыли или убытка от его общехозяйственной деятельности:

а) расходы по процентам;

б) отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой;

в) переоценка средств, вложенных в ценные бумаги;

г) прочие расходы по финансовой деятельности;

В производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства. К ним относятся: прямые и косвенные материальные затраты, прямые и косвенные затраты на труд, прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного характера.

Затраты, образующие производственную себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

производственные материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

затраты на оплату труда производственного характера;

отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству;

амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

прочие затраты производственного назначения.

1. Производственные материальные затраты

К производственным материальным затратам относятся:

1.1. Приобретаемые со стороны сырье и материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг)

1.2. Покупные материалы, используемые в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции или расходуемые на другие производственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, ремонт и эксплуатацию оборудования, зданий, сооружений и других основных средств), а также запасные части для ремонта оборудования,

стоимость инвентаря, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, не относимых к основным средствам.

1.3. Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, подвергающиеся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном хозяйствующем объекте.

1.4. Работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними юридическими и физическими лицами, а также внутренними структурными подразделениями хозяйствующего субъекта, не относящимися к основному виду деятельности.

К работам и услугам производственного характера относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов и прочее.

Транспортные услуги сторонних юридических лиц по перевозкам грузов внутри хозяйствующего субъекта (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции на склады хранения) также относится к услугам производственного характера.

1.5. Природное сырье (отчисления на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными юридическими лицами), плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, потребляемую предприятиями из водохозяйственных систем. Для сырьевых отраслей промышленности — амортизируемая стоимость прав на использование лесоматериалов или полезных ископаемых (руды), или расходы на восстановление окружающей среды и т.д.

2. Затраты на оплату труда производственного характера

3. Отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству

4. Амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения

5. Прочие затраты производственного характера

Под расходами периода понимаются затраты и расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом, то есть затраты по управлению хозяйствующим субъектам, расходы по реализации продукции и прочие расходы общехозяйственного назначения (расходы на газ, топливо, электроэнергию, хранение, подработку и подсортировку товаров, торговую рекламу, на охрану труда и технику безопасности и т.д.)⁹

1.2 Цели, задачи и нормативно-правовые базы аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.

Аудит - это проверка бухгалтерской отчетности, учета первичных документов и другой информации о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с целью определения достоверности их отчетности, учета, его полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам.

Согласно Международным стандартам аудита (МСА): аудит - это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовой отчетности.

Аудит осуществляется независимыми лицами (аудиторами), аудиторскими организациями (фирмами) на основании договора с хозяйствующими субъектами (заказчиками).

Аудиторские проверки не исключают осуществление контроля за законностью хозяйственной деятельности предприятий со стороны государственных органов, проводимого в соответствии с действующим законодательством Республики Узбекистан.

⁹ Положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» Утверждено постановлением Кабинета Министров от 5 февраля 1999 года № 54.

Прежде всего аудитор занимается экспертизой, то есть проверкой публичной финансовой отчетности с целью дать свое заключение, выражение собственного мнения о том, насколько данные ее достоверны и отражают действительное финансовое положение, соответствует ли постановка бухгалтерского учета действующим законодательным актам и установленным нормативным документам.

Очень важной функцией аудитора является аналитическая. Аудитор, если по-настоящему заинтересован в продолжении деловых контактов с клиентом, обязан провести анализ финансовой отчетности и финансовых прогнозов, выработать соответствующие рекомендации, должен заглянуть глубже в дела проверяемого предприятия, определить его «недомогания и болезни» и назначить подходящее «лечение».

И, наконец, аудит осуществляет непосредственно производственную функцию. Аудиторские фирмы или индивидуальные аудиторы на договорной и платной основе непосредственно выполняют обязанности бухгалтера: налаживают учет, внедряют его передовые формы и методы; составляют отчетность и декларации о доходах; постоянно ведут учет с составлением отчетности.

Аудиторская деятельность должна строиться на этических принципах, которыми являются: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность информации, профессиональное поведение, следование техническим стандартам.

Целью аудиторской проверки операций учета доходов и расходов от финансовой деятельности является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам для того, чтобы сформировать мнение о достоверности финансовой отчетности во всех существенных аспектах.

В задачи аудита операций учета доходов и расходов от финансовой деятельности входят:

- проверка своевременного и полного отражения в бухгалтерском учете операций по доходам и расходам при соблюдении требований законодательства;

- правильное документальное оформление операций с денежными средствами в соответствии с установленными правилами ведения кассовых операций;

- контроль за сохранностью денежных средств, документов в кассе и их целевым использованием;

- своевременное проведение инвентаризации денежных средств в кассе, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета;

- анализ денежных потоков.

Информационная база, используемая аудитором при проверке операций по учету доходов и расходов от финансовой деятельности, включает:

- нормативные документы, регулирующие порядок проведения операций на расчетном, валютном и других счетах в банках и наличных средств.

Бухгалтерский учет этих операций;

- финансовую отчетность;

- налоговые расчеты;

- приказ об учетной политике организации;

- регистры бухгалтерского учета операций на счетах в банке;

- первичные документы, оформляющие операции по счетам в банке;

- первичные документы, оформляющие операции по наличным денежным средствам.

По данным учетной политики аудитор знакомится:

- с рабочим планом счетов, используемых для отражения операций по счетам в банке и операциям по наличным денежным средствам;

- применяемой формой бухгалтерского учета и перечнем регистров по учету денежных средств на счетах в банке;

- документооборотом (графиком документооборота) первичных документов, связанных с учетом доходов и расходов на счетах в банке;

- перечнем лиц, которым предоставлено право подписи денежных и расчетных документов по операциям на счетах в банке;

- перечнем лиц, которым предоставлено право подписи денежных и расчетных документов по операциям с наличными денежными средствами, а также расписки лиц об ознакомлении с нормативными документами по учету.

Из приведенной в таблице 1 таблицы можно сделать вывод, что общность принципов аудиторской деятельности не исключает существенных различий содержания внешнего и внутреннего аудита доходов и расходов от финансовой деятельности результатов. Именно эти различия и обуславливают их взаимное дополнение. Технология взаимодействия внешнего и внутреннего аудита строится на политике максимального содействия независимому аудитору, со стороны последнего – на концепции беспристрастного подхода к оценке степени доверия, которое целесообразно оказать внутреннему аудитору.

Из приведенной в таблице 1 таблицы можно сделать вывод, что общность принципов аудиторской деятельности не исключает существенных различий содержания внешнего и внутреннего аудита доходов и расходов от финансовой деятельности результатов. Именно эти различия и обуславливают их взаимное дополнение. Технология взаимодействия внешнего и внутреннего аудита строится на политике максимального содействия независимому аудитору, со стороны последнего – на концепции беспристрастного подхода к оценке степени доверия, которое целесообразно оказать внутреннему аудитору.

Поэтому, исходя из поставленных целей аудита доходов и расходов от финансовой деятельности, должны определяться его задачи, организационно-методические аспекты, процедуры процесса аудита, алгоритмы обработки данных, технические средства, интеллектуальные ресурсы, формы обобщения и представления информации о финансовых результатах, а также порядок документирования результатов аудита.

Таблица 1

Принципы, функции, цели, задачи и требования аудита доходов и расходов от финансовой деятельности

Принципы	Функции	Цели	Задачи	Требования
1	2	3	4	5
<p>1. Принцип доступности – доступность аудитора ко всем объектам контроля и носителям информации.</p> <p>2. Принцип конкретности аудита – конкретным должна быть не только цель аудита, но и его результат.</p> <p>3. Принцип объективности – аудит должен быть непредвзятым, ориентированным на объективную оценку достоверности финансовых результатов.</p> <p>4. Принцип своевременности – систематическое, своевременное проведение аудита финансовых результатов.</p> <p>5. Принцип действенности - направленность аудита финансовых результатов на выработку конкретных мер по устранению недостатков.</p>	<p>1. Информационная функция – информация о финансовых результатах является предметом аудита и содержанием управленческой деятельности.</p> <p>2. Контрольная функция - обеспечивает соблюдение нормативной и законодательной базы при формировании финансовых результатов, а также способствует повышению эффективности управленческих решений.</p> <p>3. Функция обратной связи – способствует осуществлению аудита по выявлению резервов улучшения финансовых результатов.</p> <p>4. Аналитическая функция – реализуется в использовании информации при анализе финансовых результатов.</p> <p>5. Консультационная функция – консультирование аппарата управления предприятием по формированию финансовых результатов.</p>	<p>1. Установление степени достоверности информации о финансовых результатах; выражение мнения о достоверности финансовой отчетности.</p> <p>2. Оценка реализации финансовой политики организации.</p> <p>3. Оценка состоятельности управления хозяйственными процессами и выработка решений по улучшению финансовых результатов деятельности организации.</p>	<p>1. Проверка полноты и достоверности отражения в учете расходов, доходов и финансовых результатов деятельности организации.</p> <p>2. Выявление резервов лучшего использования средств для улучшения финансовых результатов.</p> <p>3. Разработка предложений по: улучшению контроля, бухгалтерского учета, расчетных процедур; повышению эффективности тактических и стратегических программ развития; изменению структуры деятельности для получения максимума прибыли.</p> <p>4. Проверка и подтверждение достоверности финансовой отчетности, финансовых результатов или констатация их недостоверности.</p>	<p>1. Гибкость.</p> <p>2. Экономичность.</p> <p>3. Простота.</p> <p>4. Независимость.</p> <p>5. Адекватность данных аудита Пользователям информации.</p> <p>6. Соблюдение законности при аудите.</p> <p>7. Создание среды доверия.</p> <p>8. Выполнение процедур аудита.</p> <p>9. Соблюдение конфиденциальности при аудите.</p>

Для рационального построения системы проверки доходов и расходов от финансовой деятельности, аудит необходимо организовать так, чтобы эффективно управлять его процессом, способствующим прогрессивному развитию методологии, метода и методики контроля. В этой связи организацию аудита доходов и расходов от финансовой деятельности следует рассматривать в различных аспектах: пространственном, временном и информационно-технологическом. При этом необходимо учитывать комплекс организационных требований (таблица 2)

Организационные аспекты аудита финансовых результатов

Организационные аспекты	Содержание организационных аспектов	Организационные требования и предположения
1 Пространственный	Включает: цель аудита доходов и расходов от финансовой деятельности, которая определяется исходя из потребностей в получении соответствующей информации для внутренних и внешних пользователей; объекты аудита, определенные в соответствии с поставленной целью; исполнители (субъекты) аудита	Понимание и использование основополагающих принципов и стандартов аудита; соблюдение требований аудита; достаточно полное применение научных способов и методических приемов аудита для осуществления функций аудита и решения задач, стоящих перед ним; рационализация реализации нововведений и адаптация аудита к новым условиям внутренней и внешней среды; внедрение автоматизированных экспертных систем для проведения аудита, придание аудиту свойств самоорганизации и саморегулирования; развитие материально – технической базы и кадровой политики аудита; внедрение научной организации труда и его оплаты в аудиторской деятельности; прогнозирование и контроль результативности всех мероприятий по организации аудита финансовых результатов.
2 Временной	Включает сроки обработки и представления информации о доходах и расходах от финансовой деятельности.	
3 Информационно - технологический	Включат средства достижения целей аудита, источники информации, методы и приемы ее получения, технические средства для проведения аудита	

При организации аудита доходов и расходов от финансовой деятельности важное значение имеет правильное установление последовательности включения в контрольный процесс взаимосвязанных этапов данной системы (наблюдения, проверки, сбора, систематизации, обобщения информации и др.).



Рисунок 3. Основные элементы организации аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.

Важно при этом опираться на организационные принципы аудита, на законодательные, нормативные, методические и другие материалы.

Таким образом, организацию аудита доходов и расходов от финансовой деятельности можно рассматривать как целенаправленную деятельность, включающую взаимосвязанные элементы (рисунок 3).

Совокупность организационных аспектов, методических и технических приемов, осуществляемых с помощью определенных процедур, составляет процесс аудита, практическое осуществление аудита финансовых результатов экономического субъекта.

Данный процесс включает организационную стадию, методико-технологическую стадию и завершающую стадии. Для успешной реализации разработаны модели содержания процесса аудита, сюда включены аспекты научной организации аудита и труда аудиторов, управленческие аспекты процессом аудита и контроля качества его проведения, аспекты оценки эффективности аудита финансовых результатов.

До начала проведения аудита доходов и расходов от финансовой деятельности, аудитору необходимо установить соблюдаются ли хозяйствующим субъектом требования нормативных документов по регулированию учета денежных средств. Ведение кассовых операций в национальной валюте хозяйствующих субъектов регулируется: Правилами ведения кассовых операций юридическими лицами, утвержденными Центральным банком Республики Узбекистан от 24 января 1998 года №376 и зарегистрированными Министерством юстиции Республики Узбекистан от 17 декабря 1998 года №565. Согласно нормам вышеназванных Правил, юридические лица независимо от формы собственности обязаны хранить свои денежные средства в учреждениях банков.

Расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанных с осуществлением ими предпринимательской

деятельности, производятся в безналичном порядке через учреждения банков, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Наличные деньги, полученные из учреждений банков организациями, расходуются только на те цели, на которые они получены. Организации могут иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимитов остатка наличных денег в кассе и использовать их из выручки в пределах норм. Лимиты остатка наличных денег в кассах и нормы использования выручки устанавливаются банками по согласованию с руководителями этих организаций, кроме органов МВД, Минобороны, СНБ, МЧС и ГТК РУз при соблюдении нормативных документов, установленных Центральным банком.

При необходимости указанные лимиты могут быть пересмотрены.

Запрещается использование выручки организациями сферы торговли и бытовых услуг независимо от формы собственности на выплату заработной платы, пенсий и пособий.

Право расходования денег из поступившей выручки предоставляется организациям, которым предусмотрено это постановлениями Кабинета Министров РУз

Всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе организации обязаны сдавать для зачисления на счета в порядке и в сроки, согласованные с учреждением банка.

Наличные деньги могут быть сданы:

- в дневные и вечерние кассы учреждений банков;
- инкассаторам для последующей сдачи в учреждения банков;
- в объединенные кассы при организациях для последующей сдачи в учреждения банков;
- предприятиям связи для перечисления на счета в учреждения банков.

Организации имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных им лимитов только для оплаты труда, премий, выплаты пособий по социальному страхованию, стипендий, пенсий и только на срок не свыше 3 рабочих дней (для организаций, расположенных на значительном

расстоянии от учреждений банков, - до 5 рабочих дней), включая день получения денег в учреждении банка.

Для заготовительных организаций в лимит кассы не включаются суммы, полученные из банка для расчетов наличными деньгами со сдатчиками сельскохозяйственной продукции.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели в соответствии с установленным порядком.

Неизрасходованные наличные деньги, выданные под отчет, должны быть возвращены в кассу организации не позднее 3 дней по истечении срока, на который они были выданы.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны предъявить в бухгалтерию организации или централизованную бухгалтерию отчет об израсходованных суммах. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным под отчет суммам.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются формами первичной учетной документации, утвержденными в соответствии с законодательством Республики Узбекистан

Прием наличных денег кассами организаций производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

В приеме денег выдается квитанция за подписями главного бухгалтера или лица, им уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Нормативно – правовые базы аудита доходов и расходов от финансовой деятельности:

1. Конституция Республики Узбекистан, Принята 8 декабря 1992 года на одиннадцатой сессии Верховного Совета Республики Узбекистан двенадцатого созыва.

2.Гражданский кодекс Республики Узбекистан, Узбекистан» Введен в действие с 1 марта 1997 года Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 29.08.1996 г. № 257-I

3.Налоговый кодекс Республики Узбекистан, Утвержден Законом Республики Узбекистан от 25.12.2007 г. № ЗРУ-136, вводится в действие с 1 января 2008 г.

4.Закон РУз «Об аудиторской деятельности» Закон РУз 09.12.1992 г. № 734-XII

5.Закон «О бухгалтерском учете» от Закон РУз от 13 апреля 2016 г. № ЗРУ-404, Дата вступления в силу: 14.04.2016.

6.Национальные стандарты аудита РУз

7.Национальные стандарты бухгалтерского учета РУз

8.Закон Республики Узбекистан «О нормативно-правовых актах» Закон Республики Узбекистан от 14.12.2000 г. № 160-II

9.Положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» Приложение к Постановлению КМ РУз от 05.02.1999 г. № 54

10. Правила по заполнению форм финансовой отчетности, Приложение № 7 к Приказу министра финансов от 27.12.2002 г. № 140, зарегистрированному МЮ 24.01.2003 г. № 1209

11. Положение о безналичных расчетах в Республике Узбекистан утверждено Постановлением правления ЦБ от 12.01.2002 г. № 60 (№1/4), зарегистрированным МЮ 15.04.2002 г. № 1122

В таблице 3 приведен перечень первичных документов, на основании которых аудитор должен проверить правомерность отражения различных видов прочих доходов и расходов.

В качестве источников информации используются следующие данные.

Первичные документы включают:

1. Выписки банка по расчетному и ссудному счетам;

Таблица 3

**Первичные документы, подтверждающие правомерность отражения
различных видов прочих доходов и расходов**

Наименование видов прочих доходов и расходов	Наименование первичного документа
Расходы на содержание законсервированных производственных мощностей	Приказ руководителя организации, определяющий перечень консервируемых объектов, причины консервации, состав и размеры затрат, источники финансирования; сметы затрат на содержание законсервированных мощностей; первичные документы по оформлению расходов (ведомости начисленной заработной платы, платежные поручения, акты приема-передачи и др.)
Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий, хищений и других чрезвычайных событий	Акты, удостоверяющие такое событие и подписанные руководителем организации, незаинтересованными лицами и специалистами; расчет бухгалтерии (смета) понесенных убытков; заключение эксперта о возможности восстановления испорченного имущества; решение суда об установлении виновного лица и присуждении ему выплаты убытков; платежные поручения на суммы возмещения убытков
Затраты по аннулированным Производственным заказам, не давшим результата	Договор купли-продажи, поставки продукции; счета, платежные поручения; накладные, акты сдачи-приемки выполненных работ; соглашения, протоколы о расторжении договора
Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	Договор купли-продажи; договор поставки продукции; банковские документы, подтверждающие перечисление денежных средств поставщику; счета-фактуры, накладные на отгруженную продукцию
Обоснованность создания резерва сомнительных долгов	Договор купли-продажи; договор поставки продукции; накладные на отгрузку продукции; акты сдачи-приемки выполненных работ; акт инвентаризации дебиторской задолженности, акт сверки расчетов между дебитором и кредитором; решение арбитражного суда о признании предприятия-дебитора банкротом
Размеры понесенных судебных издержек и арбитражных расходов	Решение суда; платежное поручение

В качестве источников информации используются следующие данные.

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 №№ 1; 2; 10; 10/1; 11; 12; 13; 14; 15;

4. Ведомости №№ 12; 13; 14; 15; 16;

При автоматизированной форме учета:

1. Главная книга;

2. Журнал хозяйственных операций.

Отчетность включает:

1. Бухгалтерский баланс (форма № 1);

2. Отчет о финансовых результатах (форма № 2).

Используются и другие, необходимые документы

Проверка обобщающего показателя прибыли (убытка) отчетного периода проводится с целью установления фактов включения в издержки производства не связанных с ним затрат, а также неправильного исчисления прибыли, являющейся объектом налогообложения.

Заключения по I главе

В ходе аудиторской проверки особое внимание уделяется доходам и расходам, образующим в конечном итоге прибыль предприятия. Значение прибыли в современной рыночной экономике огромно. Как экономическая категория она характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности предприятия. Прибыль является показателем, наиболее полно отражающим эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости. Вместе с тем прибыль оказывает стимулирующее воздействие на укрепление коммерческого расчета, интенсификацию производства при любой форме собственности.

В настоящее время рассмотрению прибыли в литературе по бухгалтерскому учету и аудиту уделяется особое внимание. И дело здесь не только во влиянии процесса управления прибылью на финансовое состояние предприятия, но и в большом количестве новых нормативных документов,

регулирующих порядок работы организаций в области определения результатов деятельности.

Исследуя вопросы формирования методики аудита, следует отметить, что ее общие принципы и положения могут найти применение органами государственного контроля. Помимо необходимости обеспечения возможности компетентно и эффективно контролировать налогоплательщиков, наличие методики, позволяющей контролировать соблюдение налогового законодательства, немаловажно и потому, что налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных служб при исполнении ими служебных обязанностей.

ГЛАВА II. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1 Планирование аудита доходов и расходов от финансовой деятельности

Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами:

Комплексности планирования;

Непрерывности планирования;

Оптимальности планирования.

Принцип комплексности планирования аудита предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности планирования аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним обществам). При планировании аудита на длительный период времени в случае аудиторского сопровождения хозяйствующего субъекта в течение года аудиторской организации следует своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с

учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок.

Принцип оптимальности планирования аудита заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

При планировании аудита аудиторской организации следует выделить следующие основные этапы:

Предварительное планирование;

Подготовка и составление общего плана аудита;

Подготовка и составление программы аудита.¹⁰

Планирование аудита заключается в определении его стратегии и тактики, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели — подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности. Рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности приведены в МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

В разделе «Планирование работы» указано, что объем планирования аудита в основном зависит от размеров экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, уровня квалификации лиц, принимающих участие в аудите. Важной частью планирования является приобретение информации о бизнесе клиента, способствующей выявлению событий и операций, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Согласно разделу «Общий план аудита» аудитор в ходе планирования должен разработать общий план аудита и задокументировать его, описав при этом предполагаемый объем и ведение аудиторской проверки, с отражением вопросов, касающихся знания бизнеса, понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риска и существенности, характера, сроков,

¹⁰ НСА №3 «Планирование Аудита» Утвержден Министерством Республики Узбекистан 14.07.1999г. №54

объема процедур, координации направления работы, надзора за ней и анализа, а также прочих аспектов.¹¹

В этом разделе термин «знание бизнеса» определен как получение информации об общих экономических факторах и условиях в отрасли, влияющих на бизнес клиента, о важных показателях, характеризующих результаты бизнеса, об общем уровне компетентности руководства. Подчеркнуто, что понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля достигается путем ознакомления с учетной политикой клиента, с системой его бухгалтерского учета и внутреннего контроля с помощью применения тестов контроля и процедур проверок, по существу. При составлении общего плана аудитор должен указывать ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска системы внутреннего контроля, устанавливать уровни существенности для целей аудита, определять возможность существенных искажений в финансовой отчетности и выявлять сложные области бухгалтерского учета, а также указывать на необходимость учитывать при планировании привлечение других аудиторов для аудита филиалов и дочерних подразделений клиента, привлечение экспертов и потребность в персонале для проведения аудита. К прочим аспектам аудита, которые следует учесть при разработке общего плана аудита, в МСА 300 отнесено выявление обстоятельств, требующих особого внимания (существование связанных сторон, возможность банкротства и т.п.).

В разделе «Программа аудита» указывается, что наряду с общим планом аудитор должен разработать и документировать программу аудита, которая определяет характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита, и одновременно служит как набором инструкций для ассистентов аудитора, так и средством надлежащего контроля за выполнением ими работ.

¹¹ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» 2004г.

В разделе «Изменения в общем плане и программе аудита» допускается возможность того, что в ходе аудита по мере необходимости общий план аудита и программа аудита могут быть пересмотрены.

В этом разделе говорится, что планирование осуществляется непрерывно на протяжении всего срока аудита с учетом меняющихся обстоятельств и неожиданных результатов, полученных в ходе выполнения аудиторских процедур, с документированием причин внесения значительных изменений.

Узбекским аналогом МСА 300 является НСА № 3 «Планирование аудита», которым устанавливаются единые требования к планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности и который применяется в первую очередь к проверкам, проводимым аудитором не первый год в отношении данного аудируемого лица. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него вопросы помимо тех, которые указаны в стандарте.

Для разработки оптимального плана и программы аудита, необходимо руководствоваться не только стандартом «Планирование аудита», но и внутренними (внутрифирменными) стандартами аудита. Поэтому возникает объективная необходимость разработки концептуальных основ формирования внутренних стандартов аудита доходов и расходов от финансовой деятельности организаций.

На основании приведенной модели внутренних стандартов аудита с наибольшей степенью оптимальности автором разработан план и детализированная программа аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.

В плане предусмотрены: разделы аудита; объекты и предметы аудита; планируемые виды работ; период проведения аудита.

В программе аудита – разделы и формы проведения аудита; методические приемы и процедуры аудита; исполнители; порядок обобщения и реализации результатов аудита по каждому разделу программы.

Аудит доходов и расходов от финансовой деятельности различных организационно – правовых форм многопрофильных организаций в соответствии с законодательством и нормативными актами должен проводиться группой (бригадой) аудиторов, в состав которой входят специалисты из разных отраслей знаний (юрист, экономист – профессиональный бухгалтер, аудитор). Деятельность аудиторов при этом можно регулировать путем соблюдения календарных графиков, рабочих программ и другой организационно - распорядительной документации.

Но аудиторский процесс доходов и расходов организаций требует также соответствующего управления. Наиболее рациональное решение этих проблем возможно с применением сетевого планирования и управления аудиторским процессом финансовых результатов.

В систему сетевого планирования и управления аудиторским процессом доходов и расходов необходимо включить четыре основных этапа работ, составляющих критический путь аудита доходов и расходов от финансовой деятельности:

- определение целей и ограничений выполнения программы аудита;
- установление продолжительности аудиторских процедур (работ);
- составление сетевого графика выполнения программы;
- построение календарного сетевого графика для определения критического пути выполнения работ и резервов времени на их выполнение при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности.

Следует учитывать, что для сокращения продолжительности работ по программе аудита необходимо сокращать длину критического пути. Резерв времени в данном случае – это разность между самым ранним возможным сроком завершения операций и самым поздним допустимым временем ее

выполнения. Резерв времени имеется только в тех аудиторских процедурах (работах), которые не лежат на критическом пути. Таким образом, сетевой график дает наглядную и понятную картину последовательности работ по реализации программы аудита, а также показывает начало и окончание работ. Кроме того, на нем наглядно видны последствия запаздывания любой процедуры (вида работ) аудита с точки зрения времени реализации всей программы аудита. При планировании аудита доходов и расходов от финансовой деятельности, необходимо установить уровень существенности по данному основному объекту контроля. При оценке уровня существенности при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности необходимо учитывать следующие факторы (таблица 4).

Таблица 4

Факторы влияния на оценку уровня существенности в процессе планирования аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.

Факторы	Содержательные аспекты
Абсолютная величина ошибки	Размер абсолютной величины ошибки является важным для оценки существенности при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности, так как этой ошибке предшествует система ошибок в учете затрат, доходов и расходов, которые подлежат исправлению
Относительная величина ошибки	Данная оценка используется как отношение вероятной ошибки к соответствующей базовой величине. Проблемой здесь является выбор этой базовой величины, которая должна стать точкой отсчета погрешности
Содержание счетов финансовых результатов и статей отчетности	Возможные ошибки по счетам 2010, 9010, 9110 должны рассматриваться как более существенные, нежели вероятные ошибки по счетам 9910 и 8710. Незаконные операции по счетам 2010, 9010, 9110 являются существенными не из-за своего абсолютного или относительного размера, а вследствие своей необоснованности и в конечном итоге искажают результаты на счетах 9910 и 8710
Конкретные условия	Необходимо уделять большое внимание даже незначительным ошибкам в учете формирования и отчетности финансовых результатов
Неопределенность финансовой деятельности	В данном случае необходимо использовать более строгие критерии существенности
Кумулятивный эффект	Следует оценивать общий размер уже известных и предполагаемых ошибок в финансовых результатов

Планирование аудита для повышения его эффективности предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемым характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование позволяет уделить необходимое внимание важным областям аудита с целью выявления потенциальных проблем и качественного, своевременного выполнения работы с оптимальными

затратами, эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать эту работу. 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 (бухгалтерскую) отчетность.

Концепция существенности должна использоваться следующим образом: - как основа для планирования аудита доходов и расходов от финансовой деятельности;

- как основа оценки эффективности аудита;

- как основа для принятия решений о содержании оформления результатов аудита, а также решений по стратегии развития финансовой деятельности организации. В настоящее время уровень существенности в аудите определяют в соответствии с требованиями национального стандарта №9 «Существенность и риск в аудите». Основным недостатком стандартной методики заключается в том, что если базовые показатели будут различаться очень сильно, то их расчетные значения для нахождения уровня существенности будут значительно отличаться от средней величины этих показателей. Поэтому приходится отбросить при дальнейших расчетах наименьшие и наибольшие значения, а для расчета уровня существенности - использовать только один базовый показатель. Это может привести к дезориентации аудиторов. В связи с этим при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности для установления уровня существенности лучше использовать другой подход, который заключается в поэтапном определении уровня существенности (рисунок 4).

Важным элементом аудита аудите доходов и расходов от финансовой деятельности должна стать научно обоснованная методика оценки аудиторского риска для планирования и проведения проверки. При проведении аудита аудите доходов и расходов от финансовой деятельности,

аудиторы рассчитывают аудиторский риск для проверки годовой отчетности. Но, так как финансовые результаты в любой организации являются основными объектами учета, контроля и управления, а также основным источником формирования собственных средств, то аудиторский риск целесообразно рассчитывать в отдельности при проверке финансовых результатов и влияющих на них факторов.

Так, на величину валовой прибыли (прибыли от обычных видов деятельности) влияет выручка от реализации продукции (работ, услуг) и полная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). Достоверность этих факторных показателей зависит от достоверности учета и эффективности внутривозвратного контроля расходов (затрат) и доходов от обычных видов деятельности.



Рисунок 4. Методика определения уровня существенности при аудите финансовых результатов.

Для того чтобы объективно оценить финансовую политику проверяемой организации, установить законность, целесообразность и достоверность финансовых результатов, оценить состояние учета и контроля доходов, расходов (затрат) и конечных финансовых результатов, можно использовать в аудиторской практике «оперативно-операционный» метод контроля, проводимый путем устного или письменного тестирования и проверки взаимосвязи аналитического и синтетического учета финансовых результатов с формами бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Сущность метода заключается в том, что до начала документальной проверки аудитор проводит тестирование отдельных значимых совершенных

или совершаемых операций организацией, связанных с доходами и расходами от финансовой деятельности.

На этапе планирования аудиторской проверки доходов и расходов от финансовой деятельности аудитору необходимо:

- определить виды доходов и расходов, которые будут являться объектом проверки;
- рассмотреть организацию бухгалтерского учета и средства контроля по каждому объекту проверки;
- определить характер проверки (на соответствие и/или по существу);
- принять решение о способе проверки (сплошном или выборочном);
- выбрать методы сбора аудиторских доказательств применительно к каждому объекту проверки.

При определении объектов проверки необходимо использовать результаты анализа доходов, расходов и прибыли, а также учитывать уровень существенности, установленный для прибыли.

Применение аналитических процедур на этапе планирования позволяет определить нетипичные ситуации в деятельности организации и его отчетности. Так, существенные различия между данными отчетности, подготовленной клиентом за отчетный период, и другими данными, используемыми при сравнении, могут свидетельствовать об ошибках и пропусках в бухгалтерском учете и отчетности. Аудитор должен установить вызвавшие их причины и определить, является ли это результатом воздействия нормальных экономических явлений или ошибкой. Аналитические процедуры позволяют также выявить особенности деятельности клиента, источники формирования прибыли, основные источники получения доходов и направления расходования средств, а также факторы, повлиявшие на величину и динамику финансовых результатов деятельности организации.

Анализ финансовых результатов деятельности можно осуществлять в несколько этапов:

- анализ прибыли и ее источников в динамике;
- оценка состава и структуры доходов и расходов по состоянию на отчетную дату и в динамике;
- факторный анализ финансовых результатов деятельности организации.

Факторный анализ прибыли, доходов и расходов может быть выполнен посредством построения структурно-логических систем прибыли, доходов и расходов; математического представления построенных систем; использования принципа элиминирования и метода цепных подстановок для расчета влияния факторов.

Уровень существенности применительно к доходам и расходам от финансовой деятельности представляет собой размер допустимой ошибки. Под допустимой ошибкой понимается уровень искажений в проверяемой совокупности, который аудитор считает несущественным и не оказывающим влияния на бухгалтерскую отчетность. При определении уровня допустимой ошибки аудитор исходит из значимости проверяемой совокупности для целей проверки.

При планировании аудита (см. рис.5) целесообразно выделить следующие основные этапы: предварительное планирование аудита; подготовка и составление общего плана аудита; подготовка и составление программы аудита.

Целесообразно также предусмотреть в составе внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности раздел о предварительном планировании аудита.

После официального обращения экономического субъекта с просьбой об оказании ему аудиторских услуг (письмо-предложение) аудиторская организация составляет и направляет клиенту письмо о проведении аудита. К письму о проведении аудита можно приложить предварительный план аудита для согласования его с руководством клиента. В этом документе нужно отразить предлагаемые виды аудиторских услуг, планируемые виды

работ, источники информации, необходимые для проведения аудита, общий план аудита.



Рисунок 5. Планирование аудита¹².

После получения субъектом письма о проведении аудита следует приступить к определению аудируемости бухгалтерской отчетности. Данный процесс называется предварительным планированием. На стадии предварительного планирования происходит знакомство потенциальных партнеров (аудиторской организации и экономического субъекта) и обмен информацией, что позволяет каждой из сторон принять решение о принципиальной возможности и целесообразности дальнейшего сотрудничества в области аудита. Серьезность последствий, принимаемых по завершении этой стадии решений требует изучения большого объема информации (данные о состоянии внешней среды экономического субъекта и его индивидуальных особенностях). Для получения такой информации аудитор должен иметь доступ ко многим источникам информации, в число которых входят учредительные документы; протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров и иных аналогичных органов управления;

¹² Международные стандарты аудита: учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобон. - 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2007. - 400 с

документы, регулирующие учетную политику; бухгалтерская отчетность; статистическая отчетность; документы планирования деятельности экономического субъекта; контракты, договоры, соглашения; внутренние отчеты аудиторов, консультантов; материалы налоговых проверок; внутрифирменные инструкции; материалы судебных и арбитражных исков; документы, регламентирующие производственную и организационную.

структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних предприятий.

На практике экономические субъекты иногда отказываются предоставлять информацию, пока не будет заключен договор оказания аудиторских услуг. Если аудитор заинтересован в клиенте, то не следует отказываться от проведения проверки, но необходимо отметить данный факт в договоре, а также письменно оговорить возможность пересмотра по этой причине плана проверки отдельных, ранее составленных соглашений и принятых условий, и обязательств.

По итогам предварительного планирования аудиторская организация должна решить, согласна ли она работать с клиентом. На принятие решения по этому вопросу влияет ряд факторов. Во-первых, аудиторская организация должна убедиться в принципиальной возможности проведения аудита (например, убедиться в том, что для проведения аудита не требуется восстановление бухгалтерского учета; отсутствуют факты, ставящие под сомнение возможность подготовки положительного аудиторского заключения). Во-вторых, аудитор должен оценить субъективные факторы, влияющие на его желание работать с клиентом: репутацию клиента, легальность его деятельности, наличие судебных процессов и конфликтных ситуаций, платежеспособность. В-третьих, аудитор должен оценить потребность в человеческих ресурсах. Соглашаясь на проведение аудиторской проверки, аудиторская организация должна быть уверена в наличии возможности ее качественного проведения.

На стадии предварительного планирования обычно решают также организационные вопросы, связанные, в частности, с созданием нормальных условий для работы аудиторов. Аудиторам должны быть предоставлены отдельное помещение, сейф для хранения документов, возможность для снятия копий с первичных документов, розетки для подключения ноутбуков, принтер клиента для вывода аудиторских документов на печать, средства телефонной и факсимильной связи. При необходимости следует обсудить вопросы размещения, проживания и питания, пользования транспортом специалистов аудиторской организации.

В случае принятия положительного решения об аудире отчетности клиента с ним заключается договор оказания аудиторских услуг. После его подписания составляется общий план аудита, объем и содержание которого зависят от размеров экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, а также от конкретных методик и технологий, применяемых аудитором.

Ведущий аудитор должен пересматривать общий план аудита по мере необходимости. Пересмотр может быть осуществлен, например, в следующих (и аналогичных им) ситуациях:

- при выявлении аудитором значительного объема договоров о совместной деятельности (если в плане проверка по данному направлению не была запланирована);
- в результате применения аналитической процедуры выявлено неверное отражение фактов хозяйственной деятельности (например, арифметический расчет входного сальдо по балансу на начало отчетного периода не подтвержден регистрами бухгалтерского учета по статье «прочие активы»). В этом случае аудитор имеет право включить в план проверки данного направления по предыдущему отчетному периоду за дополнительную плату.

В тех случаях, когда пересмотр общего плана приводит к значительному росту объема работ, изменения в план должны быть внесены исключительно по согласованию с руководством организации. Если пересмотр общего плана

увеличивает работу в незначительной степени, изменения в план могут вноситься ведущим аудитором без сообщения руководству экономического субъекта.

Аудитор обязан сообщить руководству аудиторской организации о выявленных направлениях и согласовать вопрос о внесении изменений в план аудита. Отказ руководства экономического субъекта от дополнительной оплаты аудиторских услуг, связанных с пересмотром плана, должен найти отражение в аудиторском отчете с соответствующей формулировкой.

Процесс планирования завершается составлением программы аудита, в которой определяют характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для реализации общего плана аудита, и которую руководители аудиторской группы используют как для инструктирования ассистентов аудитора, так и для контроля качества их работы. Программа аудита должна пересматриваться в процессе аудита по мере необходимости. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения.

2.2 Аудит хозяйственных операций по доходам и расходам от финансовой деятельности.

Основной информационной базой аудита доходов и расходов от финансовой деятельности является бухгалтерский финансовый учет. Поэтому от правильности постановки учета финансовых результатов зависит достоверность полученных данных и объективность решений аудиторов при проведении внутреннего и внешнего аудита.

Так, группировка расходов (затрат) по элементам должна отвечать принципам: последовательности формирования затрат, начиная с первичных подразделений и кончая центральной бухгалтерией; объективности и обоснованности построения элементов расходов (затрат) исходя из их

экономического содержания; подконтрольности всеми субъектами управления и контроля независимо от организационной структуры и ступенчатости управления экономического субъекта. Кроме указанных принципов данная группировка расходов (затрат) должна обеспечивать осуществление бухгалтерским финансовым учетом его основных функций в системе управления и аудита: аналитической; информационной; контрольной; обратной связи; оценочной.

Отсюда следует, что элементы расходов (затрат) в бухгалтерском финансовом учете необходимо строить в следующей последовательности и структуре: оплата труда; материальные затраты; работы и услуги вспомогательных производств и сторонних организаций; затраты на содержание основных средств; прочие затраты; организационно-управленческие расходы; страховые платежи и отчисления на социальные нужды; расходы на продажу.

Приведенный перечень элементов расходов является гибким для адаптации финансового учета в организациях к обобщению расходов по центрам финансовой ответственности, а также в целом по организации и ее иерархическим уровням контроля, анализа и управления финансовыми результатами.

Одной из основных инструментариев расширения информационной базы аудита финансовых результатов для получения доказательств является экономический анализ. Но экономическому анализу должно предшествовать нормирование (планирование) показателей финансовых результатов организации. От обоснованности нормирования (планирования) указанных показателей зависит объективность экономического анализа при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности, так как фактические показатели должны быть проанализированы по сравнению с нормативными (плановыми).

Целью аудита доходов и расходов от финансовой деятельности является определение соответствия применяемой методики учета операций по формированию и использованию финансовыми результатами, на соответствие нормативным документам, действующим на территории Республики Узбекистан.

На основе этого формируется мнение о достоверности финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности по финансовым результатам во всех существенных аспектах.

Выполняя процедуру проверки доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

1) Бухгалтерский учет продаж соответствует положениям нормативных актов?

2) Данные аналитического и синтетического учета по счету 90 «Доходы и Расходы» соответствуют данным главной книги и баланса?

3) Корреспонденция счетов по счету 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» составлена в соответствии с положениями нормативных актов?

Порядок проведения аудита доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности включает ряд последовательных этапов:

Этап 1. Сверка данных аналитического учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности, с оборотами и остатками синтетического учета.

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 9010 синтетического учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 9010 учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Этап 2. Проверка правильности учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке учета доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности.

Согласно Инструкции по применению плана счетов, для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

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 9910 «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.

Аудитору необходимо проверить:

1) правильность определения предприятием предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет;

2) наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);

3) правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета;

4) правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества организации;

5) правильность отражения данных о бартерных сделках;

6) правильность отражения прибыли, полученной от покупателя в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита;

7) правильность отражения в учете выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;

8) правильность отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности;

9) правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов;

10) правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за превышение допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду;

11) правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;

12) правильность отражения выручки от произведенного капитального ремонта основных фондов, выполненного хозяйственным способом;

13) правильность ведения бухгалтерского и налогового учета по счету 90;

14) правильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 90;

15) правильность реформации баланса.

Целью аудиторской проверки доходов и расходов от финансовой деятельности является формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих суммы прибыли (убытка).

Выполняя процедуру проверки доходов и расходов от финансовой деятельности отчетного года, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

1) Бухгалтерский учет прибылей и убытков соответствует положениям нормативных актов?

2) Порядок реформации баланса соответствует положениям нормативных актов?

3) Данные аналитического и синтетического учета по счету 9910-«Итоговый финансовый результат» соответствуют данным главной книги и баланса?

4) Корреспонденция счетов по счету 9910 «Конечный финансовый результат» составлена в соответствии с положениями нормативных актов?

Порядок проведения аудита доходов и расходов от финансовой включает ряд последовательных этапов:

Этап 1. Сверка данных аналитического учета финансового результата с оборотами и остатками синтетического учета

1. При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 9910 синтетического учета прибыли или убытка.

2. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

3. Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 9910 учета прибыли или убытка.

4. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Этап 2. Сверка данных бухгалтерского учета финансового результата с данными бухгалтерской отчетности

Аудитор при проведении аудита должен получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

- конечные сальдо по счету синтетического учета нераспределенной прибыли (убытка) (8710) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;

- соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета нераспределенной прибыли (убытка);

- проверка правильности формирования чистой прибыли (убытка).

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов о порядке формирования чистой прибыли.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 9910-«Конечный финансовый результат».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 9910-«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.

Затем необходимо начислить налог на прибыль.

Отражение налога на прибыль в бухгалтерском учете происходит в два этапа. Сначала бухгалтер должен начислить налог на бухгалтерскую прибыль, а затем скорректировать его так, чтобы получилась сумма налога, отраженная в налоговом учете.

Налог на бухгалтерскую прибыль (убыток) называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Несмотря на то что в бухгалтерском учете начисленная сумма налога отражается по дебету счета

9910-«Конечный финансовый результат», налогооблагаемую прибыль организации эта сумма не уменьшает.

Если налоговая инспекция по результатам проверки начислила организации пени и штрафы, против уплаты которых организация не возражает, в учете производятся записи:

Дебет 9810 Кредит 6410 - начислены пени (штрафы) за нарушения налогового законодательства.

Суммы пеней, штрафов и иных санкций, начисленных за нарушения налогового законодательства, не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам правильности формирования чистой прибыли (убытка).

Итоговым этапом аудита хозяйственных операций, являются обобщение результатов аудита, анализ ошибок, выявленных в ходе аудита.

Необходимо проанализировать обнаруженные ошибки и нарушения. Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Перечень проверенных документов, выявленные ошибки и нарушения, а также мнение аудитора по результатам проверки, фиксируются в рабочих документах.

Заключения по II главе

В современных условиях, когда налаживанию экономических связей между экономическими субъектами часто препятствует отсутствие доверия партнеров друг к другу, особо остро проявляется потребность в достоверной

экономической информации, в которой заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота, а также пользователи финансовой информации. Важную роль здесь играет грамотное проведение аудиторских проверок, которые способны значительно снизить информационные риски.

Подводя итоги работы, можно также сделать вывод о том, что целью аудита доходов и расходов от финансовой деятельности предприятия является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству. При этом 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.

Детальная аудиторская проверка правильности определения доходов и расходов от финансовой деятельности экономического субъекта значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств организации.

ГЛАВА III. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1 Применение аналитических процедур в аудите доходов расходов от финансовой деятельности

Внешний аудит, как независимая проверка финансовой отчетности, проводится, в первую очередь, в интересах его акционеров. Однако ограничение круга так называемых агентов только акционерами не совсем правильно. Поскольку спецификой бизнеса является широкое привлечение заемного капитала, то, на наш взгляд, спрос на аудиторские услуги формируется со стороны акционеров и кредиторов, как реальных, так и потенциальных. Прежде всего, информация о результатах деятельности интересует тех пользователей, которые входят в так называемые партнерские группы, т.е. непосредственно участвуют в финансовой деятельности, вносят свой вклад в эту деятельность и, исходя из своих интересов, анализируют полученную информацию. Для многих целевых групп заинтересованных пользователей отчетности — реальных и потенциальных клиентов, контрагентов, акционеров — эффективность деятельности предприятий выражается в конечных финансовых результатах - в прибыли или убытках, доходах и расходах. Таким образом, финансовые результаты деятельности выражают эффективность функционирования и, следовательно, становятся обязательным объектом аудиторской проверки.

Финансовые результаты деятельности являются отражением целого комплекса внешних и внутренних факторов, в связи с чем изучать и анализировать их следует с помощью системы экономических показателей. Основное назначение системы показателей финансовых результатов деятельности состоит во всесторонней, комплексной оценке итогов деятельности, адекватно отражающей происходящие в них процессы. В качестве финансовых показателей деятельности выступают доходы, расходы, а также прибыль (убыток).

Цель аудиторской проверки предусмотрена договором на оказание аудиторских услуг. Общей целью аудита дохода и расходов от финансовой деятельности, проводимого в рамках обязательного аудита, является подтверждение достоверности данных отчета о финансовых результатах, а также оценка соблюдения действующих требований с целью получения доказательств того, что отчетность не содержит существенных искажений. На этапе планирования аудиторской проверки финансовых результатов аудитору необходимо:

- определить виды доходов и расходов, которые будут являться объектом проверки;
- рассмотреть организацию бухгалтерского учета и средства контроля по каждому объекту проверки;
- определить характер проверки (на соответствие и/или по существу);
- принять решение о способе проверки (сплошном или выборочном);
- выбрать методы сбора аудиторских доказательств применительно к каждому объекту проверки.

При определении объектов проверки, на наш взгляд, необходимо использовать результаты анализа доходов, расходов и прибыли, а также учитывать уровень существенности, установленный для прибыли. Применение аналитических процедур на этапе планирования позволяет определить нетипичные ситуации в деятельности и его отчетности. Так, существенные различия между данными отчетности, подготовленной клиентом за отчетный период, и другими данными, используемыми при сравнении, могут свидетельствовать об ошибках и пропусках в бухгалтерском учете и отчетности. Аудитор должен установить вызвавшие их причины и определить, является ли это результатом воздействия нормальных экономических явлений или ошибкой. Аналитические процедуры позволяют также выявить особенности деятельности клиента, источники формирования прибыли, основные источники получения доходов

и направления расходования средств, а также факторы, повлиявшие на величину и динамику финансовых результатов деятельности.

Уровень существенности применительно к доходам и расходам от финансовой деятельности представляет собой размер допустимой ошибки. Под допустимой ошибкой мы понимаем уровень искажений в проверяемой совокупности, который аудитор считает несущественным и не оказывающим влияния на бухгалтерскую отчетность. При определении уровня допустимой ошибки аудитор исходит из значимости проверяемой совокупности для целей проверки.

Важным моментом аудиторской проверки доходов и расходов от финансовой деятельности будет являться идентификация принятых в предприятии средств контроля, а также знакомство с организацией системы бухгалтерского учета по каждому объекту проверки.

Средства контроля и система бухгалтерского учета должны обеспечивать соблюдение требований общих и локальных документов, условий договоров и соглашений при начислении и получении доходов (при покрытии расходов) и при отражении этих процессов в бухгалтерском учете. Идентификацию средств контроля и знакомство с организацией бухгалтерского учета целесообразно проводить посредством тестирования, а также анализа содержания положений о структурных подразделениях, должностных инструкций руководителей и сотрудников, локальных документов. В результате аудитор может получить представление об адекватности принятых средств контроля и системы учета масштабам и специфике деятельности, о соответствии внутренних регламентов требованиям общих нормативных правовых документов. Средства контроля по каждому объекту проверки можно зафиксировать в отдельном рабочем файле и далее при проведении проверки на соответствие оценивать реальное применение и эффективность данных средств контроля.

На этапе планирования аудитору следует также принять решение о способе проведения проверки по каждому объекту. Сплошной проверке могут быть подвергнуты те виды доходов (расходов), сальдо по которым сложилось как результат нетипичных или рискованных операций. Кроме того, по некоторым доходам (расходам) число элементов проверяемой совокупности может быть настолько мало, что применение аудиторской выборки будет неправомерным (например, при проверке непредвиденных доходов или расходов).

Основным способом проведения аудиторской проверки доходов и расходов являются выборочные исследования. Это обусловлено тем обстоятельством, что сальдо доходов (расходов) складывается как результат значительного количества операций, и сплошная проверка финансовых результатов потребует значительных временных и физических издержек. Кроме того, математически доказано, что большой объем генеральной совокупности оказывает лишь незначительное влияние на объем выборки. Таким образом, и для 1000, и для 10 000 элементов всей совокупности можно получить значимые результаты, отобрав для проверки не более 50 элементов. В результате аудиторская выборка позволяет аудитору делать на ее основании выводы о свойствах всей проверяемой совокупности.

Вместе с тем необходимо отметить, что аудиторская выборка – процесс, сам по себе требующий тщательного планирования, анализа полученных результатов и документирования всего процесса выборочного исследования. Поэтому аудитору необходимо принять решение, что менее трудоемко и при этом эффективно – аудиторская проверка выборочным или сплошным способом. В любом случае аудитору следует определить возможность и целесообразность осуществления аудиторской выборки применительно к каждой конкретной совокупности.

Техническим этапом аудиторской проверки является получение аудиторских доказательств, достаточных для выражения мнения аудитора о достоверности отчетности. Конкретные способы получения аудиторских

доказательств представляют собой аудиторские процедуры, выбор которых зависит от целей проверки, специфики проверяемых счетов, опыта и профессионального суждения аудитора. В зависимости от целей выборочной проверки, аудиторские процедуры можно разделить на две группы — тестирование средств контроля (проверка на соответствие) и тестирование по существу, включающее аналитические процедуры и детальные тесты оборотов и сальдо по счетам. При этом по каждому из направлений аудитор может использовать как сплошной, так и выборочный метод сбора данных. При проведении проверки на соответствие (проверки средств контроля) целью проверки является установление случаев, когда средства контроля по проверяемым операциям не функционировали должным образом. В качестве критериев могут быть использованы следующие требования: соблюдение принципа разделения обязанностей (управления и учета; разрешения операций и их проведения), правомерность совершения операций, правильное документирование операций и их учет, признание обоснованности (реальности) операции и др.

Тестирование на соответствие позволяет установить уровень риска средств контроля, который будет иметь определяющее значение при формировании объема выборки — чем выше риск контроля, тем больше объем выборки и, следовательно, больше временные и физические затраты на проверку конкретной совокупности выборочным способом.

Сложность в определении риска заключается в том, что его нельзя рассчитать в виде конкретной стоимостной оценки, поэтому уровень риска может быть классифицирован аудитором как высокий, средний или низкий. При этом риск средств контроля должен быть определен как высокий, если аудитором не получены убедительные доказательства того, что средства контроля клиента функционируют достаточно эффективно и эти доказательства позволяют признать риск контроля средним или низким.

Тестирование на соответствие при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности, на наш взгляд, нецелесообразно проводить в

случае, когда аудиторская организация проводила аудит данного клиента ранее, и в аудируемой организации не произошли события, в результате которых риск средств контроля мог измениться. Напротив, средства контроля будут подлежать обязательной проверке, когда аудит клиента проводится аудиторской компанией впервые, либо у клиента произошли события, вследствие которых уровень надежности средств контроля мог измениться.

Для оценки риска средств контроля при проверке доходов и расходов от финансовой деятельности, исходя из профессионального суждения аудитора, представляется уместным использовать один из трех подходов:

1. провести проверку на соответствие. Необходимо выполнить тесты на соответствие и на основе полученных данных установить степень риска средств контроля;

2. оценить средства контроля по операциям, послужившим источником получения доходов или обязательством по произведенным расходам (оценка риска контроля по базовым операциям). Так при проверке процентных доходов по кредитам клиентам следует использовать результаты оценки надежности средств контроля, выполненной аудитором в ходе проверки кредитных операций с клиентами. Отметим, что такой подход не применим к ряду статей расходов (расходы по оплате труда, на содержание основных средств, амортизационные отчисления, уплаченные налоги и т.д.). В этом случае необходимо протестировать средства контроля, а затем на основе полученного значения риска контроля определять объем выборки и проводить аудиторские процедуры для проверки по существу;

3. классифицировать риск контроля как высокий без проведения проверки на соответствие и проводить расчет выборки для проверки по существу с учетом такого значения риска контроля. В ряде случаев (например, при проверке процентных расходов) тестирование может быть проведено одновременно и на соответствие и, по существу.

Следует отметить, что, в случае обоснованного признания риска контроля низким, аудитор может отказаться от проверки по существу и

полностью полагаться на эффективность системы внутреннего контроля клиента.

Таблица 5

Способы определения риска контроля и аудиторские процедуры, применяемые при проверке доходов и расходов¹³

Вид доходов / расходов	Способ определения риска средств контроля	Аудиторские процедуры
Процентные доходы (расходы)	По базовым операциям	Аналитические процедуры
Комиссионные доходы (расходы)	По базовым операциям	Аналитические процедуры
Прочие доходы (расходы)	Тестирование средств контроля	Детальные тесты сальдо (оборотов)
Прочие операционные доходы (расходы)	Тестирование средств контроля	Детальные тесты сальдо (оборотов)
Отчисления в резервы	По базовым операциям	Аналитические процедуры
Непредвиденные доходы (расходы)	Тестирование средств контроля	Детальные тесты сальдо (оборотов)
Налог на прибыль	Тестирование средств контроля	Детальные тесты сальдо (оборотов)

Проверка по существу проводится с целью получения подтверждения реальности сальдо или оборотов по счетам учета по следующим критериям: полнота, точность, ограничение учетного периода, оценка, существование и др. Основными типами аудиторских процедур при проведении проверки по существу доходов и расходов от финансовой деятельности являются детальные тесты сальдо и аналитические процедуры.

В таблице 5 приведены способы определения риска средств контроля и перечень аудиторских процедур, применяемых по отношению к различным видам доходов и расходов.

¹³ Разработано автором

Отметим, что аналитические процедуры целесообразно применять тогда, когда результаты проверки на соответствие позволяют сделать вывод о высокой надежности средств контроля по конкретному объекту проверки. В противном случае аудитору необходимо протестировать сальдо счетов для того, чтобы получить достаточную степень уверенности в том, что отчетность не содержит существенных искажений.

Анализ доходов и расходов позволяет установить обоснованность величины доходов и расходов, отраженных на счетах бухгалтерского учета. В частности, сумма полученных процентных доходов по кредитам клиентам складывается под влиянием таких факторов, как размер кредитной задолженности и процентная ставка по кредитам. Сопоставив сальдо на счетах бухгалтерского учета по учету доходов и сумму, полученную как результат аудиторских расчетов, можно сделать первичные выводы о достоверности данных учета.

Последовательность действий аудитора при проведении выборочной проверки доходов и расходов от финансовой деятельности можно представить в виде следующей схемы:

При определении объема проверяемой совокупности необходимо проанализировать выполнение условий, касающихся возможности применения выборочного исследования.

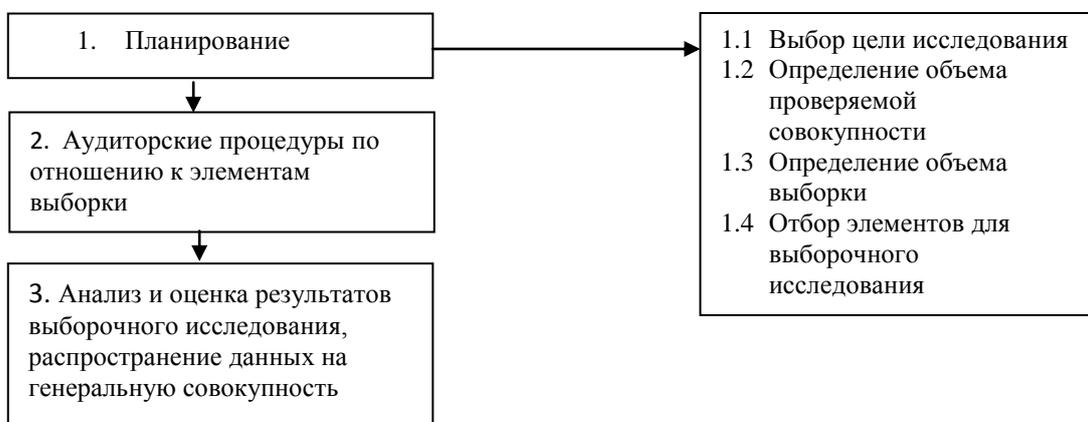


Рисунок 5. Алгоритм проведения выборочной проверки¹⁴.

¹⁴ Разработано автором

Таковыми условиями являются большой объем генеральной совокупности, возможность идентификации каждой единицы совокупности, охват всего отчетного периода и др.

После определения объема выборки аудитору необходимо произвести отбор элементов для проведения выборочного исследования. Методы отбора элементов для проведения выборочного исследования и критерии их применения представлены в таблице 6.

После отбора элементов для проведения выборочного исследования аудитор приступает к аудиторским процедурам, в результате проведения которых должны быть получены доказательства, в объеме, необходимом для формирования мнения аудитора о достаточности и эффективности средств контроля или о достоверности данных учета и отчетности.

Заключительным этапом аудиторской проверки является оценка и обобщение ее результатов и составление аудиторского заключения. Отдельно остановимся на оценке результатов выборочного исследования. Аудитор должен проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку, экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность, оценить риск выборки. Анализ ошибок, попавших в выборку, производится на предмет их аномальности или, напротив, типичности. Если характер ошибки носит аномальный характер, она должна быть исключена при экстраполяции ошибок. Распространение ошибок, обнаруженных в выборке, на весь объем генеральной совокупности осуществляется аудитором различными способами, в зависимости от использованного метода отбора элементов в выборку. При этом нужно учитывать риск выборки, влияющий на выводы по результатам выборочной проверки. Так, риск выборки уменьшается, если аудитором получены дополнительные аудиторские доказательства, подтверждающие результаты выборочной проверки.

Оценка результатов аудита доходов и расходов заключается также в последующем контроле со стороны аудиторов за содержанием проверки. Так,

Таблица 6

Методы отбора элементов выборки¹⁵.

Методы отбора элементов	Критерии применения метода
Статистические	
1. Метод случайного отбора	Обязательная нумерация совокупности проверяемых элементов
2. Метод количественной выборки по интервалам	Элементы проверяемой совокупности имеют близкие стоимостные значения или не имеют стоимостного выражения
3. Метод стоимостной выборки по интервалам	Элементы проверяемой совокупности имеют существенно различающиеся стоимостные значения
Нестатистические	
1. Метод серийного отбора	Преобладание систематических , повторяющихся ошибок
2. Метод основного массива	Вклад основного массива в общую сумму счета не менее 3%
3. Метод ключевых по риску элементов	Предпосылка наличия элементов , в которых вероятность появления ошибок значительно выше , чем в других
4. Метод ключевых по последствиям элементов	Наличие элементов , ошибки или нарушения в которых могут нанести существенный ущерб

¹⁵ Разработано автором

Комбинированные	Сочетают статистические и нестатистические методы отбора элементов
------------------------	--

необходимо проконтролировать, действительно ли все значимые области отчетности были проверены, составлены ли рабочие файлы, отражающие процесс сбора доказательств и результаты, верно ли оценены ошибки сплошной и выборочной проверки и обобщены выводы по каждому объекту, соответствуют ли выводы результатам работы и подтверждают ли они аудиторское мнение. Важным этапом на заключительной стадии проверки доходов и расходов от финансовой деятельности является анализ и стоимостная оценка комплексного влияния ошибок и искажений на конечный финансовый результат — на прибыль или убыток. Общую сумму ошибок и пропусков следует сопоставить с уровнем существенности, рассчитанным для прибыли (убытка), и принять решение о необходимости корректировки величины финансовых результатов. После обобщения выводов и оценки ошибок и их влияния на финансовые результаты аудитор подготавливает соответствующий отчет для информирования руководства клиента. Что касается составления аудиторского заключения, то необходимо отметить, что заключение выражает мнение о достоверности всей финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которой проводился аудит. В связи с этим выводы, полученные в результате аудита доходов, расходов и прибыли, должны быть учтены при составлении аудиторского заключения, однако не могут быть признаны самостоятельным объектом аудиторского заключения. Макет содержания письменного отчета руководству клиента, на наш взгляд, целесообразно закрепить в виде внутрифирменного стандарта, за исключением тех вопросов, которые должны быть раскрыты в соответствии с требованиями законодательства и национальных стандартов аудиторской деятельности. Единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, как правило, предусматриваются национальными стандартами аудита. Таким образом, по результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

Финансовые результаты выражают эффективность функционирования и, следовательно, становятся обязательным объектом аудиторской проверки. Специфика деятельности, учета и отчетности предполагает рассмотрение в качестве финансовых показателей деятельности предприятий доходов, расходов, а также прибыли (убытка). В связи с этим важное значение приобретает исследование таких вопросов, как организация и планирование аудиторской проверки, выбор и применение аудиторских процедур при проведении аудита доходов и расходов от финансовой деятельности. Подходы к проведению аудиторской проверки доходов и расходов от финансовой деятельности, принципы формирования аудиторской выборки и конкретные аудиторские процедуры сбора доказательств при проверке доходов и расходов от финансовой деятельности основаны на практическом опыте и соответствуют международным аудиторским стандартам.

Реализация на практике разработанных автором рекомендаций по проведению аудита доходов и расходов от финансовой деятельности позволит повысить качество и объективность аудиторских проверок; оптимально организовать работу аудиторов при снижении затрат труда и рабочего времени; снизить уровень аудиторского риска за счет повышения качества планирования аудиторской проверки; приблизить национальный аудит к международным требованиям.¹⁶

3.2 Совершенствование аудита доходов и расходов от финансовой деятельности.

Поэтому в качестве путей совершенствования аудита доходов и расходов от финансовой деятельности необходимо: Совершенствовать процедуры и технику аудита. Фактически все независимые аудиторские проверки базируются на выборочных проверках, которые дают возможность аудиторам заключать на основании исследований лишь части операций и событий, осуществленных предприятием - клиентом. Детальный аудит нуждается в

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

экспертизе всех операций, свойственный ранней стадии развития аудита, но поскольку предприятия росли в размерах, объем операций стал великоват для сплошных проверок, чтобы быть рентабельным.

В международных аудиторских стандартах также нет положения относительно ведения аудиторских рабочих документов, а методика их составления зарубежными аудиторскими организациями имеет конфиденциальный характер. Поэтому нужно разработать совершенную методику составления аудиторских рабочих документов. Использовать ЭВМ в аудите. Аудиторская проверка – это сложный и длительный процесс, поэтому аудиторы постоянно работают над тем, чтобы максимально сократить время проверки, не снижая при этом ее качества, и, следовательно, не увеличивая аудиторского предпринимательского риска.

Постоянно повышать квалификацию auditors. Для надлежащего выполнения своих обязанностей аудиторы должны хорошо владеть методикой аудита, в совершенстве знать нормативную базу относительно предмета проверки и предметную отрасль исследований, а именно информацию, полученную по результатам предыдущей проверки, используются аудиторами для последующего аудита. Проверка состояния учета и отчетности проводится на основании программы.

К началу проведения проверки аудитор знакомится с нормативными документами, которые регулируют ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Аудитор должен иметь справочный материал, который кратко характеризует короткое содержание законов, постановлений, инструкций и других указаний по вопросам учета и отчетности.

Программа состоит из таких вопросов:

– состояние учета и отчетности. Выясняется, по какой форме учета ведется бухгалтерский и налоговый учет на предприятии, обеспечивает ли применение такой формы учета проверку достоверности отчетных данных.

Оценка состояния бухгалтерского учета может быть объективной только после проверки учета отдельных операций;

- правильность отражения в бухгалтерском и налоговом учете результатов предыдущей проверки (по вопросам учета и отчетности);

- соответствие показателей баланса данным Главной книги, регистрам синтетического и аналитического учета, отчетам и прилагаемым к ним документам;

- правильность проведения инвентаризаций кассы, материальных ценностей и расчетов и правильность, и обязательность проведения контрольных выборочных инвентаризаций; качество и своевременность проверки инвентаризационных материалов и составления сравнивающих сведений бухгалтерией; своевременность и правильность рассмотрения и утверждения результатов инвентаризаций руководителем;

- правильность ведения учета кассовых операций и их соответствие порядка ведения кассовых операций;

- порядок ведения учета затрат, себестоимости продукции и финансовых результатов (доходов, прибылей, рентабельности);

- состояние дебиторской и кредиторской задолженности; установление фактов просроченной, безнадежной задолженности, сомнительных долгов и мероприятия по их ликвидации и оздоровлению финансового состояния;

- реальность статей баланса, достоверность отчетов о финансовых результатах, движение денежных средств и собственный капитал.

Аудитор изучает объем и особенности хозяйственной деятельности, структуру учетного аппарата, документооборот, распределение обязанностей между работниками бухгалтерии.

Полнота и своевременность документального оформления и отображения в учете всех операций, связанных с движением товарно-материальных ценностей и денежных средств, является критерием оценки постановки и состояния бухгалтерского учета.

В ходе аудиторской проверки доходов и расходов от финансовой деятельности устанавливаются точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия, соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям и критериям, соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства. Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия, соблюдение действующего законодательства и составление аудиторского заключения по этому вопросу выполняет независимый аудитор.

Вопрос определения материальности в процессе аудиторской деятельности занимает является весьма значительным. Под материальностью информации понимается ее важность для данных финансовых отчетов. Информация является материальной, если ее отсутствие существенно влияет на достоверность финансовых отчетов.

Можно кратко описать что материальность - предельно допустимый уровень возможного искажения отдельной статьи или финансового показателя в отчетности, а также финансовых результатов в целом, или максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, то есть не вводящая пользователей в заблуждение.

Необходимо отметить, что материальность в данном случае будет количественной, так как ее можно подсчитать.

Составляя отчет, аудитор может игнорировать нематериальную информацию и рассматривать ее как несуществующую. Но если неточности отступления от GAAP, изменения в учете и прочее оказывают достаточно ощутимое влияние на финансовые показатели, необходимо внести изменения в стандартный аудиторский отчет. На практике, решая вопрос о том, достаточно ли материальна информация, чтобы внести такие изменения, необходимо разграничивать меньшую и большую степени материальности.

Информация меньшей степени материальности важна и ее необходимо раскрыть или внести соответствующие ограничения в заключение.

Такую информацию проигнорировать нельзя. Большой степени материальности информация очень важна и значительно влияет на содержание аудиторского отчета. В аудиторских стандартах указываются основные причины, приводящие к отклонениям от стандартного положительного аудиторского отчета.

В Узбекистане независимая аудиторская деятельность нашла применение совсем недавно, поэтому проведение аудита - дело новое, которое базируется на ревизии и контроле. Поэтому необходимо искать пути усовершенствования процедуры и техники аудита с учетом современных научных достижений. Также ежегодно проводить работу над повышением квалификации аудиторов. Совершенствовать систему экономического контроля в стране в целом, совершенствование законодательства Узбекистан в сфере финансового контроля. Нужно пересмотреть нормы законодательного обеспечения субъектов аудиторской системы для максимального приближения к международным и европейским стандартам, а также осуществить правовое и методологическое закрепление аудита как современного прогрессивного типа контроля в Узбекистане.

Заключения по III главе

Переход экономики на рыночные отношения связанный с расширением прав предпринимателей, демократизацией управления, использованием экономических стимулов, направленных на повышение эффективности труда и ее оценки за экономическими результатами. В связи с этим определяется новое направление развития экономического контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий - независимый аудиторский контроль. Финансовая отчетность обобщает и систематизирует информацию о деятельности предприятий и является материалом для всестороннего анализа с целью принятия эффективных управленческих решений. Правильные выводы о деятельности предприятия можно сделать лишь при

наличии достоверной финансовой отчетности, что предусматривает проведение качественного и объективного аудита. Поэтому совершенствование аудита доходов и расходов от финансовой деятельности является очень важным и актуальным на данный момент. Сегодня качество отечественного аудита вообще и аудита финансовой отчетности в частности вызывает у многих сомнения: методика проверки остается несовершенной и не полностью учитывает современное научное достояние, которое должно быть положено в основу развития аудиторской практики.

Заключение

Одним из основных требований функционирования предприятий в условиях рыночной экономики являются безубыточность хозяйственной и другой деятельности, возмещение расходов собственными доходами и обеспечение в определенных размерах прибыльности, рентабельности хозяйствования. Главная задача предприятия, как субъекта рынка, - хозяйственная деятельность, направленная на получение прибыли для удовлетворения социальных и экономических интересов членов трудового коллектива и интересов собственника имущества предприятия.

Важнейшей формой деловой активности и финансового состояния предприятия является величина текущих финансовых результатов. Обобщающая оценка финансового состояния предприятия дается на основе таких результативных финансовых показателей, как прибыль и рентабельность.

В данной выпускной квалификационной работе были рассмотрены вопросы, связанные с аудитом доходов и расходов от финансовой деятельности. В качестве мероприятий по улучшению эффективности и качества аудита доходов и расходов от финансовой деятельности возможны следующие предложения:

1. Определены принципы, функции и требования аудита доходов и расходов от финансовой деятельности. Аудит – это одна из подсистем экономического контроля финансово – хозяйственной деятельности организации. Основная цель аудита в отечественной и зарубежной практике – это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов и внутренних пользователей информации. В условиях многоукладной экономики, представленной различными формами собственности, необходимо обеспечить возможность эффективности функционирования все видов деятельности организаций на различных уровнях управления.

2. Разработаны рекомендации по рационализации организации процесса аудита доходов и расходов от финансовой деятельности. Для рационального построения системы проверки доходов и расходов от финансовой деятельности, аудит необходимо организовать так, чтобы эффективно управлять его процессом, способствующим прогрессивному развитию методологии, метода и методики контроля. При организации аудита доходов и расходов от финансовой деятельности важное значение имеет правильное установление последовательности включения в контрольный процесс взаимосвязанных этапов данной системы (наблюдения, проверки, сбора, систематизации, обобщения информации и др.).

Важно при этом опираться на организационные принципы аудита, на законодательные, нормативные, методические и другие материалы. Таким образом, организацию аудита доходов и расходов от финансовой деятельности можно рассматривать как целенаправленную деятельность, включающую взаимосвязанные элементы.

3. Предложены новые направления развития планирования аудита, установления уровня существенности и аудиторского риска при аудите доходов и расходов от финансовой деятельности. Одним из важнейших аспектов аудита доходов и расходов от финансовой деятельности является его планирование и программирование, как при внешнем, так и при внутреннем аудите. Предшествующим аспектом планирования аудита доходов и расходов от финансовой деятельности является изучение деятельности экономического субъекта, включающее комплекс элементов предмета познания: деловая репутация организации; уровень квалификации учетно-финансовых работников; виды деятельности организации; учредительные документы; результаты предыдущих проверок; формы и методы организации управления и учета; показатели финансовой отчетности; результаты основной, инвестиционной, финансовой деятельности и прочих операций; состояние системы внутривозвратного контроля и учета финансовых результатов.

4. Разработаны рекомендации по совершенствованию методики аудита доходов и расходов от финансовой деятельности и его информационной базы. Для того чтобы объективно оценить финансовую политику проверяемой организации, установить законность, целесообразность и достоверность финансовых результатов, оценить состояние учета и контроля доходов, расходов (затрат) и конечных финансовых результатов, можно использовать в аудиторской практике «оперативно-операционный» метод контроля, проводимый путем устного или письменного тестирования и проверки взаимосвязи аналитического и синтетического учета финансовых результатов с формами бухгалтерской (финансовой) отчетности. Сущность предлагаемого метода заключается в том, что до начала документальной проверки аудитор проводит тестирование отдельных значимых совершенных или совершаемых операций организацией, связанных с финансовыми результатами.

Список использованной литературы

1. Законы Республики Узбекистан

1. «Конституция» Республики Узбекистан Принята 8 декабря 1992 года на одиннадцатой сессии Верховного Совета Республики Узбекистан двенадцатого созыва
2. «Гражданский кодекс» Республики Узбекистан Введен в действие с 1 марта 1997 года Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 29.08.1996 г. № 257-I
3. «Налоговый кодекс» Республики Узбекистан утвержден Законом Республики Узбекистан от 25.12.2007 г. № ЗРУ-136
4. Об аудиторской деятельности: Закон республики Узбекистан от 26.05.2000г.
5. О бухгалтерском учете: Закон Республики Узбекистан №279-I от 30.08.1996г.
6. О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-615 от 04.04.2007г.
7. О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-907 от 02.07.2008г.
8. Положение об аудиторских организациях: Приложение №2 к Постановлению Президента Республики Узбекистан №615 от 04.04.2007г
9. О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок: Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №365 от 22.09.2000г.
10. Положение о службе внутреннего аудита: Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан №215 от 16.10.2006г.

Произведения Президента Республики Узбекистан

11. Каримов И.А. 2012 год станет годом поднятия на новый уровень развития нашей родины. – Т.: Узбекистан, 2012 г. – 36 с.
12. Каримов И.А. Наша главная цель – решительно следовать по пути широкомасштабных реформ и модернизации страны. –Т.: Узбекистан, 2013. – 52 с.
13. Каримов И.А. 2014 год станет годом развития страны высокими темпами, мобилизации всех возможностей, последовательного продолжения оправдавшей себя стратегии реформ. –Т.: Узбекистан, 2014. – 64 с.
14. Каримов И.А. Наша главная цель – углубить осуществлять реформы и структурные преобразования в экономике, обеспечить ускоренное развитие частной собственности предпринимательства и малого бизнеса. –Т.: Узбекистан, 2016. с. 61

Учебники и учебные пособия

15. Аудит. Учебное пособие. Ассоциация преподавателей бизнес дисциплин Узбекистана, 2009г. – 184 с.
16. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Учебник. – М.: «Финансы и Статистика», 2003г. – 558 с.
17. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 447 с
18. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.
19. Левчаев П.А. Финансовые ресурсы предприятия: теория и методология системного подхода. - Саранск: Изд-во Мордов. Ун-та, 2008. С 18.
20. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. – 3-е изд. – М.: Юрайт, 2011. – 605 с.
21. Суйц В.П, Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.

22. Харченко О.Н., Самусенко С.А., Фёрова И.С. Аудит: практикум. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 288 с.
23. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с
24. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2009. – 448 с.
25. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.
26. Соколов Ю.А. Обзор финансовой отчетности и проведение согласованных процедур в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА) // «Внешняя торговля» -№4, 2008 г. – с. 16-19
27. Исаков О. Становление и развитие аудита в Узбекистане // «Биржа» - №14, 2009г. – с. 7
28. Роженцова И.А. Аналитические процедуры на этап планирования аудита. //Бухгалтерский учет, 2009 № 6. – с. 72 – 74
29. The effectiveness of anti-crisis programs and priorities of post-crisis development (the example of Uzbekistan). International Conference (April 12, 2010). Т.: «Uzbekiston», 2010 – 140 с.
30. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Международная научно-практическая конференция (проведена 22 мая 2009 года). Т.: «Узбекистан», 2009г. – 96 с.
31. Реформа и развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях рыночной экономики Узбекистана. Международная конференция. Т.: «Узбекистан», 2001г. – 87 с.
32. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2007-2009 гг.
33. Древняя культура, современная экономика: проекты АБР в Узбекистане // Публикация АБР, 2010г.

Интернет сайты

www.lex.uz

www.uzreport.com

www.zdt-magazine.ru

www.fmc.uz

www.gaap.ru

www.worldcrisis.org

www.ilc-group.ru/transportniy-aoutsorsing-i-audit

www.investuzbekistan.uz