МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМКИ И СЕРВИСА

КАФЕДРА «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ»

ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ

по курсу «Бухгалтерский учет и аудит»

ЧАСТЬ III

«АУДИТ»

для студентов обучающихся по направлению обучения:
«Экономика», «Маркетинг», «Менеджмент», «Туризм»

Рассмотрено на заседании кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит»
«____» _____ 2008 г.
(протокол № ____)

Самарканд – 2008

Р.Абдуллаев. Бухгалтерский учет и аудит. Тексты лекций, часть III. «Аудит» Самарканд, СамИЭС, 2008 г.

Тексты лекций составлены на основе типовой программы курса, утвержденной МВ и ССОРУз от 29 августа 2006 г.

В данный сборник включены тексты лекций по III части курса «Бухгалтерский учет и аудит», где освещены: предмет и метод аудита, аудит долгосрочных, текущих активов, аудит обязательств, собственного капитала и финансовых результатов. В заключительной части текстов лекций освещаются вопросы обобщения результатов аудита и оформления аудиторского отчета и заключения.

Текстами лекций могут пользоваться студенты обучающихся по другим направлениям обучения бакалавриатуры, слушатели магистратуры и повышения квалификации.

Рецензенты: Профессор Уразов К.Б.
Аудитор Алланазаров А.Г.

III Раздел

АУДИТ

Тема 15: Предмет, метод и организация аудита

(2 часа)

План лекции

1. Сущность аудита, виды и задачи
2. Предмет и метод аудита
3. Правовые и организационные основы аудиторской деятельности

15.1. Сущность аудита, виды и задачи

Аудит – процесс, когда специалист в определенной области (аудитор) как независимое лицо накапливает и оценивает информации в целях определения и выражения своего мнения о соответствии этой информации установленным критериям.

Иначе говоря, в соответствии с Законом Республики Узбекистан, Аудиторская деятельность (аудит) – это предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств.

Потребность в услугах аудита возникает в связи с рядом обстоятельств:

1) Возможностью представления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ею и пользователями этой информации (собственники, инвесторы);
2) зависимость последствий принятых решений от количества информации;
3) необходимость специальных знаний для проверки информации;
4) частое отсутствие у пользователей информации доступа для оценки её качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги – это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений.

Собственники и прежде всего, коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедится в

том, что все многочисленные операции предприятия зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятия и соблюдение ими Законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Отсюда и определяются цели и задачи аудиторской деятельности.

Основные цели аудиторской деятельности – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверность данных пояснительной записки. При этом определяется:

все ли активы и пассивы отражены в отчете;

все ли документы использованы в отчете.

Насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета балансовой и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

- полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;

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

- полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженности;

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

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

- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

- разграничение в учете текущих затрат на производства и капитальных вложений и др.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение

1) общая приемлемость отчетности (соответствует ли отчетность в целом всем требованиям…);
2) обоснованность (существует ли основания для включения в отчетность указанных там сумм);
3) законченность (включены ли в отчетность все надлежащие суммы в частности все ли активы и пассивы, принадлежат компании);
4) оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны);

5) классификация (есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана);
6) разделение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее к тому периоду, в котором были проведены);
7) аккуратность (соответствует ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствует ли итоговым суммам данным в Главной книге);
8) раскрытие (все ли категории, занесены в финансовую отчетность и правильно отражены в отчетах и приложениях к ним.

О возникновении аудита написано много. Аудит имеет достаточно большую историю. Разные источники приводят разные информации о возникновении аудита - от 4000 лет до н.э. до несколько сот лет. Но то, что классическая форма аудита появилась в Англии с 1844 г. когда выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления Акционерных Компаний обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета и выступления перед акционерами.

В России звание аудитора было введено Петром I. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя секретаря и прокурора.

Аудит в своем рождении – продукт рыночной экономики.

Почему родиной аудита является Англия? Да потому, что во II половине XIX столетия – в Великобритании получило мощное развитие рыночной экономики. Её становление сопровождалась массовым разорением ничем не повинных людей, доверчиво относившихся к безответственной рекламе, обещавшей огромные дивиденды и быстрое обогащение.

Один из известных юристов того времени Рудольф Меринг (1818-1892г.) писал, что Акционерные общества разорили больше людей, чем все войны вместе взятые. И вот тогда группа видных бухгалтеров создала в Шотландии профессиональные объединения и предупреждала всех заинтересованных о том, что она готова проверить предъявленный финансовый отчет.

Развитие рыночной экономики и её распространение в другие страны, вынудили их внедрить у себя систему аудирования.

Мировой экономический кризис 1929-1933 гг. усилили потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить обязательное требования к объему информации, содержащиеся в годовых отчетах, и обязательности публикации этих отчетов и заключений договоров. В результате появляется мощное оружие против мошенничества.

Вид аудита. Аудиторская деятельность в Республике Узбекистан в соответствии с нормативными документами имеет следующую общую классификацию (см. рис 15-1).

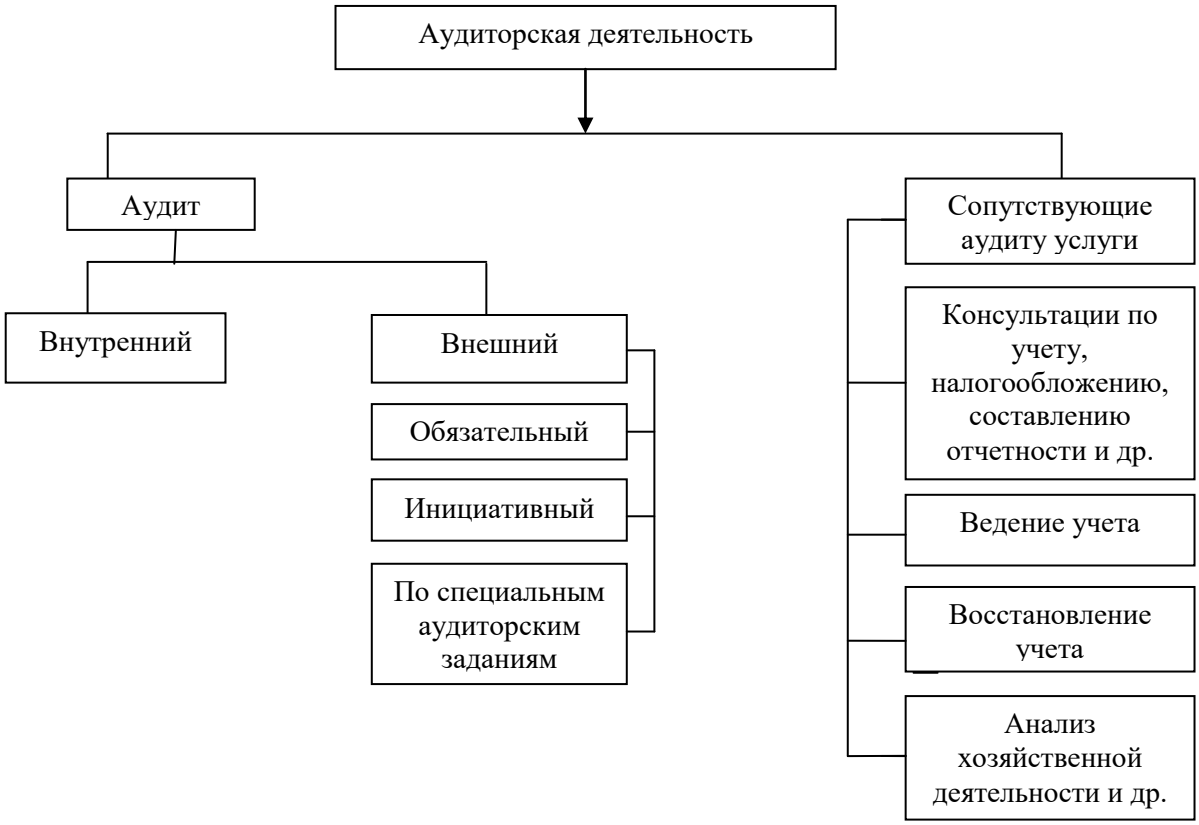


Рис. 15.1. Общая классификация аудиторской деятельности в Узбекистане.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке её работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данном предприятии. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской организации на договорной основе.

Постановлением правительства РУз от 16 октября 2006 года № 215 было утверждено «Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях», согласно которого внутренний аудит – деятельность структурного подразделения предприятия (службы внутреннего аудита) по контролю и оценка работы исполнительного органа управления и структурных подразделений предприятия путем проверок и мониторинга соблюдения ими актов законодательства Республики Узбекистан, учредительных и внутренних документов, обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, а также внедрения принципов корпоративного управления.

Служба внутреннего аудита – структурное подразделение предприятия, осуществляющее внутренний аудит, создаваемое с учетом требований, установленных Положением, решением наблюдательного совета предприятия.

Следовательно, с принятием указанного выше Положения служба внутреннего аудита на предприятиях не будет находиться в ведении системы управления (руководства) предприятия, а входит в состав наблюдательного совета и является подотчетным последнему.

Основные задачи, функции, права и обязанности службы внутреннего аудита подробно описаны в «Положении о службе внутреннего аудита на предприятиях».

Однако с принятием нового «Положения» несколько изменились требования к службе внутреннего аудита, которые сводятся к тому, что сотрудники службы внутреннего аудита должны отвечать одному из следующих требований:

- иметь квалифицированный сертификат аудитора;

- иметь высшее образование, стаж практической работы в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового и налогового контроля не менее двух лет из последних десяти.

Для достаточного и эффективного достижения целей и решения задач внутреннего аудита Положением предусмотрены следующие требования к численности работников службы внутреннего аудита.

Утвержденный штат службы внутреннего аудита должна состоять:

- не менее двух сертифицированных аудиторов – в предприятиях, балансовая стоимость активов которых составляет от 1 до 10 млрд. сумов;

- не менее трех сертифицированных аудиторов – в предприятиях, балансовая стоимость активов которых составляет от 1 до 10 млрд. сумов;

- не менее четырех сертифицированных аудиторов – в предприятиях, балансовая стоимость активов, которых составляет свыше 50 млрд. сумов.

При этом руководителем службы внутреннего аудита может быть только аудитор имеющий соответствующий сертификат.

Служба внутреннего аудита, как и внешний аудит является независимой, поскольку назначение и освобождение руководителя службы внутреннего аудита и её сотрудников от занимаемой должности, установление им размеров заработной платы и других выплат производителя по решению наблюдательного совета предприятия.

Внешний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Потребность во внешнем аудите возникает, как обычно, на крупных предприятиях в связи с тем, что верхнее звено руководства не занимается повседневным контролем деятельности организации низших управленческих структур.

Главная цель внешнего аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте.

В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливаются:

- точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия;

- соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям и критериям (стандартам бухгалтерского учета);

- соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия, соблюдение действующего законодательства, составление аудиторского заключения производит независимый аудитор.

Существует ряд определенных правил, касающихся деятельности независимых аудиторов. Это:

- свободный выбор аудитора (аудиторской организации АО) хозяйствующим субъектом;

- договорные отношения между аудитором (А.О.) и клиентам, позволяющие аудитору быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;

- возможность отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков:

- невозможность аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентов;

- запрещение аудитору (А.О.) заниматься коммерческой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторской, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством;

- конфиденциальность – важнейшее требование при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен представлять никакому органу каких-либо сведений о хозяйственной деятельности проверяемого объекта;

- аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании её на должном уровне путем периодического прохождения курсов повышения квалификации. Аудитор не должен оказывать клиенту услуги в тех областях экономики, в которых не имеет достаточных профессиональных знаний.

Обязательный аудит. Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, установленных непосредственно законодательством или по поручению государственных органов. Объем и порядок проведения обязательного аудита регламентируется законодательными нормативами.

Обязательной аудиторской проверке (статья 10 Закона об аудиторской деятельности) ежегодно подлежат: акционерные общества, банки и иные кредитные организации; страховые организации; инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их управляющие компании и др.

Эти субъекты, обычно работают с денежным средствами населения. Население, инвесторы, акционеры и другие заинтересованные органы не всегда умеют квалифицированно читать бухгалтерскую отчетность, анализировать финансовые показатели, делать необходимые выводы. В этом случае, как раз, аудитор выступает посредником между проверяемым хозяйствующим субъектом и заинтересованным в его деятельности, но не квалифицированным пользователем бухгалтерской отчетности.

С другой стороны устанавливая обязательность отчетности предприятий, имеющих большие объемы выручки от реализации, размеры имущества, государство в лице аудитора контролирует деятельность этих предприятий как крупных налогоплательщиков.

Аудиторская организация, осуществляющая обязательную проверку, берет на себя такие обязательства как:

- аудиторская проверка должна быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности объекта, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех филиалов, подразделений и представительств субъекта;

- применение (соблюдение) всех правил стандартов аудита, определяющих действия аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита.

Инициативный аудит. Инициативный (добровольный) аудит проводится по решению руководства предприятия (совета директоров) или его учредителей.

Главной целью инициативного аудита является выявление недостатков в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, проведение анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта и помочь в организации учета и отчетности.

Причиной появления инициативного (добровольного) аудита является:

во-первых, многие предприятия, прошедшие в последние годы процедуру приватизации и получившие статус ООО, частных предприятий и др. лишились контроля со стороны специальных органов;

во-вторых, текучесть бухгалтерских кадров, которая в свою очередь вызывается различными обстоятельствами – недостаточно высокой оплатой, нежеланием руководства новых экономических структур относится к главному бухгалтеру как к одному из основных контролеров за законностью хозяйственных операций и т.д.;

в-третьих, низкая квалификация бухгалтерских кадров на некоторых предприятиях, особенно на вновь образованных.

Руководители предприятий и организаций, сталкивающиеся с такими проблемами, сами обращаются в аудиторские организации с просьбами о помощи.

По характеру инициативный аудит может быть как комплексным, так и тематическим, когда контроль и анализ проводится только по отдельным разделам и участкам учета. Содержание и глубина проверки может быть: полной и сплошной начиная с первичных документов проведение инвентаризации активов и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или только данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Если инициативный аудит носит комплексный характер, то охватывает все приведенные выше цели. Методика проведения инициативного аудита не отличается от проведения обязательного аудита и подробно раскрывается в

последующих главах, где рассматриваются вопросы организации и проведения активов, обязательств, собственного капитала и финансовых результатов.

Аудит по специальным аудиторском заданиям проводится по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, юридической и экономической экспертизы договоров (контактов), регламентирующих гражданско-правовые отношения, эффективности использования капитала и другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Сопутствующие аудиту услуги (профессиональные услуги аудита). Закон Республики Узбекистан допускает проведение аудиторскими организациями по просьбе хозяйствующих субъектов различных сопутствующих аудиту услуги, которые иначе говоря являются профессиональными (консалтинговыми) услугами. К ним относятся:

1. Консультации по учету, налогообложению, составлению отчетности и др. В ряде случаев малые предприятия бизнеса, микрофирмы, фермерские хозяйства по договору могут поручить аудиторской организации ведение бухгалтерского учета.

2. Ведение учета. В соответствии с действующим законодательством Республики Узбекистан в хозяйствующем субъекте, не имеющий бухгалтерской службы, ведение бухгалтерского учета может быть передано специализированной организацией или соответствующим специалистам на договорных началах. Аудиторские организации могут играть роль таковой специализированной организацией.

При этом следует иметь ввиду, что аудиторская организация, которая ведет бухгалтерский учет в какой-то организации, в последующем но может выдать ей аудиторское заключение о достоверности финансовой отчетности.

Для ведения бухгалтерского учета аудиторская организация разрабатывает для клиента учетную политику, формирует рабочий план счетов, перечень субсчетов, проектирует состав аналитических счетов и регистров, рекомендует форму счетоводства.

Ведение учета может осуществляться как по всем видам и участкам (полное ведение учета), так и по отдельным участкам и разделам учета (учета движения товарно-материальных запасов и др.).

3. Восстановление бухгалтерского учета, обычно проводится за определенный период и носит разовый характер. Восстановление учета – довольно сложная процедура, поэтому она проводится наиболее квалифицированными специалистами аудиторских организаций, что не исключает в свою очередь привлечения для введения в память компьютера типовых хозяйственных операций специалистов-операторов.

4. Анализ хозяйственной деятельности. С развитием и расширением рыночных отношений, конкуренций возрастает спрос на данный вид услуг. Это вызвано тем, что хозяйствующие субъекты в новых экономических условиях желают разобраться в своем финансовом состоянии, наметить пути выхода из кризиса, определить, какой вид продукции (работ, услуг) приносит наибольший доход (убытки) и т.д. Некоторые предприятия (в большинстве своем бывшие

государственные, а в настоящее время акционерные общества) находятся в бедственном положении и балансируют на грани банкротства. Работники экономической службы предприятий не владеют методами проведения анализа финансового состояния в условиях рыночной экономики, не имеют опыта составления бизнес-плана и др.

Кроме перечисленных выше специализированных услуг аудиторские организации могут оказывать ряд и других профессиональных услуг в области: составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, защиты бухгалтерской (финансовой) отчетности и налоговых деклараций в ГНИ, совершенствование (модернизация) действующей системы учета, постановка бухгалтерского учета, автоматизация бухгалтерского учета и др.

Задачи аудита (аудиторской организации). Основными задачами аудиторских организаций являются:

- анализ и подтверждение достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;
- реальная и объективная оценка эффективности деятельности;
- защита прав собственников, акционеров, инвесторов, кредиторов и других пользователей финансовой отчетности;
- разработка обоснованных предложений по повышению эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

На основе вышеизложенных задач аудиторские организации проводят аудиторские проверки достоверности и соответствия законодательству финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации законодательству, а также оказывают профессиональные услуги.

В ходе анализа и оценки эффективности деятельности хозяйствующих субъектов аудиторские организации исходят прежде всего, из критериев доходности (рентабельности), уровня использования капитала, финансовой устойчивости, платежеспособности и уровня самофинансирования, деловой активности.

15.2. Предмет и метод аудита.

Организация и содержание аудита определяется характером деятельности хозяйствующих субъектов, которые в соответствии с Законом о бухгалтерском учете независимо от форм собственности и форм управления обязаны вести бухгалтерский учет. К числу их можно отнести предприятия производства, производственно-коммерческие, коммерческие, банки, страховые, научно-исследовательские, консультационные, общественные и некоммерческие организации, фонды, а также различные структуры типа объединения и ассоциации.

В то же время эти предприятия, как правило, не имеют своих вышестоящих структур, которые могли бы влиять на ход хозяйственной деятельности. Их имущество, чаще являются собственностью акционеров, частных лиц, различных инвесторов, которые заинтересованы в получении

правдивой информации о состоянии финансово-хозяйственной деятельности инвестируемых хозяйствующих субъектов.

Как уже было отмечено в начале этой главы появление и развитие рыночных отношений обусловили создание контролируемого и независимого органа особой сферы услуг как аудиторская служба. Статья 2 Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» гласит «Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг».

Исходя из этого, предметом аудита является независимая проверка финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с целью предоставления заинтересованным лицам (органам) объективной информацией, подтверждающей соответствие показателей финансовой отчетности предприятий законодательным и нормативным актам.

Для рациональной организации и проведения аудиторской проверки аудитор (аудиторская организация) применяет различные методы в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности (НСАД).

Фактически разрабатываемые специалистами аудиторских организаций методики аудиторских проверок являются их собственностью и коммерческой тайной.

Применяемые в практике аудиторской деятельности Республики Узбекистан в настоящее время методик можно свести к четырем основным видам создания методик: бухгалтерский, юридический, специальный и отраслевой.

Наиболее распространенным и традиционным из них является *бухгалтерский*. Суть бухгалтерского подхода сводится к применению методик проверки различных участков учета, таких как: аудит кассовых операций, аудит расчетов с персоналом по оплате труда, аудит расчетов с подотчетными лицами, аудит расчетов с дебиторами и кредиторами и т.д. В ряде случаев такой подход называется *методикой проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета*.

Юридический подход используется в тех случаях, когда разрабатывается методика проверки различных вопросов с юридической стороны вопроса. К числу таких методик можно отнести, например, методики аудита Уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями.

Специальный подход можно применить при разработке методик групп хозяйствующих субъектов с общими признаками структуры управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и др.

Отраслевой подход разработки методик аудита хозяйствующих субъектов требует подхода в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности.

Такие методики можно разрабатывать отдельно для аудита предприятий торговли, аудита сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, инвестиционных институтов. В них следует особо выделить особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнения работ, оказания услуг), организации управленческого учета и др.

Следует отметить, что для различных методик необходимо разрабатывать специальные инструментальные средства: тесты, таблицы, анкеты, опросные листы, обеспечивающие успешную работу аудиторов и помощников аудиторов. Естественно сегодня очень важно то, чтобы при проведении аудита и сопутствующих услуг использовались компьютерные информационные технологии.

15.3. Правовые и организационные основы аудиторской деятельности

Правовой основой организации и функционирования аудиторской деятельности являются: Законы Республики Узбекистан, Указы Президента, Постановления правительства и ряд законодательных – нормативных актов, в том числе:

Закон Республики Узбекистан « О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с совершенствованием системы правовой защиты и либерализацией финансовой ответственности субъектов предпринимательства. Принят Законодательной Палатой 29 июня 2006г., одобрен Сенатом 29 августа 2006г.

Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях. Приложение к постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан от 16 октября 2006 г. № 215.

Постановление Президента Республики Узбекистан от 4 апреля 2007г. № ПП-615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций за повышение их ответственности за качество оказываемых услуг»

Положение об аудиторских организациях. Приложение к постановлению Президента РУз. от 4 апреля 2007г. № ПП-615.

Приказ Министров Финансов Республики Узбекистан Об утверждении НСАД № 12 «Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки». Зарегистрирован Минюстом Руз. 12 апреля 2007г. № 1673.

Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана. Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана. Палата аудиторов Узбекистана. Ташкент, 2005.

В соответствии с указанными выше нормативными актами аудиторская деятельность в Республике Узбекистан осуществляется на основе следующих принципов:

- независимость от лиц, подлежащих аудиторской проверке, а также от любых третьих лиц;
- объективность при проведении аудиторских проверок;

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

- профессиональная компетентность лиц, осуществляющих аудиторские проверки;

- конфиденциальность полученной при осуществлении аудиторских проверок информации.

Согласно Закону об аудиторской деятельности и Положения об аудиторских организациях, последние являются юридическим лицом, имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности, печать со своим наименованием, самостоятельный баланс, счета в банках.

Для создания аудиторской организации любой организационно-правовой формы, кроме ОАО необходимо, чтобы одному или нескольким штатным аудиторам данной организации принадлежали не менее 51 процента уставного капитала. При этом аудитору (аудиторам) может быть учредителем только одной аудиторской организации.

Руководство аудиторской организации может возлагаться лицу, имеющему квалификационный сертификат аудитора. Руководитель аудиторской организации согласно действующему положению каждые три года должны проходить соответствующую аттестацию. В противном случае он не вправе осуществлять деятельность в качестве руководителя аудиторской организации в течение двух лет. Наряду с этим руководитель должен обеспечить своих аудиторов, чтобы они проходили ежегодные курсы повышения квалификации.

В соответствии с Положением об аудиторских организациях (приложение к постановлению Президента Республики Узбекистан от 4 апреля 2007 года №ПП-615) с 1 января 2008 года вводится трехступенчатый уровень аудиторских организаций.

Аудиторские организации первого уровня, которым разрешено проведение только инициативный аудит, должны иметь уставный капитал не менее 1500-кратного размера минимальной заработной платы и не менее 2 штатных аудиторов.

Для аудиторских организаций второго уровня установлен размер Уставного капитала не менее 3000-кратного размера минимальной заработной платы и не менее 4 штатных аудиторов, из которых не менее одного аудита, обладателя САР. Эти организации могут проводить аудиторскую проверку как инициативный , так и обязательный аудит хозяйствующих субъектов, кроме ОАО с уставным капиталом более 500 млн.сум., банков и страховых организаций.

Аудиторские организации третьего уровня, должны обладать уставным капиталом не менее 5000-кратного размера минимальной заработной платы и иметь в штате не менее 6 штатных аудиторов, из которых не менее двух аудиторов – с наличием международного сертификата бухгалтера (САР). Этим организациям будет разрешено аудиторскую проверку всех хозяйствующих субъектов.

В соответствии с требованиями законов Республики Узбекистан «О частном предприятии». «Об аудиторской деятельности» не исключается создание аудиторской организации частного предприятия. Что касается создания аудиторской организации в форме общества с ограниченной ответственностью, то они должны отвечать требованиям Законов Республики Узбекистан «Об обществах с ограниченной ответственностью», «Об аудиторской деятельности» и «Положения об аудиторских организациях».

Все аудиторские организации подлежат государственной регистрации в Министерстве Юстиции Республики Узбекистан.

Аудиторские организации свою деятельность осуществляют согласно заключенного договора об оказании аудиторских услуг. При этом эти организации должны иметь страховой полис своей гражданской ответственности и проводить аудиторские проверки одного и того же хозяйствующего субъекта не более трех лет подряд.

К проведению аудиторской проверки аудиторские организации могут привлекать не только своих штатных аудиторов, но и аудиторов, с которыми заключается договор гражданско-правового характера. При этом аудитор несет перед аудиторской организацией ответственность за ущерб, причиненной в результате проведения не качественной аудиторской проверки, разглашения коммерческой тайны и иных действий, привлекших убытки для аудиторской организации.

Аудиторы, действие квалификационных сертификатов которые аннулировано или прекращено за допущенные нарушения, не допускаются к сдаче квалификационных экзаменов для повторного получения квалификационного сертификата в течение трех лет с момента его аннулирования или прекращения действия.

Тема 16. АУДИТ АКТИВОВ

(4 часа)

Лекция 16.1. Аудит долгосрочных активов

План лекции

1. Аудит основных средств
2. Аудит нематериальных активов
3. Аудит учета затрат на ремонт основных средств

1. Аудит основных средств

При проведении аудита основных средств аудитор прежде всего, должен руководствоваться положениями НСБУ №5 «Основные средства», согласно которого *основные средства* – это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного времени.

Важнейшим условием эффективного ведения деятельности хозяйствующего субъекта является рациональное их использование и обеспечение сохранности основных средств. В этой связи в программы аудиторских проверок включают задания по контролю операций с основными средствами. В программу аудиторских проверок основных средств следует включить и проверить их сохранность и техническое их состояние; соответствие документального оформления операций по поступлению, перемещение и выбытие нормативным актам; расчеты начисления амортизации и правильность включения на затраты производства; своевременность и правильность бухгалтерского учета операций по поступлению, перемещению и выбытию основных средств; организацию и ремонт основных средств, своевременность и качество текущего и капитального ремонта.

Таким образом, основными направлениями и задачами аудита основных средств могут быть:

- аудит наличия и сохранности основных средств;
- аудит движения основных средств;
- аудит правильности начисления износа;
- проверка правильности начисления износа;
- проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудит наличия и сохранности основных средств предполагает проверку наличия на предприятии комиссии по приемке и оформлению основных средств; своевременного оформления договоров купли-продажи основных

средств; правильности определения первоначальной стоимости в актах приема и передачи основных средств; правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

В ходе аудита движения основных средств следует обратить внимание на необходимость правильного оформления операций:

- приобретение у поставщиков за плату;
- безвозмездного получения основных средств;
- поступления основных средств в виде вклада в Уставный капитал;
- выкупа арендованных основных средств;
- по ликвидации объекта основных средств в результате ветхости и полного износа;
- безвозмездной передачи основных средств.

При *аудите начисления износа* требуется определить, по всем ли объектом произведены расчеты начисления амортизации; правильность начисления износа с учетом движения основных средств; правильно ли применены нормы амортизации в соответствии с Налоговым кодексом.

Аудит основных средств может быть завершен, если произведена проверка правильности *налогообложения по операциям основных средств*, предусмотренных Законодательством Республики Узбекистан.

Источниками информации при аудите основных средств являются: первичные документы по их поступлению, выбытию и внутреннему перемещению, ремонту, по начислению амортизации, а также данные синтетического и аналитического учета основных средств.

Важнейшим условием сохранности основных средств являются качественное проведение их *инвентаризации*, которая представляет одним из необходимых элементов бухгалтерского учета и аудиторской проверки. Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета или выявляет неучтенные ценности или допущенные потери, хищения и недостачи. Поэтому следует обратить внимание на качество оформления инвентаризационных описей.

Возможные характерные ошибки, которые могут быть обнаружены аудиторами в ходе проверки учета, движения и начисления износа основных средств. В силу разных обстоятельств работниками учетного аппарата предприятия могут быть допущены случаи:

- неоприходования основных средств;
- наличия основных средств, незакрепленных за материально-ответственными лицами и отсутствия договоров материальной ответственности;
- неправильного оформления хозяйственных операций при реализации договора купли-продажи по приобретению или продаже основных средств;
- отсутствия распорядительного документа (приказа) по внутреннему перемещению основных средств (передача их другим МОЛ);
- искажения в оформлении доверенности и накладной при получении и передачи основных средств;
- отсутствие материальной ответственности в отношении арендованных и основных средств;

- искажения информации о наличии основных средств по данным Главной книги данных об остатках по данным инвентарных карточек, что часто приводит к неправильному начислению амортизации;

- отсутствия пересчета по курсу иностранной валюты по отношению к основным средствам приобретенным за иностранную валюту;

- не всегда списывается полученный убыток при безвозмездной передаче основных средств;

- не систематическое начисление износа основных средств (например, раз в месяц);

- продолжение начисления износа по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации;

- неправомерное применение ускоренной амортизации и др.

2. Аудит нематериальных активов

Нематериальные активы согласно НСБУ №7 – это имущества, не имеющие материально-вещественного содержание используемые в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или реализации товаров, в течении длительного срока. Аудитору в ходе проверки следует проверить, прежде всего, правильность документального оформления и отражения в бухгалтерском учете полученных нематериальных активов.

Для получения аудиторских доказательств в ходе проверки нематериальных активов аудитор может использовать следующие способы проверки:

- *проверка арифметических расчетов клиента* (пересчет), в результате которого можно получить подтверждения достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по нематериальным активам, показателей отчетности и т.д.;

- *инвентаризация* необходима для проверки фактического наличия нематериальных активов. При необходимости сами аудиторы могут принять участие в проведении инвентаризации;

- *проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций*, в ходе которого аудитор проверяет отчетность хозяйствующего субъекта с точки зрения её достоверности и соответствия требованиям нормативных и законодательных документов. При этом проверка документов может использоваться для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете достоверности оценки нематериальных активов;

- *подтверждение* – такой способ применяется для установления фактической передачи и приема вкладов нематериальных активов в совместную деятельность, уставный капитал других предприятий;

- *аналитические процедуры* применяются при сличении наличия нематериальных активов в различные периоды, показателей отчета об их движении, оценки соотношений между разными статьями и формами отчетности. В состав нематериальных активов могут быть включены объекты, дающее: исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное право автора на программы для ЭВМ, базы данных; исключительное право на товарный знак; исключительное право

селекционные достижения; право пользования имуществом, то есть право пользования земельным участком, зданием и т.п.

К нематериальным активом могут быть отнесены также организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица), признанные в соответствии с учредительными документами.

Основная задача аудитора – это проверка правильности отражения в бухгалтерском учете поступивших нематериальных активов. Оприходование нематериальных активов, как правило, производится на основании соответствующих документов (актов приема-передачи, договоров, бухгалтерских справок и др.), подтверждающих факт передачи и приема объекта.

По данным первичных документов следует проверить правильность оформления документов, как с юридической, так и с экономической точек зрения, подтверждающих законность и экономическую целесообразность приобретения нематериальных активов. Документ о приеме нематериальных активов должен фиксировать факт их объективного существования, поступления на предприятие и введения в эксплуатацию. Например, если один из учредителей хозсубъекта вносит в качестве вклада в уставный капитал свое имущество (здание, автомобиль), то его существование в объективной форме подтверждается соответствующим документом (свидетельством).

Проверка состояния и движения нематериальных активов завершается, обычно, проверкой правильности исчисления износа по нематериальным активам и включения его в затраты производства, а также правильность выбытия нематериальных активов.

Наиболее характерными ошибками, допускаемыми при учете хозяйственных операций по нематериальным активам, являются:

- оприходование нематериальных активов отличной от цены их приобретения;
- неправильное определение срока эксплуатации нематериальных активов;
- неправильное отнесение затрат по нематериальным активам;
- отсутствие документов, подтверждающих отнесение объектов учета нематериальных активов за счет текущих затрат;
- неправильное увеличение стоимости нематериальных активов за счет текущих затрат;
- искажение налоговых расчетов из-за неправильного отражения хозяйственных операций по нематериальным активам.

3. Аудит учета затрат на ремонт основных средств

Общеизвестно, что в процессе эксплуатации основных средств периодически подвергаются ремонту. Поэтому одним из основных направлений проверок учета основных средств является аудит учета затрат на ремонт, который требует значительных денежных средств. Поэтому в ходе проверки затрат на осуществление ремонта аудитор, прежде всего, должен проверить правильность составления плана и смет капитального ремонта.

Составление сметы на капитальный ремонт зданий и сооружений производится на основе утвержденных дефектных актов технического осмотра, который должен быть утвержден руководителем предприятия. Задачей аудитора, в процессе проверки, является проверка реальности составленных смет по капитальному ремонту, ибо на практике встречаются факты, когда сметы могут быть составлены после завершения капитального ремонта с целью, чтобы сметную стоимость приравнивать к фактическим затратам. При этом в случае надобности аудитор может прибегнуть к помощи специалистов и экспертов.

Капитальный ремонт основных средств, выполненных подрядным способом, проверяется с установления факта наличия договора подряда и превышения стоимости ремонта, обусловленные договором и сметой.

Капитальный ремонт, осуществляемый хозяйственным способом проверяется с точки зрения удорожания ремонта и правильности формирования затрат по статьям затрат.

Исследуя объективность совершенных операций по учету ремонта основных средств, необходимо получить уверенность в том, что в объемах выполненных работ не допускались приписки с целью завышения заработной платы и списания израсходованных материалов, запасных частей, которые в дальнейшем могли быть присвоены; не были завышены нормы расхода материалов и расценки по оплате труда на ремонтные работы. На основе тщательной проверки первичных документов, а именно: нарядов на сдельную работы, накладных и лимитно-заборных карт на расход материальных ценностей, ведомостей дефектов на ремонт машин, актов приема выполненных работ определяется целесообразность и законность совершенных операций. В целях установления фактов незаконного списания запасных частей и материалов не выполненные работы, аудитору необходимо прибегнуть к широкому использованию встречных проверок документов, мониторинг документов по взаимосвязанным операциям, беседу (опрос) должностных и материально-ответственных лиц, выборочное измерение обмер выполненных работ, письменные запросы подрядчиков.

Все процедуры проверки правильности учета затрат на ремонт основных средств аудитор должен соразмерно с учетной политикой предприятия.

При проведении текущего, среднего и капитального ремонта производственных основных средств хозяйственным способом все расходы на ремонт включаются в себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг по соответствующим элементам затрат: материалы, запасные части, комплектующие изделия, оплата труда и др.

Выявленные факты нарушений в ходе проверки оформляются соответствующим образом и передаются руководству предприятия для принятия соответствующих мер. Одновременно с этим производится анализ влияния на себестоимость продукции, финансовые результаты и налоговые расчеты, определяются причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагаются меры по устранению и недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки аудитор вносит рекомендации администрации предприятия внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность.

Лекция 16.2 Аудит текущих активов

План лекции:

1. Аудит товарно-материальных затрат (ТМЗ)
2. Аудит денежных средств
3. Аудит прочих текущих активов

1. Аудит товарно-материальных запасов (ТМЗ)

Согласно НСБУ №4 – *товарно-материальные запасы (ТМЗ)* – это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующих субъектов. В состав ТМЗ предприятия включаются активы в виде:

Производственных запасов сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топливо, тары, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, необходимых для использования в процессе производства, выполнения работ и оказания услуг.

Полная характеристика о составе и структуры ТМЗ приведены в НСБУ №4 и во втором разделе данного учебного пособия.

Аудит ТМЗ является наиболее ответственным участком аудитора (аудиторов), поскольку именно на этом участке учета, при отсутствии надлежащего контроля за состоянием и сохранности и использованием сырья и материалов, может представить возможность нерадивым работникам прибегнуть к фактам мошенничества, присвоения и хищения.

Следует отметить, что не всегда и во всех предприятиях, данные учета не дают полную картину состояния складского хозяйства с точки зрения сохранности ТМЗ.

В связи с этим аудиторам при проверки состояния учета движения ТМЗ на складах необходимо обратить внимание на организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Затем следует проверить и убедиться в том, что надлежащим образом организован учет ТМЗ и его контроль со стороны бухгалтерии. Известно, что в бухгалтерии предприятия могут быть применены три варианта учета движения материалов на складе: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) карточно-документированный, бескарточный.

В процессе проверки следует обратить внимание на закрепление материальной ответственности (МОЛ) за работниками, связанными с приемом, хранением и отпуском материальных ресурсов. Важнейшим условием обеспечения сохранности ценностей является вручение МОЛ должностных инструкций, в которых определяются обязанности и права работников, порядок приема и отпуска ценностей, их документального оформления, ведения количественного учета, сроки предоставления отчетов в бухгалтерию.

Проверка отчетов МОЛ дает возможность обнаружить современность оформления и записей в книги или карточки складского учета, а также наличие неучтенных излишков сырья и материалов. Такое явление может происходить

несколькими способами: за счет замены сырья при изготовлении готовой продукции; в результате обвеса, обсчета, обмера покупателем; оформления актов на потери материалов при их транспортировки или хранения на складах.

В ходе изучения данного участка учета аудиторы могут непосредственно проводить контрольные проверки поступивших материальных ресурсов и их вывоза, контрольные инвентаризации отдельных видов материалов и сырья.

Завершая проверку аудитор должен осуществить контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти показатели сверяются на основе данных журналов-ордеров и Главной Книги.

Важным этапом аудиторской проверки является проверка полноты оприходования и правильности оценки покупных материалов. Обнаруживая расхождения между итоговыми суммами, отраженные в ведомостях учета ТМЗ с данными учетных регистров исследуются его причины. Дело в том, что в результате невнимательного отношения бухгалтеров могут быть созданы условия неполного оприходования ценностей.

Далее аудиторская проверка производится по операциям отпуска материалов в основное и вспомогательное производства, общепроизводственные расходы, устранения брака в производство, обслуживающее хозяйства. При этом следует иметь в виду, что на общую величину затрат на производство значительное влияние оказывает оценка материалов и сырья, отпущенных в цеха. Методы оценки должны определяться в Учетной политике предприятия одним из следующих методов:

- по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы;
- по средневзвешенной стоимости (AVECO);
- по себестоимости первых по времени приобретения товарно-материальных запасов (ФИФО).

В качестве основных источников информации при аудировании аудитор может использовать первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. Надо иметь ввиду, что в качестве первичных документов по учету материалов чаще используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся: *доверенность, приходный ордер, акт о приемки материалов, лимитно-заборная карта, требования-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону, карточка учета материалов, акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.*

На основе данных проверки аудитор в необходимых случаях производит анализ всей системы организации учета ТМЗ и дать рекомендации по её рационализации.

В программу аудиторской проверки хозяйствующего субъекта должны включаться вопросы проведения инвентаризации и анализа результатов предыдущей инвентаризации.

В процессе аудиторской проверки в поле зрения аудиторов должны находится, система организации инвентаризации на предприятии, ибо посредством инвентаризации можно правильно оценить надежность

бухгалтерского учета и эффективность системы внутреннего контроля. Результаты мониторинга если дает возможность оценки системы внутреннего контроля – как высокий (надежный), то аудиторы вправе разумным образом снизить количество элементов учета, проверяемых в ходе аудиторской выборки.

В заключение следует отметить, что аудиторская организация при проведении инвентаризации и анализа результатов инвентаризации за предыдущий период должна руководствоваться требованиями НСБУ №19, где указывается , что основными целями инвентаризации являются: выявления фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отображения в учете обязательств.

Важнейшим объектом аудита производственных предприятий является аудит счетов Готовой продукции.

Готовая продукция – является частью материально-производственных запасов хозяйствующего субъекта, предусмотренных для продажи, прошедшие всю технологию производственного процесса у которых технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора заказчика.

Проверка правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой продукции аудиторами производится путем применения аудиторских процедур, позволяющих проверку:

- проверку фактической оценки готовой продукции в соответствии с принятой учетной политикой предприятия методу оценки;
- правильности отражения в учете продукции, произведенной из давальческого сырья;
- полноты отражения в учете выпущенной продукции;
- правильности складского учета готовой продукции;
- правильности отражения в учете результатов инвентаризации готовый продукции;
- правильности документального оформления учета готовый продукции, согласно утвержденным формам первичной документации.

Учет готовой продукции ведется на основании отчетов материально-ответственных лиц, которые составляются по данным приходным и расходным накладных, счетов-фактур, калькуляционных листов и т.п.

Инвентаризация готовой продукции производится в соответствии с НСБУ №19 «Инвентаризация товарно-материальных запасов».

Характерными ошибками, допускаемые работниками предприятия по осуществлении хозяйс

твенных операции с готовой продукцией когда:

- готовая продукция не соответствует методу оценки, предусмотренному учетной политикой предприятия;
- метод оценки отгруженной продукции не соответствует установленному методу в учетной политике предприятия;

- учет отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам рассчитан неправильно;

- неправильное отражение в учете, как собственной готовой продукции, так и выработанной из давальческого сырья;

- не в полном объеме отражены в учете выпущенная готовая продукция;

- отгруженная и реализованная продукция в учете получило неправильное отражение;

- неправильное отражение в бухгалтерском учете движения и отпуска готовой продукции.

Аудит учета товаров. При проведении аудита учета товаров, предусмотренных для реализации необходимо обратить внимание на форму торговли. В Республике Узбекистан предприятия, занимающиеся торговой деятельностью, независимо от форм собственности классифицируются по виду торговой деятельности могут быть *оптовой, розничной, торговой-посреднической*.

К сфере оптовой торговли относятся предприятия, предпринимательская деятельность которых направлена на приобретение и предпродажную подготовку товаров для последующей их реализации главным образом предприятиям розничной торговли.

Розничные торговые предприятия, деятельность которых сводится к продаже товаров непосредственно конечным потребителям.

Торгово-посреднические предприятия торговли выполняют функцию посредника между поставщиком и покупателем по продаже товаров.

Сущность торговли заключается в процессе организации товарно-денежного обращения и доведения произведенного производителем продукции до конечного потребителя. Процесс доведения товаров от производителя до потребителя сопряжена с определенными расходами, которые получили название *издержки обращения*. К издержкам обращения относятся такие расходы как: расходы на перевозку, включая штрафы, уплаченные за простой транспортных средств; расходы на оплату труда и отчисления по ним по социальному страхованию; расходы на аренду, амортизации основных средств и другие, связанные с организацией торговли.

В ходе проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности движения товара аудитор может применить следующие процедуры, среди которых чаще встречаются действия:

- проверки полноты отражения в учете полученного и отпущенного товара;

- проверки правильности складского учета при движении товара;

- проверки правильности оформления нормируемых и ненормируемых товарных потерь при хранении и реализации товара и списания этих потерь;

- проверки правильности отражения в учете результатов инвентаризаций по товару.

Основным источниками информации являются первичные документы по учету товара это: приходные и расходные накладные по товару и таре; сертификат качества; журналы контрольного взвешивания товаров; акт о

приеме товара, карточки складского учета товара и тары, счета-фактуры и другие.

Характерными ошибками, допускаемые по учету товаров являются: неполное отражение в учете полученного и отпущенного товара; неправильная организация складского учета; неправильное оформление документов по нормируемым и ненормируемым товарным потерям.

2. Аудит денежных средств.

При проведении аудита денежных средств аудитор(ы) должны понимать, что денежные средства как наиболее ликвидные активы требуют пристального внимания их состоянию, движения и остаткам. Аудиторы, наверное, должны понимать, что денежные обороты должны отвечать требованиям кредитной политикой Республики Узбекистан.

Хозяйствующие субъекты, независимо от форм собственности свои денежные средства могут иметь в кассе или хранить в банке на расчетном счете.

Аудит кассовых операций необходимо организовать, таким образом, чтобы в ходе проверки аудитор проверяя не только требования действующих нормативных документов, но и Положения о кассовом хозяйстве Центрального банка Республики Узбекистан, где четко определены порядок совершения и оформления кассовых операций. Общеизвестно, что расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан в части их предпринимательской деятельности, производится в безналичном порядке через учреждения банков, кроме разрешенных законодательством.

Необходимо иметь ввиду, что все наличные деньги, полученные из учреждений банков хозяйствующими субъектами, могут быть израсходованы исключительно на те цели, на которые они получены. Предприятия могут иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимитов остатка наличных денег в кассе и использовать их из выручки в пределах норм. Эти нормы (лимиты) остатка наличных денег в кассе и нормы использования выручки устанавливаются банками по согласованию с руководителем этих организаций.

Исключением являются заготовительные организации, где в лимит кассы не включаются суммы, полученные из банка для расчетов наличными деньгами со сдатчиками сельхозпродукции.

Приступая к работе аудитор, прежде всего, изучает состояние внутреннего контроля на предприятии и дает предварительную оценку соблюдения на предприятии кассовой дисциплины. Данные изучения дают возможность выявлять наиболее уязвимые с точки зрения злоупотреблений места, планирует состав основных проверочных процедур, определяет специфические черты ведения учета на предприятии, описание которых отсутствуют в имеющихся у него наборе стандартных процедур.

В целях выявления возможного хищения или недостачи денежных средств, не замаскированного никакими действиями, можно применять

процедуру инвентаризации кассовой наличности при обязательном участии Главного (старшего) бухгалтера и кассира проверяемого объекта.

Аудит кассовых операций, прежде всего, должен быть направлен на возможные случаи неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм из банка. Для этого аудиторам применяется процедура проверки чековых книжек предприятия на их полноту, а также на полноту оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка в кассу.

В целях выявления излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов применяются процедуры проверки полноты первичных приходных и расходных документов, приложенных к отчету кассира. Возможны и другие случаи неправильного списания денег, по которым аудитор должен иметь необходимые подтверждения.

Основными источниками информации по учету кассовых операций, к которым должен прибегнуть аудитор являются: кассовая книга; отчеты кассира; приходные и расходные кассовые ордера; журнал (книга) регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации выданных доверенностей; журнал (книга) регистраций депонентов; журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей; оправдательные документы к кассовым документам; авансовые отчеты.

Существенное значение имеют проверка правильности отражения кассовых операций на синтетических счетах. О незаконном списание денег по кассе (выплаты по заработной плате, превышающих начисленные суммы) может подтвердить расхождение между данными аналитического и синтетического учета по счету «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Все совершаемые операции движения денежных средств в кассе предприятия обязательно фиксируются в регистрах синтетического учета и отчетности, в Главной книге; журнале-ордере №1 и ведомости №1 (при журнально-ордерный форме учета) и отражаются в балансе предприятия (Ф.№1) и т.д.

В условиях автоматизированного ведения Кассовой книги должна производится проверка правильности работы программных средств, обработка кассовых документов.

Аудитору положено знать о том, что в каждой организации периодически в сроки, установленные руководителем предприятия, но не реже одного раза в квартал производится внезапная ревизия кассы с полным пересчетом всех денег и других ценностей.

В акционерных обществах, кооперативных, ширкатных, общественных и иных предприятиях, где это предусмотрено их уставом ревизии кассовых операций производится ревизионными комиссиями или привлеченными аудиторами. При выявлении нарушений кассовой дисциплины лица, виновные в этом привлекаются к ответственности в установленном действующим законодательством порядке. В целом ответственность за соблюдение кассовой дисциплины возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров, руководителей финансовых служб и кассиров.

Помимо этого учреждения банков также производят проверки соблюдения предприятиями действующих правил ведения кассовых операций. Что касается бюджетных организаций, то состояние их кассового хозяйства проверяется финансовыми органами.

Наиболее характерными нарушениями учета денежных средств в кассе предприятия являются:

- наличие сверхустановленных норм расходования кассовой выручки;
- случаи несвоевременно сдачи выручки в банк;
- допущение остатка наличных денег в кассе сверх установленного лимита;
- нецелевое расходование полученных в банке денег;
- выдача наличных денег из кассы взаймы другим организациям;
- прямое хищение денежных средств;
- преднамеренное искажение или подсчет итогов в кассовых документах и отчетах;
- расход денежных средств без оснований или по поддельным документам;
-присвоение депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям;
- некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического учета.

Аудиторская проверка состояния учета денежных средств на расчетном счете начинается с того, что аудитору следует определить круг счетов: расчетных, валютных, ссудных, текущих и других, которые могут быть открыты предприятием в коммерческих банках. При наличии в действительности таких счетов, аудитор должен быть убежден в том, что по каждому из них имеется договор и по ним имеется официальное уведомление органов налоговой службы.

В ходе проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности оборотов и сальдо по счетам предприятия в банках аудитором применяются ряд процедур в том числе:

- наличие и полноты выписок банка по расчетному счету (счетам) и документов, приложенных к нам;
- соответствия сумм в банковских выписках по расчетному счету (счетам) с данными первичных документов, приложенных к выпискам;
- полноты банковских выписок по валютному счету (счетам) и приложенных к ним документов;
- соответствия сумм в банковских выписках по валютному счету (счетам) с данными первичных документов, приложенных к ним;
- правильности расчетов и отражения в учете курсовых разниц по валютному счету;
- своевременность и правильность отражения в учете операций по покупке валюты.

В тех случаях, когда за какие-то дни (периоды) отсутствуют банковские выписки или они заменены копиями, аудитору следует получить в банке

заверенные дубликаты и сличить их с первичными документами и бухгалтерскими записями в учетных регистрах. При этом необходимо также проверить правильность оформления выписок и убедиться, что в них нет каких-либо исправлений, подчисток.

Одним из основных моментов проверки операций по расчетному счету является проверка остатков на счетах клиента, путем подсчета оборотов по каждому счету на основе выписок банка за каждый месяц и сверки их с данными бухгалтерского учета. Выявленные отклонения, по ним следует установить причины.

Серьезное внимание по расчетному счету следует уделять содержанию операций, которые позволяет выявить перечисление авансов поставщикам по товарным операциям; операциям по оплате за выполненные работы по капитальному ремонту или капитальным вложениям, за счет оборотных средств; незаконные зачеты при расчетах во встречных операциях.

Проверяя перечисления средств с расчетного счета за материалы, работы и услуги аудитору необходимо установить фактическое оприходование предприятием оплаченные ценности и принятие их по актам выполненных работ и оказанных услуг.

Естественно аудитор должен хорошо владеть требованиям Положения Центрального банка Республики Узбекистан о порядке совершения и оформления операций по расчетному счету и строить свою работу в пределах данного Положения.

Характерными ошибками, допускаемыми при совершении хозяйственных операций по расчетному счету могут быть:

- отсутствие выписок банка, подчистки и исправления в выписках банка;
- неполное представление оправдательных документов к выпискам банка;
- отсутствие на документах штампа банка о принятии документов для обработки;
- нарушение порядка аккредитивной формы расчетов.

3. Аудит прочих текущих активов.

В состав прочих текущих активов относятся прежде всего финансовые инвестиции, операции по которым являются объектом аудита.

В соответствии с НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» финансовые инвестиции – это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода (в форме процента, роялти, дивиденда и арендной платы), прироста стоимости инвестиционного капитала или для получения инвестирующей компанией других выгод.

К финансовым инвестициям относятся:

краткосрочные (текущие) инвестиции – это легко реализуемые инвестиции, срок обращения которых не превышает 12-ти месяцев;

долгосрочные инвестиции – все инвестиции, кроме краткосрочных (текущих);

инвестиции в недвижимость – инвестиции в земельные участки или строения, которые не используются в ходе производственной деятельности инвестирующего субъекта или другого объекта, входящего в ту же группу, что и инвестирующий субъект.

Хозяйствующие субъекты, приводящие различие между оборотными средствами и долгосрочными активами в своих финансовых отчетах, должны представлять краткосрочные (текущие) финансовые инвестиции в качестве оборотных средств со сроком владения до одного года, а долгосрочных активов со сроком владения свыше одного года.

При приобретении финансовые инвестиции оцениваются по покупной стоимости, включающей такие затраты как плата за услуги брокеров, плата за банковские услуги, пошлины и другие расходы.

Инвестиции, в качестве краткосрочных (текущих) активов, должны учитываться в балансе по *рыночной стоимости* либо по *меньшему из двух значений*, т.е. *по стоимости приобретения или по рыночной стоимости*.

Доход или убыток от изменений рыночной стоимости краткосрочных инвестиций признаются в том отчетном периоде, в котором они имеют место.

Долгосрочные инвестиции, классифицирующие как долгосрочные активы, учитываются в балансе:

- по стоимости приобретения;
- по стоимости с учетом переоценки;
- по наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенных по методу потребителя инвестиций.

Для переоценки долгосрочных финансовых инвестиций необходимо определить периодичность проведения переоценок, в том числе категорий долгосрочных инвестиций.

Долгосрочные инвестиции учитываются по стоимости приобретения. В случае необходимого снижения стоимости долгосрочных финансовых инвестиций балансовая стоимость этих инвестиций должна быть уменьшена по каждой инвестиции отдельно.

Временное понижение балансовой стоимости долгосрочных инвестиций не отражаются в учете.

Хозяйствующий субъект, ведущий учет краткосрочных (текущих) инвестиций по рыночной стоимости в учетной политике отражает снижение или увеличение балансовой стоимости инвестиций в качестве дохода или расхода.

При продаже инвестиции разница между полученной выручкой от продажи и балансовой стоимостью за вычетом расходов (плата за услуги брокера или дилера) признается в качестве дохода или расхода.

По всем выявленным фактам нарушения учетной политики по финансовым вложениям принимаются соответствующие меры. Устанавливают, как это повлияло на финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагают меры к устранению и недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки

администрации предприятия рекомендуется внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность.

Характерные ошибки, допускаемые в учете финансовых инвестиций:

- неправильно проведена переоценка или определена рыночная стоимость долгосрочных финансовых инвестиций;
- неверно отражено движение долгосрочных вложений (инвестиций) в ценные бумаги;
- неправильно отражено в учете движения долгосрочных вложений (инвестиций) в дочерние или совместные предприятия, ассоциированные предприятия, зависимые общества и т.д.;
- отсутствие документов, подтверждающих правильность отнесения операций по долгосрочным вложениям (инвестициям);
- неправомерное увеличение или определение рыночной стоимости ценных бумаг.

Тема 17. Аудит обязательств

(4 часа)

Лекция 17.1. Аудит обязательств по товарным операциям.

(2 часа)

План лекций

1. Особенности и задачи аудита обязательств по товарным операциям
2. Аудит учета расчетов по товарным операциям

1. Особенности и задачи аудита обязательств по товарным операциям.

Приступая к аудиту операций обязательств по товарным операциям, аудитор должен знать, что в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета «*обязательства предприятия*, возникшие в результате операций или фактов, прошедших в прошлом, урегулирование которых может привести к переводу или использованию активов, предоставлению услуг или прочему оттоку экономических выгод в будущем». Это значит, что для признания обязательств необходимо, чтобы оно:

- должно быть удовлетворено только путем перевода актива или услуг другому субъекту;
- должно быть неоспоримым;
- должно иметь место событие, вызвавшее обязательство.

Поэтому, если обязательство принимается в соответствии с данным определением, оно должно быть немедленно признано и занесено в регистры бухгалтерского учета.

Таким образом, обязательства возникают в результате совершения хозяйствующим субъектом различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары или предоставленные услуги.

В ходе проверки материалов данного участка бухгалтерского учета аудитору следует обратить внимание на моменты возникновения оценки и классификации обязательств. Моментом возникновения считается в учете только тогда, когда возникает задолженность по нему, поскольку значительная часть обязательств представляет собой накопленные суммы типа начислений заработной платы, исчисления сумм по процентам и подлежащих выплате налогов.

Одним из основных задач аудита учета обязательств на предприятии является исследование хозяйственных операций по обязательствам, совершенных в иностранной валюте. Обязательство в иностранных валютах

учитываются в национальной валюте-сумах, определяемых путем ежемесячного пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка. Одновременно эти обязательства отражаются в валюте расчетов и платежей. Курсовые разницы по операциям с иностранными валютами, возникшие при пересчете валютных статей относятся на счет 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» и на счет 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

3. Аудит учета расчетов по товарным операциям.

Учет расчетов с поставщиками по товарным операциям является ответственным участкам аудита, так как установление правильности ведения расчетов за полученные товарно-материальные ценности – это главнейшая задача аудитора. В соответствии с этой задачей аудитору необходимо проверить наличие договоров на поставку продукции и правильность их оформления. При обнаружении дебиторской задолженности аудитору следует установить её возникновение и причину образования. При этом особое внимание аудитора должно быть обращено на наличие задолженностей с истекшими сроками исковой давности, выяснять причины их возникновения, а также определить действия предприятия по взысканию их.

При наличии у хозяйствующего субъекта операций с иностранными поставщиками, которые поставляют товарно-материальные ценности, необходимо уточнить, как велся учет курсовых разниц, о котором было сказано в предыдущем параграфе.

Основным источником проверки учета расчетов с поставщиками по товарным операциям для аудитора являются:

- договоры на поставку товарно-материальных запасов;
- договоры на оказание услуг;
- журнал регистрации счетов-фактур поставщиков;
-журнал регистрации доверенностей на получение товарно-материальных запасов;
- счета-фактуры поставщиков товарно-материальных запасов.

В ходе проверки расчетов с поставщиками по товарным операциям необходимо установить качество состояния внутреннего контроля и учета таких расчетов. Решение данного вопроса решается, обычно, путем опроса (письменно или устно) работников предприятия, который дает возможность выявить наиболее узкие места в системе расчетов и определить дальнейшее направление проверки.

Путем тестирования также можно определить уровень организации внутреннего контроля за операциями по расчету с поставщиками и общее состояние учета этих операций.

По результатам анализа опроса и тестирования аудитор получает подтверждение о наличии слабой постановки контроля и учета расчетов с поставщиками. Кроме этого, элементами слабой организации внутреннего контроля и учета могут являться:

- отсутствие договоров на поставку товаров;

- отсутствие отчетов за выданные доверенности на получение товаров;

- отсутствие журнала регистрации счетов-фактур поставщиков;

- несвоевременное предъявление претензий поставщикам за нарушения договорных обязательств;

- несвоевременное отражение операций по расчетом в регистрах бухгалтерского учета;

- невыполнение пересчета сумм по поступившим счетам от поставщиков.

На основе результатов анализа аудитор составляет программу проведения аудита расчетов с поставщиками. Она может состоять из нескольких этапов.

1. *Изучение правовой оценки договоров с позиции действующего законодательства.* Это необходимо для того чтобы сопоставить и оценить различные варианты отражения в учете операций в зависимости от условий договора. Здесь необходимо иметь ввиду, что на практике встречаются ряд правовых форм поступления товарно-материальных ценностей, работ, услуг, например: договор купли-продажи и договор поставки; договор мены, договор дарения, договор подряда. Следует отметить, что каждый из них имеют свои особенности, преимущества и недостатки. Поэтому, на наш взгляд, роль правовой оценки заключаемых хозяйственных договор и, прежде всего, анализ договоров с точки зрения налогообложения в процессе аудит имеет существенное значение.

2. *Второй этап*, проведения аудита расчетов с поставщиками может включить вопрос *инвентаризации* (взаимной сверки) *расчетов*. Такую процедуру следует проводить путем запроса к контрагенту (клиенту) о состоянии расчетов на определенную дату, прилагая к нему выписку-расшифровку задолженности, числящейся на аудируемом предприятии.

Большинство предприятий, не всегда, выполняют требования национальных стандартов бухгалтерского об организации инвентаризации имущества и финансовых обязательств, в соответствии с которыми на предприятии ежегодно в сроки, установленные руководством предприятия, должно осуществляться инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами.

Если учесть, что предприятия самостоятельно инвентаризацию расчетов, обычно, проводят некачественно или вовсе не проводят, то эту работу должен организовать аудитор.

4. *Получение аудитором подтверждается от третих лиц.* Для этой цели аудитор может запросить данные об остатках на счетах или данные о конкретных счетах-фактурах, если суммы в них значительны. Такие запросы – подтверждения или акты сверок следует оформить на фирменном бланке предприятия. Предприятие, которое получает эти запросы обязан подтвердить и проставлять на бланке сумму задолженности. При этом такой запрос отсылают поставщику в двух экземплярах, один из которых возвращается аудитору.

Результаты инвентаризации расчетов должны быть оформлены актом, где необходимо указать наименование проинвентаризованных счетов и указать суммы выявленной несогласованной дебиторской и кредиторской задолженности, безнадежных долгов, кредиторской задолженности, по которым сроки исковой давности истекли.

Известно, что все расчеты с поставщиками осуществляется, обычно, безналичным путем с применением форм: акцептный; аккредитивной; расчетов платежными поручениями в порядке плановых платежей; последующей, чеками; в порядке зачета взаимных требований; с использованием векселей. Конкретные формы расчетов между плательщиков и получателем средств определяются договором или соглашением. Проверяя данный участок аудита, аудитору следует знать, какая система расчетов применяется на предприятии клиента.

Аудитор должен обратить особое внимание на наличие всех оправдательных документов, а в отдельных случаях запросить в банках копии недостающих документов.

Лекция 17.2 Аудит прочих обязательств

(2 часа)

План лекции

1. Аудит обязательств оплаты труда и социального страхования.
2. Аудит обязательств перед бюджетом.
3. Аудит обязательств по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам.

1. Аудит обязательств оплаты труда и социального страхования.

Основной задачей аудита учета расчетов с персоналом по оплате труда является проверка, прежде всего, правильности и законности соблюдения действующего законодательства. При этом необходимо изучить вопросы трудовых отношений, а также проверить правильность начисления заработной платы, премий, доплат и различных вознаграждений. Разумеется, на этом этапе проверки аудитору необходимо обратить внимание на законность и правильность удержания из заработной платы налогов и платежей на социальные нужды.

Начальным этапом аудита является проверка использования фонда оплаты труда, который должен охватить вопросы:

- соответствия должностных окладов работников предприятия утвержденному штатному расписанию со стороны Совета правления или собрания акционеров, учредителей;

- индексации заработной платы с учетом инфляции и своевременность их применения;

- правильности начисления заработной платы по сдельным нарядам, проверка случаев приписки в объемах выполненных работ;

- правильности начисления различного рода премиальных и доплат согласно первичных документов;

- правильности начисления основной и дополнительной заработной платы и произведенных удержаний, например, налога на доход с физических лиц, возвращения причиненного ущерба, за товары, приобретенные в кредит и др.

В объекты проверки аудитору следует включить такие операции как: начисление заработной платы лицам несписочного состава и временных работников на основе нарядов, на выполнение работы и на наряды, по которым устранены и переделаны некачественно выполненные работы.

Важным в работе аудитора является изучение личных дел с целью проверки наличия трудового контракта между предприятием и работником; даты найма на работу, подтверждающих документов на право дополнительных выплат или льгот; ставки и условия оплаты труда в трудовом контракте.

В целом необходимо проследить за тем, что:

- расчет оплаты труда работников соответственно оформленных приказом руководителя предприятия, либо протоколом заседания Правления акционерного общества;

- первичные документы составлены правильно в соответствии с требованиями законодательства, а именно: наличие подписей должностных лиц, правильность заполнения всех реквизитов;

- правильно рассчитаны совокупные начисления, удержания и чистые выплаты;

- заработная плата выплачивается своевременно и в полном объеме;

- налоговые законодательства на предприятии соблюдаются;

- показатели ведомости на оплату труда соответствуют данными аналитических счетов по расчетам с бюджетом по налогам, удержанным с работников по исполнительным листам; взносов в Пенсионный фонд, задолженности по подотчетным суммам, по возмещению материального ущерба, платежей по полученным ссудам, по договорам личного страхования, по товарам, приобретенным в кредит и др.;

- все удержания по налогам регулярно перечисляются в бюджет в установленные законодательством сроки.

В ходе проверки аудитор должен помнить, что необходимо проверить также правильность отражения в бухгалтерском учете депонированной заработной платы, которая может происходить по причине болезни работника или нахождения его в командировке. Для этого следует сверить депонированные суммы с расчетно-платежными ведомостями, сличить подписи депонентов в различных документах (расходных кассовых ордерах, платежных ведомостях, заявлениях и др.). Если депонированная сумма была перечислена с расчетного счета, то необходимо проверить правильности указанных адресов получателей.

Известно, что все операции по оплате труда как состоящему, так и не состоящему в списочном составе предприятия (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и др.), осуществляется в бухгалтерском учете на счетах:

6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

6720 «Депонированная заработная плата».

Что касается начисления заработной платы ежегодных основных и дополнительных отпусков, то следует иметь ввиду, что эти начисленные суммы включаются в фонд заработной платы.

Характерными ошибками, допускаемыми при учете расчетов с персоналом по оплате труда могут быть, когда:

- отсутствует взаимная увязка учета заработной платы с учетом в отделе кадров и учетом рабочего времени;

- табели учета рабочего времени подписываются не ответственным за это лицом;

- несвоевременно со стороны отдела кадров передаются в бухгалтерию сведения о поступивших и уволенных работников;

- итоговые показатели в ведомости не сверяются с итоговыми данными о выплате оплаты труда, отраженными в Главной книге;

- допускаются необоснованные исправления или подчисток, которые не заверены лицом, произведенным лицом;

- расходы на оплату труда не сопоставляются в себестоимостью продукции, работ и услуг;

- неправильно удерживается подоходный налог и другие удержания;

- несвоевременно перечисляются бухгалтерией удержанные налоги с физических лиц;

- допускаются факты необоснованного начисления оплаты труда в нарядах за счет завышения объемов работ или лицам, формально числящимся на предприятии;

- на предприятии отсутствует утвержденного Положения о материальной ответственности и материальном стимулировании.

2. Аудит обязательств перед бюджетом

В процессе хозяйственной деятельности у хозяйствующих субъектов возникают разнообразные обязательства, среди которых наиболее ответственными являются обязательства перед бюджетом по уплате налогов, сборов и государственных целевых фондов. Поэтому при проведении расчетов предприятия с бюджетом, прежде всего, необходимо установить правильность и обоснованность представленных в налоговый орган расчетов, своевременность и полнота их перечисления, выявлять причины наличия просроченных платежей.

В качестве источников информации для проверки расчетов с бюджетом аудитор обычно использует следующие документы: расчеты по отдельным видам платежей и справки по ним; выписки банка с приложенными к ним первичными документами о перечислении причитающихся сумм в бюджет и государственные целевые фонды; акты проверок со стороны налоговых инспекций; записи по счетам бухгалтерского учета; журналы-ордера и другие виды учетных регистров; Главная книга; бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах и др.

Свою работу на этом участке аудитор строит с точки зрения правильного применения в бухгалтерском учете налогового законодательства Республики Узбекистан и других нормативных документов, а также изучения материалов документальных налоговых проверок и контролирующих органов. Это дает возможность определить характер допускаемых ошибок и наметить в программе проверки объекта процедур углубленного анализа.

В ходе проверки деятельности предприятия на данном участке бухгалтерского учета аудитору следует обратить особое внимание на: состояние внутреннего контроля, правильность применения налоговых ставок и обоснованность применения налоговых льгот; своевременность предоставления в налоговые органы налоговых расчетов и уплаты налогов; правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налоговых

платежей; правильность определения налогооблагаемой базы и оформления актов сверок, учетных регистров.

Далее аудитору необходимо проверить правильность расчетов по налогу на доходы (прибыль) юридических лиц, налогу на доходы физических лиц, НДС, акцизному налогу, налогу за пользование недрами, налогу за пользование водными ресурсами, налогу на имущество, земельному налогу, налогу на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, налогу с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств и отчисления в государственные целевые фонды (пенсионный фонд, дорожный и фонд школьного образования).

При обнаружении ошибок в налоговых расчетах и корреспонденции счетов аудитор должен потребовать их устранения. Об этом аудитор должен ставить в известность руководителя предприятия. Если же эти ошибки не были устранены, аудитор факт наличия ошибок вправе отражать в аудиторском заключении.

В тоже время аудитор должен по возможности помочь избежать финансовые потери, которые могут быть наложены налоговой инспекцией из-за наличия ошибок в налоговых расчетах.

Характерными ошибками, встречающими на данном участке аудиторской проверки могут быть:

- неправильное применение льгот;
- неверное составление расчетов по налогам;
- неверная корреспонденция счетов;
- несвоевременная уплата налогов;
- неправильное оформление первичных документов.

3. Аудит обязательств по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам

Изучая состояние краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов на предприятии и взаимоотношений с кредитными организациями аудитор должен включить вопросы обоснованности и своевременной уплаты краткосрочных и долгосрочных кредитов. При этом он должен руководствоваться нормативными документами Центрального банка, коммерческих банков и другими нормативными актами в области бухгалтерского учета и отчетности.

В ходе проверки данного объекта аудирования аудитор должен тщательно изучать условия кредитного договора, заключенного между заемщиком и заимодателем, в котором предусмотрены:

- объект кредитования;
- сроки выдачи и возврата кредита;
- процентные ставки и порядок начисления и уплаты процентов за пользования кредитам;

Формы обеспечения обязательств, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита;

- перечень документов и периодичность представления их заимодателю и другие условия. При этом необходимо проверить правильность юридического оформления кредитного договора.

Аудит долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов проверяется на основе кредитных договоров, расчетов по уплате процентов за их пользование, выписки банка, платежных документов, журналов-ореров и других регистров синтетического и аналитического учета, Главной книги, баланса, отчета о финансовых результатах и др.

Обобщенные сведения о состоянии различных краткосрочных (на срок до одного года) кредитов и займов в банках и от заимодателей на территории Республики Узбекистан и за рубежом можно получить на счетах:

6810 «Краткосрочные банковские кредиты»;

6820 «Краткосрочные займы».

Аналогично этому обобщенные сведения о состоянии долгосрочных (более одного года) кредитов и займов в сумах и иностранных валютах, полученных предприятием в банке и от заимодателей на территории Республики Узбекистан и за рубежом можно получить на счетах:

7810 «Долгосрочные банковские кредиты»;

7820 «Долгосрочные займы».

По учету краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов можно встретить ряд следующих характерных ошибок:

- отсутствие кредитного договора или договора займа;
- юридически неправильное оформление договора кредита или займа (например, кредитный договор не отражает ответственность одной из сторон и др.);
- отсутствие выписок банка, платежных документов, отражающих эти операции;
- отсутствие регистров учета, в которых отражаются списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и процентов по их использованию;
- отсутствие дополнительных соглашений к кредитному договору, изменяющих процентную ставку за пользование кредитом и другие условия кредитного договора;
- неправильная корреспонденция на счетах операций по получению и возврату кредитов и займов, по начислению и уплате процентов за их использование.

Тема 18. Аудит собственного капитала и финансовых результатов

(2часа)

План лекции

1. Аудит формирования Уставного капитала
2. Аудит финансовых результатов

1. Аудит формирования Уставного капитала

Хозяйствующие субъекты для ведения своей деятельности должны иметь Устав, который утверждается общим собранием учредителей и зарегистрирован законодательным образом. В Уставе хозяйствующего субъекта закрепляются его функции, капитал, структура, порядок образования и полномочия органов управления, порядок реорганизации или ликвидации, а также формируются основные принципы бухгалтерского учета и контроля.

Основной задачей аудитора при проверке хозяйствующего субъекта, прежде всего, является проверка наличия свидетельства о государственной регистрации, изучение состава учредителей и источники и взносов в Уставный капитал. При этом аудитор должен знать, что источниками взносов учредителей могут быть только их собственные средства. Поэтому законодательно запрещено направлять в уставные фонды бюджетные источники, кредиты, средства политических организаций и специализированных общественных фондов.

Гражданским Кодексом Республики Узбекистан формами организации деятельности юридических лиц являются: *коммерческие и некоммерческие организации*.

Статья 40 Гражданского кодекса гласит, что юридическим лицом может быть хозяйствующий субъект, преследующий извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности называются *коммерческими*. Юридические лица, не преследующие в своей деятельности извлечение прибыли являются *некоммерческими организациями*.

Коммерческие организации, являющиеся юридическим лицом могут быть созданы в форме товарищества, общества, производственного кооператива, унитарного предприятия и другой форме, предусмотренной законодательством.

Среди коммерческих организаций наиболее распространенными является общество с ограниченной ответственностью (статья 12 ГК), которое учреждается одним или несколькими лицами, уставный фонд (уставный капитал) которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Правовой статус общества с ограниченной ответственности, права и обязанности его участников определяются Гражданским Кодексом и другими законодательными актами.

Аудитор должен помнить, что все другие формы коммерческих организаций, в т.ч. акционерные общества должны руководствоваться также Гражданским кодексом и другими законодательными актами.

Некоммерческими организациями согласно статьи 73-76 Гражданским кодексом являются такие формы как: потребительские кооперативы, общественные объединения, общественные фонды, учреждения.

Потребительские кооперативы – это добровольное объединение граждан на основе членства с целью удовлетворения материальных (имущественных) потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных (паевых) взносов.

Коммерческие организации в целях координации их предпринимательской деятельности могут объединяться в ассоциации (союзы) и иные некоммерческие организации.

На основе проверки учредительных документов аудитор должен убедиться в том, что хозяйственные операции, совершаемые объектом проверки осуществляются в пределах разрешенного учредительными документами. Это дает возможность в последующем установить, предусмотрено ли в уставе право создавать в ближнем и дальнем зарубежье филиалы, представительство; заниматься внешнеэкономической деятельностью, вести спекулятивные операции с ценными бумагами, игорный бизнес и другие высокорискованные финансовые операции. Необходимо помнить, что в ряде случаев при разработке уставов отдельные предприниматели заинтересованы создавать свой бизнес таким образом, чтобы максимально миниминизировать или уклониться об уплате налогов.

Аудит формирования уставного капитала преследует цель, прежде всего, проверку уставный капитал, который формируется за счет вкладов учредителей (собственников) в виде денежных средств, имущества, нематериальных активов в размерах, определяемых учредительными документами.

Совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество предприятия, которые зафиксированы в УСТАВЕ организации получили название *Уставный капитал*.

Уставный капитал формируется и регулируется законодательством Республики Узбекистан и учредительными документами в соответствии с организационно-правовой формой.

Для обобщения информации о хозяйственных операциях по состоянию и движению Уставного капитала в бухгалтерском учете применяются следующие счета:

8310 «Простые акции»;

8320 «Привилегированные акции»;

8330 «Паи и вклады».

Проверку фактической полноты и своевременность внесения учредителями своей доли (паев) аудитору следует проверить на основании приходных кассовых ордеров, выписок банка с расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами. Внесенные в кассу или

на расчетный счет валютных средств принимаются на учет в сумах по курсу Центрального банка, действовавшему на дату взноса. Если проверка идет на совместных предприятиях очень важно определить полноту взноса в уставный фонд каждого иностранного учредителя.

В каждом документе, касающегося вклада обязательно должна быть ссылка на формирование уставного капитала.

Нематериальные активы, внесенные учредителями должны быть проверены с точки зрения технической стороны регистрации сравнительно нового вида средств. К ним, как обычно, относятся имущественные права на изобретения, на пользование земельными участками и природными ресурсами, лицензии на определенные виды деятельности и т.д. При этом надо иметь ввиду, что нематериальные активы оцениваются по договорным ценам, устанавливаемым при необходимости с учетом экспертов.

В ходе проверки формирования уставного капитала аудитор должен обратить внимание на момент фактического поступления взносов, а именно:

- по денежным средствам моментом фактического поступления взносов – это дата зачисления денег на расчетный (валютный) счет или внесение в кассу;

- по основным средствам, материальным и нематериальным активам – это дата составления акта приема-передачи основных средств, материальных и нематериальных активов или других документов, подтверждающих поступление указанных объектов.

Аудитору очень важно проверить соблюдение принципа стабильности величины уставного капитала, её соответствия размеру, определенному учредительными документами. Дело в том, что по действующему законодательству*, во-первых*, уставный капитал должен быть сформирован в течении года, со дня регистрации хозяйствующего субъекта, и, *во-вторых,* величина уставного капитала под влиянием текущих операций, связанных с движением основных средств, начислением по ним износа, *не изменяется*.

Тем не менее, в отдельных случаях, при необходимости в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами возможно увеличение или уменьшение уставного капитала. Например, если необходимо принять новых участников, внести ими дополнительных взносов или направлении части полученной прибыли на увеличение капитала.

Такое положение может возникать у акционерных обществах, когда оно могут увеличить свой капитал за счет выпуска новых акций или повышения их номинальной стоимости. В то же время могут встречаться факты уменьшения уставного капитала за счет выкупа части акций у их держателей или снижения номинальной стоимости акций.

В этих условиях аудитору следует проверить состояние уставного капитала на предмет обоснованности изменений в уставном капитале и в учредительных документах предприятия. Увеличение или уменьшение уставного капитала предприятия может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Непременным условием качественно проведенной проверки является осуществление с участием аудитора инвентаризации имущества и нематериальных активов, внесенных в качестве вступительного взноса.

Завершая свою работу аудитор обобщает выявленные недостатки, отклонения в учете уставного капитала по сравнению с законодательными актами и вносит предложения по их устранению.

Возможные ошибки при ведении бухгалтерского учета расчетов с учредителями и формирования уставного капитала могут быть следующие:

- несоответствие кредитового остатка счета 8310 с размером уставного капитала в учредительных документах;
- внесение учредителями не в полном размере или вообще невнесение своей доли, предусмотренных в учредительных документах;
- стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, внесенных в счет уставного капитала необоснованно увеличена;
- изменения в реестр акционеров внесены несвоевременно;
- документальное оформление выбытия и приема новых учредителей произведены с нарушением срока;
- дивиденды по привилегированным и другим акциям выплачиваются несвоевременно или не выплачиваются вообще;
- некорректное оформление крупных сделок совершенных в акционерном обществе, которые не соответствуют Закону об акционерных обществах;
- факты внесения учредителями соответствующих долей в Уставный капитал документально оформлены неправильно;
- неправильное оформление возврата учредителям причитающейся им доли из уставного капитала;
- исправления записей в документах без необходимых на то оснований;
- отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с законодательством учредительных документов;
- допуска фальсификации документов и операций;
- несвоевременное отражение хозяйственных операций.

2. Аудит формирования финансовых результатов.

Конечный финансовый результат – это конечная цель любого хозяйствующего субъекта или предпринимательской деятельности. Поэтому при проверки счета учета финансового результата аудитор должен обратить внимание, на правильность схем корреспонденции счетов по учету формирования финансовых результатов. При этом очень важно аудитору исследовать состояние учета доходов и расходов с целью определения достоверности отражения в учете и отчетности результатов финансовой деятельности.

Известно, что общие вопросы порядка формирования доходов и расходов по финансовой деятельности регламентируется НСБУ №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности»; №6 «Учет лизинга»; №12 «Учет финансовых инвестиций», а также Положением о составе затрат по

производству и реализации продукции (работ и услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

В соответствии с указанными НСБУ *в состав доходов от финансовой деятельности включаются*:

- полученные роялти и трансферт капитала;
- доходы полученные от долевого участия в деятельности других хозяйствующих субъектов, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим хозяйствующему субъекту;
- доходы от сдачи имуществ в долгосрочную аренду (лизинг);
- положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также по операциям в иностранных валютах;
- доходы от проведения переоценок основных средств, вложенных в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.;
- прочие доходы от финансовой деятельности.

Расходы по финансовой деятельности предприятия состоят из:

- расходов по выплате процентов по долгосрочной аренде (лизингу) имущества;
- отрицательных курсовых разниц и убытков по операциям с иностранной валютой;
- убытков от проведения переоценок вложенных средств (в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.);
- расходов, связанных с выпуском и распространением собственных ценных бумаг;
- прочих расходов по финансовой деятельности, в т.ч. отрицательный дисконт по ценным бумагам.

Доходы от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды (проценты) по акциям, облигациям и другим ценным бумагам (в том числе государственным) проводятся по данным извещений, авизо предприятий – эмитентов, выписок по счету и «депо».

Доходы поступлений от сдачи имущества в аренду, процентов по предоставленным займам проверяются на основе договоров, в которых указаны размеры и сроки платежей.

Суммы положительных или отрицательных курсовых разниц проверяются по валютным контрактам (договорам), платежным поручениям, банковский выпискам по валютным счетам, ГТД, инвойсам, накладным, счетам и другим расчетным документам, участвующим в валютных операциях.

Характерные ошибки, допускаемые при учете доходов и расходов по финансовой деятельности могут быть:

- неверная корреспонденция счетов;
- необоснованное включение в состав расходов по данному счету сумм штрафов, начисленных налоговой инспекцией;
- неправильное оформление первичных документов;
- неполное отражение полученных доходов от финансовой деятельности.

Завершающими операциями по учету финансовой деятельности являются закрытые счетов доходов и расходов счетом 9910 «Конечный финансовый

результат», который предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) слагается из доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету счета 9910 «Конечный финансовый результат» отражаются расходы (убытки), а по кредиту – доходы (прибыли) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает чистую прибыль (убыток) отчетного года.

В конце каждого отчетного периода обороты по дебету и кредиту счета 9910 «Конечный финансовый результат» суммируются, и подсчитывается общее сальдо по этому счету, характеризующее конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет 9910 «Конечный финансовый результат» заключается в корреспонденции со счетом 8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»:

Характерные ошибки:

- неверная корреспонденция счетов;
- неправильное оформление первичных документов.

Тема 19. Обобщение и оформление результатов аудита

(2 часа)

План лекции

1. Порядок обобщения результатов аудита
2. Аудиторский отчет и аудиторское заключение

1. Порядок обобщения результатов аудита

На заключительном этапе требуется от аудитора проведения аналитических процедур в качестве последней стадии проверки финансовой отчетности. Цель принимаемых аналитических процедур на данном этапе состоит в том, что бы оказать содействие аудитору в оценке результатов, полученных во время аудита, и составлении определенного мнения относительно финансовых отчетов.

Заключительная проверка, как правило, касается ознакомления с отчетами и выяснения:

а) отвечает ли определенным требованиям информации и объяснения, полученные в ответ на неверные данные;

б) имеются ли в наличии неверные данные, которые до этого не были идентифицированы.

В этой связи ознакомление с протоколами заседаний Совета директоров и материалами различных проверок дает возможность аудитору определить, одобрены ли и отражены ли соответствующим образом важнейшие решения, имеющие отношение к финансовой отчетности.

В ходе работы на заключительном этапе может возникнуть факты условных событий, которые могут привести к возможным потерям (выигрышам). По ним аудитор просит юристов клиента предоставить следующие доказательства:

а) наличие условий, обстоятельств, указывающих на вероятность потерь для компании (предприятия), которая возникает в результате предъявления претензий и требований (например, выдвинутые иски по поводу нарушений патентных прав);

б) период, в течение которого возникла причина для осуществления юридического (правового) действия;

в) вероятность неблагоприятного исхода;

г) объем или пределы потенциальных потерь.

Судебные разбирательства, претензии и требования могут быть как находящиеся на рассмотрении и предполагаемые к рассмотрению, так и незаявленные.

Ответы юристов, которые представляют возможность аудитору выражать стандартное безусловное мнение обычно: а) указывает на высокую вероятность благоприятного исхода или на то, что рассматриваемые вопросы не являются существенными; б) не показывают того, что юрист не провел

соответствующего рассмотрения данного вопроса, Например: традиционный стиль писем юристов:

- по нашему мнению, если, данный вопрос не годится на разбирательстве, то он будет успешно защищен от имени компании;
- мы полагаем, что утверждения истца необоснованны;
- в связи с проведенной Вами аудиторской проверкой финансовой отчетности компании Вам следует обратить внимание на то, что в настоящее время в отношении компании не рассматривается ни одна претензия;
- вероятность неблагоприятного исхода маловероятно.

На заключительном этапе очень важно также и то, когда руководство, подтверждающее, *что оно отвечает за финансовые отчеты и предоставило всю относящиеся к делу информацию аудитору, считая её точной и полной*.

Рекомендательное письмо представляет собой одни из видов компетентного доказательства, и само по себе не является достаточным для предоставления аудитору основы для формирования мнения.

Подведение итогов служит главным средством оценки, являются ли фактические данные, проведенные аудитором, подтверждением того, что финансовые отчеты представлены должным образом по всем существенным аспектам в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета. Аудитор должен быть уверен, что пункты итогового документа по отдельности или в совокупности не вызовут существенного искажения, финансовых отчетов. Если это все-таки произойдет, финансовые отчеты должны быть пересмотрены клиентом или аудитор должен представить условное и отрицательное заключение. Обычно аудитор и клиент могут прийти к согласию относительно того, что отрицательное заключение не следует составлять.

2. Аудиторский отчет и аудиторское заключение.

Составление аудиторского отчета и аудиторского заключения является заключительным этапом работы аудитора. В соответствии с национальным стандартом аудиторской деятельности (НСАД) №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности» определен единый порядок составления аудиторской организацией аудиторского отчета и аудиторского заключения по результатам аудиторской проверки.

НСАД №70 дает четкое определение понятию аудиторский отчет и аудиторское заключение, согласно которому:

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

Аудиторское заключение – документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности

финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным законодательством, и доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Аудиторский отчет должен содержать:

а) название («Аудиторский отчет» или « Отчет аудиторской организации»: оба названия равнозначны);

б) наименование адресата;

в) вводную часть;

г) аналитическую часть;

д) итоговую часть.

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

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

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

В аналитическую часть аудиторского отчета должны быть включены:

- результаты проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

- результаты проверки соблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;

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

- результаты проверки сохранности активов.

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

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

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

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

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

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

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

- оценку соответствия совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству;

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

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

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

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

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

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

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

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

Аудиторское заключение включает следующие элементы:

а) название («Аудиторское заключение» или «Заключение аудиторской организации»: оба названия равнозначны);

б) наименование адресата;

в) вводную часть;

г) констатирующую часть;

д) итоговую часть;

е) дату выдачи аудиторского заключения;

ж) адрес аудиторской организации;

з) подписи аудиторов и руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение должно быть заверено печатью аудиторской организации.

Аудиторская организация должна соблюдать единообразие формы аудиторского заключения.

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

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

- юридический адрес и телефоны аудиторской организации;

- номер лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, дату выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию;

- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;

- номер расчетного счета аудиторской организации;

- фамилию, имя и отчество аудиторов, принимавших участие в аудиторской проверке, а также руководителя аудиторской организации.

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

В данной части должно указываться, что:

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

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

В аудиторском заключении должно констатироваться, что аудиторская проверка проведена в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности.

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

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

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

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

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

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

В соответствии с данным стандартом существуют следующие виды аудиторских заключений:

а) положительное аудиторское заключение;

б) отрицательное аудиторское заключение.

Положительное аудиторское заключение должно быть составлено только тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта достоверно отражает его

финансовое положение и совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан.

Отрицательное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта содержит искажения, которые в случае их неустранения хозяйствующим субъектом могут ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Отказ от составления аудиторского заключения должен быть в форме заявления и иметь название «Заявление об отказе аудиторской организации от составления аудиторского заключения».

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

Составление заведомо ложного аудиторского отчета и аудиторского заключения влечет за собой ответственность в установленном законодательством порядке.

Тесты для самопроверки

1. Задача аудитора
   а) Обнаружить и предоставить ошибку
   б) Оказать помощь руководству в подготовке финансовой отчетности
   в) Проверить бухгалтерскую отчетность выразить по ней мнение
   г) Проверить состояние бухгалтерского учета и отчетности

2. Лицензионным органом по аудиторской деятельности является:
   а) Правительство
   б) Государственная налоговая инспекция
   в) Министерство финансов
   г) Министерство юстиции

3. Аудиторские организации могут создаваться в следующих организационно-правовых формах:
   а) Любых, предусмотренных в ГК РУз.
   б) Любых, кроме закрытых акционерных обществ
   в) Любых, кроме открытых акционерных обществ
   г) Любых, кроме производственных кооперативов

4. Квалификационный сертификат аудитора выдается сроком на:
   а) Один год
   б) Три года
   в) Бессрочно
   г) Пять лет

5. Аудиторское заключение предоставляется в обязательном порядке
   а) Только клиенту
   б) Клиенту и местной налоговой службе
   в) Клиенту и всем пользователям отчетности клиента по их требованию
   г) Клиенту и в Аудиторскую Палату

6. Правила ведения кассовых операций в организации устанавливает
   а) Кассиром
   б) Советом директоров организации
   в) Главным бухгалтером
   г) Центральным банком РУз.

7. Наиболее достоверным доказательством для подтверждения полноты учета денежных средств является:
   а) Инвентаризация
   б) Сведения, полученные от сотрудников предприятия

в) Анализ движения денежных средств, проведенный аудитором
г) Кассовый отчет кассира

8. Какие аудиторские доказательства будут использованы при достижении цели «существование»?
   а) Акт приема-передачи
   б) Товарно-транспортная накладная
   в) Платежное поручение
   г) Инвентарная карта

9. Для достижения цели «права и обязанности» при проведение аудиторской проверки материальных запасов необходимо провести
   а) Инвентаризацию
   б) Арифметическую проверку движения материалов
   в) Нормативный анализ договоров
   г) Документальный анализ кассовых отчетов

10. Обнаруженные по результатам инвентаризации излишки денежных средств в кассе предприятия
    а) Перечисляются в бюджет
    б) Возвращаются кассиру
    в) Приходуются на предприятии
    г) Изымаются руководителем.

Литература

1. Андреев В.Д. Практический аудит. Справочное пособие. – М.: Экономика, 1994г.

2. Аудит (По.ред. Тулаходжаевой М.М., Джураевой Г.И., Гулямовой Ф.Г.) – Ташкент. ТГЭУ, 2003г.

3. Аудит Учебник (Под. Ред. В.И.Подольского) – М.: ЮНИТИ, 2005г.

4. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник, 2-е изд.: - М.: ИНФРА, 2000г.

5. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан

6. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» от 9 декабря 1992г. (новая редакция утверждена Законом РУз от 26.05.2000г.)

7. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996г.

8. Постановление КМ РУз «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» от 22 сентября 200г. №365

9. Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана

10. Национальные стандарты бухгалтерского учета

11. Национальные стандарты аудиторской деятельности

12. Постановления Правительства, Положения и инструкции по организации бухгалтерского учета и аудита в Республике Узбекистан.

СОДЕРЖАНИЕ

III Раздел. АУДИТ

Тема 15. Предмет, метод и организация аудита……... 3

Тема 16. Аудит активов……... 16

Тема 17. Аудит обязательств……..... 31

Тема 18. Аудит собственного капитала и финансовых результатов…… 40

Тема 19. Обобщение и оформление результатов аудита……..... 46

Тесты для самопроверки…….. 52

Список литературы ……. 54

Самарқанд иқтисодиёт
ва сервис институти
Институт босмахонаси,
Шохрух кўчаси, 60

Буюртма № 200
Ҳажми 3,5 б.т.
Адади 50 нусха