

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

Ш.Н. ФАЙЗИЕВ

Аудит финансовой отчетности

Учебное пособие

ТАШКЕНТ
“IQTISOD-MOLIYA”
2009

Файзиев Ш.Н. Аудит финансовой отчетности. Учебное пособие. – Т.: “IQTISOD MOLIIYA”. 2009, 176 с.

Аудит считается наиболее изученным и теоретически обоснованным во многих аспектах, он складывался на протяжении не одного десятилетия, сохраняя и развивая лучшее. В работе вы подчеркнете информацию об аудите финансовой отчетности, на основании нормативно-правовых актов Республики Узбекистан и международных стандартов.

Пособие состоит из девяти тем. В основе каждой темы имеются материалы: теоретические основы организации аудита финансовой отчетности, контрольные вопросы для проверки освоенного материала.

Учебное пособие предназначено для магистрантов 2 курса.

В учебном пособии многие примеры представлены из хозяйственно-финансовой деятельности производственных предприятий, в связи с этим пособие представляет интерес практическим аудиторам, а так же аспирантам, преподавателям и широкому кругу предпринимателей организаций интересующихся контролем финансовой отчетности.

Печатается по решению научно-методического совета Ташкентского финансового института.

Обсуждено и рекомендовано к изданию решением Межвузовского учебно методического совета при Ташкентском финансовом институте Протокол № 9 от 19 август 2006 г.

Рецензенты: к.э.н., доц. И.Очилов;
 к.э.н., доц. О.Машарипов

ISBN 978-9943-13-100-2

Ó «IQTISOD-MOLIIYA», 2009
Ó Файзиев Ш.Н., 2009

1. ЦЕЛИ И ПРИНЦИПЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Цели и основные задачи аудита бухгалтерской финансовой отчетности

Понимание целей аудита бухгалтерской отчетности обеспечивает формирование методической основы аудиторских процедур, реализация которых позволит собрать достаточное количество доказательств для выражения профессионального мнения аудитора.

В соответствии с законом «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РУз.

В соответствии с Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» целями аудита бухгалтерской отчетности являются формирование и выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

С точки зрения целей аудита бухгалтерская отчетность экономического субъекта должна отвечать следующим требованиям:

1. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении и финансовых результатах хозяйственной деятельности клиента.

2. Все части бухгалтерской отчетности должны представлять единое целое и взаимосвязаны между собой.

3. Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы. Содержаться в проверяемых документах, проводить аудиторские процедуры таким образом, чтобы выявить ошибки.

4. При оценке статей бухгалтерской отчетности экономический субъект должен обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных «Учетной политикой организации».

5. Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

6. Бухгалтерская отчетность должна быть открыта для ознакомления пользователей учредителей, инвесторов, банков, кредиторов, поставщиков, покупателей и др.

Основная цель аудита бухгалтерской отчетности и требования к её содержанию определяют и основные задачи аудиторской проверки.

- установление степени общей приемлемости отчетности;
- подтверждение правильности включенных в отчетность сумм,
- определение завершенности отчетности,
- подтверждение права собственности на активы и обязательства;
- установление правильности оценки статей отчетности;
- подтверждение правильности корреспонденции и отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и правильности их разграничения между отчетными периодами;
- подтверждение арифметической точности статей отчетности;
- установление раскрытия отчетности.

Определяя задачи проверки, аудиторы должны учитывать состав хозяйственных операций, их объем, интенсивность, порядок оформления и регистрации, особенности применяемой на предприятии технологии обработки информации и другие факторы.

1.2. Критерии оценки бухгалтерской финансовой отчетности

В процессе получения доказательств аудитор обязан четко представлять, какие документы и в каких целях он проверяет. Аудитор обязан оценивать вероятные ошибки, которые могут в аудиторской практике для систематизации сбора аудиторских доказательств применяют систему определенных критериев: существования, возникновения, прав и обязательств, полнота, оценки, точности, представления и раскрытия. Содержание критериев представлено в табл. 1.

Таблица 1

**Содержание систем критериев для оценки статей
бухгалтерской отчетности**

Критерии	Содержание критерия
Существование	Подтверждение, что актив или обязательство существует на определенную дату
Возникновение	Подтверждение совершения хозяйственной операции или события хозяйственной деятельности в течение отчетного периода
Права и обязательства	Подтверждение, что актив или обязательство имеет отношение к данному экономическому субъекту по состоянию на определенную дату
Полнота	Утверждение, что у клиента нет неучтенных активов, обязательств, операций или событий, а также нераскрытых статей
Оценка	Подтверждение, что актив или обязательство отражается по соответствующей балансовой стоимости
Точность	Утверждение, что операция или событие учитывается в соответствующей сумме и в соответствующем отчетном периоде
Представление и раскрытие	Подтверждение, что статья раскрывается, классифицируется и характеризуется в соответствии с требованиями законодательства

Критерий существования обычно можно подтвердить путем проверки сальдо по счетам бухгалтерского учета. Например, результаты инвентаризации денежных средств в кассе могут служить основанием для получения аудиторских доказательств о наличии (существовании) денежных средств на отчетную дату.

Критерий возникновения относится к оборотам счетов бухгалтерского учета, поскольку обороты регистрируют и характеризуют факты хозяйственной жизни клиента.

Критерий прав и обязательств касается юридического оформления активов и пассивов клиента. Например, пассив, отраженный в балансе экономического субъекта, должны подтверждаться договорами, контрактами, платежными и товарными документами или другими документами, имеющими юридическую силу.

Критерий полноты реализуется в практической деятельности аудитора достаточно сложно, поскольку на основе проверки сальдо и оборотов счетов бухгалтерского учета нельзя с достаточной уверенностью судить о том, что все хозяйственные операции учтены. Как правило, подтверждение данного критерия связано с установлением двух условий: все ли операции, подлежащие учету, отражены в регистрах бухгалтерского учета; и все ли включенные в учетные регистры сальдо и обороты в полном объеме перенесены в финансовую отчетность.

При установлении соответствия бухгалтерской отчетности **критерию оценки** необходимо подтвердить, что все статьи отчетности оценены согласно требованиям нормативных документов и избранной клиентом учетной политики. Также аудитор должен подтвердить обоснованность применяемого варианта оценки с точки зрения задач составления финансовой отчетности.

Критерий точности связан с принятым в бухгалтерском учете допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности клиента, т. е. эти факты относятся к тому отчетному периоду, в котором они фактически имели место.

При установлении соответствия отчетности критерию **представления и раскрытия** следует получить доказательства как в отношении отдельных показателей, так и всей бухгалтерской отчетности как комплекса взаимосвязанных показателей.

1.3. Дезагрегирование бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность – завершающая стадия учетного процесса. Анализ и сопоставление данных, содержащихся в различных формах бухгалтерской отчетности, являются важной аудиторской процедурой.

Для осуществления собственно процесса аудита необходимо подразделить бухгалтерскую отчетность на элементы (сегменты) и сформулировать цели каждого сегмента. Процесс последовательного подразделения бухгалтерской отчетности на стадии; статей на счета бухгалтерского учета; сегментом – на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для записей на счетах, называется дезагрегированием бухгалтерской отчетности. Этапы дезагрегирования бухгалтерской отчетности приведены на рис. 1.

Бухгалтерская отчетность	<i>Исходный этап:</i> отчетность должна соответствовать критериям полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, оценки, точности, представления
Статьи бухгалтерской отчетности	<i>Первый этап:</i> определяется степень важности различных критериев для статей отчетности (соответствие критерию существования отдельных статей отчетности)
Счета бухгалтерского учета	<i>Второй этап:</i> подтверждение сальдо по счетам (соответствие критериям существования и полноты)
Хозяйственные операции	<i>Третий этап:</i> получение доказательств по всем установленным критериям к бухгалтерской отчетности на исходном этапе

Рис. 1. Этапы дезагрегирования бухгалтерской отчетности

Таким образом, первый этап дезагрегирования отчетности – это подразделение бухгалтерской отчетности на статьи, где с условной степенью уверенности можно установить соответствие критериев существования отдельных статей. Получить достаточные доказательства для остальных критериев невозможно в связи с агрегированием и разнородностью статей отчетности.

На втором этапе имеется возможность получения для подтверждения с различной степенью уверенности соответствия ограниченному количеству критериев – существования и полноты.

Третий этап обеспечивает получение с достаточной степенью уверенности доказательств по всем установленным критериям: полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, представления и раскрытия, оценки, точности.

Процесс дезагрегирования бухгалтерской отчетности с позиций достижения целей аудита можно назвать сегментированием.

В свою очередь, элементы, в отношении которых будут проводиться аудиторские процедуры в целях получения доказательств на соответствие установленным критериям правильности статей бухгалтерской отчетности, можно назвать сегментами аудита.

Таким образом, цель аудита бухгалтерской отчетности достигается путем решения задач, поставленных для каждого сегмента аудита.

Источниками информации при аудите бухгалтерской отчетности выступают все формы отчетности, применяемые предприятиями и организациями, а также Положение об учетной политике, Главная книга, учетные регистры, регистры налогового учета, налоговые декларации, бухгалтерские справки и другие документы.

Для формирования профессионального мнения относительно форм бухгалтерской отчетности аудиторы должны

- проверить соответствие отчетности клиента требованиям нормативных актов, предъявляемые к ее составлению и раскрытию;
- проверить состав и содержание форм бухгалтерской отчетности, проанализировать связку основных показателей отчетности между собой;
- проверить правильность оценки статей отчетности;
- подтвердить достоверность показателей отчетности;
- подтвердить полноту раскрытия в отчетности всех существенных показателей деятельности клиента за проверяемый период.

Все выявленные в ходе ошибки и искажения отчетности регистрируются в рабочих документах и обобщаются в аналитической части аудиторского заключения.

1.4. Действия аудитора при выявлении искажений в бухгалтерской отчетности

Искажение бухгалтерской отчетности, т.е. неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушений установленных правил его организации и ведения, может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала аудируемого лица. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействий) персонала аудируемого лица. Эти искажения могут быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

При аудите следует учитывать наличие определенных факторов, способствующих выявлению риска появления как непредна-

меренных, так и преднамеренных искажений. Например, значительные финансовые вложения в кризисных отраслях или в отраслях с наименьшим предпринимательским риском; несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объема продаж экономического субъекта или значительному снижению прибыли; нетипичные сделки, которые не соответствуют профилю деятельности клиента и многое другое, в том числе и внешние факторы.

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных аспектах. Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть существенным или несущественным.

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в бухгалтерскую отчетность. В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую отчетность, а результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения.

В случае, если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить установленный уровень существенности. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении аудиторского риска посредством дополнительных аудиторских процедур или требует внесения поправок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

Все выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской отчетности аудитор подробно отражает в своей рабочей документации, оформленной в установленном порядке. Аудиторская

организация должна включать в аналитическую часть аудиторского заключения сведения о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы для самопроверки:

1. Каковы основные цели и задачи аудита финансовой отчетности?
2. Дайте определение процесса дезагрегирования финансовой отчетности.
3. С какой целью осуществляется дезагрегирование финансовой отчетности?
4. Назовите основные этапы процесса дезагрегирования финансовой отчетности.
5. Укажите основные критерии оценки финансовой отчетности.
6. В чем сущность критерия «права и обязательства»?
7. Охарактеризуйте содержание критерия «полнота, точность и оценка».
8. Определите содержание критерия «существование и возникновение».
9. В чем сущность критерия «представления и раскрытия»?
10. Каковы действия аудитора при выявлении искажений в финансовой отчетности?

2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Классификация методик проведения аудита

Методики выполнения аудиторских проверок финансовой отчетности, разрабатываемые специалистами аудиторских организаций, — их коммерческая тайна, их «ноу-хау».

В настоящее время можно выделить четыре основных подхода к созданию методик аудита финансовой отчетности: бухгалтерский, юридический, специальный, отраслевой.

Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета, например аудит кассовых операций, аудит расчетов с персоналом по оплате труда, аудит расчетов с подотчетными лицами и т.д. Методики аудиторской проверки по счетам бухгалтерского учета в том или ином наборе выступают составными частями как аудиторской проверки. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются *методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета*.

Юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения. В некоторых аспектах такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в учете. К таким методикам можно отнести методику аудита уставного капитала, включающую в себя экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями. Экспертиза заключенных экономическим субъектом хозяйственных договоров на соответствие применимому законодательству и экспертиза соблюдения экономическим субъектом трудового законодательства также относятся к этому типу методик аудита. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности такие методики называют *методиками проверки средств системы контроля*.

Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой,

налоговым режимом и др.). Например, методики аудита предприятий с иностранными инвестициями, представительств иностранных юридических лиц, действующих на территории Республики, субъектов малого предпринимательства. К специальным относятся также методики проверки предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов по: упрощенной системе налогообложения субъектов малого предпринимательства; системе налогообложения в свободных экономических зонах; системе налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях; системе налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции.

При *отраслевом подходе* разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам можно отнести методики аудита: предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных институтов. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), организации управленческого учета и др.

Применяя все перечисленные методики, необходимо использовать современные инструментальные средства – тесты, таблицы, анкеты, опросные листы – облегчающие работу аудиторов и ассистентов. При этом при проведении аудита и сопутствующих услуг все более важную роль играют компьютерные информационные технологии.

2.2. Основные понятия и методики проведения аудита

Совокупность комплексов работ экономического субъекта, которые необходимо проверить при проведении аудита, можно разделить на две группы. Первая включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры экономического субъекта, учетную политику в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения, отчетность экономического субъекта, систему внутреннего контроля; вторая – комплексы по всем разделам и счетам бухгалтерского учета.

Методика детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должна разрабатываться по единой (типовой) схеме, включающей:

1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному бухгалтерскому счету;

2) описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту нормативными документами;

3) состав первичных документов по счету;

4) регистры аналитического учета по счету;

5) регистры синтетического учета по счету;

6) бухгалтерскую отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, бухгалтерский счет);

7) классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);

8) перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);

9) перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки;

10) перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету;

11) последовательность выполнения аудиторских процедур;

12) особенности проведения аудита в условиях использования персональных компьютеров (ПК);

13) применение методов экономического анализа.

Перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по конкретному бухгалтерскому счету. Перечень нормативных документов охватывает следующие разделы:

- документы, устанавливающие основные хозяйственные правоотношения, – Гражданский кодекс Республики Узбекистан с указанием конкретных глав и статей;

- документы, определяющие порядок ведения определенных направлений деятельности экономических субъектов, – Закон «О рынке ценных бумаг» и др.;

- документы, устанавливающие порядок ведения учета и составления отчетности в Республики Узбекистан, – Закон «О бух-

галтерском учете», положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, План счетов бухгалтерского учета;

- документы, устанавливающие порядок налогообложения экономических субъектов, – Налоговый кодекс Республики Узбекистан и др. акты.

Примерная форма перечня нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению, используемых в соответствии с методикой детальной проверки и при ссылке на нормативные документы, в рабочей аудиторской документации выглядит следующим образом:

№ пп/п	Название документа	Наименование органа, утвердившего документ	Дата документа	Номер документа	Дата регистрации документа в Минюсте	Дата внесения изменений в документ	Номер документа, внесшего изменения	Дата отмены документа (если документ отменен)

Примечание. Документы в таблице группируются в соответствии с приведенной классификацией.

Описание различных вариантов альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту, позволит аудитору при необходимости сравнить их с вариантом, применяемым проверяемым экономическим субъектом, выполнить необходимый анализ и дать рекомендации по улучшению ведения учета.

Согласно закону «О бухгалтерском учете» в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включается рабочий план счетов бухгалтерского учета. Он содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Состав рабочего плана счетов зависит от принятой предприятием учетной политики, применяемых учетных решений, глубины аналитического учета, разделения учета

на управленческий, финансовый и налоговый и многих других факторов.

В методике также предусматриваются схемы бухгалтерских проводок, соответствующих основным учетным решениям.

Состав первичных документов по счету (разделу учета). Предприятиями и организациями могут использоваться различные первичные учетные документы: унифицированные первичные документы; документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

Согласно закону «О бухгалтерском учете» в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включаются формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Методикой детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должны быть предусмотрены типовые формы первичных учетных документов. По мере накопления опыта работы данный раздел методики пополняется формами первичных документов, разработанными предприятиями и организациями самостоятельно, с изложением причин, послуживших основанием для их разработки.

В целях реализации положений закона «О бухгалтерском учете» разрабатываются и утверждаются альбомы унифицированных форм первичной документации и их электронных версий. Состав унифицированных форм первичной учетной документации определяется Госкомпрогнозстатом, Минфином и другими ведомствами Республики Узбекистан.

В настоящее время существуют унифицированные формы первичных документов по учету основных средств, производственных запасов, готовой продукции, расчетов, кассовых операций, оплате труда и другие в виде бланков и машинных форм для ПК.

Регистры аналитического учета по счету. В соответствии с применяемой формой бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому бухгалтерскому счету. В соответствии с принятой учетной политикой, разра-

ботанными системами управленческого, финансового и налогового учета, применяемой формой учета экономический субъект может использовать различные регистры аналитического учета – карточки, ведомости, журналы, а также их машинные аналоги.

Регистры синтетического учета по счету. Состав регистров синтетического учета зависит от используемой экономическим субъектом формы учета. В данном разделе методики должны быть представлены образцы регистров синтетического учета, описание принципов их заполнения и взаимосвязи с другими регистрами.

Бухгалтерская отчетность, в которой находят отражение участок учета, отдельный бухгалтерский счет. Такая бухгалтерская отчетность должна включать:

- официальную финансовую отчетность (Бухгалтерский баланс – форма N 1; Отчет о финансовых результатах – форма N 2; Отчет о движении основных средств - форма N 3; Отчет о денежных потоках – форма N 4; Отчет о собственном капитале – форма N 5; Справка о дебиторской и кредиторской задолженностях – форма N 2а);
- расчеты по налогам и платежам;
- расчеты, представляемые в государственные социальные внебюджетные фонды;
- другие формы отчетности.

Кроме того, в методике необходимо предусмотреть построение таблицы взаимной увязки показателей форм отчетности.

Классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету). Классификатор включает перечень нарушений, возможных при ведении учета по данному разделу учета, участку учета и бухгалтерскому счету.

Составлением классификаторов нарушений должны заниматься наиболее квалифицированные специалисты аудиторской организации. Одни нарушения, указанные в классификаторе, могут оказаться чисто теоретическими (на практике они встречаются редко), другие – типовыми, встречающимися почти на каждом проверяемом предприятии.

Перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету). Перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету) содержит описание типовых нарушений, а также обстоятельств, позволяющих выявить данные нарушения.

Перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки. В перечень включены вопросы, которые следует задать руководству экономического субъекта, главному бухгалтеру и иным сотрудникам на этапе планирования аудиторской проверки. Эти вопросы направлены на выявление возможных нарушений в организации бухгалтерского учета, оформлении первичных документов, ведении аналитического учета, заполнении регистров синтетического и аналитического учета, составлении отчетности. Анализ ответов работников проверяемого экономического субъекта на поставленные вопросы позволяет определить «проблемные зоны» организации бухгалтерского учета.

Вопросники или соответствующие им таблицы расшифровки ответов на вопросы следует составлять в виде блок-схемы с указанием вариантов ответов на поставленные вопросы и выводы, которые может сделать аудитор при том или ином варианте ответа.

Перечень и описание аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету. Состав аудиторских процедур для выявления возможных нарушений или злоупотреблений должен соответствовать классификатору возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому учету). Одному возможному нарушению в соответствии с разработанным аудиторской организацией классификатором должно соответствовать не менее одной аудиторской процедуры.

В случае, когда одно и то же нарушение может быть выявлено посредством нескольких процедур, в перечне следует указать все эти процедуры.

Если одна из процедур не позволяет достигнуть поставленной цели по выявлению нарушения (отсутствие необходимых документов), аудитору следует применить альтернативные аудиторские процедуры.

Все аудиторские процедуры разрабатываются по единой схеме, содержащей:

- наименование контрольной процедуры;
- цель проведения контрольной процедуры;
- перечень документов клиента, необходимых для выполнения процедуры (первичные документы, регистры аналитического учета,

регистры синтетического учета) и являющихся источниками информации для проверки;

- перечень необходимых нормативных документов;
- нормы, нормативы и другую справочную информацию, используемую при выполнении контрольной процедуры;
- описание техники исполнения процедуры;
- описание формы представления результатов проведенной процедуры (форма рабочего документа).

Все аудиторские процедуры, разработанные аудиторской организацией, должны быть снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудита конкретного экономического субъекта, оформлять рабочую документацию аудитора, осуществлять качественное проведение аудита по составу контрольных процедур. Порядок присвоения классификационных номеров аудиторским процедурам представляет собой один из внутренних стандартов и разрабатывается каждой аудиторской организацией самостоятельно.

Предлагаемый нами вариант присвоения классификационных номеров строится по трехзначной серийно-порядковой системе классификации – XI X2 X3, где

XI – номер нарушения в классификаторе нарушений; X2 — номер разновидности нарушения в классификационной группе нарушений;

X3 – порядковый номер контрольной процедуры для выявления данного нарушения.

Последовательность выполнения аудиторских процедур. Составление классификатора возможных нарушений по счету, а также описание каждой аудиторской процедуры, проведение которой позволяет выявить каждое из возможных нарушений, безусловно, позволяют аудиторской организации провести проверку на высоком качественном уровне. Однако важна последовательность выполнения аудиторских процедур, так как, во-первых, итоговые данные одной контрольной процедуры могут быть исходными для другой (если для выявления какого-либо нарушения требуется последовательность выполнения контрольных процедур); во-вторых, одни процедуры могут выполняться параллельно, другие – только последовательно, и последовательность эта не случайна.

Последовательность выполнения аудиторских процедур может быть оформлена в виде блок-схемы как по отдельному разделу учета (участку, бухгалтерскому счету), так и по нескольким взаимосвязанным разделам учета (участкам, бухгалтерским счетам).

Особенности проведения аудита в условиях использования проверяемым экономическим субъектом компьютерной обработки данных. Данный раздел методики должен содержать описание процедур, которые следует выполнить аудитору в условиях использования проверяемым экономическим субъектом компьютерной обработки данных.

В условиях использования компьютерной техники может быть расширена сфера применения одних способов получения аудиторских доказательств и сужена сфера применения других.

Использование такого способа, как проверка арифметических расчетов клиента (пересчет), становится бессмысленным, а сфера применения способа прослеживания, наоборот, расширяется. Под прослеживанием понимается процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы и их отражение в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции отражены в бухгалтерском учете правильно (или неправильно).

Предлагаемая структура методики детальной проверки правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам может использоваться для разработки внутренних стандартов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по разделам и счетам бухгалтерского учета. Наличие таких стандартов не только облегчает работу аудиторов, обеспечивает высокое качество оказываемых аудиторских услуг, но и позволяет осуществлять проверку качества деятельности аудиторской организации, а также защищать интересы отдельных аудиторов.

Как правило, основными причинами возникновения претензий к качеству проведенного аудита являются нарушения, обнаруженные налоговыми органами после проведения аудита у данного экономического субъекта.

Как в случае проверки экономического субъекта аудиторской организацией, так и в случае проверки его налоговыми органами, по результатам проверки составляется акт (перечень) выявленных

ошибок и нарушений. Если эти перечни совпадают, к аудитору не может возникнуть претензий со стороны клиента.

Если количество ошибок, выявленных аудитором, превышает количество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент может сделать вывод, либо об излишней осторожности аудитора, либо о недостаточной квалификации сотрудников налоговой службы. Как правило, в подобных случаях претензий к аудиторам не возникает.

Если множество ошибок, выявленных аудитором, меньше, чем множество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент делает вывод о недостаточной квалификации аудитора или о том, что аудиторская проверка проведена на недостаточно качественном уровне. В данном случае возникают претензии к аудитору.

При наличии претензий к качеству проведенного аудита со стороны клиента, налоговых и иных органов, проверка обоснованности этих претензий должна начинаться с проверки внутренних стандартов, раскрывающих состав и описание процедур тестирования средств системы контроля и процедур детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Если процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, не предусмотрены внутренним стандартом, можно констатировать невысокое качество методологического обеспечения аудита в данной аудиторской организации. Когда процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, предусмотрены внутренним стандартом, но не включены в план проверки ведущим аудитором, можно говорить о некачественном исполнении им своих служебных обязанностей или о его недостаточной квалификации.

Кроме того, потребуется экспертиза качества проведенных процедур с целью установить, могло ли данное нарушение быть выявлено при выполнении одной из проведенных процедур. Если процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, предусмотрены внутренним стандартом, включены в проверки ведущим аудитором, но были выполнены некачественно, можно говорить о низком качестве работы исполнителей и недостаточном контроле качества выполнения аудиторских процедур со стороны ведущего аудитора.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные подходы к созданию методик аудита.
2. Какие элементы должна включать в себя методика детальной проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета?
3. Для каких целей используется перечень нормативных документов для проверки раздела учета?
4. Какие требования предъявляются к первичным документам при проверке разделов учета?
5. Как производится проверка регистров аналитического и синтетического учета?
6. Укажите назначение классификатора возможных нарушений по разделу (участку) бухгалтерского учета.

3. АУДИТ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

3.1. Краткий обзор основных нормативных документов по финансовой отчетности

3.1.1. Проверка отчетности экономического субъекта в соответствии с законом "О бухгалтерском учете"

В соответствии с законом "О бухгалтерском учете" аудиторы необходимо учитывать следующие моменты при проверке правильности составления отчетности:

1. Основными задачами бухгалтерского учета являются:
 - формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
 - обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Республики Узбекистан при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
 - предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

2. Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

ввести в штат должность бухгалтера;

передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту.

3. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

4. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Республики Узбеки-

кистан, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

5. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия таких операций.

6. Для контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

7. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

8. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерии отчетности является коммерческой тайной.

9. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Р.Уз..

10. Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

11. Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит из:

бухгалтерский баланс;

отчет о финансовых результатах;

отчет о движении основных средств;

отчет о денежных потоках;

отчет о собственном капитале;

аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законами подлежит обязательному аудиту;

примечания, расчеты и пояснения.

Финансовая отчетность субъектами малого и частного предпринимательства составляется по упрощенной форме.

12. Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Республики Узбекистан.

13. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности. В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Республики Узбекистан о бухгалтерском учете. В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике в следующем отчетном году.

14. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерией или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

15. Месячная и квартальная отчетности являются промежуточными и составляются нарастающим итогом с начала отчетного года.

16. Все организации; за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом. Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчет-

ность представляется в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

17. Организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую – в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан. Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

18. День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

19. Открытые акционерные общества обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

20. Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

- бухгалтерская отчетность состоит из образующих единое целое взаимосвязанных бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним;

- содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

- по каждому числовому показателю отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные за период, предшествовавший отчетному. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Р.Уз. Каждая корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием ее причин;

- статьи бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и других форм бухгалтерской отчетности, по которым отсутствуют числовые значения активов, пассивов, финансовых результатов и иных показателей, прочеркиваются;

- каждая составляющая часть бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование составляющей части; отчетную дату или отчетный период, за который составлена бухгалтерская отчетность; наименование организации, включая указание на ее организационно-правовую форму, формат представления числовых показателей бухгалтерского отчета;

- в балансе активы и пассивы должны показываться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные (свыше одного года) и краткосрочные (до одного года включительно);

- пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах должны раскрывать учетную политику организации и обеспечивать пользователей отчетности дополнительными данными об изменениях показателей отчетности;

- в отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету;

- баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за минусом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;

- статьи отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

- отчетность экономического субъекта за отчетный год должна сопровождаться отчетом образованного в соответствии с законодательством Р.Уз ее исполнительного органа (правления, дирекции и т.п.).

- бухгалтерская отчетность экономического субъекта является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражается нарастающим итогом имущественное и финансовое положение, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год);

- экономический субъект составляет бухгалтерскую отчетность, отражающую состав имущества и источники его формирования, включая имущество производств, хозяйств, иных структурных подразделений, а также филиалов и представительств, выделенных на отдельный баланс и не являющихся юридическими лицами;

- при наличии у экономического субъекта дочерних и зависимых обществ, помимо собственного бухгалтерского отчета, составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ;

- объединения юридических лиц, созданные на добровольных началах организациями (союзы, ассоциации), составляют сводную бухгалтерскую отчетность в порядке, установленном в учредительных документах этих объединений;

- отчетным годом для всех экономических субъектов считается период с 1 января по 31 декабря включительно;

- первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря текущего года включительно. Вновь созданным организациям (не на базе ликвидированных (реорганизованных) организаций и их структурных подразделений) после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно;

- информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета;

- данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В противном случае необходимо объяснить причины несоответствия;

- изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных. Исправления ошибок в бухгалтерской отчетности подтверждаются подписью с указанием даты исправления;

- аудитор должен оценить следующие статьи бухгалтерской отчетности: капитальные и финансовые вложения; основные средства и нематериальные активы; сырье, материалы, готовая продукция и товары; незавершенное производство и расходы будущих

периодов; капитал и резервы; расчеты с дебиторами и кредиторами, прибыль (убыток), другие статьи баланса;

- экономический субъект представляет в обязательном порядке годовую бухгалтерскую отчетность: учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами; государственной налоговой инспекции (в одном экземпляре); в другие адреса и иной периодичности в случаях, предусмотренных налоговым и иным законодательством Республики Узбекистан или учредительными документами;

- экономический субъект представляет годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 апреля следующего за отчетным года, а квартальную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан. В пределах указанных сроков конкретную дату представления бухгалтерской отчетности устанавливают участники (учредители) организации;

- бюджетная организация представляет месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность об исполнении смет расходов вышестоящему органу в установленные им сроки, а организация, состоящая на федеральном бюджете, представляет также месячную отчетность территориальному органу федерального казначейства;

- датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штампе почтовой организации;

- бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организации, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этой организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

3.1.2. Проверка отчетности экономического субъекта в соответствии с введением в действие Стандарта консолидированной финансовой отчетности

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета республики Узбекистан НСБУ № 8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные

общества» аудитору необходимо учитывать следующее при проверке правильности составления отчетности:

1. При проверке форм, входящих в состав сводной годовой отчетности, необходимо исходить из следующих правил отражения в ней показателей бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ (далее ДО и ЗО соответственно) при условии единства принятых учетных политик:

а) Для дочерних обществ:

показатели активов и пассивов балансов ДО необходимо суммировать. В случае, когда участие основного общества в уставном капитале ДО менее 50%, то показатели активов и пассивов баланса такого ДО складываются исходя из доли участия в уставном капитале;

«показатели баланса, отражающие взаимные расчеты и обязательства основного общества и ДО, в сводную отчетность не включаются;

- прибыль ДО необходимо суммировать;
- показатели отчета о прибылях и убытках, отражающие взаимные объемы реализации между основным обществом и ДО, и затраты, приходящиеся на них, а также прочие взаимные доходы и расходы в сводную отчетность не включаются;

- дивиденды, выплачиваемые дочерним обществом основному, в сводной отчетности не отражаются. В отчетности показываются только дивиденды, выплачиваемые (начисленные) основным обществом;

- инвестиции основного общества в ДО и соответственно уставный капитал ДО в части, внесенной основным обществом, в сводную отчетность не включаются;

- показатели бухгалтерской отчетности ДО включаются в сводную отчетность основного общества за отчетный период, начиная с даты регистрации ДО.

б) Для зависимых обществ:

Основное общество, имеющее вложения в ЗО, в сводную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности ЗО не включает. В пояснительной записке к сводной бухгалтерской отчетности в разделе, посвященном финансовым вложениям, основное общество делает расшифровку своих вложений по каждому ЗО. В расшифровке приводятся данные о наименовании ЗО, его юридическом адресе, величине уставного капитала, своей доли в общей

сумме вклада, а также изложение намерений в части дальнейшего участия.

2. Показателя стоимости чистых активов устанавливается следующий порядок определения стоимости чистых активов.

Оценка имущества, средств в расчетах и других видов активов организации производится в расчете чистых активов организации.

Чистые активы определяются вычитанием из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы ее обязательств, принимаемых к расчету.

Активы, участвующие в расчете, – это денежное и не денежное имущество организации, в состав которого включаются по балансовой стоимости следующие статьи:

- основные средства и иные долгосрочные активы, отражаемые в первом разделе актива баланса, кроме задолженности участников (учредителей) по их вкладам в уставный капитал.
- запасы и затраты, отражаемые во втором разделе актива баланса;
- денежные средства, расчеты и прочие активы, показываемые во втором разделе актива баланса.

При наличии у организации на конец года оценочных резервов – по сомнительным долгам и по обесценению ценных бумаг – показатели статей, в связи с которыми они созданы, принимаются в расчет с соответствующим уменьшением их балансовой стоимости на стоимость данных резервов.

Пассивы, участвующие в расчете, – это обязательства организации, в состав которых включаются следующие статьи:

- статьи первого раздела пассива баланса, характеризующие обязательства организации (целевые финансирования и поступления; арендные обязательства);
- статьи второго раздела пассива баланса – долгосрочные и краткосрочные обязательства банкам и иным юридическим и физическим лицам;
- расчеты и прочие пассивы, кроме сумм, отраженных по статьям "Резервы по сомнительным долгам" и "Доходы будущих периодов".

Оценка статей баланса, участвующих в расчете стоимости чистых активов, производится в валюте Республики Узбекистан по состоянию на 31 декабря отчетного года.

3.1.3. Проверка отчетности экономического субъекта в соответствии с правилами по заполнению форм финансовой отчетности

В соответствии с Правилами по заполнению форм финансовой отчетности в Р.Уз.(Приложение N 7 к приказу Министерства финансов Республики Узбекистан от 7 февраля 2002 года N 31) аудитор необходимо учитывать следующие моменты при проверке правильности составления отчетности:

1. При составлении и представлении годовой бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться Законом «О бухгалтерском учете», Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцией по его применению, с Правилами по заполнению форм финансовой отчетности, а также другими указаниями соответствующих органов".

2. Годовая финансовая отчетность представляется в следующем объеме форм:

- а) Бухгалтерский баланс - форма N 1;
- б) Отчет о финансовых результатах - форма N 2;
- в) Отчет о движении основных средств - форма N 3;
- г) Отчет о денежных потоках - форма N 4;
- д) Отчет о собственном капитале - форма N 5;
- е) Справка о дебиторской и кредиторской задолженностях - форма N 2а;

3. Малые предприятия и микроформы представляют только годовую финансовую отчетность, состоящую из бухгалтерского баланса - формы N 1, отчета о финансовых результатах – формы N 2 и справки о дебиторской и кредиторской задолженностях – формы N 2 а.

4. В формах бухгалтерской отчетности приводятся все предусмотренные в них показатели. В случае не заполнения той или иной статьи (строки, графы) из-за отсутствия у организации соответствующих активов, пассивов, операций эта статья (строка, графа) прочеркивается. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности, то в бухгалтерскую отчетность включаются соответствующие дополнительные показатели.

5. В заголовочной части форм заполняются следующие реквизиты:

- полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- вид деятельности согласно Общесоюзному классификатору "Отрасли народного хозяйства" (ОКОНХ);
- организационно-правовая форма организации согласно классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (КОПФ);
- полный почтовый адрес организации.

6. Составление и представление бухгалтерской отчетности производятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные объемы оборотов товаров, обязательств и т.п., разрешается представлять бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей без десятичных знаков.

7. При заполнении бухгалтерской отчетности в них должны включаться показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

8. Организация, подлежащая ликвидации или реорганизации, изменяющая государственную форму собственности на иную в отчетном году, представляет отчет по типовым формам годовой бухгалтерской отчетности за период с начала года до момента ликвидации (реорганизации).

9. Вновь созданная организация показывает в отчетности средства (по стоимости приобретения, получения) и их источники со дня ее государственной регистрации в установленном порядке включительно по 31 декабря отчетного года, а для организации, созданной после 1 октября отчетного года, – по 31 декабря следующего года включительно (указанный порядок не распространяется на организации, созданные на базе ликвидированных (реорганизованных) организаций, их структурных подразделений).

10. Организация, передающая и приобретающая (получающая) новые подразделения не по состоянию на 1 января, в пояснительной записке приводит объяснения несоответствия данных баланса на начало и конец отчетного года.

11. Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации имущества и финансовых результатов.

12. Отчетные данные должны быть сопоставимы с показателями за соответствующий период предыдущего года исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных актов. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке по правилам, установленным нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республики Узбекистан. Каждая корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием ее причин.

13. В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок. В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, которые подтверждают лица, подписавшие бухгалтерский баланс и иные формы, с указанием даты исправления.

14. Исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производится в бухгалтерской отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных, причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года).

15. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

16. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации, руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

3.2. Аудит финансовой отчетности субъектов

Как правило, аудиторской проверке подвергается отчетность экономического субъекта, которая включает:

- баланс предприятия (ф. № 1);
- отчет о финансовых результатах (ф. № 2);
- отчет о движении капитала (ф. № 3);

- отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- приложение к балансу предприятия (ф. № 5);
- пояснительную записку к годовому отчету;
- другие формы, которые могут быть введены соответствующими нормативными документами.

Отчетность дополняется различными расчетными документами: по НДС, прибыли, расчеты по другим налогам (транспортному, на содержание жилищного фонда и др.). При проверке отчетности аудитор руководствуется следующими положениями:

1. Инструкциями по заполнению форм отчетности;
2. Формой учета;
3. Данными инвентаризации, предшествующей составлению годового отчета.

Инструкции позволяют уточнить взаимоувязку форм, строк отчетности и особенности заполнения отчетных статей.

Форма учета оказывает существенное влияние на заполнение отчетности. Преимущественно на предприятиях и в организациях применяются формы учета: журнально-ордерная, мемориально-ордерная, журнал-главная, упрощенная и др. При использовании ПЭВМ может применяться любая из приведенных форм или, что наиболее эффективно, компьютеризированная форма учета, отвечающая эксплуатационным особенностям этих машин и позволяющая вести учет наиболее рационально.

При использовании журнально-ордерной формы отчетности заполняется на основании главной книги, журналов-ордеров и ведомостей (карточек) аналитического учета (по некоторым счетам).

Если применяется мемориально-ордерная форма учета, то отчетность заполняется на основании оборотно-сальдового баланса и мемориальных ордеров.

При использовании формы журнал-главная отчетность заполняется по данным оборотной ведомости по счетам.

Автоматизированная форма позволяет получить все необходимые формы непосредственно на ПЭВМ после ввода и проверки всей информации за отчетный период.

Прежде чем приступить к проверке годовой отчетности, необходимо проверить данные, полученные при проведении инвентаризации соответствующих статей баланса: незавершенного произ-

водства, товаров и материальных ценностей, основных средств, денежных средств, расчетов.

Следовательно, каждая статья баланса на конец отчетного года должна быть подтверждена результатами тщательно проведенной инвентаризации. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, выявленные в ходе проведения инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны. Расхождения по этим расчетам не допускаются.

При проведении проверки отчетности аудитору необходимо учесть, что сводную бухгалтерскую отчетность экономическим субъектам рекомендуется составлять по основным видам деятельности:

- организаций промышленности;
- строительных, монтажных, ремонтно-строительных, буровых, проектных и изыскательских организаций;
- геологических организаций и топографо-геодезических организаций (экспедиций);
- научных организаций;
- организаций по материально-техническому снабжению и сбыту;
- организаций торговли и общественного питания;
- организаций по производству сельскохозяйственной продукции;
- вычислительных центров и других организаций, оказывающих информационно-вычислительные услуги;
- организаций транспорта; а также организаций по ремонту и содержанию автомобильных дорог;
- организаций жилищно-коммунального хозяйства;
- внешнеэкономических организаций.

Министерства и другие органы исполнительной власти имеют право расширять приведенный перечень видов деятельности, по которым составляется и представляется сводная бухгалтерская отчетность.

Необходимо отметить, что при проверке годовой отчетности аудитор также проверяет и квартальную отчетность. При этом нельзя забывать, что состав и содержание квартальной отчетности может отличаться от состава и содержания годовой отчетности.

Поэтому в процессе работы аудитор пользуется инструкциями по заполнению форм годовой и квартальной отчетности.

3.3. Аудит отчетности при реорганизации и ликвидации экономических субъектов

В некоторых случаях, предусмотренных законодательством, аудитору приходится проводить проверку отчетности у предприятий, подлежащих реорганизации или ликвидации. С точки зрения техники проведения проверки этот момент не вносит каких-либо существенных особенностей. Но с точки зрения Закона "Об акционерных обществах" аудитору необходимо учесть следующее:

- при реорганизации экономических субъектов (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании) права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу (или лицам) в соответствии с передаточным актом;
- реорганизацию рекомендуется приурочивать к концу определенного отчетного периода (года или квартала);
- в состав передаточного акта и разделительного баланса, оформляемых при реорганизации, включается бухгалтерская отчетность в объеме форм годового бухгалтерского отчета на последнюю отчетную дату (дату реорганизации);
- при слиянии отдельных юридических лиц (подразделений) к бухгалтерским балансам каждого из них по желанию их правопреемников могут быть приложены акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающие достоверность отдельных статей их балансов. Общества, участвующие в слиянии, заключают договор о слиянии, в котором определяются порядок и условия слияния, а также порядок конвертации акций каждого общества в акции и (или) иные ценные бумаги нового общества. Совет директоров (наблюдательный совет) общества выносит на решение общего собрания акционеров каждого общества, участвующего в слиянии, вопрос о реорганизации в форме слияния, об утверждении договора о слиянии и об утверждении передаточного акта. При слиянии обществ все права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему обществу в соответствии с передаточным актом;
- при присоединении юридических лиц (подразделений) к бухгалтерским балансам каждого из них по желанию их правопреемников

емников могут быть приложены акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающие достоверность отдельных статей их балансов. Присоединяемое общество и общество, к которому оно присоединяется, заключают договор о присоединении, в котором определяются порядок и условия присоединения, а также порядок конвертации акций присоединяемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги общества, к которому оно присоединяется. Совет директоров (наблюдательный совет) каждого общества выносит на решение общего собрания акционеров своего общества, участвующего в присоединении, вопрос о реорганизации в форме присоединения и об утверждении договора о присоединении. Совет директоров (наблюдательный совет) присоединяемого общества выносит также на решение общего собрания акционеров вопрос об утверждении передаточного акта. Совместное общее собрание акционеров указанных обществ принимает решения о внесении изменений и дополнений в устав и в случае необходимости по иным вопросам. Порядок голосования на совместном общем собрании акционеров определяется договором о присоединении. При присоединении одного общества к другому к последнему переходят все права и обязанности присоединяемого общества в соответствии с передаточным актом;

- при разделении или выделении юридических лиц (выделении из состава юридического лица его отдельного или нескольких подразделений) составляемый разделительный баланс состоит из общего баланса ранее действовавшего юридического лица и балансов каждого нового юридического лица, образованного на базе подразделений, ранее входящих в состав прежнего юридического лица. Данные разделительного баланса являются также и данными Баланса каждого нового юридического лица на дату начала его деятельности после их государственной регистрации. Совет директоров (наблюдательный совет) реорганизуемого в форме разделения общества выносит на решение общего собрания акционеров вопрос о реорганизации общества в форме разделения, порядке и об условиях этой реорганизации, о создании новых обществ и порядке конвертации акций реорганизуемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги создаваемых обществ. Общее собрание акционеров реорганизуемого в форме разделения общества принимает решение о реорганизации общества в форме разделения, создании новых

обществ и порядке конвертации акций реорганизуемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги создаваемых обществ. Общее собрание акционеров каждого вновь создаваемого общества принимает решение об утверждении его устава и избрании совета директоров (наблюдательного совета). При разделении общества все его права и обязанности переходят к двум или нескольким вновь создаваемым обществам в соответствии с разделительным балансом;

- если разделительный баланс не дает возможности определить правопреемника реорганизованного общества, то вновь возникшие юридические лица несут солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного общества перед его кредиторами;

- при преобразовании общества совет директоров (наблюдательный совет) преобразуемого общества выносит на решение общего собрания акционеров вопрос о преобразовании общества, порядке и об условиях осуществления преобразования, о порядке обмена акций общества на вклады участников общества с ограниченной ответственностью или паи членов производственного кооператива. Участники создаваемого при преобразовании нового юридического лица принимают на своем совместном заседании решение об утверждении его учредительных документов и избрании (назначении) органов управления в соответствии с требованиями федеральных законов об этих организациях. При преобразовании общества к вновь возникшему юридическому лицу переходят все права и обязанности реорганизованного общества в соответствии с передаточным актом;

- при ликвидации юридического лица составляется бухгалтерская отчетность в объеме форм годового бухгалтерского отчета на последнюю отчетную дату (дату ликвидации). По окончании срока для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого общества, предъявленных кредиторами требованиях, а также результатах их рассмотрения. Промежуточный ликвидационный баланс утверждается общим собранием акционеров по согласованию с органом, осуществившим государственную регистрацию ликвидируемого общества. После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается общим собранием акционеров по согласо-

нию с органом, осуществившим государственную регистрацию ликвидируемого общества.

3.4. Аудит отчетности субъектов малого предпринимательства, включая предпринимателей без образования юридического лица

При проведении проверки на малых предприятиях аудиторы необходимо учесть то обстоятельство, что отчетность у данного рода экономических субъектов может различаться. Малые предприятия сами выбирают в соответствии с действующими нормативными документами, какую форму отчетности они могут составлять: либо общепринятую для всех экономических субъектов, либо упрощенную. С точки зрения техники проведения проверки этот момент не вносит каких-либо существенных особенностей.

Если малое предприятие выбрало в соответствии с общеустановленным порядком упрощенную систему отчетности, то аудиторы при проверке необходимо руководствоваться Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ N 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства» и порядке отражения в ней хозяйственных операций субъектами малого предпринимательства, применяющими упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности".

Упрощенная система отчетности для субъектов малого предпринимательства – организаций и индивидуальных предпринимателей – применяется наряду с принятой ранее системой отчетности, предусмотренной законодательством.

Право выбора системы отчетности, включая переход к упрощенной системе или возврат к принятой ранее системе, предоставляется субъектам малого предпринимательства на добровольной основе в порядке, предусмотренном действующим законодательством. Применение упрощенной системы отчетности индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты установленного законодательством подоходного налога на доход, полученный от осуществляемой предпринимательской деятельности, уплатой стоимости патента на занятие данной деятельностью.

Организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, предоставляется право оформления

первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов по упрощенной форме, в том числе без применения способа двойной записи, плана счетов и соблюдения иных требований, предусмотренных действующим положением о ведении бухгалтерского учета и отчетности.

Действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности распространяется на индивидуальных предпринимателей и организации с предельной численностью работающих (включая работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско-правового характера) до 10 человек независимо от вида осуществляемой ими деятельности. Предельная численность работающих для организаций включает численность работающих в их филиалах и подразделениях.

Под действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности не подпадают организации, занятые производством подакцизной продукции, организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий, а также кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса и хозяйствующие субъекты других категорий, для которых Министерством финансов Республики Узбекистан установлен особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Субъекты малого предпринимательства имеют право в предусмотренном законом порядке перейти на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, если в течение года, предшествующего кварталу, в котором произошла подача заявления на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, совокупный размер валовой выручки данного налогоплательщика не превысил суммы стотысячекратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством РУз на первый день квартала, в котором произошла подача заявления.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель, подавшие заявление на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, считаются субъектами упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности с того квартала, в котором произошла их официальная регистрация.

Объектом обложения единым налогом организаций в упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности устанавливается совокупный доход, полученный за отчетный период (квартал), или валовая выручка, полученная за отчетный период. Совокупный доход исчисляется как разница между валовой выручкой и стоимостью использованных в процессе производства товаров (работ, услуг) сырья, материалов, комплектующих изделий, приобретенных товаров, топлива, эксплуатационных расходов, текущего ремонта, затрат на аренду помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности, затрат на аренду транспортных средств, расходов на уплату процентов за пользование кредитными ресурсами банков, оказанных услуг, а также сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам, налога на приобретение автотранспортных средств, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды, уплаченных таможенных платежей, государственных пошлин и лицензионных сборов.

Валовая выручка исчисляется как сумма выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), продажной цены имущества, реализованного за отчетный период, и внереализационных доходов.

Официальным документом, удостоверяющим право применения субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, является патент, выдаваемый сроком на один календарный год налоговыми органами по месту постановки организаций и индивидуальных предпринимателей на налоговый учет.

При получении патента в налоговом органе организация или индивидуальный предприниматель предъявляет для регистрации книгу учета доходов и расходов, в которой указываются наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), вид осуществляемой деятельности (только для индивидуальных предпринимателей), местонахождение, номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков. Налоговый орган на первой странице книги учета доходов и расходов фиксирует регистрационный номер патента и дату его выдачи. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе. По истечении срока действия патента по заявлению организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган выдает патент на очередной (годовой) срок дейст-

вия с регистрацией новой книги учета доходов и расходов. На патент и книгу учета доходов и расходов распространяются правила обращения с отчетностью, установленные действующими нормативными актами.

По итогам хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал) организация представляет в налоговый орган в срок до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, расчет подлежащего уплате единого налога с зачетом оплаченной стоимости патента, а также выписку из книги доходов и расходов (по состоянию на последний рабочий день отчетного периода) с указанием совокупного дохода (валовой выручки), полученного за отчетный период.

При превышении определенной законодательством предельной численности работающих налогоплательщики переходят на принятую ранее систему налогообложения, учета и отчетности начиная с квартала, следующего за кварталом, в котором должен быть, представлен отчет.

Отказ от применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности и обратный переход (возврат) к принятой ранее системе налогообложения, учета и отчетности могут осуществляться субъектами малого предпринимательства с начала очередного календарного года при условии подачи соответствующего заявления в налоговый орган в срок не позднее чем за 15 дней до завершения календарного года.

3.5. Действия аудитора при выявлении нарушений действующего законодательства по отчетности экономического субъекта

Действия аудитора при выявлении нарушений у экономического субъекта регулируются существующими нормативными документами, например, Законом «Об аудиторской деятельности» сводятся к следующему:

- отражать в аудиторском отчете факты нарушения законности финансово-хозяйственных операций и предложения по их устранению;
- в случае обнаружения фактов, явно свидетельствующих о причинении хозяйствующему субъекту убытков его должностными лицами и другими работниками, сообщать об этом руководству (собственнику) хозяйствующего субъекта и делать соответствующую

щую запись в аудиторском отчете. В необходимых случаях требовать созыва общего собрания участников (акционеров) в порядке, установленном законодательством, для доведения результатов аудиторской проверки.

- Аудиторская организация может нести и иные обязанности в соответствии с законодательством.

В соответствии с Национальным стандартом аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД N 24) «Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности» (Зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан N 1045 30 июня 2001 г.) сводятся к следующему:

1. Искажением финансовой отчетности является неверное отражение и представление данных в финансовой отчетности в связи с нарушением со стороны персонала хозяйствующего субъекта установленных законодательством Республики Узбекистан правил организации и ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и порядка исчисления налогов и других обязательных платежей.

Предусмотренные законодательством Республики Узбекистан случаи возможного отступления от правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, когда они являются обоснованными и в установленном порядке отражены в учетной политике и пояснительной записке к годовой финансовой отчетности, не должны рассматриваться аудитором как искажения финансовой отчетности.

2. Аудиторская организация при планировании аудиторской проверки должна учитывать возможное наличие искажений финансовой отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта и исходя из этого разрабатывать аудиторские процедуры.

3. Аудиторская организация должна построить процедуры аудиторской проверки таким образом, чтобы в результате проведения аудиторской проверки можно было выявить все существенные искажения финансовой отчетности.

4. При проведении аудиторской проверки аудиторской организации необходимо учитывать, что имеется ряд факторов, указывающих на возможное наличие искажений финансовой отчетности. Такие факторы включают:

а) сомнения в компетентности руководства в вопросах организации эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта;

б) уклончивые или не вполне обоснованные ответы персонала на запросы аудитора;

в) несвойственные для вида деятельности или организационной структуры хозяйствующего субъекта операции;

г) частые и не вполне обоснованные изменения учетной политики;

д) частые изменения в составе персонала (высокая текучесть кадров) бухгалтерии;

е) проблемы в получении необходимых аудиторских доказательств;

ж) несоответствие данных первичных документов и данных учетных регистров (компьютерных данных);

з) несоответствие данных учетных регистров (компьютерных данных) и данных финансовой отчетности.

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

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

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

6. При выявлении существенных искажений финансовой отчетности аудиторская организация должна оценить, насколько эффективно действующая система внутреннего контроля препятствует возникновению у хозяйствующего субъекта различных нарушений, ведущих к появлению искажений финансовой отчетности.

В случае вывода аудиторской организации о низкой способности системы внутреннего контроля препятствовать появлению

искажений финансовой отчетности аудиторской организацией в аудиторском отчете отражаются, помимо недостатков системы внутреннего контроля, рекомендации по ее совершенствованию.

7. Аудиторская организация должна сообщить руководству хозяйствующего субъекта обнаруженные факты искажения финансовой отчетности как можно быстрее, если:

- обнаружено, что система бухгалтерского учета и внутреннего контроля не в состоянии организовать условия для сохранности активов и противостоять искажению финансовой отчетности;

- обнаружены факты, явно свидетельствующие о причинении хозяйствующему субъекту убытков его работниками.

8. Факты искажения финансовой отчетности, выявленные в процессе аудиторской проверки, и рекомендации по их устранению аудиторская организация должна отразить в аудиторском отчете.

Вопросы для самопроверки:

1. Какими основными нормативными документами должен руководствоваться аудитор при проведении аудиторской проверки годовой отчетности?

2. Кто должен составлять и оформлять отчетность?

3. Кто несет ответственность в соответствии с законодательством за правильность бухгалтерской отчетности?

4. Каков состав годовой бухгалтерской отчетности?

5. Какие реквизиты обязательны для заполнения в заголовочной части форм?

6. В какой оценке должны быть представлены числовые показатели статей баланса?

7. При выполнении каких обязательных условий отчетность акционерных обществ может быть сдана в налоговые органы?

8. На основе каких документов составляется отчетность при использовании журнально-ордерной формы?

9. На основе каких документов составляется отчетность при использовании мемориально-ордерной формы?

10. Для каких видов деятельности составляется сводная бухгалтерская отчетность?

11. Каковы особенности аудита отчетности при ликвидации и реорганизации экономических субъектов?

12. Каковы особенности аудита отчетности малых предприятий?

13. На кого распространяется действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности?

14. Каковы действия аудитора, если он не обнаружил нарушений при аудите отчетности?

15. Каковы действия аудитора, если он обнаружил нарушения в составленных формах отчетности?

4. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

4.1. Виды бухгалтерских балансов

Бухгалтерский баланс классифицируется по видам в зависимости от цели их составления.

Признаки классификации бухгалтерского баланса:

- время составления;
- источники составления;
- объем информации;
- характер деятельности;
- форма собственности;
- объект отражения;
- способ очистки.

По времени составления балансы классифицируются как:

- вступительные;
- текущие;
- ликвидационные;
- разделительные;
- объединительные.

Вступительный баланс составляют на момент возникновения организации. В нем определяется та сумма ценностей, с которой организация начинает свою деятельность.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего времени существования организации. Они делятся на начальные, промежуточные и заключительные. Начальный баланс формируется на начало, а заключительный на конец отчетного года. Заключительный баланс отчетного года является начальным балансом следующего года. Промежуточные балансы составляются за период между началом и концом года. Они отличаются от заключительных балансов тем, что к ним прилагается меньше отчетных форм, и тем, что промежуточные балансы составляются, как правило, только на основе данных текущего бухгалтерского учета. А перед составлением заключительного баланса должна проводиться полная инвентаризация всех статей баланса.

Ликвидационный баланс формируют при ликвидации организации. Они составляются в течение всего периода ликвидации и де-

ляются на вступительные, промежуточные и заключительные ликвидационные балансы.

Разделительные балансы составляются в момент разделения крупной организации на несколько более мелких структурных единиц или передачи одной или нескольких структурных единиц.

Объединительный баланс формируется при объединении нескольких организаций в одну, либо при присоединении неких структурных единиц.

По источникам составления балансы делятся на инвентарные, книжные и генеральные.

Инвентарные балансы составляют только на основе описи средств. «Такие балансы требуются или при возникновении новой организации на существовавшей ранее имущественной основе, или при изменении хозяйством своей формы...»

Книжный баланс составляется на основе книжных записей без предварительной проверки их при помощи инвентаризации.

Генеральный баланс составляется при помощи анализа учетных записей и данных инвентаризации.

По объему информации балансы делятся на единичные и сводные. Единичный баланс отражает деятельность одной организации. «Сводные балансы получаются путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов, и подсчета общих итогов актива и пассива. В таком балансе отдельные графы характеризуют состояние средств тех или иных организаций, а графа «Всего» отражает общее состояние средств всех организаций в целом» Разновидностью сводных балансов являются консолидированные балансы.

По характеру деятельности балансы могут делиться на балансы основной и неосновной деятельности.

Основной является деятельность, соответствующая уставу и курсу организации. Все остальные виды деятельности – неосновные. Отделы организаций, которые занимаются неосновной деятельностью, могут иметь отдельные балансы. Средства подразделения, занимающегося неосновной деятельностью, отражаются на тех статьях баланса, где отражаются средства по основной деятельности.

По формам собственности различают балансы государственных, кооперативных, частных, смешанных и совместных организа-

ций, а также общественных организаций. Они различаются по источникам образования средств.

По объектам отражения балансы делятся на самостоятельные и отдельные. Самостоятельный баланс имеют организации, которые являются юридическими лицами. Отдельный баланс составляют структурные подразделения организации.

По способу аннулирования балансы делятся на балансы – брутто и балансы – нетто.

Баланс - брутто включает в себя регулирующие статьи. «Регулирующими называют статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы той или иной статьи»

Баланс – нетто – баланс из которого исключаются регулирующие статьи. Исключение из баланса регулирующих статей называется его «очисткой».

4.2. Раскрытие статей бухгалтерского баланса

В разделе "Долгосрочные активы" должны быть раскрыты стоимость основных средств и нематериальных активов, суммы долгосрочных инвестиций, оборудования к установке, капитальных вложений, долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных отсроченных расходов.

Основные средства и нематериальные активы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 5) "Основные средства" и Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 7) "Нематериальные активы" должны быть раскрыты по первоначальной (восстановительной) стоимости, сумме износа (амортизация), остаточной стоимости.

Долгосрочные инвестиции, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 12) "Учет финансовых инвестиций" должны быть раскрыты по стоимости ценных бумаг, сумме инвестиций в дочерние хозяйственные общества, инвестиций в зависимые хозяйственные общества, инвестиций в предприятия с иностранным капиталом и прочих долгосрочных инвестиций.

В разделе "Текущие активы" должны быть раскрыты суммы товарно-материальных запасов, расходы будущих периодов, текущая

часть отсроченных расходов, дебиторской задолженности, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и прочих текущих активов.

В товарно-материальные запасы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 4) "Товарно-материальные запасы" включаются следующие, которые должны быть раскрыты отдельно:

а) производственные запасы, которые включают запасы сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для использования в процессе производства или при выполнении работ и оказании услуг, животных на выращивании и откорме, расходы по заготовке и приобретению материалов, отклонения в

стоимости материалов;

б) незавершенное производство, которое включает незавершенное основное производство, полуфабрикаты собственного производства, незавершенные вспомогательные и прочие производства, брак в производстве;

в) готовая продукция;

д) товары.

По дебиторским задолженностям должны быть раскрыты суммы задолженностей покупателей и заказчиков, задолженностей обособленных подразделений, задолженностей дочерних и зависимых хозяйственных обществ, авансов, выданных персоналу, авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, авансовых платежей по налогам и сборам в бюджет, авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию, задолженностей учредителей по вкладам в уставный капитал, задолженностей персонала по прочим операциям и задолженностей прочих дебиторов.

По денежным средствам должны быть раскрыты суммы остатков наличных денежных средств в кассе, денежных средств на расчетном счете, денежных средств на валютном счете и прочих денежных средств (специальные счета в банке, денежные эквиваленты, денежные средства (переводы в пути).

В разделе "Собственный капитал" должна быть раскрыта информация по уставному капиталу, добавленному капиталу, резервному капиталу, выкупленным собственным акциям, нераспределен-

ной прибыли (непокрытому убытку), целевому поступлению и резерву предстоящих расходов и платежей.

В разделе "Обязательства" должна быть раскрыта отдельно информация по долгосрочным и текущим обязательствам. По долгосрочным обязательствам должны быть раскрыты суммы долгосрочной задолженности поставщикам и подрядчикам, долгосрочной задолженности обособленным подразделениям, долгосрочной задолженности дочерним и зависимым хозяйственным обществам, долгосрочных отсроченных доходов, долгосрочных отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих долгосрочных отсроченных обязательств, авансов, полученных от покупателей и заказчиков, долгосрочных банковских кредитов, долгосрочных займов и прочих долгосрочных кредиторских задолженностей.

Обобщение процентных ставок, условий погашения, договорных обязательств, очередность погашения, условий обращения и суммы премии и дисконта должно быть указано в пояснительной записке в части бухгалтерского баланса.

По текущим обязательствам должны быть раскрыты суммы задолженностей поставщикам и подрядчикам, задолженностей обособленным подразделениям, задолженностей дочерним и зависимым хозяйственным обществам, отсроченных доходов, отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих отсроченных обязательств, полученных авансов, задолженностей по платежам в бюджет, задолженностей по страхованию, задолженностей по платежам в государственные целевые фонды, задолженностей учредителям, задолженностей по оплате труда, краткосрочных банковских кредитов, краткосрочных займов, текущей части долгосрочных обязательств и прочих кредиторских задолженностей.

Текущая доля долгосрочных обязательств может быть исключена из текущих обязательств, если предприятие намеревается рефинансировать обязательства на долгосрочной основе согласно кредитному соглашению. В этом случае должны быть раскрыты сумма обязательств и условия рефинансирования.

4.3. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу

В балансе статьи актива и пассива делятся в зависимости от срока их погашения на долгосрочные и краткосрочные. Числовое

значение каждой статьи актива и пассива показывается на начало и конец отчетного периода.

В графе баланса №3 приводятся данные на начало года по вступительному балансу. «Для сопоставимости данных баланса на начало и конец года номенклатура статей баланса на начало года должна быть приведена в соответствие с номенклатурой баланса на конец года»

Остатки по счетам, которые отражают расчеты в балансе, показываются в развернутом виде: в активе – дебетовое сальдо, в пассиве – кредитовое сальдо.

К бухгалтерскому балансу предъявляются такие требования как: правдивость, реальность, единство, преемственность, ясность.

Правдивым баланс является тогда, когда он составлен на основе записей, сделанных на основе всех документов, отражающим факты хозяйственной жизни организации за отчетный период. Баланс должен быть подтвержден документами, записями на бухгалтерских счетах, бухгалтерскими расчетами и инвентаризацией.

Документальная обоснованность показателей баланса. Информационной базой баланса служат документы, регистрирующие факты хозяйственной жизни организации. Правдивость баланса определяется полнотой и качеством документов. Запоздалое или неполное оформление фактов хозяйственной деятельности организации приводит к искажению данных.

Обоснованность баланса бухгалтерскими записями на счетах. «Заключительный баланс (на конец года) представляет собой синтез начального баланса (на начало года) и записей по счетам бухгалтерского учета за год.» При проверке заключительного баланса всегда проверяется соответствие его данных на начало года с данными утвержденного баланса на эту же дату, поскольку вносить изменения в утвержденный начальный баланс организация не имеет права.

Все фаты хозяйственной жизни организации отражаются на бухгалтерских счетах. По окончании отчетного периода по каждому счету подсчитываются обороты за данный период и сальдо на конец отчетного периода. «Конечное сальдо по счету выводится по формуле: начальное сальдо + увеличение – уменьшение» Для составления правдивого баланса необходимо сверять по счетам записи аналитического и синтетического учета перед его составлением. Необходимо по всем аналитическим счетам подсчитать обороты и

сальдо на конец отчетного периода, составить оборотные ведомости и сверить итоги последних с записями по соответствующему синтетическому счету.

Обоснованность баланса бухгалтерскими расчетами. Результаты расчетов оказывают влияние на величину остатков товарно-материальных ценностей, незавершенного производства, прибыли и других показателей баланса. На достоверность баланса большое влияние оказывает правильность образования резервов. Размеры резервов, образуемых за счет издержек производства, непосредственно влияют на сумму прибыли. При проверке реальности баланса необходимо проверять правильность отчислений в резервы, правильность их использования. Порядок образования и использования резервов определяется нормативными документами.

Обоснованность баланса инвентаризацией. Между данными учета фактическими остатками средств могут возникать расхождения. Чтобы убедиться, что числящиеся на бухгалтерских счетах остатки товарно-материальных ценностей и других средств существуют в действительности, необходима инвентаризация. После проведения инвентаризации в учетные остатки по счетам вносятся коррективы. Перед составлением заключительного баланса должна быть проведена инвентаризация всех средств организации кроме имущества, инвентаризация которого проводится не раньше 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов один раз в пять лет.

Противоположность правдивости баланса является его вуалирование – недостоверное отображение состояния средств, искажение результатов работы организации путем искажения отдельных сторон деятельности.

Реальность баланса. «Под реальностью баланса понимают соответствие оценок его статей объективной действительности».

Теории балансовых оценок, существующие на данный момент можно свести к трем группам. «Теория объективных оценок основана на принципе рыночных цен, которые могли бы быть установлены при продаже имущества на момент составления баланса».

«Теория субъективных оценок базируется на оценке, по которой средства числятся в учете (в книгах)». Для товарно-материальных ценностей и основных средств это будут затраты на приобретение или строительство, для долгов – их номинальная оценка.

Реальность баланса зависит от ликвидности средств организации. «Под ликвидностью понимается способность средств пройти кругооборот и в конечном итоге принять денежную форму». Ликвидность дебиторской задолженности определяется возможностью получения денег от дебиторов. В активе баланса могут быть как ликвидные ценности, так и неликвидные. При оценке ликвидности активов нужно брать нормативный период оборота.

Единство баланса заключается в его построении на единых принципах учета и оценки. Применение во всех структурных подразделениях организации единой номенклатуры счетов бухгалтерского учета, одинаковое содержание счетов, их корреспонденции. Статьи во всех балансах должны оцениваться одинаково в активе и в пассиве.

Преемственность баланса выражается в том, что каждый последующий баланс должен исходить из предыдущего.

Ясность баланса – доступность для понимания всех лиц имеющих к нему доступ.

4.4. Пояснения в части бухгалтерского баланса

Пояснения в части бухгалтерского баланса должны обеспечивать пользователей бухгалтерского баланса дополнительными данными, которые необходимы для реальной оценки имущественного и финансового положения предприятия, в том числе:

- а) ограничения в правах собственности на активы;
- б) выданные гарантии по обязательствам;
- в) условные (непредвиденные) активы и обязательства, при возможности в количественном выражении;
- г) средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций.

Пояснительная записка в части бухгалтерского баланса составляется в соответствии с требованиями, предусмотренными Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 1) "Учетная политика и финансовая отчетность".

Субъект обязан раскрыть в пояснениях:

- 1. По каждому классу акционерного капитала:
 - 1.1. Число объявленных акций;
 - 1.2. Число эмитированных, полностью оплаченных, эмитированных не полностью оплаченных акций;

1.3. Номинальная стоимость акции;

1.4. Уменьшение числа неоплаченных акций в начале и в конце года;

1.5. Права, предпочтения и ограничения, относящиеся к каждому классу акционерного капитала, в том числе ограничение на распределение дивидендов и погашение капитала;

1.6. Акции, принадлежащие самому обществу, дочерним и ассоциированным обществам хозяйствующего субъекта;

1.7. Акции, зарезервированные для эмиссии по опциону и торговому контракту, в том числе сроки и суммы;

2. Описание сущности и целей резерва в собственном капитале;

3. Наличие в обязательствах суммы для выплаты дивидендов (доходов), которые не были формально одобрены собранием акционеров (учредителей, участников).

Субъект должен отразить изменения в собственном капитале, показывая отдельно:

1. Остаток накопленной прибыли или убытков в начале периода и на дату отчета, и значительные изменения за период, включая чистую прибыль за период и распределение каждому классу акционеров (учредителей, участников);

2. Суммовое изменение текущей суммы каждого класса собственного капитала и резервов на начало и конец периода.

Информация в пояснениях должна быть представлена со ссылкой на соответствующую статью, представленную в финансовой отчетности.

ГЛОССАРИЙ

Бухгалтерский баланс представляет собой систему моментных показателей, характеризующих состояние средств предприятия на определенную дату. Бухгалтерский баланс состоит из двух равновеликих частей: в одной отражаются средства по их составу, а в другой по источникам формирования.

Актив от латинского *activus* – деятельный, действующий.

Пассив от латинского *passivus* – страдательный, недеятельный.

Дебетовый оборот – итог сумм, записанных по дебету, без начального сальдо.

Кредитовый оборот – итог сумм, записанных по кредиту, без начального сальдо.

Активные счета – это счета, на которых отражаются виды хозяйственных средств. Сальдо активных счетов может быть только дебетовым, так как уменьшение средств ограничено их размерами.

Пассивные счета – это счета, на которых учитываются источники формирования хозяйственных средств.

Активно-пассивные счета – это счета, на которых учитываются как виды хозяйственных средств, так и источники их формирования.

Вступительный баланс составляют на момент возникновения организации. В нем определяется та сумма ценностей, с которой организация начинает свою деятельность.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего времени существования организации.

Ликвидационный баланс формируют при ликвидации организации. Они составляются в течение всего периода ликвидации и делятся на вступительные, промежуточные и заключительные ликвидационные балансы.

Разделительные балансы составляются в момент разделения крупной организации на несколько более мелких структурных единиц или передачи одной или нескольких структурных единиц.

Объединительный баланс формируется при объединении нескольких организаций в одну, либо при присоединении неких структурных единиц.

Инвентарные балансы составляют только на основе описи средств.

Книжный баланс составляется на основе книжных записей без предварительной проверки их при помощи инвентаризации.

Генеральный баланс составляется при помощи анализа учетных записей и данных инвентаризации.

Регулирующими называют **статьи**, суммы по которым при определении фактической себестоимости (или остаточной стоимости) средств вычитаются из суммы той или иной статьи

Баланс - брутто включает в себя регулирующие статьи.

Баланс – нетто – баланс, из которого исключаются регулирующие статьи.

Пояснения в части бухгалтерского баланса должны обеспечивать пользователей бухгалтерского баланса дополнительными данными, которые необходимы для реальной оценки имущественного и финансового положения предприятия.

Контрольные вопросы для самопроверки:

1. Признаки классификации бухгалтерского баланса .
2. Виды бухгалтерских балансов
3. Раскрытие статей бухгалтерского баланса.
4. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу.
5. Основные требования по НСБУ- №1 к Пояснениям баланса
6. Особенности пояснения в части изменения в собственном капитале .

5. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

5.1. Содержание отчета о финансовых результатах

Данная форма отчетности отражает результаты основной и финансовой деятельности за отчетный период. Форма №2 составляется в денежном выражении и в действующих ценах отчетного периода, для получения данных по результатам основной и финансовой деятельности, по источникам доходов, а также по величинам соответствующих расходов. Отчетные показатели составляются за соответствующий период прошлого года и за отчетный период.

Структура и состав отчетности формируется в соответствии с Положением «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (Работ, услуг)», а также одним из основных принципов составления отчета является непосредственная и логическая взаимосвязь с другими формами финансовой отчетности.

В отчете о финансовых результатах должна раскрываться следующая информация:

- Ø чистая выручка от реализации;
- Ø валовый финансовый результат от реализации;
- Ø прочие операционные доходы и расходы от основной деятельности;
- Ø финансовый результат (прибыль или убыток) от основной хозяйственной деятельности;
- Ø прочие доходы и расходы по финансовой деятельности;
- Ø финансовый результат от общехозяйственной деятельности;
- Ø чрезвычайные прибыли и убытки;
- Ø общий финансовый результат (прибыли или убытки) до уплаты налога на доход (прибыль);
- Ø чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

Финансовый результат (прибыль или убыток) является самым главным показателем хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период.

Чистый доход или убыток за отчетный период, определяется, исходя из следующих элементов, каждый из которых должен быть, раскрыт в отчете о финансовых результатах:

- Доход или убыток от общехозяйственной деятельности;

Чрезвычайный доход (убыток);

Общий финансовый результат (прибыль или убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль);

Чистый доход, за исключением налога на доходы (прибыль).

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг).

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) — это финансовый результат, полученный от основной деятельности предприятия, которая может осуществляться в любых видах, зафиксированных в его уставе и не запрещенных законом. Финансовый результат определяется отдельно по каждому виду деятельности предприятия, относящемуся к реализации продукции, выполнению работ, оказанию услуг. Он равен разнице между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) в действующих ценах и затратами на ее производство и реализацию.

Выручка принимается в расчет без налога на добавленную стоимость и акцизов, которые, являясь косвенными налогами, поступают в бюджет. Предприятия, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, при определении прибыли исключают из выручки от реализации продукции (работ, услуг) уплаченные экспортные пошлины.

По реализации продукции, имеющей натурально-вещественную форму, расчет прибыли ведется исходя из выручки и полной себестоимости продукции

Прибыль (убыток) от реализации основных средств, их прочего выбытия, реализации иного имущества предприятия - это финансовый результат, не связанный с основными видами деятельности предприятия. Он отражает прибыли (убытки) по прочей реализации, к которой относится продажа на сторону различных видов имущества, числящегося на балансе предприятия, определяемыми на объем реализуемой продукции.

Прибыль от выполнения работ и оказания услуг рассчитывается аналогично прибыли от реализации продукции. Формирование выручки тесно связано с особенностями выполняемых работ и услуг и применяемыми формами расчетов.

Прибыль от реализации продукции, работ, услуг занимает наибольший удельный вес в структуре валовой прибыли предприятия.

Прибыль (убыток) от реализации основных средств.

Предприятие самостоятельно распоряжается своим имуществом. Оно вправе списывать, продавать, ликвидировать, передавать в уставный фонд других предприятия здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие основные фонды, материальные ценности, полученные в процессе сноса и разборки зданий, сооружений, продавать отдельные объекты, товарно-материальные ценности и другие виды имущества. Финансовый результат имеет место только при продаже перечисленных видов имущества, а также при прочем выбытии не до амортизированных объектов. При реализации основных фондов финансовый результат определяется как разница между продажной ценой реализованных на сторону основных средств и их остаточной стоимостью с учетом понесенных расходов по реализации.

При определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества, кроме ценных бумаг, фьючерсных и опционных контрактов предприятия для целей налогообложения учитывается разница (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества с учетом их переоценки.

Отрицательный результат от их реализации и от безвозмездной передачи в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Прибыль (убытки) от реализации ценных бумаг, фьючерсных и опционных контрактов определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения с учетом оплаты услуг по их приобретению и реализации.

Прибыль от внереализационных операций.

Финансовые результаты от внереализационных операций - это прибыль (убыток) по операциям различного характера, не относящимся к основной деятельности предприятия и не связанным с реализацией продукции, основных средств, иного имущества предприятия, выполнением работ, оказанием услуг. Финансовый результат определяется как доходы (убытки) за минусом расходов по внереализационным операциям.

Перечень внереализационных прибылей (убытков) предприятия разнороден и довольно обширен. Значительный удельный вес могут составлять доходы от долгосрочных и краткосрочных финан-

совых вложений и доходы от сдачи имущества в аренду (они учитываются в составе вне реализационных прибылей, если сдача имущества в аренду не является основной деятельностью предприятия).

Финансовые вложения означают такое размещение собственных средств предприятия в деятельность других предприятий, которое дает возможность получить доходы. Под долгосрочными финансовыми вложениями понимаются затраты предприятия по вкладу средств в уставный капитал других предприятий (товариществ, акционерных обществ, совместных, дочерних предприятий), приобретению акций и других ценных бумаг, предоставление средств займа на срок более года. К формам краткосрочных финансовых вложений относятся приобретение краткосрочных казначейских обязательств, облигаций и других ценных бумаг, предоставление средств займа на срок менее года. Денежные или другие имущественные средства участников договора о совместной деятельности без образования для этой цели юридического лица также считаются финансовыми вложениями долгосрочными или краткосрочными, в зависимости от срока действия договора, поэтому доходы от них также включаются в состав вне реализационных доходов.

Доходы от сдачи имущества в аренду формируются из получаемой арендной платы, которую арендатор платит арендодателю.

В состав вне реализационных прибылей (убытков) также входит сальдо полученных и уплаченных штрафов, пени, неустоек и других видов санкций (кроме санкций, уплачиваемых в бюджет и ряд внебюджетных фондов в соответствии с законодательством); другие доходы и расходы (убытки и потери).

5.2. Источники аудита финансовых результатов

Основными нормативными документами, используемыми в процессе аудиторской проверки финансовых результатов деятельности предприятия являются:

1. Гражданский Кодекс РУз, утвержденный 21.12.1995 года и 9.08.1996 года (с последующими изменениями и дополнениями);
2. Налоговый Кодекс РУз, утвержденный **25.12.2007** года ;
3. Закон РУз от 12.05.2001 года «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с последующими изменениями и дополнениями);
4. Закон РУз от 30.08.1996 года «О бухгалтерском учете»;
5. Закон РУз от 26.05.2000 года «Об аудиторской деятельности»;

6. Приказ МФ РУз № 31 от 7.02.2002 года «Формы финансовой отчетности и правила по их заполнению» (с последующими изменениями; дополнениями);

7. Постановление МФ РУз, Госкомимущества и ГНК РУз № 47 № 10-1-48, № 2002-33 от 25.03.2002 года «Положение о порядке контроля за начислением, выплатой и целевым использованием хозяйствующими субъектами дивидендов по государственной доле акций (государственном паю)»

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (Приказ МФ РУз № 37 от 09.09.2002 года);

9. «Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности» (МФ РУз от 26.07.1998 года № 17-07/06);

10. НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» (МФ РУз от 26.07.1998 года № 17-07/86);

11. НСБУ №3 «Отчет о финансовых результатах» (МФ РУз от 25 августа 1998г. №48);

12. Постановление МФ РУз и ГНК РУз № 15 и № 2002-1э от 14.01.2002 года «Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы (прибыль) юридических лиц».

Источниками информации для проверки операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли являются:

учредительные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, распоряжения;

отчеты кассира с приложенными первичными документами (приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, квитанции и др.);

выписки банков по суммовым и валютным счетам с приложенными первичными документами (счета, платежные поручения, авизо и т. д.);

- учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам реализации, прибылей и убытков, использования прибыли или уплаты налогов и сборов;

- Главная книга;

- Форма №1 «Бухгалтерский баланс»

- расчеты по отдельным налогам и др.

5.3. Аудит формирования финансовых результатов и использования прибыли

Целью аудита финансовых результатов и использования прибыли является установление достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования чистой прибыли.

В ходе проверки правильности формирования финансовых результатов и использования прибыли аудитор должен решить следующие задачи:

- установить правильность определения и отражения в учете прибылей (убытков) от реализации продукции, основных средств и другого имущества;
- наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции на счетах бухгалтерского учета;
- правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия;
- правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 9900, 8700, 9700, 9800 и т.д.
- проанализировать правильность учета прочих доходов и расходов от финансовой деятельности;
- проверить правильность использования прибыли для уплаты различных налогов и сборов;
- проверить законность и правильность использования чистой прибыли для выплаты дивидендов.

Основное внимание на этом этапе проверки аудитор должен уделить анализу прочих доходов от основной деятельности, в состав которых включаются:

1. Прибыль от реализации и прочего выбытия основных средств;
2. Прибыль от реализации и прочего выбытия других активов;
3. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
4. Взысканные штрафы, пени, неустойки и другие санкции за нарушение условий хозяйственных договоров;

5. Рентный доход, доходы по возмещению причиненных убытков;
6. Доходы от вспомогательных служб;
7. Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности;
8. Дооценка ТМЗ;
9. Безвозмездная финансовая помощь;
10. Прочие операционные доходы.

Аудитор проверяет правильность формирования доходов и расходов по финансовой деятельности.

В состав доходов по финансовой деятельности включаются:

1. Доходы от роялти трансферта капитала;
2. Доходы в виде дивидендов;
3. Доходы в виде процентов;
4. Доходы от курсовой разнице (положительные);
5. Доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду;
6. Доходы от переоценки средств, вложенных в ценные бумаги;
7. Прочие доходы от финансовой деятельности.

В состав расходов по финансовой деятельности включаются

1. Расходы в виде процентов;
2. Убытки от курсовой разницы;
3. Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг;
4. Прочие расходы по финансовой деятельности.

Аудитору необходимо проверить обоснованность и законность вышеуказанных расходов и доходов, правильность их налогообложения.

Суммы штрафов, пеней, неустоек и других санкций за нарушение условий хозяйственных договоров устанавливаются в соответствии с решением суда, договором купли-продажи, поставки продукции, письменным подтверждением добровольного признания претензий поставщиков (покупателей), платежными поручениями.

Списание кредиторской и депонентской задолженности с истекшим сроком исковой давности должно производиться на основании договора купли-продажи, продукции; банковских документов, подтверждающих перечисление денежных средств поставщику, счетов-фактур, накладных на отгруженную покупателям продукцию.

Прибыли (убытки) по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, должны быть подтверждены договором купли-продажи, поставками продукции; счетами, платежными поручениями;

накладными, актами приемки-передачи, письмами; бухгалтерскими справками (расчетами); актами документальной проверки органами налоговой инспекции.

Размеры понесенных судебных издержек и арбитражных расходов выясняются по данным решений суда, платежных поручений.

Суммы налогов, относимых на финансовые результаты, проверяются по данным налоговых расчетов (справок по налогам).

Суммы положительных (отрицательных) курсовых разниц по валютным операциям устанавливаются по данным валютного контракта (договора); платежных поручений и банковских выписок по валютным счетам; грузовых таможенных деклараций, накладных счетов, инвойсов, коносаментов и др.

Доходы от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды (проценты) по акциям, облигациям и другим ценным бумагам (в том числе государственным) проверяются по данным извещений, авизо предприятий-эмитентов, выписок по счету «депо». Своевременность включения в состав доходов поступлений от сдачи имущества в аренду, процентов по предоставленным займам выясняется по данным соответствующих договоров о размерах и сроках таких платежей.

Аудитору необходимо также проследить, не было ли в отчетном периоде случаев необоснованного включения в состав расходов финансовой деятельности сумм штрафов, налагаемых налоговыми и другими контролирующими органами, убытков от безвозмездной передачи имущества и т. п., в то время как такие затраты должны включаться в состав расходов периода.

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

Можно выделить 4 основные группы таких искажений и причин их возникновения:

- искажение прибыли, принимаемое для определения размера платежей в бюджет вследствие необоснованного завышения (занижения) величины материальных затрат, включаемых в себестоимость товаров, продуктов, работ, услуг, неправильной оценке по составлению на конец проверяемого периода остатков НЗП и отгру-

женных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, недостатков ТМЦ, РБП и расходов с дебиторами по претензиям;

- включение в издержки производства расходов, покрываемых в соответствии с действующим законодательством за счет специальных источников, отражаемых в пассиве баланса;

- искажение финансового результата, принимаемого для определения платежей в бюджет за счет включения в издержки производства или отнесение на прибыль расходов, подлежащих возмещению за счет чистой прибыли, а также необоснованного завышения операционных и внереализационных доходов путем включения в их состав финансовых результатов от реализации товаров и продукции, прочих операций;

- сокрытие доходов посредством зачисления выручки от реализации товаров, продукции на другие балансовые счета.

В ходе проверки реализации продукции особое внимание необходимо уделить проверке показателей отгрузки по накладным с аналогичными показателями по пропускам на вывоз, т.к. при таких проверках выявляются случаи, когда по пропускам вывозится меньшее (а иногда и большее) количество продукции, чем указано в отгрузочных накладных и платежных документах, однако в бухгалтерском учете отражается по реализации продукции та, что обозначена в отгрузочных накладных, а при внезапной проверке на складе выявляется ее излишек. Наоборот, когда по пропускам обнаруживается количество вывезенной продукции больше, чем в отгрузочной накладной, при внезапных проверках на складе — недостача продукции (а иногда эту недостачу т.о. выявить невозможно и это говорит о том, что была вывезена неучтенная продукция, что свидетельствует о прямом хищении продукции с предприятия). Такой вывод можно сделать только после тщательного исследования причин расхождений в отгрузочных документах и пропусках.

При обнаружении такого рода нарушений аудитор должен потребовать представления объяснить соответствующими должностными лицами и предложить внести изменения в учет и отчетные показатели по реализации продукции и финансовым показателям. Аудитор должен тщательно проверить реализацию продукции, в состав которой входят комплектующие изделия и детали и при установлении нарушений предлагать внесение изменений в показа-

тели по реализации и прибыли.

Результаты проверки правильности определения прибыли от реализации в значительной степени зависят от качества проведения контрольных процедур на предыдущих стадиях аудита, в частности, на этапах контроля процесса производства и реализации продукции, проверки основных средств и другого имущества, аудита расчетных операций. Правильное исчисление выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции, выручки и расходов, связанных с реализацией другого имущества, объективно предопределяет и точный подсчет финансового результата по этим операциям. Аудитору достаточно констатировать соответствие сумм прибыли, отраженных в учетных регистрах по счетам реализации продукции (работ, услуг), реализации и прочего выбытия основных средств, а также реализации прочих активов, аналогичным суммам, зафиксированным в учетных регистрах по счету для учета прибылей и убытков.

Следующее, на что надо обращать внимание – на проверку формирования финансовых результатов от внереализационных операций.

При проведении аудиторской проверки необходимо обратить внимание на правильное - документальное оформление и законность списания дебиторской задолженности, потерь от стихийных бедствий, не компенсированных потерь в результате пожаров, аварий и др. чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; убытков от хищений, виновники которых по решению суда не установлены, штрафов за нарушение, не относящихся к выполнению условий по хозяйственным договорам, сумма сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями.

Практика проведения аудиторских проверок таких описаний свидетельствует, что надлежащего качества документы не составляются и нередко случаи, когда решения на списание принимаются главным бухгалтером и руководителем предприятия, при этом расследование причин образования таких задолженностей не проводится, задолженность предприятий актами сверки не подтверждается, а углубленная проверка таких списаний иногда выявляет случаи злоупотреблений, а порой и хищений МЦ, как отдельными должностными лицами, так и группами лиц. Нередко уплаченные штрафы, не относящиеся к хозяйственным договорам или положенные на конкретных должностных лиц, относятся на финансовые резуль-

таты организации, а не на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия или виновных лиц.

При списании потерь от стихийных бедствий или др. экстремальных случаях не проводится инвентаризация испорченного имущества, а убытки списываются по установленным актам, причем, как правило, при таких списаниях в качестве обоснования не прилагаются документы соответствующих местных органов, подтверждающие факт происшедшего в данной местности стихийного бедствия.

При проверке финансовых результатов аудитору необходимо также проверить правильность начисления и своевременность взносов в бюджет налога на прибыль, правильность распределения прибыли между учредителями, правильность образования специальных фондов. Кроме проверки начисления и уплаты налога на прибыль осуществляется проверка соблюдения сроков его начисления и уплаты. Главным в работе аудитора является определение достоверности исчисления налогооблагаемой базы, подтверждение правильности расчета налога на прибыль и производимых расходов за счет прибыли после уплаты налогов и обязательных платежей.

Затем аудитор выясняет фактический порядок использования чистой прибыли на предприятии и его соответствие порядку, сформулированному в учетной политике. Целесообразно путем арифметического контроля проверить рассчитанные бухгалтерией значения показателей валовой прибыли, прибыли от основной деятельности, прибыли от общехозяйственной деятельности, прибыли до налогообложения и чистой прибыли, льгот по налогу на прибыль. При этом аудитор должен руководствоваться положениями Инструкции Министерства финансов и Государственного Налогового Комитета РУз от 14.01.2002 г. №15, 2002-12 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы (прибыль) юридических лиц» (новая редакция) и учетной политикой предприятия.

Аудитор проверяет правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по платежам в бюджет.

Расчеты с бюджетом осуществляется путем перечисления начисленных в соответствии с расчетом платежей с расчетного счета организации. Эти расчеты отражаются на счете 6410 «Задолженность по платежам в бюджет», к которому открывается субсчет. Запись по начислению налога на прибыль следующая:

Дебет 9810 «Расходы по налогу на доходы (прибыль)»

Кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

Факт перечисления денежных средств в бюджет фиксируются записью:

Дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

Кредит 5110 «Расчетный счет»

Сальдо по субсчету счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет», характеризует фактические результаты расчетов организации по платежам налога на прибыль. Дебетовое сальдо означает сумму переплаты налога в бюджет, кредитовое – сумму, причитающуюся бюджету на данную отчетную дату.

В заключение аудитор должен установить правильность применяемых схем корреспонденции счетов по учету формирования финансовых результатов и использования прибыли, включая проверку операций по реформации баланса.

Счет 9910 – «конечный финансовый результат» предназначен для обобщения информации конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности.

По дебету счета 9910 отражаются расходы, а по кредиту – доходы предприятия.

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

По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет 9910 закрывается в корреспонденции со счетом 8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года».

Реформация баланса производится в конце года и предусматривает закрытие счетов учета прибыли и использования прибыли.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения, аудитор регистрирует в рабочих документах.

Типичные ошибки.

- Включение в состав расходов по финансовой деятельности сумм штрафов, налагаемых налоговой инспекцией и другими контролирующими органами;
- неправомерное использование прибыли отчетного года,
- неверная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов, доходов и расходов по финансовой деятельности;
- использование прибыли на цели, не предусмотренные законодательством.

Ключевые понятия.

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) – это финансовый результат, полученный от основной деятельности предприятия.

Финансовые результаты от внереализационных операций - это прибыль (убыток) по операциям различного характера, не относящимся к основной деятельности предприятия и не связанным с реализацией продукции, основных средств, иного имущества предприятия, выполнением работ, оказанием услуг.

Чрезвычайный доход (убыток) представляет собой доходы или расходы, возникающие в результате событий или сделок, которые явно отличаются от обычной деятельности хозяйствующего субъекта, то есть не происходящие часто или регулярно.

Общехозяйственная деятельность – любая предпринимательская деятельность хозяйствующего субъекта, являющаяся обыкновенной деятельностью, а также деятельность хозяйствующего субъекта, направленная на будущее развитие, укрепление и рост экономических выгод хозяйствующего субъекта.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности.

Финансовые вложения означают такое размещение собственных средств предприятия в деятельность других предприятий, которые дают возможность получить доходы.

Под долгосрочными финансовыми вложениями понимаются затраты предприятия по вкладу средств в уставный капитал других предприятий (товариществ, акционерных обществ, совместных,

дочерних предприятий, приобретению акций и других ценных бумаг, предоставление средств займа на срок более года).

Контрольные вопросы для самопроверки:

1. Содержание отчета о финансовых результатов.
2. Источники информации аудита о финансовых результатах.
3. Аудит формирования финансовых результатов и использования прибыли.

6. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВАХ

6.1. Состав отчета о денежных средствах

Отчет о движении денежных средств – это динамический отчет, который методами балансовых обобщений определенных хозяйственных операций отчетного периода объясняет в существенных аспектах поступление и выбытие реальных финансовых средств.

Отчет о движении денежных средств построен по принципу балансового уравнения:

Остаток на начало отчетного периода + Поступление нарастающим итогом с начала отчетного периода = Направлено (израсходовано, уплачено) нарастающим итогом с начала отчетного периода + Остаток на конец отчетного периода

В сравнении с балансом и отчетом о прибылях и убытках он ориентирован на раскрытие для внешних пользователей бухгалтерской отчетности дополнительных сведений о финансовом положении организации, которые не могут быть прямо или косвенно получены из каких-либо других составных частей отчетности.

Информация о движении денежных средств должна иметь статус самостоятельной отчетной формы, а не приложения к бухгалтерскому балансу по соответствующей статье.

Проверка формирования показателей проводится с использованием данных регистров синтетического и аналитического учета по счетам учета денежных средств, а также приложенных первичных документов, отражающих содержание операции. Аудитор также использует процедуру арифметических подсчетов для подтверждения данных отчетных форм.

Цель составления отчета. Пользователи финансовой отчетности предполагают получить ограниченные по объему, но полезные, информационно насыщенные данные о состоянии и движении денежного капитала организации, которые в сочетании с показателями других форм отчетности:

– отражают масштабы денежного оборота организации (откуда поступили денежные средства; каков характер их происхождения; на что они были направлены при их расходовании);

– раскрывают обстоятельства того, как исполнены обязательства организации перед собственниками, деловыми партнерами, государством и персоналом. Погашение обязательств позволяет оценить текущую ликвидность и долгосрочную платежеспособность организации;

– показывают способность организации к генерированию денежных средств в результате совершения хозяйственных операций и тем самым представляют уровень кредитоспособности организации, возможности реализации проектов по расширению масштабов деятельности организации (путем инвестиционного проектирования, бюджетирования капитала, контроля кассовых смет). Сведения о денежном обороте помогают оценить способность организации и в будущем обеспечить превышение притока денежных средств над их оттоком;

– позволяют установить причины и размеры расхождений между приростом денежных средств и чистой прибылью организации; обеспечить ясную связь между доходами, расходами, запасами, задолженностью, поступлением и расходованием денежных средств. Это поможет оценить условия привлечения денежного капитала, размеры иммобилизации денежных средств, а также рассмотреть последствия недоходообразующих внутренних денежных оборотов организации;

– позволяют контролировать процесс обслуживания долговых обязательств и создания необходимых резервов по погашению основной суммы долга (образование погасительных фондов, фондов для выкупа и т.п.).

В условиях рынка контроль за своевременностью и полнотой исполнения платежных обязательств организации по обязательным платежам и денежным обязательствам придается особое значение. Несоблюдение последних неизбежно приводит организацию к банкротству.

Классификация оборотов денежных средств. Информационно ценными принято считать данные, которые характеризуют денежные потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации. Деление денежных потоков на три указанные группы отражает их финансово-экономическую сущность и прямо не вытекает из счетного обобщения данных в регистрах бухгалтерского учета.

Та часть совокупного денежного оборота, которая относится к разряду денежных потоков, обусловленных операционной (текущей) деятельностью организации, представлена поступлениями и расходами денежных сумм в связи с взаимным исполнением обязательств всех лиц, заинтересованных в делах организации, приходящихся на отчетный период. По своей сути это денежные потоки, которые обусловлены производственной, эксплуатационной, основной, обычной деятельностью организации, связанной с получением чистой прибыли за отчетный период. Чистый приток денежных средств от операционной деятельности выступает в качестве реального эквивалента прироста денежных средств в сумме чистой прибыли, сформированной в учете бухгалтерскими методами.

Именно на уровне операционной деятельности, возможно, установить согласованность показателей прироста капитала за отчетный период в форме прибыли (по методу начисления, временной определенности фактов и т.п.) и величины чистых активов организации (по кассовому методу), а в дальнейшем использовать выявленную закономерность соотношений в финансовом планировании, бюджетировании денежных средств, в оценке перспектив генерирования будущих денежных потоков.

Вторая классификационная группа денежных оборотов связана с вложением (возвратом) средств в капитальные активы, которые в будущих отчетных периодах призваны обеспечивать чистый приток денежных средств. Отток денежных средств в виде инвестиций в основной капитал (основные средства, нематериальные активы, оборудование, незавершенные капиталовложения), а также вложений в финансовые активы (акции, доли, паи и другие долевые ценные бумаги; облигации, коммерческие бумаги, финансовые инструменты и другие долговые ценные бумаги) и доходное имущество в виде производственных инвестиций (имущество для сдачи в долгосрочную и краткосрочную аренду, прокат, наем) всегда предполагает получение стабильных экономических выгод за пределами операционного периода, превышающего 12 месяцев, но требует разовых, единовременных вложений. В связи с важностью и особенностями такого рода капитальных затрат соответствующие денежные потоки показываются в отчетности и оцениваются пользователями особо. То же можно сказать и о возврате денежных сумм от реализации основных средств, долевых ценных бумаг, получения денеж-

ных сумм при истечении срока заимствования по долговым ценным бумагам, т.е. в отношении денежного оборота, вызванного реверсом (возвратом) инвестиций.

Экономические выгоды от инвестиций чаще всего рассматриваются в составе чистого операционного притока денежных средств, так как образуют составную часть чистой прибыли организации.

Третья классификационная группа оборотов денежных средств связана с финансовой деятельностью организации. В целях подготовки отчета о движении денежных средств финансовая деятельность трактуется как деловая активность организации по привлечению новых внешних, не заработанных денежных средств, но предоставляемых дополнительных источников денежных капиталов со стороны собственника и заимодавцев. Рост денежной массы, вовлеченной в экономический оборот коммерческой организации за счет такого рода экстенсивного расширения источников финансирования организации в денежной форме, как правило, приводит к росту валюты баланса, к увеличению обязательств перед собственниками и кредиторами организации.

В отчетности предполагается раскрытие всех денежных оборотов, отраженных на счетах бухгалтерского учета, не исключая при этом тех, которые носят технический характер - взаимно корреспондирующие счета денежных средств: 5000 «Счета учета денежных средств в кассе», 5100 «Счета учета денежных средств на расчетном счете», 5200 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте», 5500 «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банке», 5700 «Счета учета денежных средств в пути».

При составлении отчета о движении денежных средств организация может применять установленный формат показателей в виде стандартной таблицы и счетные увязки показателей, отраженных в Главной книге, вспомогательных бухгалтерских регистрах к счетам бухгалтерского учета «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках» и др. В таком случае формирование отчетных показателей будет сведено к технической стороне.

Если руководство организации стремится полно и достоверно, с учетом специфики организации раскрыть финансовую информацию во всех существенных аспектах, необходима разработка концепции отчета о движении денежных средств. Для этого целесо-

образно провести аудит операций, связанных с денежными средствами, аудит кассовых операций и аудит валютных операций.

6.2. Предварительная подготовка к аудиторской проверке операций с денежными средствами

Целью аудиторской проверки операций на расчетном, валютном и других счетах в банке является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по разделу «Денежные средства» и соответствии применяемой методики учета денежных средств на счетах в банке действующим в Республике Узбекистан нормативным документам.

При проверке правильности отражения в бухгалтерском Балансе денежных средств аудитор сопоставляет остатки по денежным счетам в Главной книге с балансовыми данными, а затем с регистрами бухгалтерского учета.

До заключения договора на аудиторскую проверку осуществляется предварительное планирование аудита, которое на практике часто называют предварительной экспертизой состояния дел клиента.

На стадии предварительного планирования необходимо выяснить следующие важные вопросы, в результате чего, можно будет определить, сколько аудиторов и на какой период требуется для проведения проверки кассовых операций организации:

1. Сколько касс в организации;

2. Имеет ли организация структурные подразделения и, как осуществляются расчеты с подразделениями в части выдачи заработной платы, сдачи наличности и т.п. Если организация имеет структурные подразделения, находящиеся в удаленных от головной организации местах, то передача денежных средств может осуществляться следующими способами:

- Денежные средства перечисляются на счет в банке. Кассир структурного подразделения получает денежные средства и приходуется их в кассу структурного подразделения.

- Денежные средства для выплаты заработной платы перечисляются на банковские карточки работников структурного подразделения;

- Денежные средства перевозятся уполномоченными лицами. В данном случае должна быть обеспечена надлежащая охрана, кото-

рая будет сопровождать уполномоченного представителя. Поскольку этот вариант не дает полной гарантии сохранности денежных средств его применение нецелесообразно.

– Инкассация – перевоз денежных средств специальными организациями.

3. Ведется одна или несколько кассовых книг у организации и подразделений;

4. Какие операции проводятся через кассу (расчеты с подотчетными лицами, расчеты с персоналом по оплате труда, расчеты с покупателями и заказчиками, расчеты с поставщиками и подрядчиками и т.п.);

5. Сколько расчетных счетов у организации;

6. Осуществляются ли расчеты с использованием иностранных валют и сколько валютных счетов у организации;

После проведения предварительной экспертизы аудиторская организация определяет объем операций, осуществляемых по кассе организации, а затем метод проверки: сплошной или выборочный.

Аудит кассовых операций. Целью аудиторской проверки кассовых операций является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по движению наличных денежных средств, действующем в РУз в проверяемом периоде, нормативным документам для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

В целях проведения аудиторской проверки кассовых операций необходимо проверить и проанализировать следующие документы:

1. Кассовая книга;
2. Отчеты кассира;
3. Приходные и расходные кассовые ордера (ПКО, РКО);
4. Авансовые отчеты. Список подотчетных лиц;
5. Выписки банка;
6. Справка банка об установленном лимите остатка денег в кассе;
7. Чековые книжки;
8. Хозяйственные договоры (в том числе с банками);
9. Договоры о материальной ответственности;
10. Документы по ККМ;
11. Книги кассира-операциониста ;
12. Журнал (книга) регистрации ПКО и РКО;

13. Журнал (книга) регистрации выданных доверенностей;
14. Журнал (книга) регистрации депонированных сумм;
15. Журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;
16. Приказы руководящего органа;
17. Акты ревизии кассы, акты инвентаризации;
18. Учетная политика в части документооборота.

Аудиторская проверка кассовых операций может быть организована в такой последовательности:

- инвентаризация кассы и обследование условий хранения денежных средств;
- проверка наличия и качества составления внутренних распорядительных документов (учетная политика, право подписи первичных документов, перечень подотчетных лиц и т.п.);
- проверка правильности документального оформления операций;
- проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств;
- аудиторская проверка правильности списания денег;
- проверка соблюдения кассовой дисциплины;
- проверка правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета;
- оформление результатов проверки.

При составлении программы проверки следует оценить эффективность внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе организации. С помощью тестирования аудитор дает предварительную оценку соблюдения в организации кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые участки, планирует состав основных контрольных процедур, определяет особенности ведения учета в организации. О недостаточной эффективности внутреннего контроля могут свидетельствовать такие факты:

- отсутствие в организации постоянно действующей системы проведения внезапных ревизий (инвентаризаций) кассы;
- наличие признаков формального проведения ревизий кассы (например, одни и те же лица в ревизионной комиссии);
- отсутствие в организации приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок кассы;

– отсутствие в штате кассира, когда эти функции возложены на другого работника без письменного распоряжения руководителя организации;

– отсутствие договора о полной материальной ответственности с кассиром;

– предоставление права подписи приходных и расходных кассовых ордеров другим лицам помимо руководителя организации и главного бухгалтера, не отраженное распоряжением руководителя организации.

Низкая оценка эффективности внутреннего контроля потребует увеличения объемов аудита и усиления внимания к данному участку проверки.

Составляется примерный перечень вопросов для определения качества внутреннего контроля в организации:

1. Хранятся ли деньги в несгораемом сейфе?
2. Имеется ли сигнализация в помещении кассы?
3. Заключен ли договор с вневедомственной охраной?
4. Сопровождает ли охрана кассира при получении им денег в банке?
5. Имеются ли вторые ключи от сейфа у руководителя предприятия? (где и у кого хранятся дубликаты ключей)
6. Инкассируется ли данная организация?
7. Снимаются ли остатки денежных средств ежеквартально?
8. Проводятся ли внезапные проверки в кассе?
9. Присутствует ли главный бухгалтер при снятии остатков в кассе?
10. Проверяет ли отчеты кассира главный бухгалтер?
11. Снимаются ли остатки денежных средств в кассе на конец года?
12. Регистрируются ли приходные документы в журналах?
13. Присваивает ли кассир номера приходным и расходным документам денежных средств?
14. Составляет ли кассир приходные и расходные документы денежных средств?
15. Производятся ли записи в отчете кассира: ежедневно или по мере накопления документов?

16. Кроме денежных средств в кассе хранятся ли: бланки облигаций, акций, путевок в д\о и санаторий?

17. По движению валютных средств в кассе составляются ли отдельные отчеты?

18. Вся ли сдается в банк выручка поступившая в кассу?

19. Практикуется ли получение денег от клиента, работников за товары, услуги другими лицами (минуя кассира)?

20. Нужны ли две подписи на документах отражающих выдачу денег из кассы?

21. Практикуется ли выдача денег из кассы за одной подписью (руководителя, главного бухгалтера)?

22. Сверяет ли бухгалтер данные ведомости по реализации материальных ценностей, работ, услуг с данными денежных средств, поступившими в кассу?

23. Датируются ли приходные, расходные, кассовые документы в журнале регистрации по дате, указанных в них?

24. Сдает ли кассир в бухгалтерию ежедневно кассовые отчеты?

25. Проверить оприходованных сумм (остатков) на счета в банке;

26. Проверить операции по приобретению и выдаче путевок (источник приобретения, невозмещаемая часть, полнота объема поступления в кассу средств за путевки);

27. Получить перечень денежных документов и сверить его с данными главной книги.

Типичные ошибки при заполнении приходных и расходных кассовых ордеров:

- не указывают название организации;
- не проставляются или исправляются номера кассовых ордеров, не соблюдается правило сквозной нумерации с начала года;
- неправильно указывается или не указывается дата;
- не проставляется или неправильно указывается корреспондирующий счет;
- после совершения операции на ордере не проставляются отметки «погашено» или «оплачено»;
- отсутствуют необходимые подписи и печати;
- отсутствуют росписи получателей денежных средств.

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитываются в кассовой книге. Каждое предприятие должно вести только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована,

прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия.

Типичные ошибки при заполнении кассовой книги:

- не проставляется или неправильно указывается корреспондирующий счет;

- не всегда проставляется сумма остатка денег на начало дня;

- ошибки при подсчете итоговых сумм и остатка;

- иногда записи ведутся ежемесячно, вместо того, чтобы вести их ежедневно или раз в три-пять дней.

Типичные ошибки, выявляемые при проведении аудита кассовых операций:

1. Неполное оформление первичных документов (нет подписей директора, руководителя, главного бухгалтера, не указаны дата, номер документа, код организации и т.д.);

2. Не оприходованные и присвоение поступивших денежных сумм (из банка, от физических лиц и юридических лиц и т.д.);

3. Излишнее списание денег по кассе, неоднократное использование одних и тех же документов;

4. Списание сумм без оснований и по подложным документам;

5. Искажение остатка на начало и конец дня путем неправильного подсчета итогов в кассовых документах и кассовых отчетах;

6. Некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического и аналитического учета;

7. Присвоение сумм, законно и незаконно начисленных разным лицам и организациям;

8. Присвоение депонированной заработной платы и средств по другим основаниям;

9. Расчеты суммами наличных денег, превышающими предельную величину;

10. Расчеты с начислением наличных денег без применения контрольно-кассовых машин, без регистрации их в налоговых органах;

11. Сверхлимитное накопление денежных средств в кассе. Отсутствие подтверждения банка об установленном лимите кассы по данному предприятию;

12. Для проведения ревизии кассы не назначается приказом руководителя предприятия специальная комиссия;

13. В нарушение приказа руководителя предприятия на предприятии внезапные ревизии кассы не проводились;

14. Отсутствие договора о полной материальной ответственности с кассиром;

15. На предприятии в установленном порядке не ведется кассовая книга.

6.3.Оформление отчета по результатам проведения проверки операций с денежными средствами.

Аудит валютных операций. Выраженная в иностранной валюте стоимость имущества и обязательств при отражении на счетах бухгалтерского учета пересчитывается в суммы по курсу ЦБ на дату совершения операции. Согласно Положению датой совершения операции является та дата, когда у организации в соответствии с законодательством РУз или договором возникает право принять к учету имущество или обязательства, являющиеся результатом этой операции.

Для учета операций на валютном счете предприятия предусмотрен активный валютный счет 5210 «Валютный счет». Записи операций на валютных счетах ведутся в валюте платежа (доллары США, немецкие марки и т. д.) и её суммовым эквиваленте по курсу ЦБ РУз, установленному на дату поступления (списания) средств на валютные счета (с валютных счетов). Для отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации и других валютных операций к счету 5210 открываются следующие субсчета: «Транзитный валютный счет», «Текущий валютный счет», «Специальный транзитный валютный счет», «Валютный счет за рубежом».

Перед составлением плана и программы проверки валютных операций, прежде всего, необходимо установить качество состояния внутреннего контроля по учету таких операций. Для достижения этой цели, как правило, прибегают к опросу (письменному и устному) работников предприятия. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учета валютных операций и определить дальнейшее направление проверки.

План и программа проведения аудита валютных операций строятся с учетом результатов проверки системы внутреннего контроля данного раздела. При этом план аудита должен охватить следующие основные направления:

- правовая оценка учета операций предприятия на осуществление ВЭД, наличие лицензий и квот на экспорт товаров (услуг);
 - правильность оформления документов при проведении экспортных операций;
 - полноту зачислений валютной выручки на валютный счет экспорта;
 - своевременность оформления поручений на перечисление обязательной продажи части выручки государству;
 - правильность определения производственной себестоимости экспортного товара;
 - правильность определения прибыли от экспортной операции.
- Содержание плана и программы проверки учета валютных операций приведены ниже в табл.3.

Таблица 3.

Общий план аудита валютных операций.

Проверяемая организация	«Х»
Период аудиторской проверки	02.05.2005г
Количество человеко-часов	96
Руководитель аудиторской группы	Камилов А.Б.
Состав аудиторской группы	Садикова Л.А, Азизов Ш.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	2%

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1.	Правовая оценка учета операций предприятия на осуществление ВЭД	02.05.05	Садикова Л.А, Азизов Ш	Согласно общему плану аудита
2.	Аудит правильности оформления документов при проведении экспортных операций	03.05.05	Садикова Л.А, Азизов Ш	Согласно общему плану аудита
3.	Аудит полноты зачислений валютной выручки на валютный счет	04.05.05	Садикова Л.А, Азизов Ш	Согласно общему плану аудита

4.	Аудит своевременности оформления поручений на перечисление обязательной продажи части выручки государству	05.05.05	Садикова Л.А, Азизов Ш	Согласно общему плану аудита
5.	Аудит правильности определения производственной себестоимости экспортного товара	06.05.05	Садикова Л.А, Азизов Ш	Согласно общему плану аудита
6.	Аудит правильности определения прибыли от экспортной операции	06.05.05	Садикова Л.А, Азизов Ш	Согласно общему плану аудита

Руководитель аудиторской организации: _____

Руководитель аудиторской группы: _____

Первый этап проведения аудита валютных операций - правовая оценка договоров с позиции действующего законодательства. Необходимость проведения данной процедуры обусловлена тем, что в зависимости от правовой формы и условий договора различаются и варианты отражения в учете экспортно-импортных операций.

При аудите экспортно-импортных операций необходимо проверить законность ввоза или вывоза тех или иных товаров. Для чего аудитор изучает учредительные документы предприятия, т.е. определяет, может ли данное предприятие осуществлять экспортно-импортные операции.

Все экспортно-импортные операции на предприятии должны быть оформлены контрактами, в которых обязательным является наличие следующих разделов: предмет контракта, цена и сумма контракта, условия и сроки поставки товаров, условия оплаты, упаковка и маркировка товара, условия претензий, штрафные санкции и порядок возмещения убытков, страхование, арбитраж, другие условия контракта, характеристика и адреса сторон.

В ходе проверки аудитору следует определить наличие договора по валютному счету и наличие факта уведомления налоговой службы.

При аудите экспортно-импортных операций важное место должно уделяться операциям с иностранной валютой. Аудитор проверяет правильность зачисления валютной выручки на транзитный счет

предприятия. Сумма поступления определяется по курсу Национального банка на дату поступления средств на валютный счет. Если изменился курс, производится дооценка остатка транзитного валютного счета. Аудитор проверяет правильность и своевременность распределения поступивших валютных средств.

Также аудитор должен изучить, операции по покупке иностранной валюты. Проверить для каких целей приобреталась и использовалась валюта, т.к. за не целевое использование предприятия уплачивают штрафные санкции.

Следует учитывать, что валюта предприятиями может приобретаться для следующих целей:

- расчетов по контрактам с иностранными поставщиками за товары и услуги;
- осуществления платежей по валютным займам;
- на командировочные расходы.

Типичными ошибками, имеющими место при ведении экспорт-но-импортных и валютных операций являются следующее:

- Отсутствие выписок банка, подчистки и исправления в выписках банка.
- оправдательные документы к выпискам банка представлены не полностью.
- на документах отсутствует штамп банка о принятии документов для обработки.
- нарушение порядка покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем рынке РУз.

Для выявления нарушений порядка покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем рынке РУз аудитор должен знать, что в банке параллельно с текущим валютным счетом и транзитным валютным счетом резиденту открывается *специальный транзитный валютный счет*.

На специальный транзитный валютный счет зачисляются следующие поступления в иностранной валюте в пользу резидента:

- а) иностранная валюта, купленная резидентом за суммы на валютном рынке;
- б) иностранная валюта, ранее списанная со специального транзитного валютного счета и являющаяся суммами – не использованными для целей оплаты командировочных расходов.

Снятие наличной иностранной валюты со специального транзитного валютного счета не допускается, за исключением случаев оплаты командировочных расходов.

Покупка иностранной валюты за суммы на валютном рынке осуществляется резидентом на основании его Поручения на покупку. Поручение на покупку должно содержать:

- вид основания для осуществления операции покупки иностранной валюты на валютном рынке;

- наименование, дату и номер документов, обосновывающих соответствие указанного в Поручении на покупку основания требованиям Инструкции банка РУз (паспорт импортной сделки; разрешение (лицензия) банка РУз на осуществление валютной операции, связанной с движением капитала; документ, подтверждающий регистрацию в банке РУз валютной операции, связанной с движением капитала; договор, соглашение, контракт, либо иной документ).

- распоряжение резидента о зачислении купленной иностранной валюты на его специальный транзитный валютный счет в исполняющем банке;

- отметку исполняющего банка об обоснованности покупки иностранной валюты на валютном рынке, содержащую подпись ответственного лица, а также печать уполномоченного банка, используемую для целей валютного контроля.

Иностранная валюта, купленная резидентом на валютном рынке за суммы, подлежит обязательному зачислению в полном объеме на его специальный транзитный валютный счет в исполняющем банке.

Распоряжение резидента о переводе купленной на валютном рынке иностранной валюты должно содержать:

- А) код вида платежа;

- Б) код страны банка – получателя платежа;

Обратной продаже на валютном рынке подлежит также иностранная валюта, ранее списанная по распоряжению резидента с его специального транзитного валютного счета и вновь поступившая в пользу резидента в связи с возвратом:

- авансовых платежей (предварительной оплаты) по неисполненным импортным контрактам;

- сумм со счетов покрытия по открываемым уполномоченными банками покрытым аккредитивам;

– сумм в связи с ошибочно произведенными платежами, в том числе по причине неправильно указанного в расчетных документах какого-либо реквизита получателя платежа;

– сумм, ранее переведенных резидентами нерезидентам по иным основаниям, за исключением сумм, переведенных для оплаты командировочных расходов.

Резидент не вправе осуществлять перевод иностранной валюты со своего специального транзитного валютного счета на свои другие валютные счета, за исключением случаев установленных Банком РУз.

Со своего специального транзитного валютного счета резидент вправе без ограничений осуществить обратную продажу купленной иностранной валюты за суммы через исполняющий банк на основании поручения на обратную продажу до истечения семидневного срока по курсу, установленному по договоренности с исполняющим банком.

Исполняющему банку запрещаются начисление и выплата процентов за пользование денежными средствами, находящимися на специальном транзитном валютном счете резидента.

Оформление отчета по результатам проведения проверки операций с денежными средствами. По результатам проверки аудитор оформляет отчет, который содержит данные об объеме проверки, все выявленные нарушения и рекомендации для их исправления.

Отчет может быть в виде тестов или текста с приложением рабочих листов в виде таблиц, приведенных выше.

Отчет должен выражать мнение аудитора о достоверности данных по строке баланса «Денежные средства в кассе», строке баланса «Денежные средства на расчетных счетах», строке баланса «Денежные средства на валютных счетах», строке баланса «Прочие денежные средства» бухгалтерского баланса.

В качестве рекомендаций может быть предложена программа организации внутреннего контроля над наличием и движением денежных средств организации.

Ниже приведем пример программы внутреннего контроля:

Цели и участники внутреннего контроля.

Цели внутреннего контроля денежных поступлений состоят в обеспечении:

приема в полном объеме всех поступлений независимо от их

источника;

правильной классификации всех поступлений и отражения их в учетных регистрах;

своевременной сдачи в банк всех денежных поступлений для занесения их на расчетный счет;

недопущения убытков, которые могут возникнуть как в результате злоупотребления, так и непреднамеренно.

Основные направления внутреннего контроля.

Все поступления от реализации за наличный расчет следует контролировать и незамедлительно сдавать в банк.

Все поступления должны точно классифицироваться и отражаться в учетных регистрах.

Должно быть организовано разделение между кассиром, отделом сбыта, бухгалтерией и прочими функциональными подразделениями для предотвращения возможности возникновения тайного сговора между ними.

Процедуры внутреннего контроля:

Процедуры внутреннего контроля при реализации за наличный расчет:

А) все поступления от реализации за наличный расчет, следует подвергать контролю, дабы обеспечить их незамедлительное оприходование и передачу в банк. Для контроля за текущими поступлениями используются различные приемы. Например, за наличный расчет, путем:

использования ККМ;

сверки контрольной кассовой ленты и на ее основе проверки наличия денег в кассе с учетом показаний счетчиков и суммы на начало дня;

регулярной (с обеспечением мер безопасности) выемки выручки из кассовых аппаратов;

ведения кассовой книги и ее ежедневной проверки;

использования кассовых автоматов;

Б) персонал, отвечающий за поступление выручки от реализации за наличный расчет должен уметь обращаться с кассовыми аппаратами и пользоваться доверием руководства организации.

В) Проверка кассы должна выполняться ежедневно, при этом необходимо соблюдать следующее равенство: *Остаток в кассе на начало дня + поступление в течение дня, отраженное на контрольной ленте кассовой машины = остаток на конец дня + суммы, сданные в течение дня кассиром в кассу организации.*

Г) Поступившие в течение дня в кассу денежные средства не должны использоваться для совершения платежей за товары или услуги, так как при этом высока вероятность того, что эти выплаты не будут отражены в учете на момент совершения операций, что сделает невозможным выверку дневной выручки. Поэтому требование сдачи в банк всей выручки является обычным почти для каждой организации.

Д) Инкассировать выручку необходимо ежедневно. Хранение денег с использованием сейфов снижает риск, связанный с пребыванием денег в помещении организации в ночное время. Инкассация должна осуществляться специально уполномоченными на то лицами с соблюдением необходимых мер безопасности (например, варьирование времени инкассации, маршрутов следования и сопровождающего персонала).

Е) Необходимо обеспечить возможность обратной сверки выписки банка с информацией об оплате, произведенной кредитными карточками, а также с данными контрольных лент кассовых аппаратов путем проведения их ежедневного обобщения.

Ж) Кассиры должны знать, что администрация может проводить внезапные инвентаризации денежных средств в кассе, однако лучше не доводить до них информацию о других мерах контроля, которые предпринимает администрация для наблюдения за поступлением денежных средств.

И) Сверка выписок банка об инкассации выручки, представляемых кассирами, с суммами, показываемыми отделом учета реализации, должна проводиться ежедневно. Все несоответствия необходимо оперативно анализировать. Для обеспечения перекрестной проверки денежные поступления можно проанализировать в разрезе прочих поступлений и поступлений по журналу реализации.

К) При реализации за наличный расчет необходимо, чтобы фак-

тически проданную продукцию можно было идентифицировать по ярлыку или номеру партии. Кроме того, должны быть известны цены на нее либо из этикеток, либо из постоянно обновляемого прейскуранта. Электронная технология упростит этот процесс.

Процедуры внутреннего контроля при реализации за безналичный расчет:

Эти процедуры должны быть задействованы организациями, покупателями продукции (работ, услуг) которых являются юридические лица.

А) Ежемесячно должна производиться сверка синтетического счета реализации и аналитического счетов конкретных дебиторов. Если предположить, что все поступления были разнесены по счетам, то порядок такой сверки будет следующим:

подсчитывается сумма сальдо по всем аналитическим счетам дебиторов;

выясняется, равен ли этот итог сальдо синтетического счета реализации; если да, то никакие дальнейшие действия не предпринимаются; если нет, то проверяются на несоответствие показатели:

исправляются ошибки и несоответствия на аналитических счетах, синтетическом счете и в Главной книге.

Б) на расчетный счет могут поступать выручка от реализации основных средств, отходов, выручка от реализации инвестиций и т.п. Должны существовать соответствующие разрешения, а кроме того, накладная или заказ (это позволяет правильно идентифицировать поступления). Обо всех операциях по постоянным заказам, о получении авансов, указанных в выписках банков, должно быть известно заранее.

В) Децентрализованные организации могут выбрать следующую внутреннюю политику: для лучшего управления поступлениями филиалам необходимо немедленно перечислять полученные ими денежные средства на расчетный счет в банке, с которого денежные средства могут быть получены только с разрешения администрации.

Г) Сверка с банком должна проводиться регулярно. Любые отклонения по счетам – расчетному (текущему), депозитному, ссуд-

ному – должны быть исследованы в течение месяца. В некоторых случаях необходимо делать корректировку на суммы выплаченных в конце года процентов и т.п., которые еще не прошли по банковской выписке.

Д) не должно быть временного различия между датой регистрации поступлений денежных средств в кассу организации и датой отражения поступивших сумм выписки банка. Такое различие может быть признаком злоупотребления.

Е) Должна обеспечиваться полная сохранность всех денежных средств и их эквивалентов: в пределах организации должны существовать стандартные процедуры приема и регистрации каждого вида денежных поступлений, ограничение перемещения чеков и платежных поручений, ротация персонала в целях предупреждения злоупотреблений и несанкционированного доступа к местам получения денежных поступлений, а также должна обеспечиваться сохранность денег при передаче и хранении в кассе.

Должностные обязанности.

Согласно должностным обязанностям кассир должен выполнять следующие функции:

осуществлять операции по приему, учету, выдаче и хранению денежных средств и ценных бумаг с обязательным соблюдением правил, обеспечивающих сохранность;

получать по оформленным в соответствии с установленным порядком документам денежные средства и ценные бумаги в учреждениях банка для выплаты рабочим и служащим заработной платы, премий, оплаты командировочных и других расходов;

вести на основе ПКО и РКО кассовую книгу, сверять фактическое наличие денежных сумм и ценных бумаг с книжным остатком;

составлять описи ветхих купюр, а также соответствующие документы для их передачи в учреждения банка с целью замены на новые;

передавать в соответствии с установленным порядком денежные средства инкассаторам;

составлять кассовую отчетность.

Также Порядок ведения кассовых операций содержит рекомен-

дации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке:

1. Руководителям предприятий при приеме на работу и назначении на должности, связанные с ведением кассовых операций, обслуживанием средств охранно-пожарной сигнализации, охраной и транспортировкой денежных средств, либо периодическому привлечению лиц к указанным выше работам рекомендуется обращаться в органы внутренних дел и медицинские учреждения для получения сведений об этих лицах, имея в виду, что к ведению кассовых операций, обслуживанию средств охранно-пожарной сигнализации, охране и транспортировке денежных средств не допускаются лица:

- ранее привлекавшиеся к уголовной ответственности за умышленные преступления, судимость у которых не погашена или не снята в установленном порядке;
- страдающие хроническими и психическими заболеваниями;
- систематически нарушающие общественный порядок;
- злоупотребляющие спиртными напитками либо употребляющие наркотические вещества без назначения врача.

2. Руководитель предприятия должен предоставить кассиру охрану при транспортировке денежных средств и ценностей из учреждений банков или сдаче в них и, в случае необходимости, - транспортное средство.

3. При транспортировке денежных средств кассиру, сопровождающим его лицам и водителю транспортного средства запрещается:

- разглашать маршрут движения и размер суммы доставляемых денежных средств и ценностей;
- допускать в салон транспортного средства лиц, не назначенных руководителем предприятия для их доставки;
- следовать пешком, попутным или общественным транспортом;
- посещать магазины, рынки и другие т.п. места;
- выполнять какие-либо поручения и любым иным образом отвлекаться от доставления денег и ценностей по назначению.

Составление рабочих документов необходимо также для проверки других разделов бухгалтерского учета.

Ключевые понятия.

Отчет о движении денежных средств - это динамический отчет, который методами балансовых обобщений определенных хозяйственных операций отчетного периода объясняет в существенных аспектах поступление и выбытие реальных финансовых средств.

Отчет о движении денежных средств построен по принципу балансового уравнения:

Остаток на начало отчетного периода + Поступление нарастающим итогом с начала отчетного периода = Направлено (израсходовано, уплачено) нарастающим итогом с начала отчетного периода + Остаток на конец отчетного периода.

Инкассация – это перевоз денежных средств специальными организациями.

Проверка кассы должна выполняться ежедневно, при этом необходимо соблюдать следующее равенство: *Остаток в кассе на начало дня + поступление в течение дня, отраженное на контрольной ленте кассовой машины = остаток на конец дня + суммы, сданные в течение дня кассиром в кассу организации.*

Для учета операций на валютном счете предприятия предусмотрен активный валютный счет 5210 «Валютный счет».

Записи операций на валютных счетах ведутся в валюте платежа (доллары США, немецкие марки и т. д.) и её сумовом эквиваленте по курсу ЦБ РУз, установленному на дату поступления (списания) средств на валютные счета (с валютных счетов).

Для отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации и других валютных операций к счету 5210 открываются следующие субсчета: «Транзитный валютный счет», «Текущий валютный счет», «Специальный транзитный валютный счет», «Валютный счет за рубежом».

Контрольные вопросы для самопроверки:

1. Состав отчета о денежных средствах.
2. Предварительная подготовка к аудиторской проверке операций с денежными средствами.
3. Оформление отчета по результатам проведения проверки операций с денежными средствами.

7. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

7.1. Содержание отчета о движении основных средств

Данная форма финансовой отчетности, как и другие формы, составляется с нарастающим итогом с начала года на дату ее составления.

Форма и структура отчета состоит таким образом, чтобы получать аналитические данные по группам основных средств, учету движения основных средств, по балансовой стоимости, по сумме износа и по остаточной стоимости.

По структуре отчет о движении основных средств можно условно разделить на 2 части:

- отдельно по балансовой стоимости, по сумме износа, по остаточной стоимости;
- наличие основных средств на начало отчетного года, поступления основных средств, их выбытие, наличие на конец отчетного периода.

По составу основные фонды группируются на:

- основные средства основной деятельности;
- основные средства в других отраслях;
- основные средства в непроизводственной сфере деятельности;
- основные средства, предназначенные для соблюдения экологической чистоты.

В отчете о движении основных средств содержаться следующие показатели:

- здания;
- сооружения;
- передаточные устройства;
- машины и оборудование (рабочие машины, измерительные приборы, вычислительная техника);
- транспортные средства;
- инструменты;
- хозяйственный инвентарь;
- производственный инвентарь;
- рабочий и продуктивный скот;
- многолетние насаждения;
- капитальные затраты по улучшению земель;

– прочие основные фонды и т.д.

Целью аудита отчета о движении основных средств будет проверка правильности учета операций по движению основных средств, начислению амортизации и отражению затрат на ремонт основных средств предприятия.

Аудит отчета основных средств должен осуществляться на базе следующих нормативных документов:

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г.

2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция) (26.05.2000 г. N 78-П).

3. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан (нормы амортизации основных средств) с изменениями (по состоянию на 05.09.2002 г.). Утвержден Законом РУз N 396-1 от 24.04.97 г.

4. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.). Введен в действие с 1 марта 1997 года Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан N257-1 от 29.08.96 г.

5. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. N 54 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов».

6. Приложение N 2 к Постановлению Кабинета Министров от 6 мая 1998 г. N 194 «Порядок отражения лизинговых операций в бухгалтерском учете и отчетности».

7. «Положение о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации», зарегистрировано Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 23 июля 2001 г. N 1054 и утверждено Министерством Финансов Республики Узбекистан и Государственным Налоговым Комитетом Республики Узбекистан от 20 июня 2001 г. N 56/2001-38.

8. «Положение о порядке списания с баланса основных средств», утверждено Приказом Министерства Финансов Республики Узбекистан от 28 февраля 2001 г. N26.

9. «Положение о порядке проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 2001 года», утверждено Постановлением Министерства макроэкономики и статистики, Министерством Финансов и Государственным Налоговым Комитетом

Республики Узбекистан N PA-01/8-6a, N 17-03/113A, N 2001-30, 2 февраля 2001 года

10. Правила по заполнению форм финансовой отчетности. Приложение 7 к Приказу Министерства Финансов Республики Узбекистан от 7 февраля 2002 года, N31.

11. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан N1 «Учетная политика и финансовая отчетность», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 14 августа 1998 г. и утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан N 474, 26 июля 1998 г.

Комментарий к национальному стандарту бухгалтерского учета N 1 Республики Узбекистан «Учетная политика и финансовая отчетность».

12. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан N 5 «Основные средства», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 7 июля 2001г. N491-2, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 2 июля 2001 г. N 60.

13. Национальный стандарт Бухгалтерского Учета Республики Узбекистан НСБУ N 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 23 октября 2002 г. N 1181, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 9 сентября 2002 г. N 103.

14. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ N 19 «Организация и проведение инвентаризации», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 2 ноября 1999 г. N 833, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 19 октября 1999 г. N ЭГ/17-19-2075.

15. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД N 70) «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 10 марта 2001 г. N 1016, утвержден министерством Финансов Республики Узбекистан 14 февраля 2001 г. N 20.

16. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан «Аудит в условиях компьютерной обработки данных

(КОД)», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 23 сентября 1999 г. N 823, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 9 сентября 1999 г. N 76.

17. Инструкция «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество юридических лиц», зарегистрирована Министерством Юстиции Республики Узбекистан 11 марта 2002 года N 1107, утверждена Министерством Финансов Республики Узбекистан и Государственным Налоговым Комитетом Республики Узбекистан 22 января 2002 года N25,2002-13.

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе форм учета: журнально-ордерной, мемориально-ордерной, упрощенной, машинно-ориентированной, а также в перечне применяемых регистров, их построении, последовательности и способах записей в них. Но следует помнить, что при любой форме учета операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации:

форма ОС-1 – акт (накладная) приемки-передачи основных средств;

форма ОС-3 – акт - приёмки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;

форма ОС-4 – акт на списание основных средств;

форма ОС-4а – акт на списание автотранспортных средств;

форма ОС-6 – инвентарная карточка учета основных средств и др.

Синтетический учет движения основных средств и их износа ведется в журналах-ордерах № 13, 10 и 10/1, а при использовании компьютерных информационных технологий - в машинограммах дебетовых и кредитовых оборотов по счетам «Счета учета основных средств», «Счета учета износа основных средств»; Главная книга; бухгалтерский баланс (ф. № 1); «Отчет о финансовых результатах» (ф. № 2); «Отчет о движении основных средств» (ф. № 3).

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

- контроль наличия и сохранности основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- правильность оценки основных средств в учете;

- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильность начисления и отражения в учете износа и ремонта основных средств;
- правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности;
- подтверждение итогов, проведенной в отчетном году;
- оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

В соответствии с основными задачами аудита основных средств можно выделить семь направлений проверки:

- 1) аудит наличия и сохранности основных средств;
- 2) аудит движения основных средств;
- 3) аудит правильности начисления износа;
- 4) проверка операций учета поступления основных средств;
- 5) проверка учета выбытия основных средств;
- 6) проверка обоснованности затрат на ремонт основных средств;
- 7) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

7.2. План и программа аудиторской проверки основных средств

Аудиторская проверка отчета основных средств должна планироваться на основе составления сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта.

Общий план проверки основных средств должен учитывать направления аудита данных участков, названные выше.

Содержание общего плана и программы аудита приведены в табл. 1 и 2.

Таблица 1.

ОБЩИЙ ПЛАН АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.

Проверяемая организация --- X

*Период аудита с 01.01.01. по 31.12.01***Количество человеко-часов 280**

Руководитель аудиторской группы Адхамов А.З.

Состав аудиторской группы Адхамов А., Клишина А. А.

Планируемый аудиторский риск 4 %

Планируемый уровень существенности 1 %

№ п. п.	Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители	Примечания
1	Аудит наличия и сохранности основных средств	В течение отчетного года	Адхамов А.З. Клишина А. А	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Аудит движения основных средств		Адхамов А.З.	
3	Аудит правильности начисления износа		Клишина А. А	
4	Проверка операций учета поступления и создания основных средств		Адхамов А.З.	
5	Проверка учета ремонта основных средств		Клишина А. А	
6	Проверка учета выбытия основных средств		Адхамов А.З.	
7	Проверка правильности налогообложения по		Адхамов А.З. Клишина А. А	

Руководитель аудиторской организации Исмаилов С.Д.

Руководитель аудиторской группы Адхамов А.З.

Таблица 2.

Программа аудита основных средств.

Проверяемая организация --- Х

Период аудита с 01.01 .Ох. по 31.12.Ох Количество человеко-часов 280 Руководитель аудиторской группы Адхамов А. Состав аудиторской группы Адхамов А.З., Клишина А. А. Планируемый аудиторский риск 4 % Планируемый уровень существенности 1 %

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5
	Аудит наличия и сохранности основных средств	В течение года	Адхамов А.З. Клишина А.	
1.1	Проверка создания комиссий по приемке основных средств	Ежеквартально	Адхамов А.З	Приказы, распоряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Ежеквартально	Клишина А.	Договоры, соглашения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквартально	Адхамов А.З	Протоколы, оглашения приказы
1.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи основных средств	Ежеквартально	Клишина А.	Акты приемки-передачи Инвентарные карточки, Журналы регистрации
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов	Ежеквартально	Адхамов А.	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации

1.6	Оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	Ежеквартально	Клишина А.	Первичные документы, Учетные регистры, Учетная политика
1.7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств	Ежеквартально	Адхамов А.З	Учетная политика, приказы, сметы, отчеты
1.8	Проверка результатов произведенной переоценки основных средств	По мере совершения операций	Клишина А.	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры
1.9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	В течение года	Адхамов А.З	Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры
1.10	Ознакомление с порядком ведения картотеки основных средств и инвентарных списков по конкретным материально-ответственным лицам бухгалтерией предприятия	Ежеквартально	Клишина А.	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о материальной ответственности
1.11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	Ежеквартально	Адхамов А.З.	Приказы, распоряжения
1.12	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	Ежеквартально	Клишина А.	Формы отчетности

2.	Аудит движения основных средств	3 течение года	Адхамов А.	
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал	ежеквартально	Адхамов А.	Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета
2.2	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Адхамов А.	Приказы, акты, счета, Регистры бухгалтерского учета, баланс
2.3	Проверка фактического выбытия основных средств в результате расчетов с учредителями	Ежеквартально	Клишина А.	Протоколы, приказы, Регистры бухгалтерского учета, акты, баланс
2.4	Проверка отражения в отчетности движения основных средств	Ежеквартально	Клишина А.	Формы отчетности
3	Аудит правильности начисления износа	В течение года	Адхамов А.3 Клишина А.	
3.1	Проверка правильности ежемесячного начисления износа по основным средствам	Помесячно	Адхамов А.3.	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс
3.2	Проверка объектов ОС, по которым не начисляется амортизация	Помесячно	Клишина А.	Справки, расчеты, Регистры бухгалтерского учета, документы
3.3	Проверка объектов ОС, по которым начисляется ускоренная амортизация	Помесячно	Адхамов А.3	Расчеты, справки, Регистры бухгалтерского учета, сметы

3.4	Проверка документов по начисленной амортизации ОС, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал	По мере внесения в уставный капитал	Клишина А.	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
3.	Проверка срока, с которого начинается и заканчивается начисление амортизации ОС	Помесячно	Адхамов А..	Протоколы, справки, расчеты,
3.6	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации основных средств	Ежеквартально	Клишина А.	Формы отчетности

Руководитель аудиторской организации Исмаилов С.Д.

Руководитель аудиторской группы Адхамов А.З

7.3. Аудит отчета о движении основных средств

Аудит операций по наличию и сохранности основных средств. По данным проверки состояния контроля и учета объектов основных средств аудитор сможет сделать вывод об эффективности контроля.

Аудитору необходимо проверить:

- создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств (ОС) и оформлению результатов приемки;
- оформлены ли договоры купли - продажи ОС;
- оформлены ли протоколы договорной цены;
- правильно ли указана первоначальная стоимость в актах приемки - передачи ОС;
- правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

Важное условие обеспечения сохранности основных средств-качественное проведение их инвентаризации. Поэтому в процессе контроля нужно проверить полноту и своевременность проведения инвентаризации, правильность отражения ее результатов в бухгалтерском учете. Аудитору это необходимо для того, чтобы убедиться, насколько

ко можно доверять результатам проведенной инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Нормативными документами устанавливается периодичность проведения инвентаризации основных средств **не менее одного раза в год** перед составлением годовых отчетов и Балансов, но **не ранее 1 ноября** отчетного года.

До начала инвентаризации проверяется полнота записей в инвентарных книгах и описях, а также технических паспортах и другой технической документации, как собственных, так и арендованных основных средств. Если обнаружены расхождения между данными технической документации и регистров бухгалтерского учета, то в них вносятся соответствующие исправления и уточнения. В процессе инвентаризации ОС комиссия осматривает объекты в натуре и заносит в инвентарные описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера, основные технические и эксплуатационные характеристики.

В случае выявления объектов, не числящихся на учете или по которым в учетных регистрах приведена не соответствующая им характеристика, комиссия восполняет недостающие сведения и технические показатели. Одновременно устанавливается время сооружения или приобретения таких объектов, источники финансирования затрат, потребность в их возведении, определяет лиц, ответственных за нарушение финансовой дисциплины.

Документы, отражающие незаконное возведение или приобретение ОС выявляются аудитом. Если аудит проводится по сигналу о незаконной реализации или хищения ОС, то он начинается с внезапной ревизии. При этом аудитор проверяет наличие и состояние инвентарных карточек или инвентарной книги, сопоставимость данных синтетического и аналитического учета. Данные инвентарных карточек сопоставляются с данными инвентарной описи, общая сумма инвентарной описи сопоставляется с данными счетов группы 0100, которые в свою очередь - с данными баланса.

Во время сопоставления выявляются недостачи или излишки ОС, их причины и виновники, а также влияние этих факторов на другие показатели (недоначисление или перечисление износа ОС и налога на имущество), аудитор разрабатывает меры по устране-

нию этих недостатков. Методом выборочной проверки аудитор определяет наличие основных средств на местах.

При обнаружении недостатков аудитор требует у материально-ответственных лиц письменных объяснений и покрытия недостач. Эти недостачи должны быть покрыты во время проведения аудиторской проверки.

Проверяя условия сохранности основных фондов, аудитор определяет прикреплённость их к материально-ответственным лицам, составлены ли в письменной форме договора материальной ответственности.

Арендованные средства отражаются в инвентаризационных описях отдельно по каждому арендодателю, где кроме установленных сведений, дополнительно указываются наименование арендодателя и срок аренды.

При аудите по движению основных средств проверяются правильность оформления первичной документации по учету поступления объектов основных средств, а также записи в технических паспортах машин и оборудования. Прежде всего, устанавливается компетентность комиссии, составившей акт приемки-передачи ОС. В ее состав должны входить и другие специалисты, знающие инвентарные объекты. Основные средства приходятся на основании актов приемки-передачи типовой формы, которые составляются на каждый инвентарный объект отдельно. В обязанности аудитора входит проверка заполнения всех реквизитов в приходных документах и характеристики инвентарного объекта (год сооружения, заводской номер, мощность), его комплектности и исправности. В случаях поступления на предприятие инвентарных объектов, бывших в эксплуатации, аудитор проверяет правильность определения их износа в соответствии с их техническими паспортами, а в необходимых случаях и путем фактического осмотра.

Объекты основных средств, сданные в аренду, числятся на балансе арендодателя, а у арендатора учитываются на забалансовом счете по первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды. В качестве регистра аналитического учета принятых в аренду объектов используется копия инвентарной карточки, приобщенная к акту приемки - передачи арендованных объектов. Аудитор проверяет, как этот порядок соблюдается, а также каким

образом обеспечивается исправность и эксплуатация основных средств.

При поступлении нового оборудования за счет капиталовложений аудитор проверяет экономическую целесообразность данной операции и отражения ее на счетах по учету капитальных вложений, «оборудования к установке», на счетах для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, резервов предстоящих расходов и платежей. Также аудитор выявляет наличие титульных списков и проектно-сметной документации. Выявив недостатки, он выясняет причины и виновников, определяет меры по их устранению.

В процессе аудита особое внимание уделяется контролю списания с баланса предприятия морально устаревших, изношенных и непригодных для дальнейшего использования оборудования, транспортных средств, инвентаря инструментов, когда восстановление их невозможно или экономически нецелесообразно.

Проверяется обоснованность списания с баланса объектов основных средств. При этом аудитор устанавливает, соблюдены ли инструкции о порядке списания пришедших в негодность основных средств. Прежде всего, определяется компетентность постоянно действующей комиссии по списанию основных средств. Выявляется, включены ли в комиссию специалисты технических служб, главный бухгалтер, руководители подразделений предприятия и общественных организаций, возглавляет ли комиссию заместитель руководителя предприятия. При проверке списания автомобилей, подъемников, устанавливается, принимают ли участие в работе комиссии работники соответствующих контрольных инспекций (ГАИ, технический надзор и др.).

Если инвентарный объект использовался меньше амортизационного срока эксплуатации, каждый случай преждевременного выбытия проверяется отдельно. При этом устанавливаются лица, ответственные за допущенный ущерб и какие меры приняло руководство предприятия по возмещению причиненного ущерба и недопущению его в дальнейшей деятельности.

Проверяя убытки от списания (ликвидацией) не полностью амортизированных ОС аудитор устанавливает, относятся ли они на результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Контролируя списание (ликвидацию) объектов ОС, аудитор проверяет соблюдение порядка отражения на счетах операций по

разборке, демонтажу и ликвидации, а также оприходования материалов от ликвидации. Непригодные к использованию материалы приходятся как лом, дрова или утильсырьё по цене возможной реализации.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета.

– В целях более глубокого ознакомления с контролем и учетом основных средств аудитор требует от предприятия составить детальный список всех основных средств, которыми владело предприятие на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных средствах, арендованных предприятием у других предприятий, организаций.

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций, что влияет на правильность начисления амортизации и включения ее в издержки обращения и производства. Накопленные амортизационные отчисления подсчитываются по состоянию на отчетную дату. Несмотря на то, что список основных средств содержит обширную информацию о наличии основных средств, их движении в течение года, аудитору необходимо получить и документы, отражающие поступление, выбытие, перемещение основных средств. По данным документов и бухгалтерских записей в них можно убедиться, что все операции по движению основных средств были правильно отражены на счетах для учета основных средств.

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету основных средств является расширенной процедурой, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки, акты налоговой инспекции позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более убедительные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны, ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховым компаниям и государственным учреждениям.

Документальное подтверждение хозяйственных операций по основным средствам - это процесс выбора статьи счета и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих правильность учетной записи. По основным средствам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи затрат на ремонт, по которым были израсходованы значительные средства. Можно использовать также метод случайной выборки. Таким образом, можно выбрать отраженные в учете налоги и расходы по страхованию основных средств.

В процессе аудита основных средств широко применяют приемы пересчета, которые необходимо осуществлять при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета.

В ходе проверки основных фондов следует установить:

- как используются транспортные средства (арендуемые и собственные) и как организован учет их работы, какова их загрузка, допускаются ли простои, или использование транспортных средств в личных целях; причины недозагрузки, простоев;
- наличие неиспользуемого оборудования, его качественное состояние, условия хранения; принятые меры к реализации излишнего и ненужного имущества (устанавливаются причины образования такого имущества);
- соответствие фактического наличия и движения основных средств данным бухгалтерского учета; реальность числящихся на балансе основных фондов проверяется путем сопоставления учетных данных с данными последней инвентаризации, проведенной на предприятии; кроме того, аудитор проводит контрольную инвентаризацию основных средств на отдельных производственных участках;
- соблюдение порядка учета основных фондов, предусмотренного стандартами бухгалтерского учета основных средств (фондов);
- своевременно ли оформлены соответствующими документами и приняты материально ответственными лицами основные фонды, поступившие на предприятие; полностью ли они оприходованы в бухгалтерском учете;

– своевременно ли оформляется ввод основных фондов в эксплуатацию;

– соблюдается ли действующий порядок ликвидации пришедших в негодность основных фондов, правильно ли оформлено актами их списание, соответствуют ли данные, приведенные в этих актах (о сроках эксплуатации, балансовой стоимости, сумме износа и т.д.) данным учета; полностью ли оприходованы полученные от ликвидации основных средств материальные ценности (запасные части, материалы, лом, утиль);

– не допускаются ли бесхозяйственность и нарушения в использовании основных средств; имеются ли случаи предоставления работникам аудируемого предприятия в личное пользование хозяйственного инвентаря и другого имущества, приобретенного для производственных целей;

при наличии таких фактов следует также установить, взималось ли с этих лиц за пользование имуществом;

– правильно ли используются средства, выделяемые на ремонтный фонд зданий и сооружений; не производится ли под видом их капитального ремонта новое строительство или реконструкция, которые должны выполняться за счет капитальных вложений;

– соблюдается ли порядок применения установленных единых норм начисления износа (амортизации) на основные средства.

Пути поступления основных средств на предприятие:

- приобретение за плату у поставщиков;
- безвозмездное поступление;
- в качестве учредительских взносов в уставный капитал;
- в порядке выкупа арендованных основных средств;
- возврат имущества (основных средств) по договору о совместной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом (накладной) приемки - передачи (внутреннего перемещения) основных средств (ф. ОС-1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

- ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу форсмажорных обстоятельств;
- передача ОС другим организациям,

Для определения непригодности основных средств на предприятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом на списание основных средств (ф. ОС-3). Акт утверждается руководителем предприятия, а бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведутся инвентарные списки основных средств ОС-9, в которых даются краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо, так как на их основе ежемесячно составляется расчет износа (амортизации) основных средств, кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам основных средств, суммируют обороты по поступлению и выбытию по каждому виду и записывают карточку учета движения основных средств.

Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

- неточное исчисление износа (амортизации);
- искажение сумм исчисляемых налогов;
- неправильное отражение величины основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудиторской проверке операций по движению основных средств необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- при передаче основных средств в качестве вноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения при передаче.
- К перечню должны быть подложены вторые экземпляры актов приема-передачи, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;
- при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;
- при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна

быть вписана расшифровка-перечень отдельных предметов, входящих в комплект;

- при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в суммах на момент приобретения;

- объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;

- объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001;

- при продаже основных средств должна быть установлена рыночная стоимость;

- при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непроизводственной сферы);

- для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая комиссия;

- если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;

- все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад, и эта операция отражается соответствующей записью в бухгалтерском учете.

7.4. Аудит правильности начисления амортизации основных средств

Износ (амортизация) - это постепенное перенесение стоимости основных фондов на произведенную продукцию (работы, услуги) в виде износа за отчетный период. Задачей аудитора

является контроль соблюдения утвержденных норм амортизации. При ежемесячном начислении износа по объектам основных фондов завышение или занижение норм амортизации приводит к искажению себестоимости продукции (работ, услуг), а, следовательно, и величины полученной прибыли и платежей в бюджет.

Нормы амортизационных отчислений определяются в процентном отношении к первоначальной балансовой стоимости каждого инвентарного объекта. Месячный процент амортизационных отчислений устанавливается в размере $1/12$ годовой нормы.

Для повышения заинтересованности предприятий и организаций в обновлении основных фондов путем ускоренной амортизации их активной части (машин, оборудования, транспортных средств), т.е. полное перенесение балансовой стоимости этих фондов на издержки производства и обращения в более короткие сроки, чем это предусмотрено в нормах амортизационных отчислений, разрешается повысить нормы амортизации.

При проверке начисления износа аудитор выявляет также начисленный износ по основным фондам, прослужившим нормативный срок и освобожденным от начисления износа.

Выборочно аудитор проверяет ведомость начисления износа. Для этого он выбирает из Главной книги по счетам учета износа основных средств месяц, в котором имеются наибольшие отклонения в сумме начисленного износа. Аудитор проверяет ее обоснованность. Если выявлены факты неправильности определения износа, то определяются виновники и причины, а также влияние этих факторов на затраты и прибыль.

Если на предприятии используется ускоренная амортизация, то аудитор выявляет правильность ее начисления и применения, т.к. ускоренный износ можно применять только для активной части основных фондов, при этом норма не может быть увеличена более чем в 2 раза.

Начисленная сумма амортизации основных фондов показывает размер их износа в процессе эксплуатации, поэтому в бухгалтерии делается одновременно запись на увеличение износа основных фондов и соответственно расходов предприятия.

В ходе аудита необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации;

начисляется ли износ с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Износ начисляется по всем видам основных средств, за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музейных и художественных ценностей, продуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинают исчисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета. Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

С 1 января 1999 г. в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 5) «Основные средства», утвержденным Министерством Финансов Республики Узбекистан от 23.09.98 г., изменен порядок начисления амортизации.

До введения в действие стандарта существовал только один способ – прямолинейный. С 1 января 1999 г. введены дополнительно следующие варианты начисления амортизации:

1) метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации;

2) метод начисления амортизации пропорционально объему продукции выполненных работ (производственный);

3) методы ускоренного списания:

а) метод уменьшающегося остатка;

б) метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования).

Амортизируемая стоимость систематически распределяется в виде амортизационных отчислений на расходы субъекта в течение всего срока полезной или нормативной службы.

Метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации заключается в том, что износ (амортизация) начисляется равномерно, равными долям, исходя из стоимости основных средств в течение срока полезного их использования.

Производственный метод начисления амортизации - данный метод основан на учете выработки основного средства в каждом конкретном году.

Для расчета ежегодной величины износа по данному методу, необходимо знать общую оценочную суммарную выработку за весь срок полезного использования и выработку в данном конкретном году. В качестве выработки могут выступать количество производимых единиц продукции, количество проработанных часов и т.п.

При интенсивном использовании основных средств, а также при большом влиянии научно-технического прогресса, износ основных средств выражается путем ускоренной амортизации, которая рассчитывается следующими методами: метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации и метод суммы лет (кумулятивный метод).

Метод уменьшающегося остатка означает уменьшение амортизируемой суммы в течение полезного срока службы актива. Суть данного метода состоит в том, что норма износа из метода равномерного (прямолинейного) начисления применяется (умножается) к остаточной стоимости основного средства.

Метод суммы лет (кумулятивный метод) - суть данного метода состоит в том, что норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, остающаяся до конца срока амортизации.

Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации.

К различным видам основных средств допускается применение различных методов начисления амортизации. При этом к одному виду основных средств следует применять только один метод.

Выбранный метод начисления амортизации должен определяться учетной политикой и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому и не изменяться в течение года.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

Важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений.

Для проверки правильности отнесения износа по счетам затрат или других источников следует установить, к какому виду относятся основные средства: производственного или непроизводственного назначения.

Проводя проверку начисления амортизации, аудитор должен обратить особое внимание на начисление амортизации по основным средствам, относящимся, например, к социально-культурным объектам, не включается ли она в себестоимость продукции.

В связи с тем, что в настоящее время многие предприятия простаивают или работают менее чем в две смены, основные средства находятся в резерве или законсервированы. Важным элементом проверки является равномерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (при этом необходимо помнить, что большинство норм начисления амортизации установлено исходя из двухсменной работы оборудования).

Важно проверить, не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ.

Необходимо проверить, не допускаются ли ошибки и в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны шифры.

Согласно Налоговому Кодексу износ начисляется по следующим нормам:

1. Легковые автомобили, такси, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности. Компьютеры, периферийные устройства и оборудование по обработке данных -20 %;

2. Грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы; машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства; кузнечнопрессовое оборудо-

дование; строительное оборудование; сельскохозяйственные машины и оборудование; мебель для офиса - 15 %;

3. Железнодорожные, морские, речные и воздушные транспортные средства; силовые машины и оборудование; теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизельгенераторы; устройства электропередачи и связи; трубопроводы - 8 %;

4. Здания, сооружения и строения - 5 %;

5. Амортизируемые активы, не включенные в другие группы - 10 %.

При контроле начисления износа необходимо учесть, что некоторым предприятиям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных фондов (например, малым и др.).

Ускоренная амортизация применяется и оформляется предприятием как элемент учетной политики.

При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести до сведения клиента, предложить их исправить и внести соответствующие исправления в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на стоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

Типичные ошибки.

К наиболее характерным ошибкам по учету основных средств можно отнести следующие:

1) в учетной политике предприятия указано, что аналитический учет основных средств должен вестись в инвентарных карточках (форма ОС-6). Однако на предприятии этого не делают, считая ведение таких карточек излишним, при этом ссылаются на имеющиеся в бухгалтерии копии инвентарных списков, а на тех предприятиях, где эти карточки ведут, не всегда соблюдают требование полноты занесения реквизитов;

2) материальная ответственность организуется лишь в отношении собственных средств, учитываемых на счетах учета основных средств;

3) несоответствие информации о наличии основных средств по данным Главной книги информации об их остатках по данным инвентарных карточек нередко влечет за собой неправильное начисление амортизации;

4) оприходование основных средств не по цене их приобретения;

5) в состав первоначальной стоимости включают затраты по оплате процентов по заемным средствам;

6) при покупке основных средств у физических лиц не всегда удерживается подоходный налог;

7) начисление износа основных средств производится один раз в квартале,

8) предприятие продолжает начислять износ по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации;

9) неправомерное ускоренное начисление износа основных средств;

10) списание 50 % балансовой стоимости в первый месяц или первый квартал после ввода в эксплуатацию основных средств, а не равномерное в течение года;

11) Начисление износа по полностью амортизированным основным средствам;

12) некорректная корреспонденция счетов при отражении операций по выбытию основных средств;

13) формальное проведение инвентаризаций основных средств;

14) переоценка объектов основных средств без наличия документов, подтверждающих реальность рыночных цен.

Ключевые понятия.

Основными источниками информации об основных средствах служат первичные документа: акты приема-передачи в эксплуатацию основных средств, накладные на внутренне перемещение и др.

форма ОС-1 – акт (накладная) приемки-передачи основных средств;

форма ОС-3 – акт – приёмки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;

форма ОС-4 – акт на списание основных средств;

форма ОС-4а – акт на списание автотранспортных средств;

форма ОС-6 – инвентарная карточка учета основных средств.

Нормативными документами устанавливается периодичность проведения инвентаризации основных средств *не менее одного раза в год* перед составлением годовых отчетов и балансов, но *не ранее 1 ноября отчетного года*.

Износ (амортизация) - это постепенное перенесение стоимости основных фондов на произведенную продукцию (работы, услуги) в виде износа за отчетный период.

Метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации заключается в том, что износ (амортизация) начисляется равномерно, равными долями, исходя из стоимости основных средств в течение срока полезного их использования.

Производственный метод начисления амортизации – данный метод основан на учете выработки основных средств в каждом конкретном году.

Метод уменьшающегося остатка означает уменьшение амортизируемой суммы в течение полезного срока службы актива. Суть данного метода состоит в том, что норма износа из метода равномерного (прямолинейного) начисления применяется (умножается) к остаточной стоимости основного средства.

Метод суммы лет (кумулятивный метод) - суть данного метода состоит в том, что норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, остающаяся до конца срока амортизации.

Контрольные вопросы для самопроверки:

1. Содержание отчета о движении основных средств.
2. План и программа аудита проверки основных средств.
3. Аудит отчета о движении основных средств.
4. Аудит правильности начисления амортизации

8. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ

8.1. Состав отчета о собственном капитале

Одной из составных частей финансовой отчетности является форма №5 «Отчет о собственном капитале». Хозяйствующие субъекты составляют отчет с нарастающим итогом с начала года. В отчете отражается состояние источников собственного капитала на начало и конец отчетного периода. Эта форма содержит данные об уставном капитале предприятия, добавленный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль.

По статье «Уставный капитал», остаток на начало отчетного года, организация показывает сумму капитала на начало отчетного года, зафиксированную в зарегистрированных в установленном порядке учредительных документах. Возможно уменьшение капитала, например, в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций при проведении размера уставного капитала до величины чистых активов.

По статье «Добавленный капитал» отражается движение добавочного капитала, например, в виде прироста стоимости имущества организации в результате его дооценки в соответствии с установленным порядком, полученного эмиссионного дохода. В случае погашения задолженности по взносам в уставный капитал, выраженный в иностранной валюте, курсовые разницы отражаются также по этой статье.

Резервный капитал создается за счет прибыли согласно учредительным документам предприятия, инфляционных резервах, образующихся при переоценке имущества, безвозмездно полученное имущество.

Целевые поступления – здесь отражается информация о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.

При аудите отчета о собственном капитале, аудитор должен проверить вышеперечисленные статьи данной формы отчетности, а также юридический статус и учредительные документы предприятия.

Для аудиторской проверки формирования и движения уставного, добавленного, резервного капитала и резервов аудитором (аудиторской организацией) используются следующие основные документы:

- устав экономического субъекта;
- учредительный договор;
- протоколы собраний учредителей;
- свидетельство о государственной регистрации;
- документы, связанные с приватизацией и акционированием предприятий;
- свидетельства о регистрации в органах статистики, государственной налоговой инспекции, пенсионном фонде, в фонде занятости. фонде социального страхования;
- договор на банковское обслуживание;
- зарегистрированные изменения к учредительным документам;
- проспект эмиссии;
- реестр акционеров для акционерных обществ;
- выписка из протоколов годового собрания акционеров;
- выписка из протоколов собраний акционеров, учредителей;
- выписка из решений совета директоров;
- приказы и распоряжения исполнительной дирекции;
- лицензии и разрешения на определенные виды деятельности;
- переписка с учредителями и акционерами;
- внутренние положения;
- документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования имущества, представленного в натуральной форме, в качестве вноса в уставный капитал и т.д.);
- методика оценки вносимых долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах;
- отчетность за начальный период деятельности экономического субъекта после государственной регистрации;
- годовая отчетность.

В начале проверки аудитор должен составить общий план и программу аудита.

Общий план аудита учредительных документов и расчетов с учредителями.

Проверяемая организация

Период аудита

КОЛИЧЕСТВО ЧЕЛОВЕКО-ЧАС

Руководитель аудиторской группы

Состав аудиторской группы

Планируемый аудиторский риск

ПЛАНИРУЕМЫЙ УРОВЕНЬ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Руководитель аудиторской организации _____
Подпись _____ расшифровка _____

Руководитель аудиторской группы _____
Подпись _____ расшифровка _____

Программа аудита учредительных документов и расчетов с учредителями.

№п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
1.	Аудит учредительных документов	02.05.2005-05.05.2005	Садиков А. Азимов Р.		Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
1.1.	Проверка учредительных документов		Садиков А. Азимов Р.	Копии учредительных документов	
1.2.	Проверка наличия разрешительных документов на право заниматься определенными видами деятельности		Садиков А. Азимов Р.	Копии разрешений, лицензий	

1.3.	Прослеживание отражения величины уставного капитала, долей, распределенных согласно учредительным документам		Садиков А. Азимов Р.	Копии учредительных документов, регистров бухгалтерского учета, баланса	
1.4.	Проверка документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал.		Садиков А. Азимов Р.	Договоры купли-продажи, патенты, авторские свидетельства, платежные документы	
1.5.	Проверка регистрации изменений учредительных документов		Садиков А. Азимов Р.	Копии о регистрации перерегистрации и учредительных документов	
2.	Аудит формирования уставного капитала	06.05.2005-09.05. 2005	Садиков А. Азизов Ш.		
2.1.	Проверка правильности отражения в бух. учете взносов в уставный капитал		Садиков А. Азизов Ш.	Приказы, акты-приемки, регистры бух. учета	
2.2.	Проверка формирования уставного капитала по учредителям и по срокам		Садиков А. Азизов Ш.	Копии учредительных документов, журналов хозяйственных операций	
2.3.	Проверка величины задолженности по вкладам в УК, величины собственных		Садиков А. Азизов Ш.	Регистры бухгалтерского учета, баланс	

	акций, выкупленных у акционеров.				
2.4.	Проверка правильности оценки вносимых в УК материальных ценностей, отчетов недвижимости, прав в качестве вкладов.		Садиков А. Азизов Ш.	Методики оценки, протоколы собраний учредителей	
2.5.	Проверка бухгалтерского оформления увеличения уставного капитала.		Садиков А. Адхамов А	Приказы, акты, регистры бух. учета, отчет об изменении капитала	
2.6.	Проверка бухгалтерского оформления уменьшения уставного капитала		Садиков А. Кан А.	Приказы, акты, регистры бух. учета, отчет об изменении капитала	
3.	Аудит расчетов с учредителями	11.05.2005- 13.05.2005	Азизов Ш. Азимов Р.		
3.1.	Проверка отражения расчетов с учредителями		Азизов Ш. Азимов Р	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.2.	Проверка полноты и правильности расчета доходов, полученных учредителями		Азизов Ш. Азимов Р	Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы	
3.3.	Проверка организации учета и выплаты дивидендов		Азизов Ш. Адхамов А	Решение совета директоров, решения годового собрания акционеров	

3.4.	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов		Кан А. Азимов Р	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.5.	Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчетов а учредителями		Азизов Ш. Азимов Р	Протоколы, приказы, расчеты, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.6.	Проверка расчетов при выбытии из состава учредителей		Азизов Ш. Адхамов А	Протоколы, расчеты, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс, справки, данные о движении денежных средств	
4.	Аудит начисления, удержания и перечисления на дивиденды	13.05.2005-14.05.2005	Кан А. Азизов Ш.		
4.1.	Проверка правильности расчетов по налогу на дивиденды			Справки, расчеты	
4.2.	Проверка правильности расчетов по иным обязательным платежам			Справки, расчеты	

8.2. Аудит юридического статуса и учредительных документов предприятия

К учредительным документам предприятия относится устав, утвержденный учредителями (учредительным собранием) и зарегистрированный в законодательном порядке. При преобразовании государственного предприятия в акционерное общество учредительным документом также является проспект эмиссии, утверждаемый органом, уполномоченным распоряжаться государственным имуществом. Проверка учредительных документов осуществляется в разрезе установления их соответствия законодательству и законности внесения в них изменений.

При проведении аудита, аудитор должен проверить юридический статус и право функционирования данного экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством. Для этих целей используются следующие основные документы: устав клиента и учредительный договор организации.

Согласно Гражданскому Кодексу Республики Узбекистан юридическое лицо для осуществления своей деятельности действует на основании устава, либо учредительного договора и устава, либо только учредительного договора. Учредительный договор юридического лица заключается, а устав утверждается его учредителями. В уставе закрепляются функции юридического лица, его капитал, структура, порядок образования и полномочия органов управления, порядок реорганизации или ликвидации, а также формулируются принципы бухгалтерского учета и контроля. Учредительные документы могут быть изменены. Эти изменения получают силу с момента государственной регистрации.

В процессе аудита следует проверить наличие свидетельства о государственной регистрации, в том числе новой редакции устава и учредительных документов (если вносились в них изменения).

Выясняется, предусмотрено ли в уставе создание резервного и других фондов, а также порядок распределения прибыли, порядок реорганизации, ликвидации организации, распределения имущества, осуществления внешнеэкономической деятельности и т.д.

В процессе аудита устанавливается: когда и где зарегистрировано предприятие; в каком банке открыт расчетный и другие счета

данной организации; кто учредители и их доли вкладов в уставном капитале; соответствуют ли размеры вкладов каждого учредителя и в целом размерам уставного капитала, требованиям законодательных актов. В процессе проверки также подлежат изучению такие организационные документы, как: патент для субъектов малого предпринимательства; проспект эмиссии и реестр акционеров для акционерных обществ; выписки из протоколов решений Совета директоров, годового собрания акционеров и текущих решений учредителей; приказы и распоряжения исполнительной дирекции; переписка с учредителями и акционерами; внутренние положения и другие документы внутренней регламентации хозяйствующего субъекта.

В ходе проверки устанавливается:

- организационно-правовая форма, структура организации и ее соответствие Гражданскому Кодексу Республики Узбекистан;
- структура управления экономическим субъектом и полномочия руководителей всех уровней, при принятии соответствующих управленческих решений;
- имеет ли право экономический субъект создавать на территории Республики Узбекистан и за рубежом филиалы и другие подразделения, выделенные на самостоятельный баланс.

Следует изучить, какими видами деятельности занимается организация, нет ли отклонений от видов деятельности, предусмотренных в зарегистрированном уставе организации. Необходимо помнить, что отдельные виды деятельности требуют государственной регистрации или лицензирования. Поэтому аудиторы в ходе проверки должны выяснить проверяются ли лицензии, например, на торгово-сбытовые виды деятельности, на операции с ценными бумагами, на банковские виды деятельности, на строительно-монтажные работы и т.д.

Если на такие виды деятельности у организации нет лицензии (разрешения), то проведенные операции по указанным видам деятельности считаются незаконными.

Проверяя учредительные документы, аудитор должен установить, как формируются средства уставного (оплаченного) капитала организации, все ли учредители, согласно законодательству, своевременно вносят доли своих вкладов в уставный капитал (до регистрации организации 30 % взносов, а остальные 70 % взносов -

в течение года, для акционерных обществ - 75 %, остальные 25 %- в течение года).

Аудитору предстоит изучить состав учредителей и источники их взносов в уставный капитал, имея в виду, что такими источниками могут быть только собственные средства. Запрещено направлять в уставный фонд бюджетные источники, кредиты, средства политических организаций и специализированных общественных фондов. Аудитор должен установить, нет ли в числе участников предприятий с неликвидным балансом или объявленных несостоятельными (банкротами). Следует изучить структуру организации и ее соответствие Гражданскому Кодексу.

Предприятия вправе создавать дочерние, зависимые хозяйственные общества. Если у проверяемого предприятия таковые имеются, аудитор должен проверить порядок ведения учета расчетов с этими обществами, который осуществляется на счетах учета расчетов с подразделениями, выделенными на отдельный баланс. Эти счета используют как предприятия, создавшие дочерние (зависимые) общества, так и сами дочерние (зависимые) предприятия при всех видах расчетов между этими предприятиями, за исключением расчетов по вкладам в уставный капитал.

Аудитору нельзя оставлять без внимания и изменения в составе учредителей предприятия. Практике известны случаи получения учредителем крупных займов у клиента с последующим выбытием не только из числа учредителей этого клиента, но и действующих предприятий вообще.

В ходе проверки учредительных документов аудитор устанавливает перечень хозяйственных операций, для осуществления которых создан данный экономический субъект. Такая информация понадобится для последующей проверки. Аудитор, в частности, устанавливает, предусмотрено ли в уставе право создавать за рубежом филиалы, представительства, заниматься внешнеэкономической деятельностью.

Также важно иметь в виду, что при разработке уставов предприниматели заинтересованы создать крышу для льготного налогообложения.

Аудит формирования уставного капитала. В ходе проверки формирования уставного капитала, при интеграции предприятия, устанавливается своевременность, т.е. соблюдение сроков форми-

рования уставного капитала, полнота перечисления заявленного взноса и источники формирования (за' счет собственных средств учредителей или участников, взносов третьих лиц).

Уставный капитал - это минимальная величина капитала, зарегистрированная в уставе хозяйствующего субъекта.

Другими словами, *уставный капитал (фонд) представляет собой совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.*

Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательство и учредительными документами. Формирование уставного капитала осуществляется по-разному в зависимости от формы собственности экономического субъекта: в акционерных обществах - за счет подписки на акции акционеров, в обществах с ограниченной ответственностью - за счет вкладов каждого участника, на государственных предприятиях - за счет закрепленного за данным экономическим субъектом имущества государства.

Проверяя формирование уставного капитала, аудитору следует убедиться в достоверности его суммы. Ее показывают в балансе и в форме № 5 «Отчет о собственном капитале». Аудитор сравнивает ее с данными учредительных документов. Сальдо по «Счетам учета уставного капитала» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

Аудитор должен знать, что после государственной регистрации хозяйствующего субъекта в бухгалтерии этой организации должны были учесть уставный капитал дебетованием счетов для учета задолженности «Учредителей по взносам в уставный капитал» и кредитованием счетов для учета уставного капитала.

Если при проверке на балансе остатки сальдо на этих счетах будут совпадать, то это означает, что учредители не внесли вклады в уставный капитал. Такие организации считаются не учрежденными (несостоявшимися) и подлежат ликвидации.

В счет вкладов в уставный капитал предприятия могут быть внесены здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности; нематериальные активы, денежные средства в валютах стран участников совместного предприятия и в свободно конвертируемой валюте.

Аудитор проверяет поступление взносов учредителей на основе данных первичных документов и записей по кредиту счета для учета задолженности учредителей по взносам в уставный капитал в корреспонденции с дебетом счетов учета основных и денежных средств, нематериальных активов, производственных запасов и других. Так, по данным приходных кассовых ордеров, выписок банка с расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами проверяют полноту и своевременность оприходования на расчетный и валютный счета вкладов учредителей.

Материальные ценности, нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, зафиксированному в учредительных документах, определяются и оцениваются по соглашению учредителей. Валюта и валютные ценности оцениваются по курсу ЦБ РУз, действовавшему в день регистрации устава общества. Ценные бумаги и другие финансовые активы, вносимые в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются по соглашению учредителей.

Материальные ценности, нематериальные активы, фактически внесенные в уставный капитал или в оплату акций, оцениваются по реальной рыночной стоимости во время их передачи в активы общества.

Нематериальные активы, не имеющие рыночной стоимости, оцениваются по данным, зафиксированным в учредительных документах, или по соглашению сторон. Оценку таких объектов обычно поручают квалифицированным специалистам.

Валюта и валютные ценности, фактически внесенные в счет взносов в уставный капитал, оцениваются по официальному курсу, действующему во время их поступления на счета общества.

Ценные бумаги оцениваются по последнему биржевому курсу.

Иные финансовые активы, а также ценные бумаги, не котирующиеся на биржах, оцениваются по соглашению сторон. В сложных случаях, а также когда это требуется законодательством, правильность оценки активов, внесенных в качестве вкладов в уставный капитал, подтверждается заключением независимого аудитора.

Оценка материальных и валютных ценностей, нематериальных и финансовых активов, фактически внесенных в счет вкладов в

уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах и предварительных соглашениях.

Используя информацию актов приема-передачи основных средств, документов, отражающих поступление нематериальных активов, и дебетовые обороты по счетам для учета основных средств и нематериальных активов определяют стоимость переданного оборудования, зданий, сооружений, имущественных прав на интеллектуальную собственность. На основании данных актов о приеме материалов, товарно-транспортных накладных, счетов по учету производственных запасов выясняют стоимость поступивших материальных ценностей.

Каждый вклад подтверждается документально, где обязательно должна быть ссылка на формирование уставного капитала. Кроме того, отдельные виды средств, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, должны подтверждаться документами, показывающими личную собственность учредителей – физических лиц. К таким средствам относятся, например, приватизированная квартира, интеллектуальная собственность, транспортные средства и т.п. Таким образом, аудитор проверяет аналитический учет расчетов по вкладам учредителей, который ведется с каждым из них в карточках или ведомостях, где отражается сумма задолженности по вкладам, дата ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности.

Особое внимание аудитору следует обращать на техническую сторону регистрации сравнительно нового вида средств – нематериальных активов, вносимых учредителями. Это имущественные права на изобретения и другие объекты интеллектуальной собственности, на пользование земельными и природными ресурсами, лицензии на определенные виды деятельности плата за пользование брокерским местом, торговыми знаками, марками и т.п.

В учете нематериальные активы оцениваются по договорным ценам, установленным при необходимости с участием экспертов. В некоторых случаях, не согласуя это со всеми учредителями, такую часть собственности, принадлежащую отдельным физическим лицам, оценивают не по ее реальной: стоимости, а во много раз больше, хотя она этого, возможно и не стоит.

Поэтому необходимо установить, каким образом производилась оценка интеллектуальной собственности: если она, например, представляет собой научные разработки, то не устарели ли они? Поскольку этот вид активов во многих случаях не имеет материальной структуры, то на практике часто возникает вопрос о контроле за фактическим поступлением в организацию того или иного объекта нематериальных активов.

Несмотря на специфичность указанной категории средств, поступление нематериальных активов должно производиться в форме соответствующей документации. Это могут быть документы, описывающую какую-либо информацию, промышленный рисунок, рецептуру и т.п. При этом в обязательном порядке должен составляться документ, фиксирующий факт поступления в организацию нематериальных активов и срок их амортизации.

Вклады участников в уставный капитал отражаются в учете и балансе по мере их фактического поступления. Моментом фактического поступления взносов в уставный капитал организации является:

- для денежных средств – дата зачисления денег на расчетный (валютный) счет или внесения в кассу;
- для основных средств, материальных и нематериальных активов – дата составления акта приема-передачи основных средств, материальных и нематериальных активов и других документов, подтверждающих поступление указанных объектов.

Полнота внесения вкладов учредителей в уставный капитал предприятия проверяется путем сопоставления его размера, зафиксированного в учредительных документах и числящегося на счетах учета уставного капитала, с величиной задолженности по счету учета задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

В ходе проверки уставного капитала необходимо установить законность и правильность оформления бухгалтерских документов и произведенных записей по счету учета уставного капитала в Журнале-ордере № 13, их соответствие действующему законодательству.

При проверке численности учредителей и их долей вкладов в уставном капитале организации, аудитор должен помнить, что максимальная численность учредителей и максимальная доля вклада в уставный капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяются законом для юридических лиц соответствующего вида.

Следует отметить, что уставный фонд не должен превышать величину, восстановленную учредительными документами. Поэтому одной из важных задач аудита является проверка соблюдения принципа стабильности величины уставного капитала, ее соответствие размеру, определенному учредительными документами. Однако в случаях, предусмотренных законодательством или учредительными документами, допускается его увеличение или уменьшение. В частности, такие случаи могут иметь место при приеме новых участников организации, внесении ими дополнительных взносов или направлении части полученной от хозяйственной деятельности предприятия прибыли на увеличение капитала.

Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли и кредиту счетов учета уставного капитала.

Уменьшение уставного капитала отражается по дебету счетов учета уставного капитала и кредиту счета задолженности выбывающим учредителям по их доле.

В акционерном обществе уставный капитал может увеличиваться за счет выпуска (эмиссии) новых акций или повышения их номинальной стоимости, а уменьшаться – за счет выкупа части акций у их держателей и снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества. Поэтому, осуществляя проверку, аудитору следует проверить обоснованность изменений в уставном капитале и в учредительных документах предприятия.

Уставный капитал при необходимости может пополняться также за счет целевых взносов его учредителей. Непременным условием качественно проведенной проверки является осуществление с участием аудитора инвентаризации имущества и нематериальных активов, внесенных в качестве вступительного взноса. Практике известны факты принятия на учет акций, количество которых превышает их общую сумму, выпущенную учредителем. В составе "имущества иногда продолжают числиться в учете пришедшие в негодность основные средства, инвентарь и хозяйственные принадлежности или в числе нематериальных активов — ноу-хау (know-how), потерявшее интеллектуальную значимость.

8.3. Аудит резервного капитала

Резервный капитал - резерв, образованный за счет прибыли, инфляционных резервов, образующихся при переоценке имущества, если это предусмотрено уставом.

По законодательству Республики Узбекистан акционерные общества имеют право создавать резерв в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15 % от его уставного капитала. Размер ежегодных отчислений в резервный капитал не может быть менее 5 % от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

На счете учета резервного капитала кроме резерва за счет прибыли, отражается инфляционный резерв, который образуется при переоценке имущества, а также стоимость безвозмездно полученного имущества, кроме денежных средств и других поступлений, увеличивающих имущество акционерного общества (товарищества).

Аудитору необходимо проверить правильность бухгалтерских проводок по учету резервного капитала.

Также аудитор проверяет правильность образования и пополнения резервного капитала:

- не составляет ли образованный за счет отчислений от прибыли резервный капитал менее 15 % уставного капитала;
- все ли инфляционные резервы, образовавшиеся при переоценке имущества (основных средств), отнесены на увеличение резервного капитала; все ли безвозмездно поступившее имущество зачислено на увеличение резервного капитала.

Источниками проверки являются устав предприятия, Постановления Республики Узбекистан о переоценке, расчеты переоценок, договора о безвозмездном получении имущества, акты приема-передачи, извещения (авизо) и прочие.

Резервный капитал используется для развития производства, для выплаты заработной платы и налогов в бюджет в случае прекращения деятельности предприятия, покрытия инфляционных убытков, для пополнения уставного капитала по решению Совета акционерного общества, для погашения сумм переоценок и других направлений развития акционерного общества. В акционерном обществе открытого типа резервный капитал может быть направлен

на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточной прибыли.

Аудитор может столкнуться с фактами, когда *средства* резервного капитала расходуются на оказание материальной помощи, оплату труда, даже выплату премий персоналу предприятия. Поэтому аудитор должен тщательно проверить использование резервного капитала путем анализа записей по счету резервного капитала в корреспонденции со счетами учета расчетов с учредителями и нераспределенной прибыли.

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ.

При организации учета расчетов с учредителями и формировании уставного капитала возникают различные упущения, ошибки, испорченные записи. Здесь описываются наиболее типичные ошибки, на которые аудитору следует обратить внимание:

1. кредитовый остаток по «Счетам учета уставного капитала» не соответствует заявленному учредительными документами;
2. необоснованное увеличение уставного капитала в результате завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, вносимых в счет уставного капитала;
3. не внесение или неполное внесение учредителями долей в уставный капитал;
4. несвоевременное внесение изменений в реестр акционеров; несвоевременное оформление выбытия и приема новых учредителей; невыплата дивидендов по привилегированным акциям;
5. неправильное оформление крупных сделок для акционерных обществ; неправильное оформление вносимых учредителями долей в уставный капитал;
6. неправильное оформление возврата учредителям долей из уставного капитала;
7. отсутствие подтвержденных документов по совершенным финансово- хозяйственным операциям;
8. недооформленные и просроченные документы;
9. исправления записей в документах без необходимых оснований; отсутствие подлинников или копий, заверенных в соответствии с законодательными документами;
10. фиктивные документы и операции;
11. не отражение свершившихся операций;

12. деятельность без лицензии;
13. неправильное исчисление налога на дивиденды;
14. неисполнение нормативных документов.

Ключевые понятия.

Уставный капитал (фонд) представляет собой совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли и кредиту счетов учета уставного капитала.

Уменьшение уставного капитала отражается по дебету счетов учета уставного капитала и кредиту счета задолженности выбывающим учредителям по их доле.

Резервный капитал - резерв, образованный за счет прибыли, инфляционных резервов, образующихся при переоценке имущества, если это предусмотрено уставом.

По законодательству Республики Узбекистан акционерные общества имеют право создавать резерв в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15 % от его уставного капитала.

Добавленный капитал – образуется за счет прибыли, инфляционных резервов, образующихся при переоценке имущества, а также стоимости безвозмездно полученного имущества, кроме денежных средств.

Материальные ценности, нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, зафиксированному в учредительных документах, определяются и оцениваются по соглашению учредителей.

Валюта и валютные ценности оцениваются по курсу ЦБ РУз, действовавшему в день регистрации устава общества. Ценные бумаги и другие финансовые активы, вносимые в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются по соглашению учредителей.

Контрольные вопросы для самопроверки:

1. Состав отчета о собственном капитале
 - 1.1 Источники информации при аудите.

- 1.2 Общий план и программа аудита.
- 2. Аудит юридического статуса и учредительных документов предприятия.
 - 2.1 Аудит формирования уставного капитала.
 - 2.2 Аудит резервного капитала.

9. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

9.1. Порядок подготовки

В ходе обязательного аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки — формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание *аудиторского заключения*.

В законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 19) отмечено:

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

Аудиторское заключение составляется на основании аудиторского отчета.

2. Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определяются правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

При составлении аудиторского заключения аудитор руководствуется положениями: (стандарта) «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности» и правилами (стандартами) «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности», «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность», «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита», «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям». Именно в этих стандартах имеются сведения о форме заключения, видах аудиторских заключений и др.

Естественно, аудиторы при подготовке заключения используют и другие правила (стандарты).

Выделяют следующие виды аудита: обязательный, инициативный, аудит по специальным аудиторским заданиям. Опыт показывает, что для всех трех видов аудита целесообразно использовать единую форму аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть составлено на языках согласованный с заказчиком, стоимостные показатели в нем выражены в валюте Республики Узбекистан (сум.). Исправления не допускаются.

Аудиторская организация обязана представить аудиторское заключение только экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в обусловленные сторонами сроки.

В аудиторской организации (у аудитора) аудиторское заключение хранится обычно в специальном файле и представляет точный аналог документации, переданной заказчику.

9.2. Структура и содержание аудиторского заключения

Основным нормативным документом для составления аудиторского заключения по результатам обязательного аудита является Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД N 70) *Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности* (Зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан № 1016 10 марта 2001 г.)

Этот стандарт аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Большая часть этих требований может быть использована для подготовки аудиторских заключений по бухгалтерской информации, которая не является финансовой (бухгалтерской) отчетностью.

Аудиторское заключение является официальным документом о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки степени соответствия финансовой отчетности законо-

дательству Республики Узбекистан аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

В соответствии с этими двумя документами аудиторское заключение состояло из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. Вводная и аналитическая части носили конфиденциальный характер, а итоговая часть носила публичный характер, в ней давалась оценка аудиторской фирмы соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Республики Узбекистан .

В соответствии с стандартом заключение представляет единый документ, который включает вводную и итоговую части и дает оценку достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Что касается аналитической части (отчета аудитора), то она также составляется аудитором и представляется заказчику. Основанием для этого служат правила (стандарты): «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита», «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность» и др. **Аналитическая часть** представляет собой отчет аудиторской организации экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть должна включать: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций .

Аналитическая часть адресуется администрации экономического субъекта. В ней должны быть изложены результаты проверки состояния внутреннего контроля, организации и ведения бухгал-

терского учета и отчетности, данных о проверке соблюдения экономическим субъектом законодательных и нормативных актов при ведении производственно-хозяйственной деятельности.

Результаты проверки системы внутреннего контроля у экономического субъекта включают ответственность администрации экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля; цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита; общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта отражают общую оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности; описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Результаты проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций отражают цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству и нормативным актам; оценивают соответствие во всех существенных отношениях совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству; свидетельствуют о выявленных в ходе аудита существенных несоответствиях в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях законодательству; ответственность исполнительного органа экономического субъекта за несоблюдение законодательства Республики Узбекистан при совершении финансово-хозяйственных операций.

Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме. Однако для облегчения работы аудиторов и аудиторов-ассистентов для этой цели целесообразно разработать внутреннее правило (стандарт) ауди-

торской организации, в котором конкретизировать рассмотренные положения и привести примерную форму аналитического отчета аудиторской фирмы.

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.

Структура аудиторского отчета содержит:

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

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

- результаты проверки состояния внутреннего контроля у хозяйствующего субъекта (подробное описание);
- результаты проверки состояния бухгалтерского учета и фи-

нансовой 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.

Структура аудиторского заключения 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.

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

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

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

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

Во вводной части должно указываться, что:

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

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

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

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

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

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

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 НСАД Р.Уз определены следующие виды аудиторских заключений:

- а) положительное аудиторское заключение;
- б) отрицательное аудиторское заключение.

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

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

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

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

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

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

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

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

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан

В вводной части аудиторского заключения отмечается следующее:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из: бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан на основе проведенного аудита».

В части, описывающей объем аудита, указывается, что аудит был проведен в соответствии с законом, правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Узбекистан, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

При описании объема необходимо отметить, что аудит проводился путем сплошной проверки документов и системы внутреннего контроля или на выборочной основе. Если аудит проводился по выборочной основе, то он включал в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а так же правил подготовки финансовой отчетности;

- определение главных оценочных значений, полученных руководимого лица при подготовке финансовой отчетности;

- оценку общего представления о финансовой отчетности.

В части, содержащей мнение аудитора, должно быть отмечено, аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан.

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

Изложение информации в части, содержащей аудиторское мнение, может быть примерно следующим:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20 (XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем директора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществляется индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и

которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Республики Узбекистан относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

9.3. Виды и характеристика аудиторских заключений

Аудиторское заключение в соответствии с международным правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

В свою очередь модифицированное аудиторское заключение может быть:

- не влияющим на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- с оговоркой;
- отказ от выражения мнения;
- отрицательное.

Безоговорочно положительное заключение. Такое заключение означает, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Республики Узбекистан или МСФО.

Ниже приводится пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения:

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Адресат _____

Аудитор _____

Наименование: **Общество с ограниченной ответственностью «XXX»**

Место нахождения: _____ (индекс, город, улица, номер дома и др.)

Государственная регистрация: _____ (номер и дата регистрационного свидетельства)

Лицензия:

(номер, дата, наименование органов, предоставивших аудируемому лицу лицензии на осуществление лицензируемых видов деятельности, срок их действия)

Является **членом** _____ (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения)

Аудируемое лицо

Наименование: **Открытое акционерное общество «УУУ»**

Место нахождения: _____ (индекс, город, улица, номер дома и др.)

Государственная регистрация _____

(номер и дата регистрационного свидетельства)

Лицензия (если имеется): _____

(номер, дата, наименование органов, предоставивших аудируемому лицу лицензии на осуществление лицензируемых видов деятельности, срок их действия)

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчет о финансовых результатах;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- законом «**Об аудиторской деятельности**»;
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор

Руководитель аудиторской проверки

(ФИО, подпись, номер, тип квалификационного номера и срок его действия)

Печать аудитора

Все остальные виды заключений, кроме **безоговорочно положительного**, являются **модифицированными**.

Аудиторское заключение **считается модифицированным**, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения или отрицательному мнению.

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор в случае необходимости должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Пример аудиторского заключения в части, привлекающей внимание:

Первая часть аналогична безоговорочно положительному до абзаца «по нашему мнению» и далее.

После этого абзаца указывается:

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «УУУ» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стои-

мость за 20(XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «УУУ».

Отметим, что включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее, в некоторых случаях, например, в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Аудитор также должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не раскрытой (недостаточно полно раскрытой) или раскрытой некорректно в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить, либо дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие изменения или дополнения, аудитор может включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Такая часть также может быть включена при наличии дополнительных установленных законодательством Республики Узбекистан требований в отношении подготовки аудиторского заключения.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует, хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеется разногласие с руководством относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода ее применения;

- адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, указанные в подпункте «а» настоящего пункта, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в подпункте «б» настоящего пункта, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отметим обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным.

Иногда ограничения объема работы аудитора могут устанавливаться аудируемым лицом (например, если условия аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необходимыми). Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимается за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства Республики Узбекистан. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством Республики Узбекистан обязанностей аудитора.

Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует, либо не соответствует требованиям законодательства Республики Узбекистан или если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание этого ограничения и возможных корректировок финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Аудиторское заключение в части, содержащей мнение с оговоркой из-за ограничения объема, включает следующую примерно информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;

- отчет о финансовых результатах;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- законом «Об аудиторской деятельности»;
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан.

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «УУУ».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Аудиторское заключение в части, содержащей отказ от выражения мнения из-за ограничения объема, включает следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчет о финансовых результатах;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- законом «Об аудиторской деятельности»;
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе

тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений,

полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «УУУ» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации товаров, работ, услуг;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан».

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Аудиторское заключение в части, содержащей отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности, содержит следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря

20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчет о финансовых результатах;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- законом «Об аудиторской деятельности»;
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан.

(Описание разногласий.)

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Структура приведенных в общем виде заключений в основном одинакова.

К аудиторскому заключению прикладывается полный комплект бухгалтерской отчетности экономического субъекта за соответствующий финансовый год, в отношении которой проводился аудит.

В Законе «Об аудиторской деятельности» введено понятие заведомо ложного заключения. В п. 1 статьи 11 сказано: «Заведомо ложное аудиторское заключение – аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда».

Безусловно, введение понятия «заведомо ложное аудиторское заключение» определяет теперь и ответственность за выдачу такого заключения.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

9.4. События, произошедшие после даты составления отчетности. Действия аудитора по их выявлению и оценке.

Ответственность аудитора за выражение мнения по оценке этих событий

Требования по датированию аудиторского заключения определены стандартом. «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности».

После даты подписания аудиторского заключения в него не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с экономическим субъектом. До даты подписания должны быть завершены исследование и сбор аудиторских доказательств о событиях, предшествующих дате подписания аудиторского заключения.

Аудиторская организация обязана подписать аудиторское заключение не ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта, т.е. даты окончания работ по составлению этой отчетности.

Аудитор должен быть уверен, подписывая аудиторское заключение, в том, что все существенные обстоятельства и события, которые подлежат отражению в бухгалтерской отчетности, вплоть до даты подписания аудиторского заключения, должным образом определены, оценены и проверены.

Аудиторской организации необходимо оценить:

- допущение непрерывности деятельности экономического субъекта, т.е. его возможность продолжать свою деятельность в обозримом будущем (не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом) и исполнять свои обязательства после даты составления бухгалтерской отчетности;

- неопределенные обязательства экономического субъекта, т.е. потенциальные будущие обязательства его на неточно известную сумму, являющиеся результатом его предшествующей деятельности и существенно изменяющие его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в подтверждаемой бухгалтерской отчетности.

К числу неопределенных обязательств относятся:

- незаконченный судебный процесс, связанный с возможностью существенных расходов экономического субъекта (например, по поводу нарушения патентного права либо в связи с ответственностью за качество выпускаемой продукции);

- разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты налогов;

- гарантии качества продукции;

- гарантии по обязательствам третьей стороны;

- другие обязательства.

Неопределенные обязательства должны быть отражены в итоговой части аудиторского заключения и в письменной информации (отчете) аудитора руководству экономического субъекта по итогам

аудита в той степени, в которой позволяют знания о них, и с учетом мнения юристов относительно возможного исхода дела.

Для оценки существенных событий и неопределенных обязательств экономического субъекта аудиторской организации необходимо:

- опросить руководство экономического субъекта по вопросам таких обязательств;

- изучить информацию о претензиях налоговых органов;

- проанализировать характер юридических услуг, оказываемых экономическому субъекту;

- получить сведения от юриста, представляющего интересы экономического субъекта, о ходе судебных процессов и других конфликтов с третьими сторонами (а также при необходимости от независимых юристов);

- другие процедуры исходя из обстоятельств. Аудиторская организация для принятия более обоснованного решения может затребовать от экономического субъекта:

- письменные отчеты руководства экономического субъекта;

- учетные и другие документы;

- протоколы собраний акционеров и заседания совета директоров;

- материалы работы внутренних аудиторов;

- данные оперативного управленческого учета;

- прогноз поступления денежных средств.

Аудиторская организация несет ответственность за выражение своего мнения в аудиторском заключении о событиях, произошедших после отчетной даты (на которую составлена бухгалтерская отчетность), но до даты подписания аудиторского заключения.

В перечне поправок, прилагаемом к аудиторскому заключению, который обязана готовить аудиторская организация в соответствии с правилом (стандартом) «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности», необходимо отразить, в том числе все существенные обстоятельства, обнаруженные аудиторской организацией после даты составления бухгалтерской отчетности.

Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности. По завершении аудита она не обязана проводить каких-либо специальных исследований и работ для выявления и анализа таких событий.

Ответственность за информирование аудиторской организации о таких событиях несет руководство экономического субъекта.

Если аудиторам стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям, им следует обсудить возникшие проблемы с руководством экономического субъекта и в случае, если такие события оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, потребовать внесения соответствующих изменений в данную отчетность.

Под датой представления бухгалтерской отчетности пользователям понимается наиболее ранняя из следующих четырех возможных дат:

- дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- дата передачи бухгалтерской отчетности территориальным органам статистики по месту регистрации экономического субъекта;
- дата передачи бухгалтерской отчетности в другие адреса в соответствии с законодательством Республики Узбекистан;
- дата опубликования бухгалтерской отчетности. Датой представления бухгалтерской отчетности для экономического субъекта считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата отправления, обозначенная на штемпеле почтовой организации. Дата представления бухгалтерской отчетности пользователям не может состояться ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности.

Если руководство экономического субъекта сочтет необходимым внести поправки в бухгалтерскую отчетность после даты составления бухгалтерской отчетности, аудиторской организации следует убедиться в правильности таких поправок после подготовки руководством экономического субъекта исправленной бухгалтерской отчетности. В этом случае аудиторской организации надлежит продолжить проверку и подготовить новое аудиторское заключение, в котором должна содержаться ссылка на ранее подготовленное аудиторское заключение.

Если руководство экономического субъекта не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, аудиторская организация должна:

- письменно уведомить экономический субъект о данном факте;

- перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за последствия решения о том, чтобы не вносить изменения.

Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности и после даты представления бухгалтерской отчетности экономического субъекта пользователям, она не обязана проводить каких-либо специальных исследований и работ для выявления и анализа таких событий по завершении аудита.

Ответственность за информирование аудиторской организации о таких событиях несет руководство экономического субъекта.

Если аудиторам стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения и после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям, им следует обсудить возникшие проблемы с руководством экономического субъекта.

Если руководство экономического субъекта не предпримет мер по исправлению ошибок и неточностей или отражению всех существенных обстоятельств, обнаруженных после даты представления бухгалтерской отчетности, аудиторская организация должна:

- письменно уведомить экономический субъект о данном факте;
- перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за последствия решения о том, чтобы не вносить изменения;
- рассмотреть вопрос об информировании пользователей бухгалтерской отчетности о данных существенных обстоятельствах.

Все действия аудиторской организации в отношении событий и фактов, произошедших после составления бухгалтерской отчетности и (или) после даты представления бухгалтерской отчетности, и все решения аудиторской организации по таким событиям и фактам должны быть в обязательном порядке отражены в рабочей документации аудитора.

9.5. Аудиторское заключение по специальным аудиторским заданиям

Сущность и назначение аудиторского заключения по специальным аудиторским заданиям. Наряду с обязательным аудитом в практике аудиторской деятельности возникает необходи-

мость проведения проверок по специальным аудиторским заданиям и выдачи при этом специального заключения, содержание и порядок составления которого отличаются от общепринятого.

Под *специальным аудиторским заданием* понимается выполнение установленных договором и (или) поручением между аудитором и экономическим субъектом (или иным правоспособным юридическим лицом) действий по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, юридической и экономической экспертизы договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, эффективности использования капитала и другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Порядок проведения аудита в этом случае определен правилом (стандартом) «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

Рассмотрим вопросы составления аудиторского заключения по специальным заданиям. Заказчиками специального аудиторского задания могут выступать:

- а) государственные и правоохранительные органы в случаях, прямо установленных актами законодательства Республики Узбекистан;
- б) органы, выдавшие лицензии;
- в) иные правоспособные юридические лица на основании договорных обязательств.

Под органами, указанными в п. «а», понимаются органы дознания и следователь, прокурор, суд, арбитражный суд, таможенные органы, контрольные и ревизионные подразделения Минфина Республики и т.д.

Под органами, указанными в п. «б», понимаются органы, выдавшие лицензии на осуществление аудиторской деятельности в Республики Узбекистан. Под иными правоспособными юридическими и физическими лицами (п. «в») понимаются лица, не подпадающие под действие пп. «а» и «б», а именно: счетные и контрольные палаты, собственники и инвесторы экономических субъектов, вышестоящие органы экономического субъекта, руководство экономического субъекта по тематическим заданиям, страховые организации, независимые оценщики, общественные организации, в том числе общественные аудиторские объединения, предприниматели без образования юридического лица и т.д.

Орган дознания и следователь при наличии санкции прокурора, прокурор, суд и арбитражный суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством Республики Узбекистан дать аудиторской организации поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта по специальным аудиторским заданиям при наличии в производстве указанных органов возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела, принятого к производству (возобновленного производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Содержание такого поручения должно соответствовать обстоятельствам, послужившим основанием для возбуждения (возобновления производством) уголовного дела, принятия к производству (возобновления производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Срок проведения аудиторской проверки по такому поручению определяется по договоренности с аудитором (аудиторской фирмой) и, как правило, не должен превышать двух месяцев.

Если после заключения договора или дачи поручения на проведение аудиторской проверки возникли или стали известны обстоятельства, не позволяющие в соответствии с действующими нормативными документами осуществлять аудиторскую деятельность, договор подлежит расторжению, а поручение отзывается.

При проведении аудиторской проверки и составлении заключения по специальным аудиторским заданиям аудиторские организации независимы от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки. Данные, полученные в ходе проверки по специальным аудиторским заданиям, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, могут быть преданы гласности до вступления в силу приговора (решения) суда (арбитражного суда) только с разрешения указанных органов и в том объеме, в каком они признают это возможным.

Права, обязанности и ответственность аудиторской организации и заказчика специального аудиторского задания регулируются действующим законодательством, а также заключенным договором.

Содержание, характер и объем работы, выполняемой аудитором по специальному аудиторскому заданию, зависят от обстоятельств, связанных с возникновением необходимости данной работы. Перед выполнением специального аудиторского задания ауди-

тор должен удостовериться в том, что у него с лицом, поручившим (заказавшим) специальное аудиторское задание, достигнуто взаимопонимание относительно цели и характера работы, а также содержания заключения, которое будет представлено аудитором.

Планируя выполнение специального задания, аудитор должен представлять себе, для каких целей необходимо лицу, поручившему (заказавшему) выполнение работы, заключение по специальным аудиторским заданиям, а также определить состав и круг лиц, которые, вероятно, будут знакомиться с ним. Чтобы исключить возможности использования заключения аудитора по специальным аудиторским заданиям для целей, для которых оно не предназначено, аудитор может указать в документе цель, для которой он подготовлен, а также установить ограничения на ознакомление с ним иного круга лиц, нежели указанного в заключении по специальным аудиторским заданиям.

Примерная структура заключения аудитора по всем специальным аудиторским заданиям имеет вид.

- Название документа в целом «Заключение по специальному аудиторскому заданию».
- Адресат.

Представление аудиторской организации, выполнившей специальное аудиторское задание.

Объект специального аудиторского задания.

Определение ответственности исполнительного органа экономического субъекта за составление бухгалтерских документов, включая соответствующее отражение первичных данных учета, обеспечение адекватности бухгалтерских записей.

Описание работы, выполненной аудиторской организацией.

Описание и обоснование методов, примененных аудиторской организацией в ходе выполнения специального аудиторского задания.

Изложение вопросов, которые аудиторская организация считает существенными.

Мнение аудиторской организации по результатам выполнения специального аудиторского задания.

Дата выдачи заключения.

Подпись руководителя аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно.

Когда специальное аудиторское задание выполняется аудитором по поручению экономического субъекта, в договоре между экономическим субъектом и аудитором должен быть сформулирован вопрос, выражение мнения по которому ожидается от аудитора.

Вопросы для специального аудиторского задания должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двоякого толкования.

Рассмотрим сущность отдельных видов аудиторских заключений по специальным заданиям.

Заключение по специальному аудиторскому заданию по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности. В соответствии со специальным аудиторским заданием аудитору может быть поручено выразить мнение относительно одной или нескольких статей бухгалтерской отчетности. Например, о состоянии дебиторской задолженности, наличии и состоянии материально-производственных запасов, основных средств, правильного начисления заработной платы отдельным физическим лицам и удержания подоходного налога. Может также потребоваться выражение мнения аудитора относительно какого-либо показателя бухгалтерской отчетности, например оценка реальной доли прибыли, причитающейся участнику общества (товариществу) в соответствии с договором. Такое специальное аудиторское задание может быть выполнено по отдельному договору или в процессе аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности в целом. В последнем случае данные, полученные по результатам специального аудиторского задания, не могут служить основанием для выводов о достоверности бухгалтерской отчетности в целом. Например, удовлетворительные результаты инвентаризации товарно-материальных ценностей на складе не могут служить основанием для выводов о состоянии всех материальных ценностей экономического субъекта.

Аудитор, выполняя специальное задание по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, должен помнить о том, что каждая статья отчетности, как правило, связана с другими статьями отчетности. Проверяя одну из таких взаимосвязанных статей, аудитор должен использовать аналитические или иные аудиторские процедуры, позволяющие оценить сопоставимость данных бухгалтерского учета по этим статьям. Такими взаимосвязанными статьями бухгалтерской отчетности являются, в частности, показатель объема выручки от

продаж и величина дебиторской задолженности, величина товарно-материальных ценностей и сумма кредиторской задолженности и др.

Аудитор, оценивая возможность выполнения специального задания, должен поставить в известность лицо, поручившее выполнение задания, о том, что для выполнения задания необходима дополнительная бухгалтерская информация, и определить, какая именно.

В отличие от аудита достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, при выполнении специальных аудиторских заданий определение уровня существенности затруднено. Если для выполнения специального аудиторского задания не представлена бухгалтерская отчетность экономического субъекта в целом, то величина оборотов по какому-либо бухгалтерскому счету представляется величиной относительной (одинаковые обороты по одному и тому же бухгалтерскому счету могут быть крупными с точки зрения одного экономического субъекта и малыми – с точки зрения другого). Не имея возможности с достаточной степенью точности оценить уровень существенности, аудитор не может определить и степень аудиторского риска. В ходе выполнения специального аудиторского задания статья бухгалтерской отчетности должна быть исследована с большей тщательностью, чем та же статья при аудите достоверности бухгалтерской отчетности в целом.

Во избежание введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности аудитор должен письменно уведомить руководство экономического субъекта о недопустимости включения в состав бухгалтерской отчетности, содержащей в соответствии с действующим законодательством аудиторское заключение, заключения аудитора по специальным заданиям.

Заключение аудитора по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности должно включать указание на нормативный акт, которым экономический субъект руководствовался при оценке учета статей отчетности. В заключении также должно быть выражено мнение аудитора о соответствии во всех существенных отношениях методов оценки и порядка ведения бухгалтерского учета указанному нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет.

При выполнении специального аудиторского задания аудитор должен ознакомиться с аудиторским заключением о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за тот же период. В том случае, когда аудиторское заключение не является,

безусловно положительным, аудитору следует указать в заключении по специальному аудиторскому заданию, что рассматриваемая статья бухгалтерской отчетности незначительна.

Заключение по специальному аудиторскому заданию по юридической и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения. Аудитор может получить от экономического субъекта специальное аудиторское задание по юридической и экономической экспертизе договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения.

Цели выполнения специального аудиторского задания могут быть различны:

- составить заключение о правильности схем бухгалтерских записей, принципов оценки, порядка налогообложения и формы ответственности по договорам, подготовленным экономическим субъектом в связи с появлением у экономического субъекта новых форм договоров;
- составить заключение о финансовых и правовых последствиях договоров по вложению денежных средств в недвижимость, ценные бумаги и т.д., подготовленных экономическим субъектом в связи с началом нового направления деятельности;
- составить заключение о соблюдении юридическим лицом определенных договоров, например, кредитных договоров или договоров займа. В соответствии с такими договорами организация должна соблюдать различные обязательства, вытекающие из договора (уплата процентов, соблюдение соответствующих финансовых отношений, запреты на выплату дивидендов и использование доходов от реализации имущества и т.д.).

Аудитор может выразить свое мнение относительно договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, только после того, как полностью рассмотрены вопросы бухгалтерского учета и аспекты налогообложения на всех этапах реализации договора (контракта). Если в поручении на выполнение специального аудиторского задания содержатся специфические вопросы, не относящиеся к компетенции аудитора и требующие специальных познаний в области науки, техники, искусства и других областей знаний, для ответа на них аудитору следует привлечь эксперта.

В заключение аудитора по специальному аудиторскому заданию должно быть отражено мнение о том, соблюдены ли экономическим субъектом конкретные условия договора.

Заключение по специальному аудиторскому заданию о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от узбекских правил бухгалтерского учета. Действующие принципы бухгалтерского учета представляют собой набор критериев, используемых для подготовки бухгалтерской отчетности, применяемой ко всем существенным элементам, и являющихся общепризнанными. Финансовая отчетность может быть подготовлена для специальных целей в соответствии с принципами учета, иными, нежели узбекские или международные стандарты бухгалтерского учета (например, национальными). К такой финансовой отчетности не относятся соглашения по бухгалтерскому учету, сформированные для каких-либо специфических целей. Другие формы финансовой отчетности могут включать: налоговые декларации; схемы учета, основанные на поступлениях в кассу и выплатах из кассы; финансовую отчетность, установленную каким-либо государственным регулирующим органом.

Аудитор должен понять из названия или из примечания к финансовой отчетности, что эта отчетность подготовлена не в соответствии с узбекскими стандартами бухгалтерского учета. Если в названии такой финансовой отчетности соответствующие указания и ссылки отсутствуют, то аудитор должен дать их в своем заключении.

Заключение по специальному аудиторскому заданию по проверке финансовой информации, подготовленной в соответствии с принципами бухгалтерского учета, отличными от узбекских или международных принципов, должно содержать указание на применявшиеся принципы учета или на пункт отчетности, в котором содержится такая ссылка. В заключение должно быть указано, подготовлена ли финансовая отчетность во всех ее существенных аспектах в соответствии с этими принципами.

Заключение по специальному аудиторскому заданию об отчете, подготовленном за ряд смежных лет. Экономический субъект может подготавливать специальные отчеты, представляющие обобщенные данные годовых бухгалтерских отчетов за несколько смежных лет, с целью информировать пользователей, интересующихся основными данными деятельности организации и ее результатами.

Обобщенный отчет значительно менее детализирован, чем годовые отчеты, подтверждаемые аудитором. Следовательно, в такой отчетности должно быть ясно обозначено, что она является сокращенной и поэтому пользователю отчетности для лучшего понимания финансового положения организации и результатов ее деятельности необходим обобщенный отчет вместе с бухгалтерскими отчетами, подтвержденными аудитором и содержащими всю требуемую в рамках данной системы учета информацию.

Название обобщенного отчета должно указывать на ту бухгалтерскую отчетность, на основании которой он был подготовлен. Например, «Отчет подготовлен на основании бухгалтерской отчетности на 31 декабря ____ г., проверенной аудитором».

Обобщенный отчет не содержит всей информации, которая должна содержаться в бухгалтерской отчетности в соответствии с системой отчетности для годовых бухгалтерских отчетов, подтвержденных аудитором. Поэтому фраза об отражении в отчетности показателей деятельности «объективно во всех существенных аспектах» не должна использоваться аудитором при формировании им мнения относительно сокращенной бухгалтерской отчетности.

Заключение по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов. При проведении проверки по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов, аудиторские организации должны быть независимы как от проверяемого экономического субъекта, так и от государственных органов, поручивших им проведение проверки.

В заключение аудитора по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов, следует избегать таких оценочных юридических терминов, как «халатность», «хищение», «растрата», «присвоение» и т.п. Применяя такую терминологию, аудитор выходит за пределы своей компетенции, так как квалифицировать действие или бездействие лиц вправе только судебные органы.

Выводы аудитора должны излагаться в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. При этом каждый вывод должен содержать выявленные аудитором факты, а также связь этих фактов с нарушением каких-либо правовых норм. Если такая связь имеется, аудитор должен указать, какой именно нормативный акт нарушен, за какой период, кто из

должностных лиц экономического субъекта несет ответственность за нарушение с точки зрения бухгалтерского учета, сумму материального ущерба и другие обстоятельства, способствовавшие выявленному нарушению.

В приложении к заключению по специальным аудиторским заданиям могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги сверки документации, установленный аудитором порядок ее движения и другие вопросы. В тексте заключения на них делаются ссылки, а сами документы рассматриваются как составная часть заключения.

Содержание заключения по специальным аудиторским заданиям должно обеспечивать государственным органам, поручившим выполнение задания, возможность однозначно определить обоснованность заключения аудитора, его доказательную ценность.

Заключение аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию, проведенному по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством Республики Узбекистан.

Вопросы для самопроверки:

1. Каков порядок подготовки аудиторского заключения при проведении обязательного аудита?
2. Дайте определение аудиторского заключения, приведите его структуру и содержание.
3. Какие виды аудиторских заключений вы знаете? Приведите их краткую характеристику.
4. Назовите основные различия аудиторских заключений.
5. Поясните, что представляет собой заведомо ложное аудиторское заключение.
6. Какие особенности связаны с датой подписания аудиторского заключения и отражением в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности?
7. Дайте определение аудиторского заключения по специальным аудиторским заданиям.
8. Назовите наиболее часто встречающиеся виды аудиторских заключений по специальным аудиторским заданиям.

Литература

1. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция) 26.05.2000 г. N 78-П.
2. Сборники финансовых законов Республики Узбекистан. 2000-2008.
3. Аренс А. Аудит /А, Аренс. - Москва: Финансы и статистика, 1995. - 560 с
4. Аудит. 2том. Укув кулланма. - S.l.: T.:Узбекитсон Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий Ассоцияциясининг Нашриет-маълумот Маркази, 2004. - 132 с
5. Аудит:Учебник для вузов. - Б.м.: М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2004. - 583 с
6. Аудит:Учебник для вузов/ А.А. Савин, Л.В. Сотникова. - Б.м.: М.:ЮНИТИ -ДАНА, 2006. - 583 с
7. Аудит:Учебник/ В.И. Подольский. - Б.м.: М.: "Экономист", 2005. - 494 с
8. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник/ Н.Т. Белуха. - Киев: ЗНАНИЯ, 2000. - 769 с.
9. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита (МСА): Учебное пособие/ М.Е. Грачева. - Б.м.: М.:Издательство РИОР, 2005. - 100 с
10. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита (МСА)/ М.Е. Грачева. - Б.м.: М.:РИОР, 2005. - 104 с
11. Жарыгласова Б.Т. Международные стандарты аудита/ Б.Т. Жарыгласова, Л.Е. Суглобов. - Б.м.: М.:НОРУС, 2005. - 400 с
12. Международные стандарты аудита.Проект по развитию предпринимательства. - Б.м.: Т.:, 2004. - 192 с
13. Николаева О. Международные стандарты финансовой отчетности: М.: УРСС,2001-264с.
14. Чая В., Чая Г. Международные стандарты финансовой отчетности, ГУП ИПК «Ульяновский Дом печати» 2000.
15. Fregmen F.M. Accounting for managerial Analysis: Third Edition. Richard D. Irwing Inc., Homewood, Illions, 1996.
16. Kenneth M.Morris & Allan M. Siegel. Guide to understanding money & investing. 2000 by light bulb, press, INC.
17. Securities Regulation in THE Unite State. NASD. Washigton-2000/
18. The Work Of SEC.U.S. Securities and Exange Commission.-1999/
19. Cost accounting (a managerial emphasis)/USA. Mexico. Or Canada. 2001.
20. Financial accounting / USA. Mexico. Or Canada. 2001.

СОДЕРЖАНИЕ

1. ЦЕЛИ И ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Цели и основные задачи аудита финансовой отчетности...	4
1.2. Критерии оценки финансовой отчетности.....	5
1.3. Дезагрегирование финансовой отчетности.....	6
1.4. Действия аудитора при выявлении искажений в бухгалтерской отчетности.....	8

2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Классификация методик проведения аудита.....	11
2.2. Основные понятия и методики проведения аудита.....	12

3. АУДИТ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

3.1. Краткий обзор основных нормативных документов по финансовой отчетности.....	22
3.2. Аудит финансовой отчетности субъектов.....	33
3.3. Аудит отчетности при реорганизации и ликвидации экономических субъектов.....	36
3.4. Аудит отчетности субъектов малого предпринимательства, включая предпринимателей без образования юридического лица.....	39
3.5. Действия аудитора при выявлении нарушений действующего законодательства по отчетности экономического субъекта.....	42

4. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

4.1. Виды бухгалтерских балансов.....	47
4.2. Раскрытие статей бухгалтерского баланса.....	49
4.3. Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу.....	51
4.4. Пояснения в части бухгалтерского баланса.....	54

5. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

5.1. Содержание отчета о финансовых результатах.....	58
5.2. Источники информации аудита о финансовых результатах.....	61

5.3.Аудит формирования финансовых результатов и использования прибыли.....	63
6. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВАХ	
6.1.Состав отчета о денежных средствах.....	72
6.2.Предварительная подготовка к аудиторской проверке операций с денежными средствами.....	76
6.3.Оформление отчета по результатам проведения проверки операций с денежными средствами.....	82
7. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
7.1.Содержание отчета о движении основных средств	94
7.2.План и программа аудита проверки основных средств.....	98
7.3.Аудит движения основных средств.....	103
7.4.Аудит правильности начисления амортизации основных средств.....	111
8. АУДИТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ	
8.1.Состав отчета о собственном капитале.....	119
8.2. Аудит юридического статуса и учредительных документов предприятия.....	125
8.3.Аудит резервного капитала.....	133
9. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ	
9.1. Порядок подготовки	137
9.2. Структура и содержание аудиторского заключения.....	138
9.3. Виды и характеристика аудиторских заключений	148
9.4. События, произошедшие после даты составления отчетности. Действия аудитора по их выявлению и оценке. Ответственность аудитора за выражение мнения по оценке этих событий.....	159
9.5. Аудиторское заключение по специальным аудиторским заданиям.....	163
Литература.....	173

Файзиев Шахобитдин Нурутдинович

Аудит финансовой отчетности

Редактор

Э. Хуснутдинова

Компьютерный
дизайнер

Д. Тошходжаева

Подписано в печать 23.03.2009. Формат 60х84 $\frac{1}{16}$. Бумага №1.
Оперативная печать Усл.печ.л. 11,25. Тираж 60 экз. Заказ №43.

«IQTISOD-MOLIYA» .
100084. Ташкент, ул.Кичик халка йули,7.

Отпечатано в типографии Ташкентского финансового института.
100084,Ташкент, ул. Кичик халка йули,7.