

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

На правах рукописи
УДК: 336.1:658.1

ХАШИМОВА ШАХЗОДА МИРКАМОЛ КИЗИ

**«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ МЕТОДОВ В ОЦЕНКЕ
ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ»**

Специальность: 5A230902-“Аудит (по производствам и услугам)”

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание академической степени магистра

Научный руководитель:

к.э.н., доц. Х.Хужакулов

Ташкент – 2018

Диссертация выполнена на кафедре “Аудит” Ташкентского финансового института

Научный руководитель:	к.э.н., доц. Хужакулов Х.
Заведующий кафедрой:	д.э.н., проф. Хамдамов Б.
Начальник отдела магистратуры:	к.э.н., доц. Ортиков У.

Я, Хашимова Шахзода Миркамол кизи, выполнила данную магистерскую диссертацию самостоятельно, и осведомлён, что несу полную ответственность за недопущение плагиата. В случае допущения плагиата согласно рекомендации заведующего кафедрой и на основании приказа ректора магистерская диссертация будет аннулирована и оценена “неудовлетворительно”.

Хашимова Шахзода Миркамол кизи

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Глава I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ МЕТОДОВ ПРИ ОЦЕНКЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ..	9
1.1. Цель и задачи аудита финансовой отчетности	9
1.2. Сущность и значимость использование аудиторских методов при оценке достоверности финансовой отчетности	16
Заключения по первой главе	29
Глава II. ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ МЕТОДОВ В ОЦЕНКЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ...	30
2.1. Классификация аудиторских методов в оценке достоверности финансовой отчетности.....	30
2.2. Сбор аудиторские доказательство в оценке достоверности финансовой отчетности.....	38
2.3 Особенности использование аналитических процедур при аудите финансовой отчетности	45
Заключения по второй главе	53
Глава III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ МЕТОДОВ В ОЦЕНКЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	55
3.1. Совершенствование методологических аспектов использование аудиторских методов.....	55
3.2. Оценка результатов аудиторских процедур и формирование мнения о достоверности финансовой отчетности.....	63
Заключения по третей главе	70
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ЛИТЕРАТУР.....	75
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. На современном этапе развития общества значимость информационных ресурсов неуклонно повышается. Эффективное управление любой экономической системой невозможно без надлежащего информационного обеспечения лиц или субъектов, фактически или потенциально заинтересованных в ее функционировании.

Несмотря на разнородность целей и решений, все лица, имеющие определенный интерес к некоторому экономическому субъекту, объединены одним общим обстоятельством - им нужна информационная база для того, чтобы принимаемые решения в отношении данного субъекта были не спонтанными, а обоснованными и разумными. Более того, у них должна быть уверенность в том, что прибыль или иные результаты хозяйственной деятельности являются следствием принятых решений, а не изъядов и искажений информации. Информированность заинтересованных лиц, принимающих деловые решения, является важнейшим фактором экономической жизнеспособности и стабильности организации, сохранения и наращивания ее капитала.

Как отмечено в Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан, одно из пунктов развития и либерализации экономики, является «ускоренное развития сферы услуг, повышение роли и доли услуг в формировании валового внутреннего продукта, кардинальное изменение структуры предоставляемых услуг, прежде всего за счет современных высокотехнологичных видов услуг»¹. Итак, один из приоритетных задач в ближайшем будущем является увеличение доли сфер услуг в экономики нашей страны.

В отчетности должны найти отражение все значимые события, включая те, которые имели место между отчетной датой и датой подписания финансовой отчетности, а также факты хозяйственной жизни, имевшие место по состоянию

¹ Указ Президента Республики Узбекистан «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» № УП-4947 от 07.02.2017.

на отчетную дату, но последствия и вероятность возникновения которых в будущем неопределенны, и они могут существенно повлиять на достоверное представление информации в финансовой отчетности. Такая задача решается за счет соблюдения установленных правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. В случаях, предусмотренных законодательством, необходимо проведение независимого аудита финансовой отчетности.

Однако с наличием достаточно разработанных аудиторских процедур проверки достоверности финансовой отчетности проблему оценки ее достоверности нельзя назвать полностью решенной. Несмотря на положительные заключения независимых аудиторов, в международной и национальной практике достаточно примеров выявления значительных искажений информации в финансовой отчетности с целью вуалированное фактического состояния дел по различным причинам. Следует отметить и тот факт, что финансовая отчетность не всех предприятий и организаций подлежит обязательному аудиту, не каждый экономический субъект осуществляет аудиторскую проверку достоверности финансовой отчетности на добровольной основе, но любой участник делового оборота заинтересован в достоверной информации о деятельности экономического субъекта.

Актуальность, экономическая важность вопросов при использовании аудиторских процедур в оценки достоверности финансовой отчетности для использования ее в качестве информационной базы, для обоснования финансовых и инвестиционных решений заинтересованными пользователями, необходимость в новых подходах к решению данных проблем в учетной науке обусловили выбор темы диссертационной работы, определили круг исследуемых вопросов, ее цель, предмет и содержание.

В качестве объектом исследования является деятельность аудиторских организаций и аудиторов по осуществлению аудиторской проверки.

Предмет исследования являются проблемы теории и практики проведения аудиторской проверки при оценке достоверности финансовой отчетности.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является теоретическое обоснование оценки достоверности финансовой отчетности как в целом, так и отдельных ее участков - событий после отчетной даты, условных фактов хозяйственной жизни и информации о непрерывности деятельности предприятия, так как именно эти вновь введенные понятия оказывают существенное влияние на достоверность финансовой отчетности, а также разработка модели проведения аудита достоверности финансовой отчетности.

Для достижения указанной цели потребовалось решить следующие задачи:

- изучить историко-теоретические аспекты аудита, определить его роль при оценке достоверности финансовой отчетности;

- выделить организационные элементы и технологические приемы проведения аудиторской проверки, обосновать связи между этапами проведения проверки и аудиторскими процедурами для получения необходимых доказательств;

- исследовать возможности применения различных аудиторских процедур для получения надежных доказательств в зависимости от источников поступления информации;

- выявить факторы, оказывающие влияние на достоверность показателей бухгалтерской отчетности;

- разработать методику формирования аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности, разъясняющую процесс выраженного аудитором мнения.

Научная новизна исследования. Новизна результатов проведенного исследования заключается в обосновании подходов к изучению достоверности финансовой отчетности и формировании модели аудиторской проверки событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной жизни. Положения научной новизны сводятся к следующим:

- классифицированы принципы формирования финансовой отчетности на основе сравнительного анализа принципов ведения бухгалтерского учета и

предпосылок составления финансовой отчетности, предусмотренных международными и национальными стандартами учета и аудита;

- определены направления дальнейшего совершенствования системы нормативного регулирования аудиторской деятельности в Республики Узбекистан;

- обоснованы и уточнены методологические аспекты организации проверки финансовой отчетности и оценки ее достоверности, исходя из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, изложенных в нормативных документах по бухгалтерскому учету и аудиту. Предложено методическое обеспечение аудиторской проверки событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной жизни;

- дополнен перечень признаков, по которым может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности; даны рекомендации по выбору основных направлений тестирования и соответствующих аудиторских процедур при проверке последствий условных фактов хозяйственной жизни и событий после отчетной даты.

Основные вопросы и гипотезы исследования. Ключевые вопросы и гипотезы исследования заключаются в следующем:

- при процветании экономики государства развития аудита имеет важное места;

- необходимость использование аудиторских методов при оценке достоверности финансовой отчетности раскрывает методологии темы исследования;

- целесообразно применить аналитических процедур в аудите достоверности финансовой отчетности.

Обзор научной литературы по теме исследования. Теоретические и методические аспекты организации использование аудиторских методов при оценке достоверности финансовой отчетности рассматривались представителями зарубежных школ аудита в учебниках, таких как, К.Жонстоуна, А.Грэмлинга, Л.Риттенберга “Аудит: Контроль качества аудита в

риска ориентированном аудите”, учебнике Р.Хайес, Р.Дассен, А.Шилдер, Ф.Валлаж “Принципы аудита: введение в международных стандартов аудита”, В.Ф.Палий “Международные стандарты финансовой отчетности”, нашими учёными Р.Д.Дўсмуратов “Аудит асослари”, А.А.Каримов, Ш.Файзиев “Аудит” учебная пособия, Б.К.Хамдамов “Аудит иқтисоди”².

Описание методов, используемых в исследовании. Составлен личный календарный план по исследуемым вопросам, в соответствии с этим были проведены следующие исследования:

- составлено и выбрано список методов и направлений для исследования;
- сформировано проблемы научного исследования;
- составлено список вопросов для исследования;
- обосновано актуальность и новизны исследования;
- проверено результатов исследования по критериям достоверности и объективности;
- были сформированы выводы и рекомендации.

Практическая и теоретическая значимость результаты исследования. Разработана модель аудиторской проверки событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной жизни, даны рекомендации по оценке аудиторских рисков и уровня существенности, позволяющие определить оптимальный объем необходимых аудиторских доказательств для принятия решения о выборе формы аудиторского заключения и оценке применения допущения непрерывности деятельности предприятия.

² Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg. Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, Ninth Edition. ISBN-13: 978-1-133-93915-3. Copyright 2013. South-Western, 5191 Natorp Boulevard, Mason, OH 45040, USA. p 99.; Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage. Principles of auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Edinburgh Gate, Harlow, Essex CM20 2JE, England. © Pearson Education Limited 2011. 692 p.; Жарылгасова Б.Т. Методология управленческого учета затрат и формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях. Монография - М.: Дашков и К, 2007. – 128 стр.; Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – Москва: ИНФРА-М, 2003. – 454 с.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Монография. – Тошкент: IQTISOD-MOLIYA, 2008. – 152 б.; Хамдамов Б.К. Аудит иқтисоди. Илмий монография. – Тошкент: 2005. – 251 б.

Практическое значение настоящего исследования состоит в том, что его результаты могут быть использованы в практической деятельности аудиторских фирм и в образовательном процессе экономических вузов при подготовке студентов по специальности 5230900. - Бухгалтерский учет и аудит.

Структура работы. Работы состоит из трех глав, выводов и предложений, приложений и списка использованной литературы.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ МЕТОДОВ ПРИ ОЦЕНКЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Цель и задачи аудита финансовой отчетности

В рыночной экономике целью отчетности является предоставление необходимой полезной информации всем потенциальным пользователям, в том числе и для государства для определения экономического роста, заинтересованным в получении достоверных данных о финансовом положении и его изменениях, о результатах хозяйственной деятельности организации либо консолидированной группы предприятий, эффективности управления и степени ответственности руководителей за порученное дело.

Информация о хозяйственных операциях, произведённых экономическим субъектом за определённый период времени, обобщается в соответствующих учётных регистрах и из них переносится в сгруппированном виде в финансовую отчётность.

Финансовая отчетность является способом представления финансовой информации, характеризующей деятельность хозяйствующего субъекта за определенный период, независимо от того, является ли он отдельным самостоятельным хозяйствующим субъектом или входит в консолидированную группу хозяйствующих субъектов. Целью финансовых отчетов является предоставление информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта, показателях его деятельности и о движении денежных средств, необходимой широкому кругу пользователей для принятия экономических решений. Данные отчётности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчётность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Отчётность должна быть достоверной и

своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчётных показателей с данными за прошлые периоды.

Финансовые отчеты показывают также результаты управления ресурсами хозяйствующего субъекта, осуществляемого руководством. Финансовые отчеты должны содержать следующую информацию, которая помогает пользователям в прогнозировании движения денежных средств и, в частности, сроков и вероятности формирования денежных средств и их эквивалентов:

- об активах, находящихся под контролем хозяйствующего субъекта (являющихся источниками вероятных притоков наличных денежных средств или другой экономической выгоды);

- об обязательствах хозяйствующего субъекта (являющихся источниками вероятных оттоков денежных средств или другой экономической выгоды);

- о нераспределенной прибыли хозяйствующего субъекта (которая представляет изменения в экономических ресурсах и обязательствах хозяйствующего субъекта от одного периода к другому, за исключением взносов владельцев и выплат владельцам);

- о движении денежных средств (в качестве показателя возможного движения денежных потоков в будущем).

Данная информация необходима пользователям финансовой отчетности для оценки возможности хозяйствующего субъекта выплачивать дивиденды и проценты, а также своевременно производить расчеты по обязательствам.

Руководитель хозяйствующего субъекта несет ответственность в соответствии с законодательством за подготовку и представление финансовых отчетов хозяйствующего субъекта.

Проверка отчетности - это в первую очередь проверка достоверности и соответствия составленных форм отчетности аудируемого лица, приложений к ним и пояснительной записки, а также всех необходимых расчетов, деклараций, справок законодательным и нормативным документам.

Финансовый отчетность предназначена для удовлетворения потребностей в информации широкого круга пользователей, поэтому основное внимание при аудиторской проверке уделяется именно ей. Также в обязательном порядке проверяется налоговая отчетность: выясняется, об исчислении и уплате каких налогов обязано отчитываться аудируемое лицо. Выясняется система применяемого в организации налогообложения (упрощенная система, налог на вмененный доход и пр.). В соответствии с достигнутым пониманием деятельности аудируемого лица должен быть сформирован перечень законодательных и нормативных документов, на соответствие которым будет проверена налоговая отчетность.

Под аудитом финансовой отчетности понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности финансовой отчетности экономического субъекта.

Основной целью аудита является установление достоверности финансовой отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

В ходе аудита финансовой отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно:

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

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности может способствовать большому доверию к этой отчетности со

стороны пользователей, заинтересованных в информации об экономическом субъекте.

Аудиторское заключение, содержащее мнение аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности, не должно трактоваться как гарантия аудиторской организации в том, что не существуют какие-либо иные (помимо изложенных в аудиторском заключении) обстоятельства, влияющие или способные повлиять на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Целью проверки финансовых отчетов являются:

- подтверждение достоверности отчетов или констатация их недостоверности;
- контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;
- проверка полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;
- выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных средств.

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

Для достижения основной цели и представления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам:

1. Общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявленным к ней, и не содержит ли противоречивой информации.

2. Обоснованность: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм.

3. Законченность: все ли суммы, которые должны быть включены в отчетность, действительно входят туда? В частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании.

4. Оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны.

5. Классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана.

6. Разделение: отнесены ли операции, проводимые незадолго до или непосредственно после даты составления баланса, к тому периоду, в котором были произведены.

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

8. Раскрытие: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно описаны в самих отчетах и приложениях к ним.

В качестве основных задач проверки обычно выделяют следующие:

- проверка порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, законности хозяйственных операций;
- подтверждение устранения ранее обнаруженных несоответствий и выполнение корректирующих действий и ведения текущего бухгалтерского учета;
- организация осуществления налогового планирования и расчета налогов и сборов;
- выдача экспертных оценок и анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности;
- проверка системы внутреннего контроля организации;
- разработка учредительных документов;

- контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;

- консультирования по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетинга, менеджмента, технологическое и экологическое консультирование и другое.

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

Основными нормативные документы используемые в аудите финансовой отчетности являются следующие (Таблица 1.1)

Таблица 1.1

Основными нормативные документы используемые в аудите финансовой отчетности

№	Нормативные документы
1	Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете». 13.04.2016 г.
2	Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция) 26.05.2000 г.
3	Постановление Кабинета Министров от 05.02.1999 г. №54 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ услуг) и о порядке формирования финансовых результатов»
4	НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность»
5	НСБУ №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности».
6	НСБУ №3 «отчет о финансовых результатах».
7	НСБУ №14 «Отчет о собственном капитале»
8	НСБУ №15 «Бухгалтерский баланс»
9	НСБУ №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению»
10	НСБУ №3 «отчет о финансовых результатах».
11	«Планирование аудита» НСАД №3
12	«Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности. НСАД №70
13	Формы финансовой отчетности и правила по их заполнению, утвержденный приказом министра финансов Республики Узбекистан

³ Разработано автором на основе изученных материалов.

Объектом аудиторской проверки является финансовая отчетность, представляющая единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленная на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Все отчетные формы, входящие в состав бухгалтерской отчетности, взаимосвязаны, поскольку отражают одни и те же хозяйственные операции и события в деятельности организации в разных аспектах.

Этапы аудита финансовой отчетности – это мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения аудируемого лица, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности.

К основным этапам аудиторской проверки финансовой отчетности относятся:

Первый этап. Организация и планирование:

1. Официальное предложение клиента о проведении аудита – официальное именное письмо-предложение о проведении аудита, которое направляется аудиторской фирме организацией, заинтересованной в оказании аудиторских услуг.

2. Знакомство с финансово-хозяйственной деятельностью: изучение внешних, внутренних факторов, влияющих на деятельность аудируемого лица, получение предоставления о системе внутреннего контроля, оценка существенности, аудиторского риска и т.д.

3. Разработка и согласование общего плана и программы аудита, где описывается предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки.

4. Составление письма о проведении аудита – документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта – клиента и аудитора на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

5. Подписание договора на проведение аудита. В тексте договора необходимо раскрыть следующие основные аспекты и существенные условия, такие, как: предмет договора на оказание аудиторских услуг; условия оказания аудиторских услуг; права и обязанности аудиторской организации и экономического субъекта; стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг; ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Второй этап. Сбор аудиторских доказательств:

1. Тестирование средств контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

2. Проведение процедур проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проводятся в следующих формах: детальные тесты и аналитические процедуры.

Третий этап. Завершение аудита:

1. Обобщение, систематизация аудиторских доказательств заключается в четкой группировки и классификации полученных сведений.

2. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника.

3. Составление аудиторского заключения – мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности, и никто не может практиковать его как-либо иначе.

1.2. Сущность и значимость использование аудиторских методов при оценке достоверности финансовой отчетности

Одна из проблем современного аудита - это выбор эффективной технологии проведения аудиторской проверки при условии обеспечения высокого качества работы. Каждый аудитор ищет пути решения этой проблемы, применяя разнообразные методики и накопленный опыт, иногда совершая

ошибки. В этой связи научные исследования и разработки по данной теме приобретают особую актуальность. Аудиторская проверка проводится с целью выражения аудитором мнения о достоверности финансовой отчетности организации и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан. Требование достоверности является одним из качественных признаков отчетной информации. В настоящее время понятие достоверности отчетности в законодательстве определено как в нормативных документах, регламентирующих порядок составления бухгалтерской отчетности, так и в документах, регулирующих аудиторскую деятельность. Достоверность означает истинное, объективное отражение действительности. Каждый человек воспринимает окружающую действительность субъективно, имея свой собственный, отличный от других взгляд и мнение. Поэтому передаваемая или получаемая человеком информация не может быть абсолютно объективна. Она лишь может быть максимально приближена к объективной. Смысл рассматриваемого свойства достоверности заключается в том, чтобы определить, насколько данная информация соответствует истинному положению дел. В противном случае недостоверная информация повлечет за собой неправильное понимание и, как следствие, принятие неправильных решений.

Информация достоверна, если она отражает истинное положение дел. Объективная информация всегда достоверна, но достоверная информация может быть как объективной, так и субъективной. При оценке достоверности финансовой отчетности аудиторы используют различных методов аудита.

Критический анализ положений национального бухгалтерского законодательства показал, что в нормативных документах не содержится прямого определения понятия «достоверность» и нет четкой и однозначной регламентации свойства достоверности финансовой отчетности, однако в отечественной нормативной базе можно найти некоторые косвенные указания на уместность его использования в деятельности национальной предприятий.

Далее систематизированы и представлены в табличном виде основные тезисы подходов к определению в различных обстоятельствах понятия достоверности финансовой отчетности (таблица 1.2).

Таблица 1.2

Подходы к определению достоверности финансовой отчетности⁴

Классификационный признак	Два различных подхода к определению свойства достоверности финансовой отчетности	
	Нормативно – регулируемый	По принципу «true and faire view»
1. Сфера использования	Страны с континентальной системы учета	Страны англо – американской системы
2. Методы регулирования	Бухгалтерский финансовый учет, при котором формы отчётности жёстко регламентированы и унифицированы государством	Бухгалтерский учет без жёстких правил, регулируемый профессиональными организациями
3. Категория пользователей	В первую очередь – фискальные органы государства, в последнюю – собственники организаций	Реальные и потенциальные инвесторы
4. Предмет учета	Реальная оценка активов	Реальный финансовый результат
5. Содержание определения достоверности	Соответствие нормативным документам	Соответствие объективной реальности

Основываясь на данных исследования категории достоверности финансовой отчетности проведенного с позиций анализа фундаментальных принципов разнообразных школ учета, а также на основе сравнения Международных стандартов финансовой отчетности и отечественных стандартов, мы считаем возможным делать вывод о том, что требования достоверности данных которые применяются при формировании финансовой отчетности, а также требования к достоверности информационной базы применяемой для принятия рациональных управленческих решений являются очень неточными в толковании.

Метод – это система принципов, приемов, правил, требований, которыми необходимо руководствоваться в процессе познания. В каждом научном направлении используемые приемы, способы и средства определяются как

⁴ Messier, William F., author. Auditing & assurance services : a systematic approach. —Tenth edition. 2017 p 24

методы, а применение методов в какой-либо отдельной отрасли науки с четкой последовательностью действий – как методики. В аудите применяется достаточно обширный состав методов, которые, в основном, основаны на субъективном мнении и могут по-разному интерпретироваться в зависимости от поставленных перед аудитором целей и задач. Методы (способы, приемы, инструменты) позволяют не только познать объект аудита, но и упорядочить процесс организации проверки.

В настоящее время сложилось мнение, что методы аудита содержатся в стандартах аудиторской деятельности, что не совсем верно. Действительно, некоторые рекомендации о методах организации проведения аудита, сбора об оценке аудиторских доказательств содержатся в ряде национальных стандартов аудиторской деятельности, таких как: «Существенность и риск в аудите», «Аудиторские доказательства», «Аудиторская выборка», «Использование работы эксперта». Однако методы организации проведения аудита, методы сбора аудиторских доказательств – не являются методами аудита. Не являются методами аудита и аудиторские процедуры. Общая схема взаимосвязи методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности, а также место в ней методов аудита представлены на рисунок-1.1.

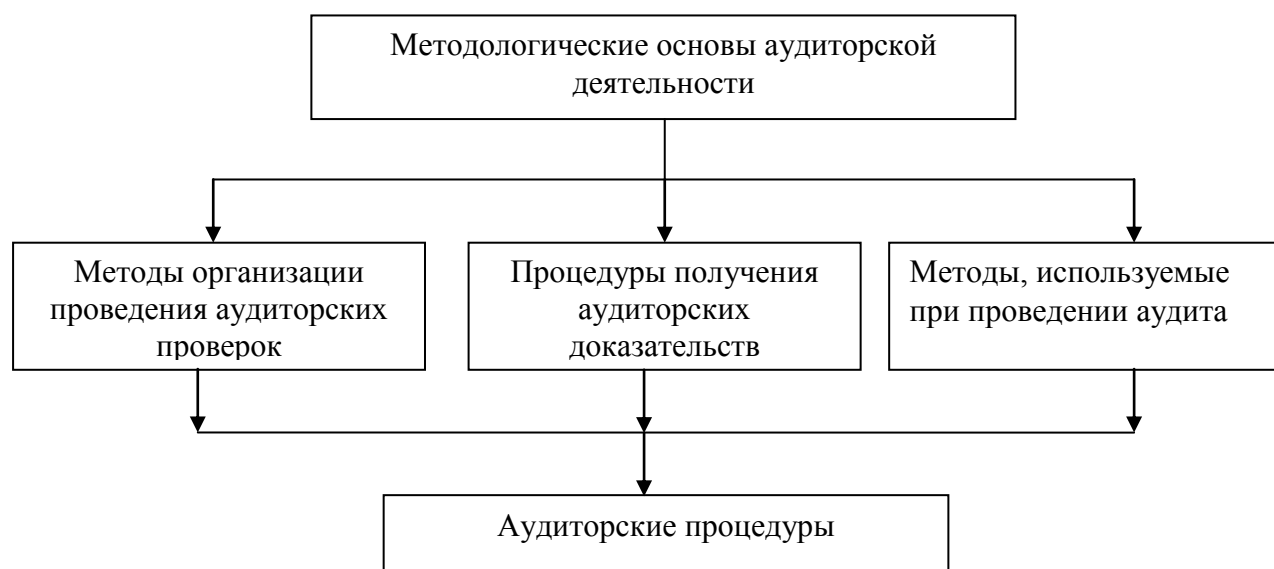


Рисунок-1.1. Методологические основы аудиторской деятельности⁵

⁵ Скачкова Р.В., Дуденков Д.А. Методология аудиторских процедур: учебное пособие / Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов, 2013. – 56 с.

Рассмотрим каждую составляющую методов аудита более подробно.

Применяемые в настоящее время методы организации проведения аудита подразделяются:

- по степени охвата проверяемых данных (сплошная, выборочная, комбинированная проверки);
- в зависимости от метода проведения проверки (документальная или камеральная, фактическая проверки).

Сплошная проверка состоит в изучении всей совокупности первичных документов и регистров аналитического и синтетического учета, групп операций, остатков по счетам бухгалтерского учета, а также финансовой отчетности.

Выборочная проверка основывается на законах теории вероятностей, в соответствии с которыми можно получить достаточно объективные данные о проверяемой совокупности по ее относительно малой части. В соответствии с стандартом № 16 «Аудиторская выборка», все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Комбинированная проверка объединяет методы сплошной и выборочной проверки.

Документальная (камеральная) проверка основывается на изучении документов, финансовой и иной отчетности, не предполагает проведения инвентаризаций, запросов третьим лицам, устных опросов персонала и руководства проверяемого экономического субъекта. Проведение проверки такого рода, как правило, не предполагает выезда на проверяемый объект.

Фактическая проверка осуществляется с выездом на проверяемый объект, в процессе ее проведения могут использоваться подходы, характерные как для сплошной, так и для выборочной проверок.

Процедуры получения аудиторских доказательств являются важным элементом методологии аудиторской деятельности.

Центральным блоком методологических основ аудиторской деятельности являются сами методы аудита. Однако на сегодняшний день именно этот аспект

научного обеспечения аудита остается менее всего разработанным. Аудит, являясь одним из видов финансового контроля, безусловно может и должен использовать весь арсенал методов финансового контроля.

Н.М. Заварихин основываясь на общенаучных методах познания, предлагает один из возможных вариантов классификации методов аудита (рисунок-1.2).

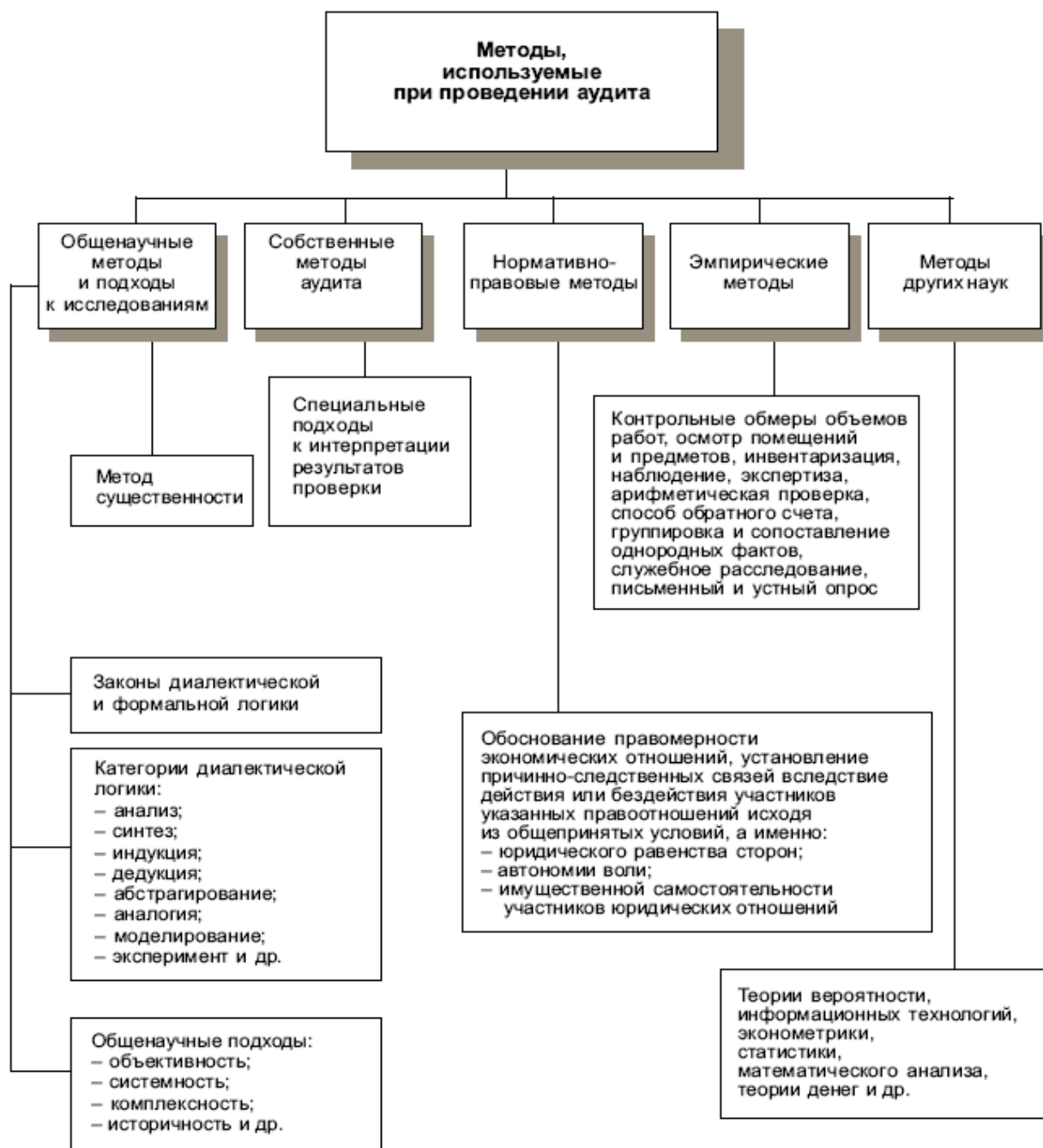


Рисунок-1.2. Схема классификации методов аудита⁶

⁶ Заварихин Н.М., Потехина Ю.В. Методы аудита //Аудитор. – 2009. – №7.

Метод аудита – это совокупность приемов, с помощью которых оценивается состояние изучаемых объектов.

К общенаучным методам, которые могут использоваться в ходе аудита, относятся законы диалектической логики (закон перехода количественных изменений в качественные, закон единства и борьбы противоположностей, закон отрицания отрицания), а также законы формальной логики (закон противоречия, закон исключенного третьего, закон тождества).

Не менее важной составляющей методов познания, наряду с законами диалектической и формальной логики, являются категории диалектической логики. На практике нередко они рассматриваются и как методы аудита.

Анализ – это расчленение, разложение объекта исследования на составные части, тенденции развития и способы функционирования с целью их относительно самостоятельного изучения. Он лежит в основе аналитического метода исследования. Например, метод анализа используется для определения причин искажения, когда выявленное искажение расчленяется на объект, объективную, субъективную стороны и субъекта.

Синтез – прием мышления, связанный с соединением отдельных сторон, частей объекта исследования в единое целое.

Индукция – это движение мысли (познания) от частных случаев к общему положению. Например, метод индукции используется в аудите для установления причинных связей между явлениями и искажениями отчетности. Например, в результате неэффективной работы системы внутреннего контроля возможно появление в финансовой отчетности существенных искажений.

Дедукция – прием, при котором движение мысли идет от знания общего к знанию частного, т.е. объект сначала изучают, исходя из общих положений, интересов системы высшего уровня, и лишь после этого приступают к изучению его свойств и других характеристик, определяющих место объекта в целостной системе, его сложность, цели функционирования, состояние, другие особенности.

Аналогия – метод, с помощью которого на основании сходства объектов

по некоторым признакам, свойствам и отношениям выдвигают предположение об их сходстве в других отношениях.

Абстрагирование представляет собой метод, при котором мало значимые для исследователя факторы, не оказывающие значительного влияния на рассматриваемый объект, могут не учитываться, игнорироваться.

Виды абстрагирования: отождествление, т.е. выделение общих свойств и отношений изучаемых предметов, установление тождественного в них, абстрагирование от различий между ними, объединение предметов в особый класс; изолирование, т.е. выделение некоторых свойств и отношений, которые рассматриваются как самостоятельные предметы исследования. В теории выделяют и другие виды абстракции: потенциальной осуществимости, актуальной бесконечности.

Примером применения абстрагирования является процесс выработки профессионального суждения. Например, высказывая суждение о значимых рисках существенного искажения, аудитор абстрагируется от влияния установленных средств контроля, связанных с риском.

Моделирование – метод исследования, при котором интересующий объект может быть заменен другим объектом, находящимся в отношении подобия к первому объекту. Первый объект называется оригиналом, второй – моделью.

Моделирование предполагает опосредованное участие аудируемого лица, его структурных звеньев, бизнес-процессов или бизнес-операций в процессе аудирования. В настоящее время термин «моделирование» в аудите ассоциируется главным образом с использованием математических и экономико-математических методов для решения стоящих перед аудитором задач.

Эксперимент – метод целенаправленного изучения явлений в точно фиксированных условиях их протекания, которые могут воссоздаваться и контролироваться самим исследователем.

Значительным элементом методов познания являются общенаучные подходы, такие как объективность, системность, комплексность, историчность.

Объективность – подход, позволяющий аудитору познавать явления в том виде, в котором они существуют, в их изначальном виде, избегая предубеждения, пристрастия или конфликта интересов.

Системность – подход, направляющий мышление от явлений к их сущности (воспроизведение их сущности), к познанию целостности системы, а также необходимых связей рассматриваемого предмета с окружающими его предметами и процессами, с другими материальными системами.

Комплексность – подход, при котором каждое явление или объект предстает в виде группы взаимосвязанных, взаимозависимых элементов.

Историчность – мировоззренческий подход, основанный на теории развития явлений и реализуемый в рамках различных философских направлений (диалектико-материалистический, натуралистский и др.).

В экономической литературе выделяют собственные методы аудита, по мнению Н.М. Заварихина и Ю.В. Потехиной, к ним можно отнести:

- метод существенности;
- специальные методы.

Существенность, в соответствии с стандартом аудиторской деятельности № 9 «Существенность и аудиторский риск» – это способность информации об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в случае ее пропуска или искажения повлиять на экономические решения пользователей. При формировании суждения по вопросам существенности аудитор должен основываться на требовании «профессионального скептицизма», что должно подталкивать его к поиску новых доказательств и подтверждений фактов деятельности.

Специальные подходы к интерпретации результатов проверки реализуются в форме аудиторских выводов по результатам аудиторской проверки. Интерпретация результатов проверки состоит в формировании мнения аудитора с использованием профессиональных суждений, подходов и оценок относительно влияния отдельных фактов и событий на деятельность субъекта. На основе полученной информации аудитор формулирует выводы и

подготавливает аудиторское заключение. Аудиторские заключения могут быть положительным и модифицированным.

Нормативно-правовые методы аудита чаще всего подразделяются на административно-правовые и гражданско-общественные.

Административно-правовые методы широко используют экспертизу, сертификацию, лицензирование и др. Они наиболее применимы в публичных отраслях права: конституционном, административном, налоговом праве и др. Гражданско-общественные методы базируются, прежде всего, на принципах юридического равенства сторон, свободы волеизъявления и находят свое применение в гражданском, трудовом, международном частном праве.

Кроме того, каждая отрасль права наряду с общими методами использует свои специфические подходы, принципы, в частности: гражданское право исповедует имущественную самостоятельность участников; административное право применяет метод иерархии (власти-подчинения); в трудовом праве главенствует принцип соблюдения юридических интересов работников и др.

К числу эмпирических методов, по мнению Н.М. Заварихина и Ю.В. Потехина прежде всего, относятся 8: сводки и группировки; исчисление абсолютных, относительных, а также средних величин; построение рядов динамики; индексный метод; элиминирование; детализация; балансовый метод; графический метод и др. Эмпирические методы применяются при проведении аналитических процедур.

Сводка – это упорядочение, систематизация и научная обработка данных. С помощью сводки обычно определяют общий результат действия отдельных факторов на совокупный показатель.

Группировка состоит в разделении совокупности на группы по существенным для них признакам. При группировке необходимо придерживаться единых научных требований, таких как:

- 1) проведение всестороннего анализа сущности и природы явления, позволяющего определить его типичные черты и отличия;
- 2) четкое определение существенных признаков, по которым она

проводится;

3) обоснованное определение границ интервалов группировок таким образом, чтобы в образованные группы объединялись подобные единицы совокупности, а отдельные группы существенно отличались друг от друга.

Индексы – это обобщающие относительные показатели, характеризующие изменение уровня какого либо явления во времени, по сравнению с программой развития, планом, прогнозом или с его соотношением в пространстве. С помощью индексов осуществляется сравнение не только данных двух периодов, но и данных за ряд лет.

Элиминирование – это метод устранения (исключения) воздействия на результат всех факторов, кроме одного. Реализация данного метода может осуществляться с помощью метода абсолютных и относительных разниц, метода цепных подстановок и др.

Детализация – метод, позволяющий осуществить последовательное расчленение изучаемых экономических явлений, показателей и факторов. С помощью детализации можно определить значимость каждого фактора в совокупности факторов в процессе комплексного исследования показателей и явлений. Данный метод является основой математического моделирования взаимной зависимости различных показателей и факторов.

Сущность балансового метода состоит в принципе равенства двух сторон (частей) баланса: имущества и источников его формирования.

Графический метод позволяет наглядно иллюстрировать хозяйственные процессы и представлять зависимость между показателями в виде графиков, диаграмм, схем.

Чаще всего в аудите применяются методы, используемые в таких науках, как теория вероятности, информационные технологии, бухгалтерский учет, эконометрика, статистика, математические методы анализа, менеджмент, теория денег и др.

Последним блоком в системе методов и процедур, используемых в аудиторской деятельности, являются сами процедуры проведения аудита, или

аудиторские процедуры (процедуры проверки).

По мнению Н.М. Заварихина и Ю.В. Потехиной аудиторская процедура – это определенный порядок действий аудитора для получения необходимых результатов на конкретном участке аудита⁷. В действующих ныне международных стандартах аудита определение понятия «аудиторские процедуры» отсутствует. На практике различают несколько видов аудиторских процедур, а именно: аудиторские процедуры по существу, контрольные процедуры, процедуры согласования.

Аудиторская процедура по существу включает весь спектр аудиторских действий при изучении содержательной стороны деятельности аудируемых объектов.

Контрольные аудиторские процедуры – это то, что принято считать тестами средств контроля.

Аудиторские процедуры согласования в соответствии с международными стандартами аудита – это один из видов услуг, сопутствующих аудиту. Тематика и объем проводимых при этом работ, а также характер представления их результатов определяются соглашением сторон и могут отличаться от тех, которые характерны для обычного аудита. По результатам согласованных процедур аудитор не должен готовить заключение, а пользователи бухгалтерской отчетности с учетом полученных результатов могут самостоятельно сделать выводы о достоверности бухгалтерской отчетности.

В зависимости от этапа проведения аудита можно выделить следующие группы аудиторских процедур:

- процедуры планирования;
- сбор фактов и информации;
- документирование (процессов, систем);
- оценка;
- формулирование выводов и результатов.

Целесообразность применения тех или иных методов проведения

⁷ Заварихин Н.М., Потехина Ю.В. Методы аудита //Аудитор. – 2009. – №7.

аудиторских процедур определяется с учетом следующих факторов:

- насколько выбранный метод аудита позволяет достичь целей, поставленных на данном этапе аудиторской проверки;
- наличия у аудитора достаточных навыков и опыта для применения выбранного метода;
- доступности материалов, на основе которых проводится аудиторская проверка, а также того, насколько их качество позволяет применить выбранный метод аудита;
- является ли применение выбранной методики экономически оправданным (эффект от ее применения должен превышать необходимые затраты и усилия);
- будет ли обеспечена достоверность заключения, полученного по результатам применения данного метода аудита.

С методологической точки зрения аудиторские процедуры следует рассматривать как определенные действия аудитора, основывающиеся на эффективном применении существующих методов аудита или их комбинации, процедур получения аудиторских доказательств, а также методов рациональной организации аудиторской деятельности.

Методологически обоснованные подходы к содержанию и роли аудиторских процедур являются основой для определения их состава, полноты, а также для эффективного решения стоящих перед аудитом задач. Особенно это важно сейчас, когда во всем мире перед аудиторами стоят проблемы совершенствования организации и усиления контроля за качеством аудиторских услуг.

Таким образом, разработка более совершенных и эффективных процедур осуществления аудита является актуальной не только для тех, кто связан с разработкой стандартов аудиторской деятельности, но и непосредственно для аудиторских фирм, занятых подготовкой внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности.

Заключения по первой главе

Недостоверная информация о финансовом положении и результатах деятельности предприятий может повлечь принятие необоснованных решений, которые могут обернуться самыми серьезными экономическими потерями. Задача обеспечения информационной и экономической безопасности граждан, бизнеса и государства решается институтом независимого аудита.

В соответствии с действующим законодательством целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Целью проверки финансовых отчетов являются:

- подтверждение достоверности отчетов или констатация их недостоверности;
- контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;
- проверка полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;
- выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных средств.

ГЛАВА II. ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ МЕТОДОВ В ОЦЕНКЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1. Классификация аудиторских процедур в оценке достоверности финансовой отчетности

Непрерывность деятельности экономического субъекта предполагает его эффективное функционирование в обозримом будущем. Это возможно только при нахождении предприятия в условиях экономической безопасности, когда отсутствуют угрозы, которые могут привести его к добровольной или принудительной ликвидации. Следовательно, для достижения непрерывности деятельности предприятие должно принимать все зависящие от него меры для обеспечения безопасных условий ведения бизнеса.

О необходимости улучшения качества аудита и обеспечения достоверности финансовой отчетности при повышении информативности результатов аудита свидетельствуют негативные тенденции во многих секторах экономики, вызванные преимущественно неэффективными финансовыми и управленческими решениями. Повышенный финансовый риск и высокая степень неопределенности, присущие многим отраслям экономики, требуют разработки системы мероприятий по предотвращению кризиса неплатежей и стабилизации ситуации. Одним из инструментов такой системы должен стать аудит финансовой отчетности, в процессе которого особое внимание следует уделять реализации допущения непрерывности деятельности.

Актуальность изучения принципа непрерывности деятельности обусловила необходимость поиска методического инструментария его оценки, которая для целей аудита предполагает использование аудиторских процедур.

Слово процедура (происходит от лат. *procedo* – прохожу, происхожу) означает проведение тех или иных действий для выполнения данной работы или достижения определенных целей. Процедуры получения аудиторских

доказательств являются важным элементом методологии аудиторской деятельности.

С методологической точки зрения аудиторские процедуры следует рассматривать как определенные действия аудитора, основывающиеся на эффективном применении существующих методов аудита или их комбинации, процедур получения аудиторских доказательств, а также методов рациональной организации аудиторской деятельности.

Все аудиторские процедуры по своим задачам условно подразделяются на две основные группы:

- процедуры на соответствие;
- процедуры по существу.

Процедуры на соответствие имеют своей целью проверку соответствия содержащейся в анализируемых документах информации установленным правилам, требованиям, нормативам. Это то, что принято считать тестами средств контроля.

Тесты средств контроля – набор действий аудитора осуществляемых с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем внутреннего контроля (СВК) и бухгалтерского учета. Основной задачей тестирования является не столько поиск ошибок и нарушений, сколько выявление слабых звеньев в учете и контроле, которые препятствуют своевременному обнаружению и устранению этих ошибок.

Процедуры по существу осуществляются для выявления в учетных регистрах ошибочных сумм, которые сами по себе либо в совокупности могут оказаться существенными. Однако следует понимать, что одна и та же процедура может быть процедурой и на соответствие, и по существу в зависимости от интерпретации их цели аудитором.

Например, в результате применения выборочного метода аудитор отобрал из генеральной совокупности – всех отгрузочных документов – перечень накладных, которые будут им исследованы с помощью аудиторских процедур.

Так, если будет поставлена задача проверить правильность оформления товарно-транспортных накладных, то целью проведения аудиторских процедур будет проверка на соответствие. В свою очередь, если аудитор намеревается исследовать отобранную совокупность на предмет сопоставления объема отгрузки на сторону объему поступивших на расчетный счет средств (оплате) в целях установления степени достоверности показателя выручки (не числится ли предоплата по контрагенту, в адрес которого произведена отгрузка по исследуемым товарно-транспортным накладным), то это уже будет проверка, по существу.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры. Данная классификация аудиторских процедур отражена в НСАД №50 «Аудиторские доказательства».

Запрос – это обращение к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора. Запросы могут быть различными: от официальных письменных обращений, адресованных третьим сторонам, до неофициальных устных запросов, адресованных работникам субъекта аудита.

При запросе аудитор должен принять во внимание следующие обстоятельства:

- а) запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;
- б) запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;
- в) ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. Вместе с тем ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. В некоторых случаях ответы на запрос могут дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения

дополнительных процедур;

г) при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной. Для подтверждения намерения и планов руководства аудируемого лица аудитору необходимо также четкое представление о выполнении в прошлом намерений и планов руководства аудируемого лица, об аргументах относительно выбора того или иного плана действий, о способности руководства аудируемого лица последовательно реализовывать сделанный выбор;

д) ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;

е) предоставляя аудиторские доказательства, в том числе наличия искажения, сам по себе запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.

Инспектирование — это изучение созданных аудируемым лицом или полученных аудируемым лицом извне учетных записей и документов на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществление физического осмотра материальных активов. При этом считается, что в ходе инспектирования записей и документов аудиторы получают аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника получения, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

При проведении процедур инспектирования аудитор должен принять во внимание, следующее:

а) отдельные документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива; однако в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские

доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимостной оценки (например, акции, облигации);

б) инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудируемым лицом учетной политики (например, в части признания выручки);

в) инспектирование материальных активов может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудируемого лица на них, или обязательств этого лица, связанных с данными активами, или оценки таких активов;

г) инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.

Наблюдение состоит в изучении процесса или процедур, выполняемых другими лицами. Так, например, аудитор может наблюдать за проведением подсчета товарно-материальных ценностей работниками аудируемой организации, за осуществлением контрольных процедур, правильность которых можно проверить только при непосредственном присутствии.

Проводя и оценивая результаты наблюдения необходимо учитывать, что данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос (на бумажном или электронном носителе) об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение остатка средств на счете, величины дебиторской задолженности и т.д.).

Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

а) при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;

б) в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;

в) отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

Пересчет – проверка точности арифметических подсчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо проведение аудитором самостоятельных подсчетов или расчетов.

Повторное проведение – это самостоятельное выполнение аудитором процедуры или контрольных действий, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Аналитические процедуры состоят в изучении значимых показателей и тенденций, включая вытекающие из них взаимосвязи и отклонения, а также в выявлении причин возможных отклонений. Под аналитическими процедурами подразумевают исследование и оценку данных путем их сравнения с другой информацией, которая имеет отношение к объекту аудита. Их применяют в тех случаях, когда обнаруживается определенная взаимосвязь между отдельными показателями. К наиболее распространенным аналитическим процедурам относят общую проверку на достоверность, анализ тенденций, зависимостей, коэффициентов, проверку физического наличия, повторное проведение операций и др.

По содержанию все аудиторские процедуры можно разделить на четыре основные группы (рисунок 2.1):



Рисунок 2.1. Группировка аудиторских процедур⁸

⁸ Разработано автором на основе изученных материалов

Фактические процедуры – это проверка фактического наличия и состояния активов, выполнения хозяйственных операций. Объектом этих процедур как правило является имущество организации, например, наличные денежные средства, товары и материалы на складе, основные средства и т.д.

Фактические процедуры подразделяются на:

- инвентаризацию;
- осмотр (обследование);
- наблюдение;
- контрольный замер;
- контрольные запуски сырья и материалов в производство;
- технологический контроль;
- лабораторный контроль;
- прочее.

Специальные процедуры – это получение информации непосредственно от работников проверяемого субъекта либо из внешних источников. По содержанию они могут быть следующими:

- опрос;
- проверка соблюдения установленных на проверяемом предприятии правил (например, учетной политики, положения об оплате труда, премировании и др.);
- подтверждение (например, в отношении расчетов и задолженности с контрагентами);
- составление альтернативного баланса.

Документальные процедуры – это проверка и анализ документов (первичных, учетных регистров, деклараций, бухгалтерской (финансовой) отчетности и иных документов).

Несомненно, что документальные процедуры являются самыми распространенными, так как первоосновой составления любой бухгалтерской записи служит первичный документ. По содержанию документальные процедуры подразделяют на:

1) просмотр документов, что, в свою очередь, может быть сделано методами сканирования (просмотр документов одного уровня) или прослеживания (просмотр документов, относящихся к интересующей аудитора операции, в следующей последовательности: первичный документ – регистр учета – бухгалтерская отчетность или наоборот);

2) сравнение документов путем встречной или взаимной проверки;

3) анализ документов (соответствие требованиям по заполнению, содержание операции);

4) проверка арифметических расчетов.

По стадиям аудиторской проверки осуществляемые аудиторские процедуры можно разделить на следующие группы:

- процедуры планирования;
- сбор фактов и информации;
- документирование (процессов, систем);
- тестирование;
- оценка;
- формулирование выводов и результатов;
- подготовка отчета.

Одной из важнейших задач аудиторских фирм является оптимизация затрат на проведение аудиторских проверок. В решении этой задачи ключевую роль играют аналитические процедуры, имеющие целью получение аудиторских доказательств

Определившись с характером и видами процедур, аудитор определяет временные рамки их выполнения, т.е. определяет длительность выполнения той или иной процедуры, при помощи которой определяются аудиторские доказательства. Объем выполнения аудиторской процедуры подразумевает, по отношению к скольким объектам будет выполнена конкретная аудиторская процедура, это может быть размер выборки или количество наблюдений за контрольными действиями.

2.2. Сбор аудиторские доказательства в оценке достоверности финансовой отчетности

Аудиторская деятельность в нашей республике регулируется Законом Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и Национальными стандартами аудиторской деятельности. В частности, получение и использование аудиторских доказательств регулируется Национальным стандартом аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД №50) «Аудиторские доказательства», утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан от 3 апреля 2002 года №48 и зарегистрированным Министерством юстиции Республики Узбекистан от 18 апреля 2002 года №1128 (далее – НСАД №50).

Согласно НСАД №50, аудиторские доказательства - информация, собранная аудиторской организацией в ходе аудиторской проверки и обосновывающая аудиторское заключение.

Для получения аудиторских доказательств используются первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой для финансовой отчетности, а также другая подтверждающая информация, полученная из других источников.

Таким образом, в узком смысле под аудиторскими доказательствами понимаются документы, полученные от клиента, третьих лиц или созданные самим аудитором, которые, в свою очередь, являются источником информации. В широком смысле под аудиторскими доказательствами понимается последовательность действий, которые необходимо осуществить аудитору, чтобы убедиться в достоверном отражении информации в учете об отдельных активах и (или) обязательствах и раскрытии информации о них в бухгалтерской отчетности.

Процесс получения аудиторских доказательств включает в себя:

- установление цели сбора аудиторских доказательств;
- изучение фактов хозяйственной жизни и описание доказательств, выявленных в ходе проверки;

- оценка аудиторских доказательств;
- порядок отражения полученных результатов в аудиторском заключении.

Основные требования к аудиторским доказательствам состоят в том, что они должны быть достоверными, достаточными и своевременными.

Достоверность или надлежащий характер – это качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Достаточность, т.е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств). При этом необходимо учитывать, что большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

Своевременность получения аудиторских доказательств прямо влияет на мнение аудитора. В случае отсутствия части доказательств на момент вынесения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности может быть пересмотрен уровень аудиторского риска, а при поступлении аудиторских доказательств после предоставления аудиторского заключения существует вероятность пересмотра мнения о достоверности отчетности. Проблема своевременности получения аудиторских доказательств, как правило, связана с получением ответов на запросы от контрагентов аудируемого экономического субъекта.

Уместность — это качественное свойство аудиторских доказательств, которое используется в ходе проверки.

На мнение аудитора влияет:

- аудиторская оценка характера и величины неотъемлемого риска на уровне финансовой отчетности и на уровне сальдо счетов;
- характер систем бухгалтерского учета, системы внутреннего контроля и оценка риска средств контроля;

- существенность проверяемой статьи или статей;
- предшествующий опыт;
- результаты аудиторских процедур, в т.ч. по выявлению мошенничества;

- источники и достаточность имеющейся информации.

При получении аудиторских доказательств путем процедур проверки по существу, аудитор должен рассмотреть их достаточность с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности — это, по существу, мнение руководства аудируемого предприятия, которое в явной и неявной форме выражено в финансовой отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности могут быть разбиты на следующие категории:

- существование — подтверждение существования актива или обязательства на определенную дату;

- права и обязанности — подтверждение принадлежности активов и обязательств субъекту на определенную дату;

- возникновение — подтверждение того, что операции отчетного периода относятся к субъекту;

- полнота — подтверждение полноты информации, отраженной в финансовой отчетности;

- стоимостная оценка — подтверждение надлежащей стоимостной оценки элементов финансовой отчетности;

- точное измерение — подтверждение правильного количества отражения операций и отнесение доходов и расходов к нужному периоду;

- представление и раскрытие — раскрытие и классификация статей в соответствии с основными принципами финансовой отчетности.

Аудиторские доказательства собираются по каждой отдельной категории предпосылок, и наличие одной из них не может компенсировать отсутствие другой.

Существуют общие правила оценки надежности аудиторских доказательств в ходе аудита.

Под надежностью информации понимают качество информации, которое подразумевает обоснованное отсутствие в ней ошибок и искажений и достоверность фактов. Следует отметить, что от того, насколько надежны полученные аудиторские доказательства, напрямую зависят объективность и достоверность мнения аудитора и качество проверки.

Среди них можно выделить следующие:⁹

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, являются более надежными, чем полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства более надежны, если система бухгалтерского учета и СВК эффективны;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более достоверны, чем собранные через третьих лиц;
- аудиторские доказательства в письменной форме более надежны, чем устные.

Существуют два подхода к раскрытию понятия надежности доказательств: как самостоятельного понятия и как синонима понятия достоверности. Зарубежные аудиторы Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек сводят понятие надежности к достоверности. На надежность, по их мнению, оказывают влияние пять факторов: уместность, независимость источника, оценка лиц, поставляющих информацию, степень объективности, непосредственно знания аудитора. При этом авторы справедливо отмечают, что достоверность доказательств нельзя повысить путем увеличения объема выборки. Для случаев возникновения сомнения аудитора в надежности доказательства аудиторскими стандартами предусматриваются требования к применению альтернативных процедур, их модификации. Например, высокая оценка риска существенного искажения в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок составления

⁹ Файзиев Ш., Каримов А. Аудит. Учебное пособие. – Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. – 58 стр.

отчетности требует корректировки характера аудиторских процедур для получения более надежной информации.

Таким образом, существуют как объективные, так и субъективные факторы надежности. По нашему мнению, влияние каких факторов является решающим, зависит исключительно от вида и характера аудиторской процедуры. На рисунке предлагается система факторов, определяющих степень надежности аудиторских доказательств.



Рисунок -2.1. Факторы, определяющие надежность аудиторских доказательств¹⁰

При проведении детальных процедур основными источниками доказательств являются документы, подготавливаемые аудируемым лицом, поэтому их надежность зависит от системы внутреннего контроля клиента, специфики и характера его деятельности, организации бухгалтерского учета и т.д. В НСАД 50 «Аудиторские доказательства» данная зависимость обусловлена тем, что аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников,

¹⁰ Якимова В.А. Оценка надежности аудиторских доказательств, полученных из различных источников. ISSN 1993-047X. «Актуальные проблемы экономики и права». 2012. № 1, 206 стр.

более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными. К форме и содержанию документов бухгалтерского учета предъявляются строгие требования. Данные учета должны быть объективными, оперативными, обеспечивать рациональный документооборот, единство информации, поступающей из различных источников, устранять дублирование первичной информации. Для отражения в учете документы должны обрабатываться на персональных компьютерах с выводением на их основе необходимых производных показателей, должен быть ограничен круг лиц, имеющих к ним доступ. При этом следует учитывать, что документы, заполняемые вручную, менее надежны, чем документы, подготовленные при помощи средств вычислительной техники и имеющие непосредственную связь с информационной базой. Соблюдение этих требований обеспечивает надежность доказательств.

Аудиторские доказательства могут быть получены в ходе проведения следующих аудиторских процедур: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо их сочетания.

Для обоснования своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе следующих аудиторских процедур:

- ✓ детальная проверка правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- ✓ аналитическая процедура;
- ✓ проверка (тест) средств внутреннего контроля.

В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской

отчетности экономического субъекта. При выборе методов получения доказательств следует иметь в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Аудиторские доказательства должны быть достоверными и достаточными. Их достаточность в каждом конкретном случае определяются аудиторами самостоятельно на основе оценки СВК и величины их аудиторского риска. Для составления объективного и обоснованного заключения аудитор обязан собрать достаточное количество качественных доказательств.

Доказательства, полученные самой аудиторской организацией, обычно являются более достоверными, чем доказательства, предоставленные экономическим субъектом. Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно более достоверны, чем устные.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения и отчета руководству проверяемого предприятия по результатам аудита.

Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:¹¹

- ✓ первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- ✓ регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- ✓ результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- ✓ устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;
- ✓ сопоставление одних документов экономического субъекта с другими,

¹¹ Парушина Н.В., Кыштымова Е.А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие/- 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2015. — 113 с.

а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

- ✓ результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;

- ✓ бухгалтерская отчетность.

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от конкретных обстоятельств проверки. Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитор должен использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если экономический субъект не представил аудиторской организации существующие документы в полном объеме, и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и имеет право подготовить аудиторское заключение, отличное от, безусловно, положительного.

2.3. Особенности использование аналитических процедур при аудите финансовой отчетности

Одним из способов получения аудиторских доказательств на всем протяжении аудиторской проверки являются аналитические процедуры, в ходе которых осуществляется анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучается связь этих

соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее.

Термин «аналитические процедуры» заключается в проведении в рамках аудиторской проверки анализа финансово-экономической деятельности проверяемого субъекта. Но это не совсем точно. Аналитические процедуры используются в ходе формирования мнения о достоверности финансовой отчетности проверяемого субъекта, а анализ его финансово-хозяйственной деятельности начинается, строго говоря, после того как такая достоверность уже установлена, когда оценена не только достоверность, но и прозрачность и полнота представляемой отчетности. Анализировать финансовую отчетность, если она не достоверна, практически бессмысленно, ибо выводы, к которым может прийти аналитик, не будут соответствовать реальной действительности. Вместе с тем понятно, что аналитические процедуры в рамках аудита и финансовый анализ имеют много общего, используют близкие приемы и методы, поскольку базируются, прежде всего, на классических методах экономического анализа. Поэтому аудиторы очень часто осуществляют финансовый анализ, используя его как метод получения дополнительных аудиторских доказательств. Кроме того, следует помнить, что финансовый анализ сам по себе является важнейшей аудиторской услугой, которую оказывают аудиторские фирмы по специальным договорам и заказам.

Аналитические процедуры – это достаточно сложный и в то же время очень эффективный способ получения аудиторских доказательств.

Порядок проведения аналитических процедур и использования их результатов регламентируется национальным стандартом аудита №13 «Аналитические процедуры».

Применение аналитических процедур совместно с другими аудиторскими процедурами проверки по существу является достаточно сложной задачей. Так, НСАД № 13 подчеркивает, что если аудитор намерен выполнить аналитические процедуры в процессе проверки по существу, ему необходимо уточнить:

- цели выполнения аналитических процедур и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результат;

- особенности аудируемого лица и степень возможного разделения информации, например, аналитические процедуры могут дать лучшие результаты, если они применяются к финансовой информации или каким-нибудь подразделениям организации, или просто к финансовой отчетности аудируемого лица.

- наличие информации финансового или не финансового характера, которая используется при аналитических процедурах;

- достоверность имеющейся информации и уместность имеющейся информации для использования при аудиторской проверке; при этом должна быть совершенно четко обеспечена сопоставимость информации, единство методологического подхода к оценке различных показателей.



Рисунок -2.2. Элементы аналитических процедур¹²

Применение аналитических процедур основано на причинно-следственных связях между анализируемыми показателями. При этом

¹² Разработано на основе изученных материалов

показатели могут быть как финансовыми, так и нефинансовыми. Аналитические процедуры заключаются в поисках зависимостей между параметрами, характеризующими деятельность аудируемого лица, так как динамика зависимостей по большей части стабильна. Кроме того, аналитические процедуры проводятся в отношении консолидированной отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений и сегментов и отдельных элементов финансовой информации.

Выбор аудитором процедур, способов и порядка их применения являются предметом профессионального суждения аудитора. Аналитические процедуры могут осуществляться разными способами.

Одним из направлений применения аналитических процедур является проведение экономического анализа деятельности экономического субъекта.

Приемами экономического анализа, применяемыми в аудите являются: чтение отчетности, горизонтальный, вертикальный, трендовый анализы, анализ с помощью финансовых коэффициентов, сравнительный и факторный анализ.

Чтение отчётности – общее ознакомление с финансовым положением субъекта анализа по данным баланса и других форм внешней финансовой отчётности. Это начальный этап анализа, в результате которого аудитор получает общее представление о видах, динамике и структуре имущества и обязательств.

Горизонтальный анализ заключается в изучении динамики показателей финансовой отчетности.

Вертикальный анализ – анализ структуры показателей финансовой отчетности. Обязательным элементом такого анализа являются динамические ряды относительных величин, с помощью которых можно отслеживать и прогнозировать структурные изменения в составе активов и их источников покрытия. Основные черты вертикального анализа:

- переход к относительным показателям позволяет проводить сравнительный анализ предприятий;

- относительные показатели сглаживают негативное влияние инфляционных процессов, которые существенно искажают абсолютные показатели баланса и приложения к нему и затрудняют их сопоставление в динамике.

Трендовый анализ – сравнение каждой позиции отчетности с рядом предшествующих периодов и определение тренда, т.е. основной тенденции динамики показателя.

Анализ с помощью финансовых коэффициентов – расчет отношений между отдельными позициями отчета или позициями разных форм отчетности, определение взаимосвязей показателей позволяет изучить взаимосвязи между различными элементами отчётности. Финансовые коэффициенты характеризуют разные стороны экономической деятельности организации:

- платежеспособность – через коэффициенты ликвидности и платежеспособности;
- финансовую зависимость или финансовую автономию – через долю собственного капитала в валюте баланса;
- деловую активность использования активов организации – через коэффициенты оборачиваемости активов в целом или их отдельных элементов;
- эффективность работы – через коэффициенты рентабельности;
- рыночные характеристики акционерного общества – через норму дивиденда.

Финансовые коэффициенты, будучи относительными характеристиками, позволяют сопоставлять результаты деятельности разных организаций, независимо от масштаба абсолютных показателей, а также во временном разрезе.

Сравнительный (пространственный) анализ – сопоставление сводных показателей отчетности предприятия с аналогичными показателями конкурентов, межхозяйственный анализ предприятий отрасли, внутрихозяйственный анализ структурных подразделений предприятия;

Факторный анализ – анализ влияния отдельных факторов (причин) на результивный показатель с помощью детерминированных или стохастических приемов исследования. Факторный анализ может быть прямым (собственно анализ), при котором результивный показатель разлагают на составные элементы, и обратным (синтез), при котором по отдельным элементам формируется результивный показатель.

Показатели, рассчитанные с помощью какого-либо одного из приеденных методов анализа, не дают полной картины и не могут выступать в качестве критерия для принятия решений пользователями без объяснения причин изменения анализируемых показателей.

При проведении аналитических процедур необходимо использовать совокупность всех методов анализа для наиболее достоверной оценки существующего финансового положения предприятия и определение стратегии и тактики его развития. Методы (способы) экономического анализа, применяющиеся в практике проведения аналитических процедур представлены в таблица 2.1.

Таблица 2.1

Методы (способы) экономического анализа при проведении аналитических процедур¹³

Традиционные способы	1. Использование абсолютных, относительных, средних (среднеарифметические, среднегеометрические, средние темпы роста) величин. 2. Сравнение (абсолютных и относительных показателей отчетного периода с предыдущими периодами, планом, нормативными показателями, отдельных разделов, групп, статей отчетности между собой). 3. Графический способ, способ группировки, балансовый
Способы минированного факторного анализа при строгой функциональной зависимости результирующего показателя от факторов влияния	Метод цепных подстановок, индексный метод, абсолютные и относительные разницы, интегральный способ, пропорционально-денежный
Способы стохастического факторного анализа	Корреляционный способ, дисперсионный анализ, многомерный факторный анализ
Способы оптимизации показателей	Экономико-математические способы (математическое моделирование), теория массового обслуживания, теория игр

¹³ Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker. Principles of auditing: An introduction to international standards on auditing. Prentice Hall; 3 edition UNITED KINGDOM, 2015 318 pages

При проведении аналитических процедур могут решаться и строго аналитические задачи по формулировке и методам её решения, например:

- при оценке соблюдения принципа непрерывности деятельности проверяемого экономического субъекта (вероятности продолжения деятельности в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом), что является типично аналитической задачей;

- при проведении аудита банка оценивать выполнение экономических нормативов, качество управления кредитной организацией, ее кредитную политику, обоснованность пролонгации ссуд, адекватность структуры управления видам и объемам выполняемых кредитной организацией операций.

Использование аналитических процедур в процессе аудита позволяет аудитору произвести оценку финансовых показателей путем изучения вероятных зависимостей между ними. Это, в свою очередь, дает возможность оценить эффективность методов планирования, используемых организацией, выявить сложившиеся тенденции, области потенциального риска, вероятность банкротства и т.д..

Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Кроме того, проведение аналитических процедур способствует:

- а) пониманию деятельности экономического субъекта;
- б) оценке финансового положения экономического субъекта и перспектив непрерывности его деятельности;

- в) выявлению фактов ошибок и искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- г) сокращению числа детальных аудиторских процедур (когда аналитическая процедура не выявляет необычных колебаний, можно заключить, что вероятность существенной ошибки или не-точности минимальна. Тогда результатом данной аналитической процедуры следует считать веское

свидетельство в пользу правильности проведения остатков по соответствующим счетам);

д) обеспечению тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы.

Для понимания деятельности экономического субъекта аудитором оцениваются общеэкономические (состояние экономики, возможности кредитования, государственная политика и др.), отраслевые (экономическое состояние отрасли, уровень конкуренции, структура затрат, сезонные колебания деятельности и др.), индивидуальные (форма собственности и особенности управления, структура капитала, уровень квалификации управленческого персонала и др.), финансовые (доступность финансовых ресурсов, уровень рентабельности и др.) и нормативно-правовые факторы (особенности законодательной базы в сфере регулирования деятельности, ведения учета, составления отчетности и налогообложения, меры государственной поддержки и др.), а также факторы, связанные с особенностями экономической деятельности (вид деятельности, зависимость от контрагентов, структура активов и пассивов, доходов и расходов и др.).

Оценка финансового положения основана на анализе трендов показателей финансовой отчетности, а также коэффициентов, характеризующих структуру активов, обязательств, капитала, обеспеченность собственными оборотными средствами, платежеспособность, рентабельность и др. показателей и позволяет аудитору сделать выводы о возможности осуществления экономическим субъектом в будущем.

Неожиданные значительные расхождения между не подвергшимися аудиту финансовыми данными за текущий год и другими данными, с которыми они сравниваются, известны под названием «необычные колебания». Необычные колебания – это те случаи, когда значительные расхождения данных не ожидаются, но имеют место, и когда значительные расхождения ожидаются, но не имеют места. В любом случае одна из вероятных причин необычных колебаний – это ошибка или неточность в учете. Таким образом, если

необычное колебание велико, то аудитор должен установить его причину и удостовериться, что это обоснованное экономическое событие, а не ошибка или неправильность в отчетности. Этот аспект аналитических процедур часто называют направлением внимания, поскольку они направляют исследователя на осуществление более детальных процедур в тех специфических сферах аудита, где могут быть найдены ошибки или неточности.

Если по результатам проведения аналитических процедур установлены несоответствия или противоречия, отклонения от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, то аудитор должен установить причины их возникновения. Для этого необходимо направить запрос руководству проверяемой организации. Ответы, полученные на запрос, аудитор сравнивает с другой информацией и аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита. Если же аудитор не получил ответа на свой запрос или признал неубедительными ответы, полученные от руководства, он должен провести другие аудиторские процедуры.

Заключения по второй главе

Непрерывность деятельности экономического субъекта предполагает его эффективное функционирование в обозримом будущем. Это возможно только при нахождении предприятия в условиях экономической безопасности, когда отсутствуют угрозы, которые могут привести его к добровольной или принудительной ликвидации. Следовательно, для достижения непрерывности деятельности предприятие должно принимать все зависящие от него меры для обеспечения безопасных условий ведения бизнеса.

Слово процедура (происходит от лат. *procedo* – прохожу, происхожу) означает проведение тех или иных действий для выполнения данной работы или достижения определенных целей. Процедуры получения аудиторских доказательств являются важным элементом методологии аудиторской деятельности.

Все аудиторские процедуры по своим задачам условно подразделяются на две основные группы:

- процедуры на соответствие;
- процедуры по существу.

Согласно НСАД №50, аудиторские доказательства - информация, собранная аудиторской организацией в ходе аудиторской проверки и обосновывающая аудиторское заключение.

Для получения аудиторских доказательств используются первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой для финансовой отчетности, а также другая подтверждающая информация, полученная из других источников.

Процесс получения аудиторских доказательств включает в себя:

- установление цели сбора аудиторских доказательств;
- изучение фактов хозяйственной жизни и описание доказательств, выявленных в ходе проверки;
- оценка аудиторских доказательств;
- порядок отражения полученных результатов в аудиторском заключении.

Одним из способов получения аудиторских доказательств на всем протяжении аудиторской проверки являются аналитические процедуры, в ходе которых осуществляется анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучается связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее.

Во второй главе рассмотрено перечен аудиторских процедур, сбор аудиторских доказательств о достоверности финансовой отчетности, а также порядок использование аналитических процедур.

ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АУДИТОРСКИХ МЕТОДОВ В ОЦЕНКЕ ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Совершенствование методологических аспектов использование аудиторских методов

Мнение аудитора является одной из основных категорий, формирующихся в процессе аудиторской проверки. Причем аудиторское мнение складывается на каждом этапе проверки и окончательно раскрывается только в аудиторском заключении, которое составляется по окончании процесса аудита. С точки зрения пользователей именно заключение является продуктом деятельности аудитора, а выводы – наиболее значимой информацией.

Формирование аудиторского заключения является результатом обработки большого объема разнообразной информации, на основании которой можно судить о достоверности (недостоверности) финансовой отчетности. Следовательно, категория «мнение аудитора» связывает теоретическую и методологическую составляющие процесса аудита в рамках установленной нормативно-правовой базы и формирует практическое решение поставленных перед аудитором целей и задач. Для этого следует четко представлять процесс формирования аудиторского мнения, определив его место на всех стадиях в процессе аудиторской проверки. Установление последовательности действий аудитора на каждой стадии проверки позволит определить характер взаимосвязи и взаимовлияния различных факторов и обстоятельств на мнение аудитора, проанализировать степень их воздействия и понять решение аудитора о выборе той или иной формы выражения мнения в аудиторском заключении.

Большинство авторов выделяют три основных этапа аудиторской проверки: планирование, сбор аудиторских доказательств и оформление результатов аудита. Поэтому, на наш взгляд, представляется наиболее логичным предположить, что процесс формирования аудиторского мнения о

достоверности финансовой отчетности также складывается из трех основных этапов:

- 1)предварительное мнение;
- 2)промежуточное мнение;
- 3)окончательное мнение.

Следует заметить, что общая схема формирования аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности представляет собой совокупность последовательных взаимосвязанных шагов, построенную на основе исследования финансовой отчетности с целью сведения к минимуму пропуск существенных ошибок. Важным условием данного процесса является установление определенного уровня существенности, который является исходным и основополагающим для выражения аудитором качественного профессионального мнения на каждой стадии проверки.

Кроме того, взаимосвязь этапов формирования аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности является закономерно обоснованной. Так, например, предварительное мнение аудитора складывается на основании теоретической составляющей процесса аудита с учетом оценки существенности, аудиторского риска и возможных искажений финансовой отчетности. Выражение промежуточного и окончательного мнения основывается на практической деятельности предприятия. Причем этапу формирования промежуточного мнения предшествует определение объема аудиторского исследования и всесторонний анализ существенной информации. Окончательное мнение аудитора формируется в процессе систематизации, аналитического обзора и анализа результатов проверки с учетом глубокого анализа полученных доказательств на предмет их качества и количества, оценки непрерывности деятельности предприятия и корректировки факторов, предопределяющих искажение отчетных данных.

Таким образом, окончательное мнение аудитора представляет собой подведение общего итога исследования предоставленной информации, складывающегося из теоретического изучения материала, который дополняется

и подтверждается практическими данными. В то же время любые рекомендации и расчеты, сделанные аудитором, должны содержать ссылки на действующие нормативные документы.

Основой формирования аудиторского мнения является профессиональное суждение аудитора. **Б.Д. Дивинский** определяет термин «профессиональное суждение» как некий экспертный метод оценки в недостаточно формализованных ситуациях и процедурах, а также выбор из имеющихся вариантов при отсутствии очевидных аргументов для однозначного выбора. Профессиональное суждение, являясь частью практической деятельности, выстраивает решения конкретных задач из имеющихся в арсенале понятий и не вводит новых. Разграничение двух состояний отчетности, которые называют достоверными и недостоверными, лежит в области субъективных профессиональных суждений аудитора.

Профессиональное суждение аудитора – точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможными.

Область применения профессионального суждения определена как национальными, так и международными аудиторскими стандартами и сводится к выражению мнения о наличии и величине аудиторского риска, определении уровня существенности искажений проверяемой бухгалтерской отчетности, количестве и характере аудиторских процедур, документировании аудиторского процесса, оценке характера раскрытия информации (например, о связанных сторонах, событиях после отчетной даты и пр.).

Профессиональное суждение аудитора проявляется на всех стадиях аудиторской проверки: планировании, сборе и оценке аудиторских доказательств, вынесении мнения о достоверности финансовой отчетности.

На стадии планирования аудита в качестве ответных действий на выявленные и оцененные риски аудитор должен разрабатывать и выполнять

аудиторские процедуры, тесты средств контроля или процедуры проверки по существу по отношению к каждой существенной группе однотипных операций, каждому существенному остатку по счету бухгалтерского учета и каждому существенному факту раскрытия информации. При этом характер, временные рамки и объем аудиторских процедур определяются на основании профессионального суждения.

Основой профессионального суждения аудитора является опыт работы.

На этапе проведения аудиторских процедур производится оценка достаточности и надежности аудиторских доказательств, что также определяется профессиональным суждением. Невозможно заранее определить виды и количество доказательств, которые должны быть получены в ходе проверки.

Целесообразность выбора и применения аудиторских процедур определяется с учетом следующих факторов:

- насколько выбранный метод аудита позволяет достичь целей, поставленных на данном этапе аудиторской проверки;
- наличия у аудитора достаточных навыков и опыта для применения выбранного метода;
- доступности материалов, на основе которых проводится аудиторская проверка, а также того, насколько их качество позволяет применить выбранный метод аудита;
- является ли применение выбранной методики экономически оправданным (эффект от ее применения должен превышать необходимые затраты и усилия);
- будет ли обеспечена достоверность заключения, полученного по результатам применения данного метода аудита

Именно на основе своего профессионального суждения аудитор самостоятельно принимает решения об анализе, обработке, систематизации полученной информации. Следовательно, профессиональное суждение помогает аудитору описать проблему, оценить уровень сложности и найти ее решение.

Необходимо подчеркнуть, что в процессе формирования мнения о достоверности финансовой отчетности у аудитора появляется определенная степень уверенности в правильности принятого решения. Уверенность аудитора представляет собой установление истинности на основании знаний, полученных теоретическим путем и доказанных на практике. Результатом процесса аудита является установление разумного уровня уверенности, который означает реальное и объективное отражение фактов в рамках определенной проблемы, не имеющей однозначного стандартного решения. Процесс формирования аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности складывается из определенных компонентов, каждый из которых имеет свое значение на разных этапах проверки. Слагаемые аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности представлены на рисунке 3.1.

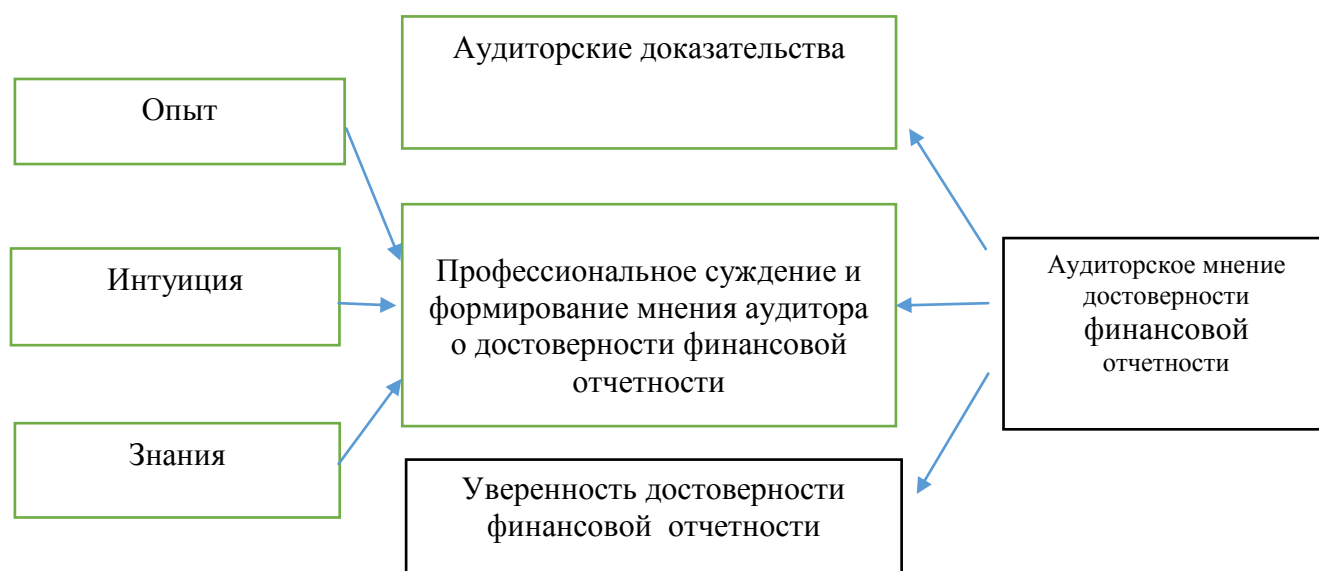


Рисунок 3.1. Слагаемые аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности¹⁴

Таким образом, процесс формирования аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности складывается из определенных этапов, находящихся в определенной взаимосвязи и логической последовательности.

Каждый этап формирования аудиторского мнения представляет собой отдельную стадию накопления и обработки информации аудитором с целью

¹⁴ Составлено автором на основе изученных материалов

формирования мнения о достоверности финансовой отчетности.

Окончательное мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности складывается из определенных компонентов с учетом оценки аудиторского риска, непрерывности деятельности аудируемого лица, а также факторов, предопределяющих искажение бухгалтерской отчетности, скорректированных на определенный уровень существенности ошибки.

Главным результатом данного процесса является положительное или модифицированное мнение о достоверности финансовой отчетности, выраженное в аудиторском заключении. Как правило, наибольший интерес для пользователей представляет модифицированное мнение, как свидетельство о наличии существенного искажения информации в отчетных данных аудируемого лица.

Учитывая, что для пользователей финансовой отчетности важно знание причин модификации аудиторского мнения в качестве фактов изменения его стандартной, изначальной формы, используемая в заключении фраза о модификации мнения необходима для всех заинтересованных пользователей. Но для ее доказательства аудитору необходимо определить для себя, на основании какого критерия достоверности выраженное в аудиторском заключении мнение будет считаться модифицированным либо положительным. Иными словами, мнение аудитора о достоверности представленной отчетности должно быть минимально субъективным и содержать максимальную оценку качества работы аудитора.

Для решения данной проблемы, на наш взгляд, на первоначальном этапе аудитор должен определить ряд факторов (критериев), способных определенным образом оказывать влияние на процесс формирования его мнения. Мы предлагаем все возможные факторы рассматривать как основные источники (причины) действий аудитора, которые их объясняют. В процессе выявления данных факторов, как правило, на основании интуиции или индивидуального подхода к проверке в каждой конкретной ситуации, прежде всего, необходимо установить их принадлежность к объекту или субъекту

проверки.

Каждая группа факторов в равной степени может повлиять на состав и объем аудиторских процедур. Следовательно, аудитор может их выявить и учесть как при планировании, так и при осуществлении аудиторской проверки.

Поскольку особенностью аудиторской деятельности является сложная система взаимоотношений различных элементов, мы полагаем, что одним из вариантов решения данной проблемы будет являться рассмотрение процесса аудита в рамках системного подхода. Даже при выборе различных факторов, опосредующих мнение аудитора, общим результатом должно быть получение объективной информации о стабильности функционирования конкретного предприятия. Таким образом, в рамках системного подхода для оценки состояния объекта допускается выбор субъектом доминирующего фактора при условии организации действий таким образом, чтобы наблюдалась определенная закономерность и взаимосвязь с целью более глубокого познания объекта.

Исследуемому предприятию свойственна определенная организационная структура и конкретные условия функционирования. Тогда оценка финансовой отчетности будет являться своего рода инструментом воздействия субъекта системы на ее объект. Для выражения однозначного независимого мнения по данным, представленным в отчетности объекта, необходим определенный тест-контроль собранных доказательств с их корректировкой на предмет оценки существенности и риска. Последующая группировка результатов проверки определяется по степени значимости (важности) для объекта того или иного критерия. Однако условия неопределенности, в которых находится субъект, и в то же время ограниченность исследуемой системы рамками нормативно-правовой базы, не позволяет на сегодняшний день дать четкое объяснение доминирующего влияния факторов объективного или субъективного характера при обосновании окончательного мнения о достоверности отчетности. Мы считаем, что вариантом решения данной проблемы может стать разработка

аудитором алгоритма выбора подхода к обоснованию своего мнения (рисунок 3.2).

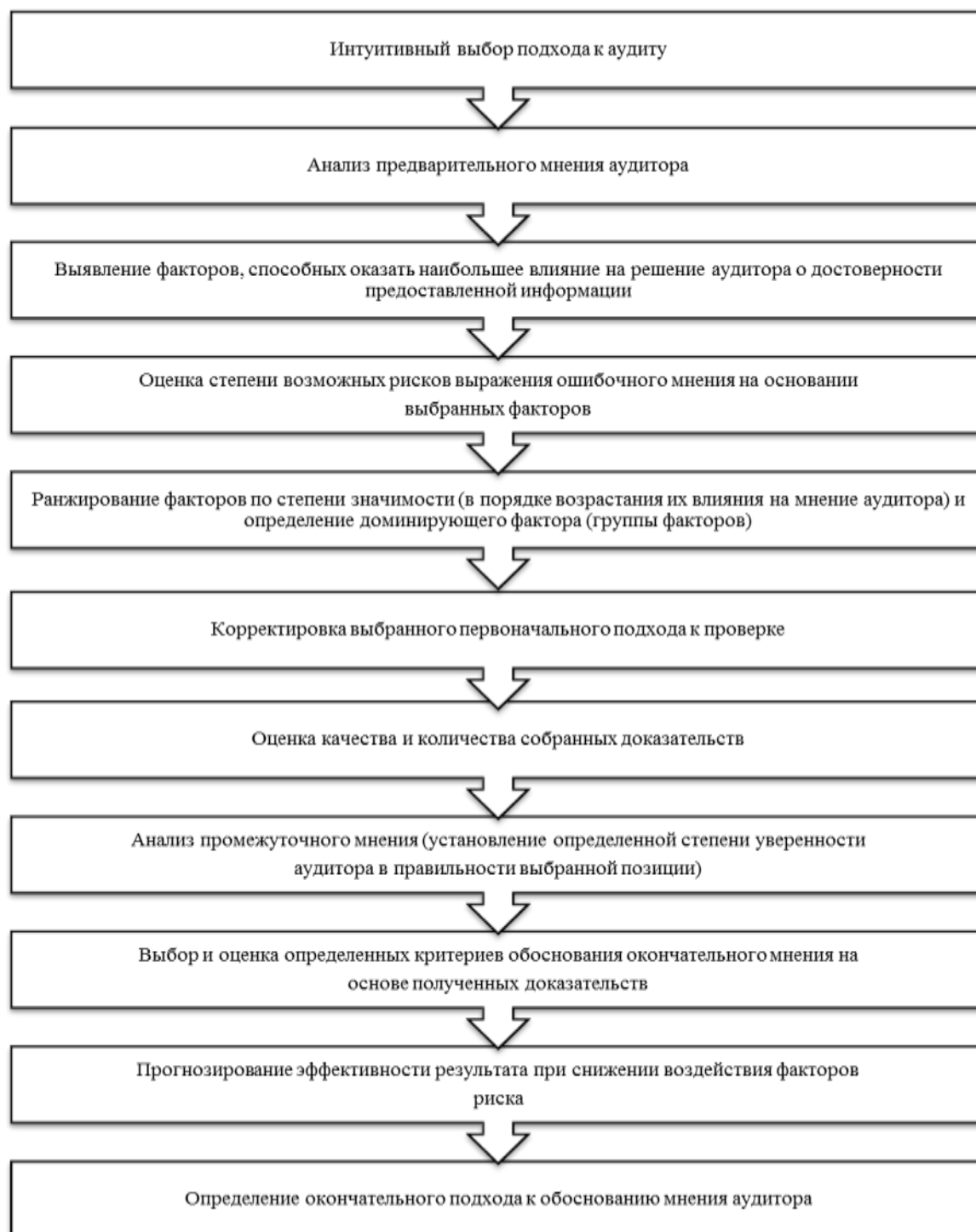


Рисунок 3.2. Алгоритм выбора подхода к обоснованию мнения аудитора¹⁵

¹⁵ Costel Mironeasa, Georgiana Gabriela Codină. A new approach of audit functions and principle. Journal of Cleaner Production Volume 43, March 2013, Pages 27-36
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652612006646>

Таким образом, данная последовательность поиска подхода к обоснованию мнения аудитора включает в себя определенные стадии (этапы) в его работе, логически взаимосвязанные между собой, характеризующие определенный порядок и соотношение действий аудитора (анализ, прогноз, оценка) и направленные на достижение конкретного результата, который может быть объяснен. Данный алгоритм может быть взят за основу разработки методики обоснования мнения аудитора, позволяющей выделить достаточно убедительные обоснования для сформированного мнения.

Поскольку одним из центральных компонентов представленного алгоритма является установление и выбор факторов, оказывающих непосредственное влияние на мнение аудитора, весь процесс объяснения обоснования аудиторского мнения мы связываем с акцентированием повышенного внимания на определении доминирующего влияния факторов объективного или субъективного характера.

3.2. Оценка результатов аудиторских процедур и формирование мнения о достоверности финансовой отчетности

Итогом проведения аудиторской проверки является подготовка итогового документа – аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности.

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это официальный 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.

Прежде чем приступать к формированию мнения, аудитор должен обобщить и проанализировать результаты проведенных аудиторских процедур, в том числе:

- достаточность полученных по результатам аудита доказательств;
- финансовую совокупность неисправленных искажений;

- соответствие бухгалтерской отчетности аудируемого лица установленным правилам подготовки бухгалтерской отчетности;
- общий порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, ее состав и содержание;
- соответствие отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, существенно влияющим на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности;
- обоснованность учетной политики;
- обоснованность оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица;
- надежность, сопоставимость, понятность и уместность информации, отраженной в бухгалтерской отчетности;
- полноту и достоверность информации о хозяйственных операциях и событиях, отраженных в бухгалтерской отчетности;
- уместность использования в бухгалтерской отчетности терминологии, включая наименование каждой составляющей бухгалтерской отчетности, и др.

Форма, содержание и порядок представления определяются Законом «Об аудиторской деятельности» и национальными стандартами аудита НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности.

Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

Основными элементами аудиторского заключения, согласно НСАД 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности» являются:

- а) наименование документа «Аудиторское заключение»;
- б) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);

в) сведения об аудируемом лице, к числу таких сведений относятся: наименование, основной государственный регистрационный номер (ОГРН), место нахождения;

г) сведения об аудиторской организации: наименование организации (фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора), государственный регистрационный номер (соответственно ОГРН или ОГРНИП), место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;

д) перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит и период, за который она составлена, при этом, если аудитору становится известно, что проаудированная бухгалтерская отчетность будет включена в документ, который содержит прочую информацию, например в годовой отчет, аудитор может, если форма представления это позволяет, указать те страницы, на которых будет представлена проаудированная бухгалтерская отчетность;

е) распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором. Данная часть, как правило, содержит информацию о том, что руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность представленной аудитору бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. Ответственность аудитора заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного аудита.

ж) сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита). При описании объема аудита указывается на:

- соответствие проведенного аудита требованиям федеральных стандартов аудиторской деятельности;

- планирование и проведение аудиторских процедур в объеме, обеспечивающем достаточную уверенность в том, что проаудированная бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений;

- получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации;

- выбор аудиторских процедур, осуществлявшихся на основании профессионального суждения, исходя из оценки рисков существенных искажений информации и анализе системы внутреннего контроля, обеспечивающей составление и достоверность бухгалтерской отчетности;

- проведение процедур оценки надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценки представления бухгалтерской отчетности в целом; и др.

з) мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;

и) подпись аудитора;

к) дата аудиторского заключения.

Выделяют следующие виды мнений аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности:

- положительное;

- модифицированное.

Положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что 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 бухгалтерской отчетности.

Модифицированное мнение выражается в случае, если:

а) в ходе аудита выявлены существенные искажения бухгалтерской отчетности;

б) имело место ограничение объема аудита.

Существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

а) с принятой аудируемым лицом учетной политикой;

б) с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;

в) с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Ограничение объема аудита, т.е. отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских может быть результатом:

а) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств;

б) обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита;

в) препятствий, установленных руководством аудируемого лица.

Отсутствие возможности выполнения какой-либо аудиторской процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур. Если это невозможно, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут влиять также на другие вопросы проведения аудита, например на оценку аудитором рисков недобросовестных действий и на возможность продолжения выполнения аудиторского задания.

Различают следующие виды модифицированного мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности:

- мнение с оговоркой;

- отрицательное мнение;

- отказ от выражения мнения.

Аудитор должен выразить мнение с оговоркой в том случае, если:

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – всеобъемлющим);

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Влияние искажения признается всеобъемлющим с точки зрения степени распространения его на бухгалтерскую отчетность или степени возможного распространения его на бухгалтерскую отчетность для тех случаев, когда аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

а) не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;

б) ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;

в) связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Отрицательное мнение выражается в случаях, когда, влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является и существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Отказ от выражения мнения происходит в случае отсутствия возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для выражения

мнения и возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Отказ от выражения мнения происходит так же в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности, когда аудитор приходит к выводу, что, несмотря на полученные им достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого по отдельности факта неопределенности, он не может выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом в связи с возможным наличием взаимосвязи между разными фактами неопределенности и их возможным суммарным влиянием на бухгалтерскую отчетность.

В случае, когда аудитор приходит к выводу, что ему следует отказаться от проведения аудита из-за ограничения объема аудита, ему следует выяснить необходимость информирования заинтересованных лиц (собственники, регулирующие органы и др.).

В случае выражения модифицированного мнения аудитор должен включить в аудиторское заключение дополнительную часть с описанием причин модификации, так называемую специальную часть.

Специальная часть размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения специальная часть именуется «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения», «Основание для отказа от выражения мнения».

В зависимости от формы модифицированного мнения часть аудиторского заключения, содержащая мнение аудитора, именуется «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение», «Отказ от выражения мнения».

Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел с описанием результатов дополнительной работы, выполненной аудитором в ходе аудиторского задания, то уместные в данных обстоятельствах заявления и описания, аналогичные предусмотренным в пункте 3 настоящего стандарта, должны быть включены в раздел «Заключение о бухгалтерской отчетности».

Раздел «Заключение в соответствии с требованиями [наименование, дата, номер нормативного правового акта]» должен следовать за разделом «Заключение о бухгалтерской отчетности».

Заключения по третьей главе

Мнение аудитора является одной из основных категорий, формирующихся в процессе аудиторской проверки. Причем аудиторское мнение складывается на каждом этапе проверки и окончательно раскрывается только в аудиторском заключении, которое составляется по окончании процесса аудита. С точки зрения пользователей именно заключение является продуктом деятельности аудитора, а выводы – наиболее значимой информацией.

Профессиональное суждение аудитора – точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможными.

Форма, содержание и порядок представления определяются Законом «Об аудиторской деятельности» и национальными стандартами аудита НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности».

Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Условия рыночной экономики поставили перед экономическими субъектами две цели: создать доверие к предприятию и получить максимальную прибыль. В основе достижения таких целей лежит важнейшее условие – достоверность информации предоставляемой экономическим субъектом о финансовом и имущественном состоянии.

Повышенное внимание достоверности финансовой отчетности уделялось всегда, вопрос отнесения выявленных ошибок к фактам недобросовестного действий или мошенничества, естественно, является актуальным как для внутренних, так и для внешних пользователей отчетности.

Важнейшими целями аудита являются: установление достоверности финансовой отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам; оценка системы внутреннего контроля организации, причем эта оценка имеет огромное значение для самой аудиторской организации при проведении аудиторской проверки на всех ее этапах; своевременное выявление потенциального банкротства, т.е. определение жизнеспособности организации, что важно для проверяемого субъекта, его контрагентов и общества в целом.

Основные цели аудита дополняются обусловленными договором с клиентом такими задачами, как выявление резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализ правильности исчисления налогов, разработка мероприятий по улучшению финансового положения организации, оптимизация затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

Таким образом, в общем цель аудита можно сформулировать как решение конкретной задачи, которая определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Конкуренция на рынке аудиторских услуг увеличивается с каждым днем, поэтому руководители аудиторских фирм должны постоянно следить за стоимостью этих услуг, чтобы не потерять имеющийся круг клиентов и иметь

возможность приобретать новых. Для этого необходимо контролировать затраты на проведение аудиторских проверок и постоянно стремиться оптимизировать их, максимально снижая неоправданные расходы. В этой связи ключевую роль играет уровень затрат труда на проведение проверки.

Существенную роль в оптимизации трудоемкости проведения аудиторской проверки играют аудиторские процедуры, служащие для получения аудиторских доказательств. Проведение аудиторских процедур дает аудитору значительный объем необходимой ему информации, при этом требуя намного меньше затрат, чем проведение детального тестирования.

Аудиторские процедуры – это система методических действий аудитора, направленных на получение достаточных и надежных доказательств проверяемой отчетности. На содержание аудиторских процедур влияют следующие факторы: виды деятельности субъекта проверки; форма и система учета; система внутреннего контроля; применение электронной обработки данных в системе бухгалтерского учета. Разновидностей аудиторских процедур много и в экономической литературе не существует единого подхода к определению названий и количества общих аудиторских процедур. Мы пришли к выводу, что важно сгруппировать множество аудиторских процедур, нежели выделять множество процедур. Преимуществом данного подхода является простота и ясность применения процедур.

В работе рассмотрены сущность и основополагающие принципы аудита финансовой отчетности, получения аудиторских доказательств, проведения аудиторских процедур, особенно использование аналитических процедур, проанализированы законодательные акты, регулирующие применение аудиторских процедур в национальной и зарубежной практике, определено обоснование необходимости получения аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур.

В работе проведена систематизация аудиторских процедур, применяемых на стадиях планирования аудита, проведения аудита, завершающей стадии аудита достоверности финансовой отчетности.

На основе проведенного исследования были сделаны следующие выводы:

1. Раскрыта сущность и содержание аудита финансовой отчетности, аудиторских доказательств, аудиторских процедур; проанализированы определения «аудиторские процедуры», что позволило уточнить определение, а именно: «Действия аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств, осуществляемые посредством выполнения совокупности действий по выявлению, изучению, анализу и оценке соотношений между финансово-экономическими и иными показателями деятельности организации с целью обнаружения нестандартных явлений и фактов, а также установления причин указанных отклонений», дополнить теоретическую базу.

2. Обобщены методические подходы к анализу финансовой отчетности в национальной и зарубежной практике, что позволило выделить методы, приемы финансового анализа, применяемые при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности и обобщение техники аудита, содержащейся в стандартах аудита.

3. Систематизированы аналитические процедуры, применяемые на разных стадиях аудита: планирования аудита, проведения аудита, завершающей стадии аудита финансовой отчетности, а именно:

- на стадии планирования аудита:

- а) методы и приемы финансового анализа, применяемые в целях подтверждения реализации принципа действующего предприятия: анализ ликвидности и платежеспособности, анализ финансовой устойчивости;

- б) проведение горизонтального, вертикального анализа отчетности (бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах), в целях выявления наиболее рискованных статей (сегментов) отчетности.

- на стадии проведения аудита – проверка взаимосвязи регистров (оборотной-сальдовой ведомости) и отчетности.

- на завершающей стадии аудита финансовой отчетности - методы и приемы финансового анализа, применяемые в целях подтверждения реализации

принципа действующего предприятия, в случае если в ходе проведения аудита были выявлены существенные искажения показателей в отчетности.

4. Разработан и описан инструментарий, применяемый при проведении аудиторских процедур в аудите финансовой отчетности, что позволяет унифицировать подход к получению аудиторских доказательств посредством применения аудиторских процедур в аудите финансовой отчетности.

Таким образом, разработка и внедрение аудиторских методов для формирования аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности позволит повысить качество и объективность аудиторских проверок; оптимально организовать работу аудиторов при снижении затрат труда и рабочего времени; снизить уровень риска необнаружения за счет выявления, оценки и прогнозирования риска существенного искажения информации, что будет способствовать росту доверия аудируемых лиц и пользователей финансовой отчетности к выданным аудиторским заключениям.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Нормативно-правовые акты и публикации методологического характера

1.1. Конституция Республики Узбекистан-Т.: Узбекистан, Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2017 г., № 14, ст. 213.

1.2. Налоговый кодекс Республики Узбекистан. [Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2016 г., № 1, ст. 2, № 17, ст. 173].

1.3. Об аудиторской деятельности: Закон республики Узбекистан от 26.05.2000г. [Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2015 г., № 33, ст. 439].

1.4. О бухгалтерском учете: Закон Республики Узбекистан. от 13 апреля 2016 года № ЗРУ-404. Газете «Народное слово» от 14 апреля 2016 года № 73 (6478)

1.5. О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-615 от 04.04.2007г.

1.6. «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» Указ Президента № УП-4947 Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2017 г., № 6, ст. 70, № 20, ст. 354.

1.7. О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-907 от 02.07.2008г.

1.8. Положение об аудиторских организациях: Приложение №2 к Постановлению Президента Республики Узбекистан №615 от 04.04.2007г.

1.9. О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок: Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №365 от 22.09.2000г.

1.10. Положение о службе внутреннего аудита: Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан №215 от 16.10.2006г.

1.11. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №50 «Аудиторские доказательства» утвержденное Приказом Министерства Финансов от 15.06.2006 г. №52, зарегистрированным Министерством Юстиции 17.07.2006 г. №1595.

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

1.13. Мирзиёев Ш.М. Критический анализ, жесткая дисциплина и персональная ответственность должны стать повседневной нормой в деятельности каждого руководителя", Т.: “Узбекистан”, 2017г. ,104 с.

1.14. Мирзиёев Ш.М. Послания к парламенту страны – Олий Мажлис. 2017 год.

1.15. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 447 с.

1.16. Аудит. Учебное пособие. Ассоциация преподавателей бизнес дисциплин Узбекистана, 2009г. – 184 с.

1.17. Аренс Э.А., Лоббек.К. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001 г. - 560 с.

1.18. Гуцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. - М., "Элит 2000", "ЮНИТИ-ДАНА", 2002. - 400 с.19. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2002 г. - 320 с.

1.19. Do'smurotov R.D. Audit asoslari. -Т.: O'zbekiston milliy entsiklopediyasi. 2003.-612 b.

1.20. Karimov A., Islomov F., Avloqulov A. Xalqaro audit. Darslik. –Т. Iqtisod-Moliya, 2015 y. 542 b.

1.21. Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg. Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, Ninth Edition. USA. p 998.

1.22. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2002 г. - 320 с.

1.23. Messier, William F., author. Auditing & assurance services : a systematic approach. —Tenth edition. 2017 p 889

1.24. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – Москва: ИНФРА-М, 2003. – 454 с.

1.25. Парушина Н.В., Кыштымова Е.А. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие/- 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2015. — 536 с.

1.26. Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage. Principles of auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Edinburgh Gate, Harlow, Essex CM20 2JE, England. © Pearson Education Limited 2015. p. 718;

1.27. Rick Hayes, Philip Wallage, Hans Gortemaker. Principles of auditing: An introduction to international standards on auditing. Prentice Hall; 3 edition UNITED KINGDOM, 2015 764 pages

1.28. Скачкова Р.В., Дуденков Д.А. Методология аудиторских процедур: учебное пособие / Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов, 2013. – 356 с.

1.29. Fayziyev Sh., Dustmuradov R. va b. Audit. Darslik. –Т. Iqtisod-Moliya, 2015 у. 536 b.

1.30. Файзиев Ш, Машарипов О и. др. Учебное пособие. –Т.:Иктисод-Молия 2015г. 164 с.

1.31. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.

1.32. Ҳамдамов Б.К. Аудит иқтисоди. Илмий монография. – Тошкент: 2005. – 251 б.

2. Монографии, научные статьи, патенты, научные сборники

2.1. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы управления финансами организации // Аудиторские ведомости. - 2000 г. - № 8. - с.3 - 10.

2.2. Исаков О. Становление и развитие аудита в Узбекистане // «Биржа» - №14, 2009г. – с. 7

2.3. Заварихин Н.М., Потехина Ю.В. Методы аудита //Аудитор. – 2009. – №7.

2.4. Роженцова И.А. Аналитические процедуры на этап планирования аудита. //Бухгалтерский учет, 2009 № 6. – с. 72 – 74

2.5. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Монография. – Тошкент: IQTISOD-MOLIYA, 2008. – 152 б.

2.6. Якимова В.А. Оценка надежности аудиторских доказательств, полученных из различных источников. ISSN 1993-047X. «Актуальные проблемы экономики и права». 2012. № 1, 206 стр.

2.7. Costel Mironeasa, Georgiana Gabriela Codină. A new approach of audit functions and principle. Journal of Cleaner Production Volume 43, March 2013, Pages 27-36

3. Другие использованные литературы

3.1. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2010-2015 гг.

3.2. Интернет сайты:

www.stat.uz (Официальный сайт государственного комитета статистики)

www.mf.uz (Официальный сайт Министерства финансов Республики Узбекистан)

www.sciencedirect.com (Сайт информационной базы)