

Министерство Высшего и Среднего Специального Образования  
Республики Узбекистан.  
Ташкентский Государственный Экономический Университет.

Ташпулатова Гавхар Таштургиновна  
**МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

**Совершенствование национальных стандартов аудиторской  
деятельности на примере ООО “TSIAR-FINANS”  
(для получения степени магистра  
по специальности 5А340902- «Аудит» (по отраслям)**

Руководитель: доц. Мирходжаев М.

Ташкент -2011

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение.....</b>	<b>3</b>
<b>Глава 1. Современное состояние и перспективы развития аудиторской деятельности в Республике Узбекистан.....</b>	
1.1. Сущность и необходимость аудита в условиях преодоления последствий мирового финансово -экономического кризиса.....	9
1.2. Нормативно- правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан.....	13
1.3. Структура и содержание Национальных Стандартов Аудиторской деятельности.....	19
1.4. Недостатки и проблемы существующей системы аудита.....	26
<b>Глава 2. Международные стандарты аудита.....</b>	
2.1. Глобализация экономики и международные стандарты аудита.....	34
2.2. Инфраструктура международных стандартов аудита.....	40
2.3. Структура и содержание международных стандартов аудита.....	
<b>Глава 3. Пути совершенствования национальных стандартов аудиторской деятельности (НСАД).....</b>	
3.1. Перспективы перехода на Международные стандарты аудита.....	73
3.2. Проблемы перехода на МСА в Узбекистане.....	82
3.3. Узбекская модель перехода на МСА на период 2009-1015гг.....	84
<b>Выводы и предложения.....</b>	<b>90</b>
<b>Список использованной литературы.....</b>	<b>95</b>
<b>Приложения</b>	

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Правительством Узбекистана претворяется в жизнь курс на ускорение интеграции экономики страны в глобальную экономику. Эта цель может быть достигнута путем создания конкурентоспособной экономики, ключевым компонентом которой, в частности, является наличие высококачественной финансовой информации, которой смогут доверять иностранные партнеры.

Следует отметить, что в 2010 году в Узбекистане освоено инвестиций на 13,6 процента больше, чем в 2009 году, в объеме, эквивалентном 9,7 миллиарда долларов США, что составляет около 25 процентов к ВВП.

Доля иностранных инвестиций и кредитов в общем объеме вложений составила 28,8 процента, а объем прямых иностранных инвестиций превысил 2,4 миллиарда долларов.<sup>1</sup>

Развитие экономики страны посредством вхождения в международные финансовые рынки и привлечения иностранного капитала возможно лишь в том случае, когда, наряду с предложением конкурентоспособной продукции, работ и услуг, аудиторская деятельность также будет являться конкурентоспособной.

С этой целью принято Постановление Президента Республики Узбекистан<sup>2</sup>, устанавливающий порядок с 1 августа 2008 года, в соответствии с которым не менее пятидесяти процентов уставного капитала аудиторской организации формируется из денежных средств учредителей (участников), а оставшаяся часть - материальными ценностями, непосредственно используемыми при осуществлении аудиторской деятельности с целью обеспечения финансовой устойчивости аудиторских организаций.

---

1 Доклад Президента РУз И.А.Каримова на заседании Правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2010 году и важнейшим приоритетам на 2011 год «Все наши устремления и программы - во имя дальнейшего развития родины и повышения благосостояния народа» от 22.01.2011г.

2 Постановление Президента РУз №907 «О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций» от 02.07.2008г.

В условиях мирового кризиса особую актуальность приобрели вопросы, связанные с восстановлением доверия к финансовой системе страны<sup>3</sup>

С этой целью принято Постановление Президента Республики Узбекистан<sup>4</sup> на основании, которого утвержден План контроля над ходом исполнения Постановления, который предусматривает следующие меры по совершенствованию аудита:

— Разработку законопроекта по внесению изменений и дополнений в Закон РУз «Об аудиторской деятельности», предусматривающих дальнейшее развитие аудиторской деятельности в соответствии с международными принципами и стандартами.

— Совершенствование национальных стандартов аудиторской деятельности на основе международных стандартов аудита.

— Внедрение системы сертификации сотрудников служб внутреннего аудита, с установлением квалификационных требований к внутреннему аудитору.

— Внедрение практики проведения независимого аудита деятельности крупнейших предприятий Узбекистана на основе международных стандартов аудита.

— Совершенствование деятельности республиканских профессиональных объединений аудиторов.

В соответствии с вышеизложенным выбранная мною тема является актуальной в нашей Республике в настоящее время.

**Основной целью диссертационного исследования** является проанализировать текущее состояние аудита в республике, обосновать необходимость перехода на международные стандарты аудита (МСА), показать потенциальные выгоды, которые могут быть достигнуты в результате этого

---

<sup>3</sup> Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана, *Ташкент, март 2009*

<sup>4</sup>Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-1438 «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы республики в 2011 – 2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей» от 26.11.2010г.

перехода, рассмотрены различные варианты перехода, а также необходимые условия и ресурсы, включая техническую и операционную поддержку, для совершенствования законодательной и информационной базы, технического обеспечения и повышения уровня знаний аудиторских кадров.

Поставленная цель обусловила необходимость решения ряда взаимосвязанных **задач**:

1. Проанализировать текущее состояние аудиторской деятельности в Республике Узбекистан;

2. Выявить недостатки и проблемы существующей системы аудита;

3. Изучить и дать сравнительную характеристику Национальным и Международным стандартам аудита.

4. Выявить преимущества и недостатки Национальных стандартов аудиторской деятельности (НСАД).

5. Выдвинуть предложения по совершенствованию национальных стандартов аудиторской деятельности либо обосновать необходимость перехода на международные стандарты аудита.

6. Рассмотреть возможные проблемы при переходе на международные стандарты аудита в Узбекистане.

**Предметом исследования** явились теоретико-методологические и прикладные проблемы организации аудита в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

**Объектом исследования** являются национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан и международные стандарты аудита.

**Теоретической и методологической основой исследования** явились основные положения и выводы, сформулированные в научных фундаментальных трудах отечественных и зарубежных экономистов в области организации аудита, сами стандарты аудиторской деятельности.

В процессе исследования были изучены труды отечественных и зарубежных ученых по вопросам теории, методологии и организации аудиторской проверки, законодательные и нормативные акты в области организации аудита, законодательные и нормативные акты Министерства финансов, Национальные и Международные стандарты аудита.

**Степень изученности темы:** Проблемам организации аудита посвящены исследования видных ученых и экономистов из стран СНГ: Шешуковой Т.Г. и Горолилова М.А., Суглубова А.Е., Панковой С.В., Маренкова Н.П., Жарылгасовой Б.Т.<sup>5</sup>

У нас в республике опубликована аналитическая записка по путям перехода к международным стандартам аудита, автором которой является Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н.<sup>6</sup>, также проблемы аудита изучены ведущими экономистами Пардаевым М.К., Жураевым Н.Ю, Хасановым Б.А.

**Научная новизна исследования** заключается в следующих положениях диссертации:

1. В отличие от традиционного аудита аудит по международным стандартам предусматривает рационализацию процесса аудита, при этом сохраняя качество проводимого аудита;

2. Аудит по международным стандартам обеспечивает доказуемость действий аудитора, защиту аудитора в случае посягательства на работу аудитора, в том случае, если он строго следовал международным стандартам при проведении аудита.

3. Предложены пути перехода к международным стандартам аудита в Республике Узбекистан.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что основные разработки, положения и выводы диссертации могут быть

---

<sup>5</sup> Шешукова Т.Г., Горолилов М.А. «Аудит: теория и практика применения международных стандартов», Москва, «Финансы и статистика» 2005г., Суглубов А.Е. «МСА» учебное пособие, «Кнорус», Москва, 2008г., Панкова С.В., учебник, «Международные стандарты аудита», 2-е издание, «Магистр», Москва, 2008г., Жарылгасова Б.Т., «МСА» учебное пособие, «Кнорус», Москва, 2008г.

<sup>6</sup> Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

использованы в практической деятельности аудиторов и аудиторских организаций в ходе осуществления ими аудита.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Результаты исследования были апробированы в ходе осуществления аудита ряда организаций. Основные выводы работы нашли отражение в опубликованных работах, принадлежащих лично автору.

**Публикации.** На тему диссертационной работы автором была опубликована статья:

— Проблемы внедрения международных стандартов в Республике Узбекистан, сборник тезисов научно-практической конференции Ташкентского государственного экономического университета (ТГЭУ) на тему: «Тенденции и перспективы социально-экономического развития экономики Узбекистана в годы независимости», Ташкент, 2011.

**Структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав и заключения, содержит библиографический список использованной литературы и приложения.

Во введении обосновывается актуальность избранной темы, излагаются объект и предмет исследования, цель и задачи диссертационной работы, аргументируется структура исследования, рассматривается его методологическая основа, характеризуются специальные источники исследования, определяются научная новизна и практическая значимость диссертации.

В первой главе Текущее состояние аудиторской деятельности в Республике Узбекистан рассматриваются сущность и необходимость аудита, нормативно-правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Узбекистане, структура и содержание НСАД, недостатки и проблемы существующей системы аудита.

Во второй главе Международные стандарты аудита рассматриваются процессы глобализации экономики и необходимость МСА, инфраструктура МСА, структура и содержание МСА.

В третьей главе Пути совершенствования НСАД рассмотрены актуальность перехода на МСА, проблемы на пути перехода на МСА в Узбекистане и представлена Узбекская модель перехода на МСА на период 2009-2015гг.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

# **ГЛАВА 1. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН**

## **1.1. Сущность и необходимость аудита в условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса**

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие объекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций.

Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию.

Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

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

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдения ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Аудиторские проверки необходимы государственным органам, судам, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- возможность поступления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- зависимость последствий принятых решений (они могут быть весьма значительными) от качества информации;
- необходимость специальных знаний для проверки информации;
- частое отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.<sup>7</sup>

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующие подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг.

Аудиторские услуги – это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации.

Ориентация страны на новые приоритеты в экономике, набирающая темпы приватизация, а также интенсивное развитие экономики в целом объективно способствуют развитию аудита.

В условиях рыночной экономики предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Достоверность этих отношений должна подкрепляться возможностью получать и использовать финансовую информацию всеми участниками сделок. Независимый аудитор является нейтральной стороной, подтверждающей достоверность информации.

---

<sup>7</sup> С.П. Суворова, Н.В. Парушина «Международные стандарты аудита» ИД «Форум» Инфра-М., Москва, 2007-271с.

Дальнейший рост национальной экономики обуславливает необходимость привлечения инвестиций для полной реализации её потенциала. Тенденции привлечения частного и зарубежного капитала, а также сбережений населения, в прибыльные виды деятельности и отдачи зачастую тормозятся из-за отсутствия источника финансовой информации, в частности, аудиторского заключения соответствующего качества, которой пользователи могут доверять. Недостаточность таких источников становится для небольших компаний, занимающих в экономике Узбекистана около 80 процентов, барьером в привлечении дополнительных средств.

Главная цель аудита состоит в определении достоверности и правильности финансовой отчетности субъекта, а также мониторинге соблюдения клиентом законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства.

### **История аудита в Республике Узбекистан**

За сравнительно короткий период развития аудит в Республике Узбекистан прошел созидательный путь. Исходя из проведенных реформ развитие аудита можно условно разделить на три этапа, что видно из таблицы 1.<sup>8</sup>

Первый этап - этап становления - берет свое начало в 1992 году с принятия Закона "Об аудиторской деятельности", который явился основой для становления и развития аудита в республике. Впервые в Узбекистане были разработаны и утверждены девять Национальных стандартов аудиторской деятельности (НСАД).

Второй этап - этап формирования рынка аудита на основе международного опыта. Его начало связано с принятием в мае 2000 года Закона «Об аудиторской деятельности» в новой редакции с целью создания более приемлемых условий для эффективного и успешного выполнения отечественным аудитом присущих ему функций, урегулирования проблем обеспечения ответственности аудиторов за результаты проводимых ими проверок, эффективной защиты аудиторами законных

---

<sup>8</sup> Источник: Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

интересов своих заказчиков -хозяйствующих субъектов. Были разработаны и утверждены еще двенадцать НСАД, основанные на МСА.

Третий этап - этап повышения ответственности за качество аудиторских услуг. Этот этап предполагает укрупнение аудиторских организаций и повышение ответственности аудиторов, что нашло свое отражение в постановлении Президента от 04.04.2007 года № ПП-615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг». Идет дальнейшая адаптация МСА в форме НСАД.

Таблица 1

### Этапы развития аудита в Республике Узбекистан

<p>I этап - 1992-2000 ГОДЫ</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Принятие Закона «Об аудиторской деятельности»,</li> <li>— Утверждение девяти Национальных стандартов аудиторской деятельности</li> </ul>
<p>II этап - 2000-2007 ГОДЫ</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Принятие Закона «Об аудиторской деятельности» в новой редакции,</li> <li>Утверждение Положений:             <ul style="list-style-type: none"> <li>— а) о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности;</li> <li>— б) и о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора,</li> </ul> </li> <li>— Утверждение двенадцати Национальных стандартов аудиторской деятельности</li> </ul>
<p>III этап -2007 год- по настоящее время</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— принятие постановлений Президента «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг» и «О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций»,</li> <li>— утверждение Положения об аудиторских организациях,</li> <li>— Внедрение с 1 января 2008 года системы дифференцированных требований к лицензиям на аудиторскую деятельность в зависимости от проверяемых вида аудиторских проверок</li> </ul>

Принятие этого постановления было обусловлено появлением новых требований к аудиторской деятельности (к примеру, международные скандалы, связанные с компаниями «ENRON» и «PARMALAT»). Данное Постановление четко определяет правовые рамки аудиторской деятельности, а самое главное, с привлечением профессиональных общественных объединений аудиторов, формирование системы дальнейшего регулирования аудиторской деятельности.

По состоянию на 1 февраля 2011 г. в республике осуществляют деятельность 107 аудиторские организации. <sup>9</sup>Исходя из дифференциации лицензий и требований при их получении количество аудиторских организаций распределяется следующим образом, что видно из таблицы в Приложении №1.

## **1.2. Нормативно-правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан**

В республике аудиторская деятельность регулируется государством с участием профессиональных объединений аудиторов путем принятия законов и подзаконных актов, охватывающих всех участников аудиторской деятельности и их взаимоотношения, что иллюстрирует схема 1.

---

<sup>9</sup> Информационно-справочная система «Норма»

## Регулирование аудиторской деятельности

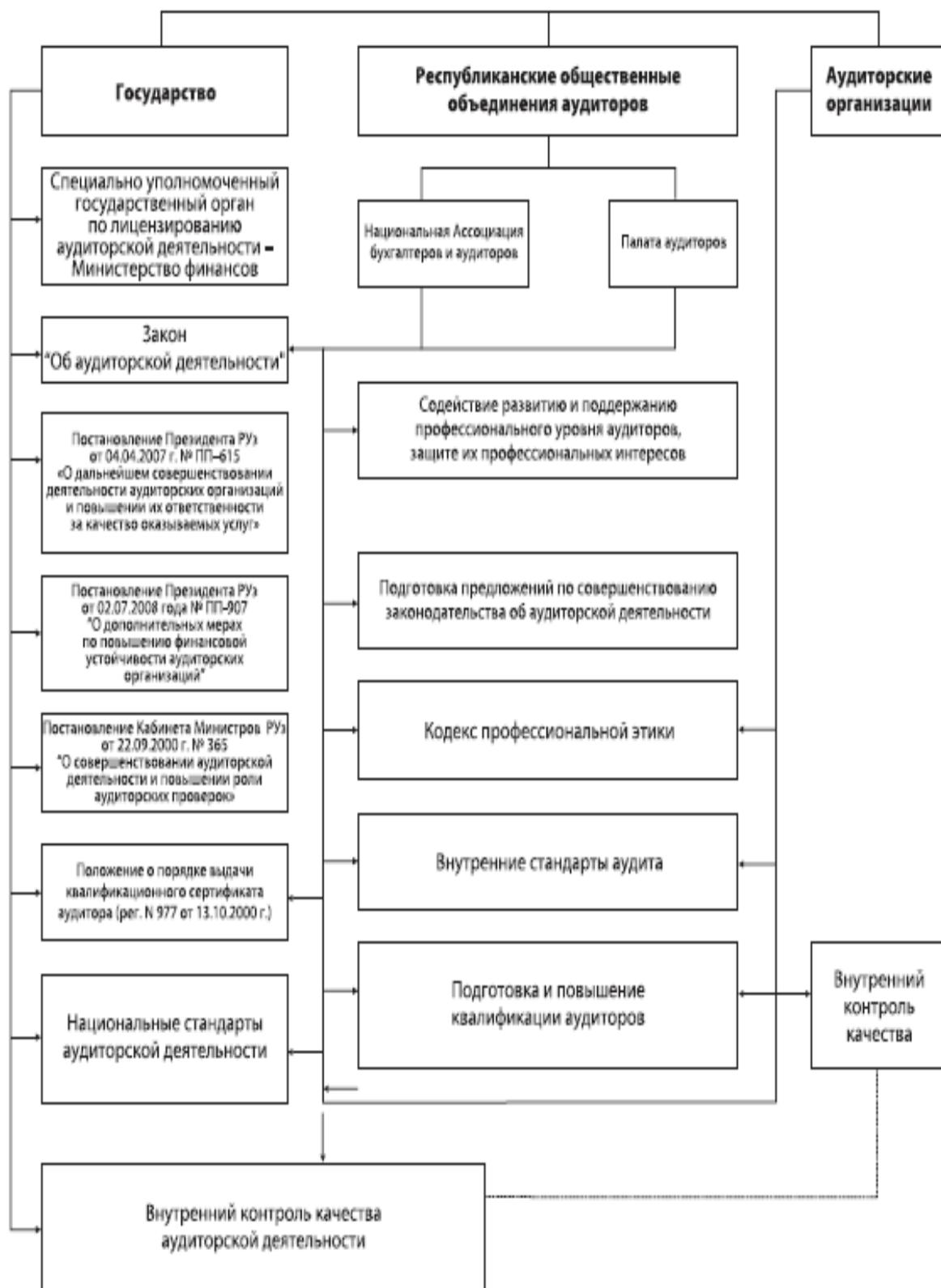


Схема 1. Регулирование аудиторской деятельности

**Система государственного регулирования** представлена не только Законом «Об аудиторской деятельности», но и касающимися в какой-либо степени аудита другими законами, к примеру, такими, как Законы «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью», «О частном предприятии», также нормы Административного, Гражданского кодекса и Налогового Кодекса .

- Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности (утвержден законом РУз №2015-ХП от 22.09.1994г.).
- Гражданский Кодекс Республики Узбекистан (утвержден Законами РУз №163-І от 21.12.1995г. и №256-І от 29.08.1996г.).
- Налоговый Кодекс Республики Узбекистан (утвержден законом РУз №136 от 25.12.2007г.).
- Закон об аудиторской деятельности в новой редакции (№78ІІ от 26.05.2000г.), который заложил основу аудиторской деятельности в Республики Узбекистан.

В законе сформулированы основные принципы и понятия аудиторской деятельности.

В соответствии со статьей №2 Закона аудиторской деятельностью является предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг.

- Закон «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» (№223-І от 26.04.1996г. с изменениями, который регулирует отношения, связанные с созданием, деятельностью и ликвидацией акционерных обществ, защитой прав акционеров;
- Закон об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью (№310-ІІ от 06.12.2001г.), который регулирует отношения в области создания, деятельности, реорганизации и ликвидации обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью.

- Закон «О частном предприятии» (№558-П от 11.12.2003г.) целью которого является регулирование отношений в области создания, деятельности, реорганизации и ликвидации частных предприятий.

- Закон о собственности в Республике Узбекистан (№152-ХП от 31.10.1990г. в новой редакции), в соответствии с которым собственность в Республике Узбекистан неприкосновенна.

- Закон «О банкротстве» (№1054-ХП от 05.05.1994г.- в новой редакции) целью которого является регулирование отношений в области банкротства юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Кроме того, регулируемыми аудит нормативными актами являются Постановления Президента о дифференциации лицензий в зависимости от вида аудиторских проверок, порядке формирования уставного капитала с целью повышения финансовой устойчивости аудиторских организаций. Постановлением Кабинета Министров о лицензировании деятельности аудиторских организаций функции специально уполномоченного государственного органа по лицензированию аудиторской деятельности возложены на Министерство финансов.

- Постановление президента РУз «О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций» (№907 от 02.07.2008г.), в соответствии с которым с 1 августа 2008 года не менее пятидесяти процентов уставного капитала аудиторской организации формируется из денежных средств учредителей (участников), а оставшаяся часть - материальными ценностями, непосредственно используемыми при осуществлении аудиторской деятельности.

- Постановление президента РУз «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы республики в 2011-2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей» в соответствии с которым предусмотрено развитие услуг по аудиту.

- Положение о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности (№365 от 22.09.2000г.). - определяет порядок лицензирования аудиторской деятельности на территории Республики Узбекистан.

В соответствии с которым аудиторская деятельность за исключением профессиональных услуг аудиторских организаций осуществляется только при наличии специального разрешения (лицензии) на осуществление аудиторской деятельности.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляет Министерство финансов Республики Узбекистан (далее - лицензирующий орган).

По заявлению аудиторской организации лицензия выдается на осуществление следующих видов аудиторских проверок:

- инициативных аудиторских проверок;
- инициативных и обязательных аудиторских проверок хозяйствующих субъектов, за исключением открытых акционерных обществ, банков и страховых организаций;
- аудиторских проверок всех хозяйствующих субъектов.

Решение лицензирующего органа о выдаче, отказе в выдаче лицензии, прекращении, аннулировании, приостановлении на срок не более десяти рабочих дней или возобновлении действия лицензии на осуществление аудиторской деятельности должно оформляться приказом министра финансов Республики Узбекистан.

- Положение об аудиторских организациях (ПП №615 от 04.04.2007г.) в котором изложены задачи, права и обязанности, организация деятельности аудиторских организаций, лицензионные требования, предъявляемые к аудиторским организациям и ответственность аудиторских организаций;

Осуществляя государственное регулирование аудиторской деятельности, Министерство финансов разрабатывает методологию аудита и устанавливает правила аудиторской деятельности, принимает иные

нормативные правовые акты по аудиторской деятельности, организует сертификацию граждан на право получения квалификационного сертификата аудитора, лицензирует аудиторскую деятельность, разъясняет законодательство по аудиту, осуществляет контроль за соблюдением аудиторскими организациями лицензионных требований и условий.

Министерством Финансов утверждены 21 национальных стандартов аудиторской деятельности с целью регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан.

С целью обеспечения содействия развитию и поддержанию профессионального уровня аудиторов, защите их профессиональных интересов в республике функционируют две профессиональные организации: Национальная Ассоциация бухгалтеров и аудиторов и Палата аудиторов.

Основной целью общественных профессиональных объединений в Узбекистане является защита профессиональных интересов аудиторов, для достижения которой проводится подготовка аудиторов и повышение их квалификации, разрабатываются предложения по совершенствованию законодательства об аудиторской деятельности.

Профессиональные объединения аудиторов разработали и утвердили в 2004 г. Кодекс профессиональной этики аудиторов и участвуют в контроле качества аудиторских организаций наряду с Министерством финансов.

Кодекс обобщает нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных общественными профессиональными организациями аудиторов Узбекистана. Этический механизм регулирования деятельности аудиторов является дополнительным к административному и экономическому механизмам.

Этика профессионального поведения устанавливает стандарты поведения аудиторов и определяет основные принципы, которых аудиторы должны придерживаться для осуществления общих целей.

### **1.3. Структура и содержание национальных стандартов аудиторской деятельности**

Национальные стандарты аудиторской деятельности утверждаются Министерством Финансов Республики Узбекистан.

В Приложении №2 представлен перечень национальных стандартов аудиторской деятельности:<sup>10</sup>

Приведем краткую характеристику каждого стандарта:

#### **НСАД №3 «Планирование аудита»**

Целью стандарта является установление норм, применяемых аудиторскими организациями при планировании аудита финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Задачами стандарта являются:

- 1) Описание предварительного этапа планирования аудита;
- 2) Формулирование принципов подготовки общего плана и программы аудита;
- 3) Описание порядка подготовки и составления общего плана и программы аудита.

#### **НСАД №4 "Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций"**

Целью Стандарта является унификация принципов и подходов аудиторских организаций к разработке внутренних стандартов, а также требований к порядку и организации внутреннего контроля за их применением.

Задачами Стандарта являются:

- 1) определение единых принципов разработки внутренних стандартов аудиторских организаций;
- 2) установление обязательных требований к аудиторским организациям при разработке внутренних стандартов;

---

<sup>10</sup> Источник: Информационно-справочная система «Норма»

3) описание порядка осуществления внутреннего контроля за соблюдением аудиторами (сотрудниками) аудиторских организаций требований внутренних стандартов.

Стандарт обязывает разрабатывать и применять внутренние стандарты аудита для всех аудиторских организаций.

### **НСАД №5 "Контроль качества работы аудитора"**

Целью настоящего стандарта является определение и установление норм контроля качеством работы аудиторов.

В соответствии со стандартом Контроль качества работы аудитора представляет собой систему организационных мер, методик и процедур, применяемых для проверки соблюдения при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг аудиту требований стандартов аудита и других нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Республике Узбекистан.

Каждая аудиторская организация должна разработать и принять принципы и правила контроля за качеством работы, а также процедуры их применения. Это необходимо для того, чтобы в процессе аудита не возникло противоречий с общепринятыми стандартами проверки.

Контроль качества работы аудитора осуществляется в нескольких формах:

- 1) Контроль основного аудита за работой своих ассистентов;
- 2) Контроль аудиторской организации за работой аудитора;
- 3) Внешний контроль.

### **НСАД №6 "Документирование аудита"**

Целью стандарта является установление единых требований по подготовке рабочей документации аудита аудиторской организацией (аудитором).

Задачами стандарта являются:

- 1) Сформулировать общие принципы документирования аудита;

2) Привести требования, предъявляемые к форме и содержанию рабочей документации аудита;

3) Описать порядок составления и хранения рабочей документации.

### **НСАД №9 "Существенность и аудиторский риск"**

Целью стандарта является определение действий аудиторской организаций по вопросам оценки уровня существенности в аудите, возникающих в ходе проведения аудита хозяйствующего субъекта.

Задачами стандарта являются:

1) Определить понятие уровня существенности в аудите и порядок его расчета.

2) Определить понятие риска в аудите и его основных компонентов.

3) Сформулировать единые требования, которыми должны руководствоваться аудиторские организации, используя эти понятия в ходе осуществления аудита.

### **НСАД №10 "Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности"**

Целью стандарта является установление аудиторских процедур для определения достоверности прочей информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Прочая информация - это любая информация, помимо проверенных финансовых отчетов и заключения по ним аудитора, содержащаяся в документе, опубликованном хозяйствующим субъектом, который включает проверенные финансовые отчеты.

### **НСАД №11 "Аудит в условиях компьютерной обработки данных (код)"**

Целью стандарта является определение действий аудиторской организации при осуществлении аудита в условиях систем компьютерной обработки данных (далее по тексту - КОД), функционирующих у проверяемого хозяйствующего субъекта.

Задачами стандарта являются:

- 1) Формулировка основных требований к аудиторским организациям при проведении ими аудита в условиях систем КОД;
- 2) Определение основных требований к специалистам, привлекаемым аудиторской организацией для оценки используемой проверяемым хозяйствующим субъектом системы КОД;
- 3) Описание особенностей планирования аудита в среде КОД;
- 4) Определение аудиторского риска в условиях КОД;
- 5) Определение средств управления в условиях КОД.

### **НСАД №12 "Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки"**

Целью Стандарта является определение действий аудиторской организации по оценке системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки хозяйствующего субъекта.

Задачами Стандарта являются:

- 1) разработка основных требований, предъявляемых к оценке аудитором (аудиторами) системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки хозяйствующего субъекта;
- 2) описание порядка оценки системы бухгалтерского учета в ходе аудиторской проверки хозяйствующего субъекта;
- 3) описание порядка оценки системы внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки хозяйствующего субъекта.

### **НСАД №13 "Аналитические процедуры"**

Целью стандарта является установление норм, применяемых аудиторской организацией при выполнении аналитических процедур.

Задачами стандарта являются:

- 1) Определение целей проведения аналитических процедур.
- 2) Характеристика видов аналитических процедур.

3) Установление порядка и методов выполнения аналитических процедур.

4) Регламентирование действий аудиторской организации после получения результатов выполнения аналитических процедур.

#### **НСАД №14 "Аудиторская выборка"**

Целью стандарта является установление для аудиторской организации правил выборки данных из проверяемой совокупности и оценки результатов полученной таким образом информации.

#### **НСАД №16 "Использование работы эксперта"**

Целью стандарта является определение действий аудиторской организации в отношении привлечения к аудиторской проверке эксперта и использования результатов его работы.

Задачами стандарта являются:

- 1) Описание порядка назначения эксперта.
- 2) Содержание требований по оформлению результатов работы эксперта.
- 3) Описание порядка использования результатов работы эксперта.

#### **№24 "Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности"**

Целью настоящего стандарта является регламентирование действий аудиторской организации при выявлении в ходе проведения аудиторской проверки искажений финансовой отчетности.

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

## **№25 "Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки"**

Целью настоящего стандарта является установление норм и правил, которыми аудиторская организация должна руководствоваться в ходе проведения аудиторской проверки при изучении вопросов соблюдения хозяйствующим субъектом нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы осуществления финансово-хозяйственных операций (далее нормативно-правовые акты).

## **НСАД 31 "Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта"**

Целью настоящего стандарта является определение понятия ознакомления с деятельностью хозяйствующего субъекта, подвергнутого аудиторской проверке, а также обоснование важности для аудиторской организации такого ознакомления.

При проведении аудиторской проверки аудиторской организации необходимо иметь или приобрести знания о деятельности хозяйствующего субъекта в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые, по мнению аудиторской организации, могут существенно влиять на масштабы аудиторских процедур, методы и сроки аудиторской проверки или содержание аудиторского заключения.

## **НСАД №50 "Аудиторские доказательства"**

Целью настоящего стандарта является определение требований в отношении количества и качества аудиторских доказательств, получаемых при аудиторской проверке, а также в отношении процедур, выполняемых с целью получения аудиторских доказательств.

## **НСАД №55 "Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами"**

Целью настоящего стандарта является определение аудиторских процедур, выполняемых аудиторской организацией в целях выявления сделок со связанными лицами.

#### **НСАД №56 "События после даты составления финансовой отчетности"**

Целью стандарта является определение действий аудиторской организации в случае обнаружения событий и фактов, состоявшихся после даты составления финансовой отчетности, но до подписания аудиторского заключения, либо событий, состоявшихся после подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта, а также событий, состоявшихся после опубликования финансовой отчетности, оказывающих влияние на ее содержание и достоверность.

#### **НСАД №60 "Использование результатов работы другого аудитора"**

Целью настоящего стандарта является установление норм и правил для случаев, когда аудитор составляет аудиторское заключение о финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, используя результаты аудиторской проверки, проводимой в одном или нескольких подразделениях хозяйствующего субъекта другим аудитором (аудиторами).

#### **НСАД 70 "Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности"**

Целью стандарта является установление единого порядка составления аудиторской организацией аудиторского отчета и аудиторского заключения по результатам проведенной аудиторской проверки.

#### **НСАД №80 "Отчет аудитора по результатам проверки специального вопроса"**

Целью стандарта является определение порядка составления отчета аудитора по результатам проверки специального вопроса.

#### **НСАД №90 "Профессиональные услуги аудиторских организаций"**

Целью настоящего Национального стандарта является определение:

- перечня профессиональных услуг, оказываемых аудиторскими организациями;
- специфических вопросов, разрешаемых при заключении договора на оказание профессиональных услуг;
- содержания отчета аудитора о результатах оказанных профессиональных услуг.

#### **1.4. Недостатки и проблемы существующей системы аудита**

Для поддержания экономического роста в Узбекистане, содействия дальнейшему экономическому развитию и сокращения стоимости капитала необходимо укрепить систему аудита для обеспечения высокого качества финансовой отчетности.

С принятием Закона «Об аудиторской деятельности» этот процесс уже начался. Однако при положительных тенденциях развития аудита остаются вопросы, подлежащие совершенствованию.

Непосредственно в Законе не дано определение аудиторских стандартов, требование по их применению предусматривается в Положении о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности (постановление Кабинета Министров от 22.09.2000 г. № 365).

В соответствии со статьей 9 «Закона об аудиторской деятельности» РУз аудиторская проверка – это проверка аудиторскими организациями финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации хозяйствующего субъекта с целью установления достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству.<sup>11</sup>

В соответствии с Международными стандартами аудита (МСА) целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая

---

<sup>11</sup> Статья 9 Закона об аудиторской деятельности в новой редакции (№78-II от 26.05.2000г.)

отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.<sup>12</sup>

Следовательно, аудитор может выразить мнение по поводу достоверности финансовой отчетности в существенных аспектах, а не устанавливать достоверность финансовой отчетности в силу таких факторов как выборочный характер проверки, кроме того, сами свидетельства могут быть недостоверными, возможны случаи сговора с целью мошенничества у клиента, которые сложно выявить аудитору.

Также, Кодекс профессиональной этики, принятый профессиональными организациями, не полностью выполняет свои функции как документа, отражающего правила поведения аудитора, его этических норм, а также способы защиты при возникновении конфликтных ситуаций.

Имеются слабые позиции и в системе высшего образования. Не все высшие учебные заведения имеют опыт и квалификацию в области национальных и международных стандартов аудита. Учебников, пособий и справочных материалов по МСА все еще недостаточно.

Кроме того, спрос на прозрачную финансовую деятельность еще относительно невысок, отчасти в связи с тем, что фондовый рынок находится на ранней стадии своего развития, а отчасти из-за невысокого уровня иностранных инвестиций.

Пользователи не считают аудиторское заключение, как и финансовую отчетность, полезными при принятии решений. Многие руководители предприятий полагают, что финансовая отчетность полезна только для расчета налогов, и не полагаются на нее при принятии деловых решений. Они также не верят, что наличие аудиторского заключения делает финансовую отчетность более надежной. В настоящее время в республике наиболее заинтересованными пользователями аудиторских заключений являются налоговые органы.

---

<sup>12</sup> Пункт 2 МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»

Профессиональные организации прилагают усилия по участию в процессе контроля качества аудиторской деятельности, несмотря на то, что это не требуется Законом и осуществляется на добровольной основе. В настоящее время внешний контроль качества осуществляется лицензирующим органом в пределах возложенных на него полномочий.

Однако, аудиторские организации в Узбекистане сумели в достаточной степени укрепить свои позиции. То есть аудит в Узбекистане развивается, крепнут его позиции в обществе, тенденция совершенствования неотвратима. Пожалуй, основными отличиями, препятствующими выходу национального аудита на уровень западного (и признанию его таковым) является молодость, отсутствие реальных действенных санкций за некачественный аудит и большое отставание в создании и внедрении аудиторских стандартов.

Особенно приятно, что все больше отечественных предприятий формируют свое представление об аудиторских услугах исходя из качественных показателей. Этот положительный опыт позволяет надеяться на то, что аудит и бизнес будут двигаться в едином направлении и синхронно развиваться. Однако для повышения конкурентоспособности отечественного аудита предстоит решить еще немало задач.

Одной из них является стандартизация аудиторской деятельности. Основополагающее место при решении этой проблемы принадлежит международным стандартам аудита (МСА).

Тут же возникает вопрос: «А стоит ли внедрять международные стандарты аудита в Узбекистане?». Вопрос, который вызывает различные мнения по этому поводу.

С одной стороны, потребность Узбекистана в иностранных инвестициях и требования прозрачности финансовой отчетности узбекских предприятий для иностранных пользователей требует, чтобы наши аудиторы работали в соответствии с международными стандартами аудита, либо по национальным

стандартам, подготовленным в соответствии с международными стандартами аудита.

С другой, многие клиенты не понимают сущности классического аудита, да и просто не заинтересованы в его проведении, растущая аудиторская профессия в Узбекистане еще не имеет традиций работы в соответствии с общепринятыми в развитых странах этическими нормами, а работа по международным стандартам аудита объективно ведет к усложнению и удорожанию аудита и, следовательно, сегодня ухудшает позиции квалифицированных аудиторов в конкурентной борьбе с теми, кто не соблюдает в работе стандартов.

Но в тоже время, международные стандарты нужно рассматривать, прежде всего, как эффективный инструментарий для выхода на международные рынки капитала, как новый комплексный подход к формированию финансовой информации.

Большинство национальных стандартов аудиторской деятельности представляет собой более подробный и адаптированный для наших специалистов вариант международных стандартов аудита. Таким образом, выполняя требования национальных стандартов, наши аудиторы одновременно выполняют и большинство требований международных стандартов аудита.

Конечно, совершенную систему аудита построить невозможно, причем не только в Узбекистане, но и нигде в мире. Однако вполне возможно создать четко функционирующую надежную институциональную среду.

В этой связи знание и умелое использование международных стандартов аудита будет способствовать повышению уровня профессионализма аудиторов и аудиторских организаций. Известно, что страны с достаточно высоким уровнем развития аудита - Канада, Великобритания, Ирландия, США - лишь принимают к сведению положения международных стандартов аудита. Аудиторы ряда стран, в число которых входят Австралия, Бразилия,

Индия и Голландия, используют их для разработки национальных стандартов аудита. Страны, не разрабатывающие собственные стандарты аудита, такие, как Малайзия, Нигерия, Фиджи и другие, применяют международные стандарты аудита в качестве национальных. Узбекистан избрал путь самостоятельной разработки правил (стандартов), подготовленных на базе международных стандартов аудита.<sup>13</sup>

Экономика Узбекистана нуждается в западных инвестициях в конкретные предприятия, для получения которых необходимо убедить инвесторов в целесообразности вложения средств, предварительно предоставив им информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Основным документом, отражающим положение предприятия и результаты его хозяйственной деятельности, служит бухгалтерская отчетность. Сторонние инвесторы заинтересованы в том, чтобы она была достоверной. Поэтому отчетность должна быть составлена по понятным для западных инвесторов правилам, а достоверность ее должна быть подтверждена путем проведения внешнего аудита с использованием тех же процедур, что и на Западе. Узбекские инвесторы также заинтересованы в достоверности отчетности отечественных предприятий и в добросовестном ее аудите. Все это делает очевидной необходимость единых подходов к аудиту у нас и за рубежом.

Тем не менее, у данной точки зрения есть противники, считающие, что специфика Узбекистана и нынешний уровень ее экономического развития делают нецелесообразным или невозможным применение в нашей стране международных стандартов аудита или местных стандартов, основанных на них. При этом они ссылаются на то, что большинство клиентов гораздо сильнее заинтересованы в налоговых проверках и оптимизации налогов, чем

---

<sup>13</sup> Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

в абстрактном «подтверждении достоверности». К сожалению, в Узбекистане пока мало квалифицированных инвесторов, действительно анализирующих баланс и данные о прежних прибылях, чтобы принять решение об инвестировании.

Ключевой проблемой при внедрении международных стандартов аудита является контроль выполнения их аудиторскими фирмами. На сегодняшний день квалификация работников государственных контрольно-ревизионных органов не всегда позволяет им разбираться в тонкостях методики аудита. У некоторых аудиторов возникают опасения, что конфиденциальная информация, полученная проверяющими в процессе работы, может быть использована во вред клиентам аудиторов, например, сведения об обнаруженных нарушениях могут быть сообщены органам налогового контроля.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимаются несколько организаций. Непосредственно аудиторскими стандартами занимается Комитет по международной аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета в рамках Международной федерации бухгалтеров (IFAC).

Международные правила (стандарты) проведения аудита, которые издает комитет, способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового, и унификации по мере возможности подхода к аудиту в международном масштабе.

В разных странах по-разному применяют международные стандарты.

Это связано с тем, что стандарты по возможности практического применения делятся на несколько групп. В первую группу входят стандарты, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью. Ко второй группе относятся стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями. Стандарты третьей группы нуждаются не только в уточнениях, но и в создании

соответствующих экономических, политических и других условий для их введения. В четвертую группу относят стандарты, использование которых в данной стране зависит от исторических тенденций развития и национальной психологии.

В связи с этим в некоторых странах проявляют осторожность при формировании собственных и применении международных стандартов аудита. Так, например, в Канаде, Великобритании и США, имеющих свои национальные стандарты, международные стандарты аудиторскими организациями только принимаются к сведению. В то же время в других странах, например в Австралии, Бразилии, Голландии и др., международные стандарты используют в качестве базы для разработки собственных.<sup>14</sup>

Именно по этому пути идут крупные отечественные специалисты при разработке стандартов аудита в Республике Узбекистан.

В странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия и др.), международные стандарты воспринимаются в качестве национальных.

Аудиторские правила являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать все представители этой профессии.

Следует иметь в виду, что аудиторские стандарты определяют правильность деятельности аудитора в целом, но не конкретных действий, приемов, способов, процедур, применяемых в процессе проведения проверки, которые могут быть различными и рациональность которых должна быть обоснована.

---

<sup>14</sup> Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

Стандарты аудиторской деятельности подразделяются на Национальные правила (стандарты) аудиторской деятельности; Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Национальные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудируемых лиц.

## **Глава 2. Международные стандарты аудита**

### **2.1. Глобализация экономики и международные стандарты аудита**

Аудит имеет многовековую историю, но родиной аудита считается Англия, где в 1864 г. в Законе о Компаниях впервые в мире аудит получил официальный статус независимого финансового контроля.

Регулированием аудиторской деятельности в Англии и США с начала её зарождения занимались профессиональные организации, которые разрабатывали и утверждали свои стандарты аудита, а также кодексы профессиональной этики, системы подготовки и сертификации auditors, т.е. создавали наиболее благоприятную инфраструктуру для качественного проведения аудита.

Во второй половине прошлого столетия наметились первые тенденции глобализации экономики, которые потребовали создания определенных руководящих материалов для помощи аудиторам, инвесторам и пользователям финансовой отчетности разных стран. Такими руководящими материалами стали Международные стандарты бухгалтерского учета (МСБУ) и МСА. Под МСА понимают единые руководящие правила и приемы, которым должен следовать аудитор при проведении аудиторских проверок и оформлении их результатов.

Разработкой и утверждением МСА занимается Международная Федерация Бухгалтеров - МФБ (International Federation of Accountants - IFAC), образовавшаяся в 1977 г. Основой для первых МСА, предложенных МФБ начиная с 1977 г., послужили национальные стандарты, используемые развитыми странами.

МСА стали использоваться, в первую очередь, международными аудиторскими организациями, входящими в состав так называемой группы «Big Six» (современная «Big Four»), т.к. в основном они проводили аудит в транснациональных корпорациях, инвесторы которых требовали

прозрачности финансовой отчетности и представления аудиторского заключения в соответствии с МСА.

В природе нет ничего постоянного, так и в связи с глобальными экономическими и финансовыми изменениями требуются постоянный пересмотр и внесение изменений в МСА, которые начиная с 1977 г. ежегодно издаются МФБ в современной редакции уже существующих стандартов и, по мере необходимости, добавляются новые.

Начало второго тысячелетия ознаменовано осуществлением очень серьезного реформирования аудиторской деятельности на международном уровне и, в первую очередь на уровне Европейского Сообщества. В результате во многих странах, в том числе в странах ЕС, рекомендованы к внедрению единые нормы аудита - МСА, Кодекс профессиональной этики, рекомендованный IFAC, серьезное внимание уделяется вопросам контроля и надзора за аудиторской деятельностью. К примеру, в Российской Федерации при Министерстве финансов был создан Совет по аудиторской деятельности, или в США в 2002 г. был принят закон «Сарбейнса- Оксли», в соответствии с которым создан и, в настоящее время, активно функционирует Совет по надзору за аудитом и бухгалтерским учетом.

Что касается европейского экономического пространства, где взаимопроникновение финансовых потоков все более усиливается, то создание и развитие общественного надзора осуществляется в рамках комплексных позиций, сфокусированных в новой редакции 8-ой Директивы Европейской комиссии, направленной на восстановление доверия инвесторов и других пользователей к отчетности, прошедшей аудиторскую проверку, и повышение степени защищенности от финансовых скандалов.

Для государств, образовавшихся на постсоветском пространстве, независимый аудит был новым видом деятельности, необходимость которой была продиктована проведением приватизации государственной

собственности, становлением и развитием рынка ценных бумаг, а также необходимостью вхождения в международные финансовые рынки.

Начиная с 2006 года ЕС рекомендовал своим членам перейти и использовать в аудиторской деятельности МСА, и многие из них уже применяют МСА. Из стран СНГ Казахстан и Кыргызстан также совершили переход на МСА. Такие страны постсоветского пространства, как Азербайджан, Армения и Грузия в качестве национальных сразу стали применять МСА. Другие страны, в том числе и Узбекистан, стали на основе МСА создавать свои национальные стандарты, а также национальные системы сертификации аудиторов и лицензирования аудиторских организаций.

Таким образом, начался широкомасштабный процесс, который позволит обеспечить сравнимость качества работы аудиторских организаций различных стран и понятность представляемой ими информации.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин. Во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие стандартов бухгалтерского и финансового учета. Выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к большему единообразию отчетности, откуда вытекает возможность применения общих подходов к аудиту. К тому же результату ведет рост транснациональных корпораций (ТНК), применяющих единые принципы ведения бухгалтерского учета во всех своих подразделениях и разных странах мира. Кроме того, в условиях динамичного развития фондового рынка крупнейшие компании, чьи акции котируются на бирже, сталкиваются с необходимостью создания универсальных принципов учета и отчетности, с тем, чтобы отчетность была понятна заинтересованным пользователям в любой стране мира.

Во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консультационных услуг. В настоящее время

наибольшая доля рынка в этой сфере принадлежит не более чем десяти крупнейшим компаниям и ассоциациям. И это число продолжает сокращаться и связи со слияниями некоторых ведущих аудиторско- консалтинговых фирм. Лидеры в области оказания аудиторских услуг - в основном ТНК - применяют единые стандарты во всех своих филиалах, конечно, с учетом требований законодательства и специфики страны, где эти филиалы функционируют.

В-третьих, стандарты аудита ограничивают саму возможность проведения некачественного аудита, поскольку, следуя им, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур, и его работу впоследствии можно будет проверить, изучив его рабочие документы.

Факторы, способствующие развитию международных стандартов аудита

а) Внешние факторы

Во многом развитие международных стандартов и нормативов аудита связано с унификацией принципов учета и отчетности. В настоящее время национальные особенности учета, конечно, сохраняются, однако стремление к выработке общих подходов становится объективной реальностью. Происходит это по целому ряду причин.

В настоящее время углубление мирохозяйственных связей и развитие ТНК становятся определяющими факторами в мировой экономике. В мире насчитывается более 37 тысяч ТНК, которым принадлежат более 170 тысяч отделений; активно идут процессы слияний и поглощений. ТНК стремятся использовать единые принципы учета и отчетности во всех своих отделениях с тем, чтобы информация, поступающая в головной офис была легко сопоставима и сведена в общую отчетность. Однако на практике приходится вести две бухгалтерии: одну - согласно принципам учета, принятыми в стране базирования, другую - в соответствии с законодательством принимающей страны. В результате процесс ведения учета и составления отчетности становится более трудоемким, отнимает много времени и возрастает

вероятность ошибки. Отсюда вытекает необходимость унификации принципов бухгалтерского учета.<sup>15</sup>

В современном мире развитие фондового рынка становится все более и более значимым фактором. Крупнейшие ТНК стремятся, чтобы их акции котировались на как можно большем числе бирж. Однако фондовые биржи выдвигают достаточно жесткие требования для включения акций компаний в листинг. Эти требования распространяются и на представляемую компаниями финансовую отчетность. Для того чтобы финансовая отчетность была понятна всем заинтересованным пользователям, Международная организация комитетов фондовых бирж (IOSCO), объединяющая биржевые комитеты Нью-Йоркской, Лондонской и других ведущих фондовых бирж, приступила к выработке унифицированных требований к отчетности компаний, чьи акции допускаются к котировке.

Являясь, одной из отраслей сферы услуг, аудит не может развиваться независимо от основных тенденций в этой области. Аудиторские услуги традиционно развивались как международные услуги. Глобализация аудиторских и других финансовых услуг привела к созданию мультинациональных компаний в этой области и к появлению профессиональных международных организаций. Однако профессиональные национальные организации стремились препятствовать проникновению «иностранных» правил. С этой целью устанавливались различные протекционистские барьеры, например, требования к регистрации, национальной принадлежности, специальные требования к профессиональному образованию и квалификационным экзаменам. Вопросы протекционистской политики в области аудита и других финансовых услуг были рассмотрены в рамках Уругвайского раунда ГАТТ/ГАТС (Генеральное соглашение по торговле услугами). ГАТС предусмотрено установление ограничений для государственного вмешательства на рынке финансовых

---

<sup>15</sup> С.П. Суворова, Н.В. Парушина «Международные стандарты аудита» «ИД-Форум» -Инфра-М, 2007-271с.

услуг с тем, чтобы многонациональные и иностранные фирмы и индивидуальные иностранные предприниматели не подвергались дискриминации на рынках других стран. Снятие ограничений доступа на национальные рынки призвано обеспечить создание по-настоящему глобального рынка. В этой связи возникает объективная необходимость унификации правил и стандартов, регулирующих аудит, и создания единых критериев качества. В частности, в рамках ГАТС было установлено взаимное признание критериев профессионализма, включая требования к образованию, квалификационным экзаменам и опыту аудиторов. Статьи VI и VII ГАТС предусматривают, что национальные требования к услугам должны разрабатываться и применяться разумно, на объективной и беспристрастной основе; специфические квалификационные требования и порядок лицензирования не должны создавать ненужных барьеров в торговле и должны разрабатываться с учетом международных стандартов; странам, межправительственным и неправительственным организациям следует сотрудничать в области создания и принятия международных стандартов услуг.

Во многих интеграционных группировках также проводится большая работа по созданию единого рынка финансовых услуг. В частности, в рамках Единого Европейского Акта 1986 г. получила реальное отражение философия взаимного признания. В сфере финансовых услуг и аудита это означает, в частности, взаимное признание дипломов и сертификатов аудиторов; создание единой системы квалификационных экзаменов. Страны-члены НАФТА разработали также свод основных правил и обязательств, призванных ликвидировать барьеры на пути торговли финансовыми услугами. Еще в 1991 г. было подписано соглашение между Канадским институтом профессиональных бухгалтеров, Американским институтом профессиональных бухгалтеров и Национальной ассоциацией бухгалтерских организаций штатов, установившее взаимное признание дипломов о

профессиональном образовании и сертификатов аудиторов на базе местных экзаменов.

#### б) Внутренние факторы

Большой вклад в разработку международных стандартов учета и аудита вносят международные организации: Комитет по международным бухгалтерским стандартам (IASB); органы ООН, такие как Экономический и социальный совет, Комиссия по ТНК, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН (ISAR), Организация по экономическому сотрудничеству и развитию; ЕС, Комиссия по ценным бумагам и биржам, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

К унификации международных стандартов аудита приводит и высокая степень монополизации в области аудиторских и консультационных услуг. Процесс концентрации капитала не обошел и сферу аудита и консалтинга, где более 90% рынка принадлежит десяти-двенадцати фирмам-лидерам и происходят масштабные слияния компаний-гигантов. Так, например, объявили о своем слиянии «Прайс Уотерхаус» и «Куперс энд Лайбранд». Объединение помогло компаниям улучшить качество предоставляемых услуг и эффективно использовать опыт в области телекоммуникаций и преимущество в работе со средствами массовой информации. Однако объединение не стало бы эффективным, если методика и стандарты аудита, используемые сливающимися компаниями, не стали единообразными.

## **2.2. Инфраструктура международных стандартов аудита**

Основная роль в разработке нормативов аудита принадлежит Международной федерации бухгалтеров. Международная федерация бухгалтеров как международная организация имеет свой устав и конституцию. Согласно уставу МФБ ставит своей основной задачей развитие и усиление координации во всемирном масштабе бухгалтерской профессии и

унифицированных стандартов учета (параграф 2). При Совете МФБ существует Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), на который возложена обязанность выпуска нормативов аудита и сопутствующих услуг, работ.

МФБ ставит перед собой задачу обеспечения единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг путем выпуска международных стандартов, регламентирующих деятельность аудиторских фирм и аудиторов. Следует отметить, что нормативы, разработанные МФБ, не являются обязательными к применению странами не зависимо от членства в федерации. В каждой стране аудит финансовой и другой информации регулируется в большей или меньшей степени национальными нормативными актами.

Комитет по международной аудиторской практике при поддержке Совета МФБ уделяет особое внимание изучению национальных стандартов аудита и сопутствующих услуг - их форме, содержанию и различиям. После изучения и обобщения полученной информации КМАП готовит и публикует международные стандарты аудита, предназначенные для принятия на международном уровне.

Механизм выработки международных нормативов аудита состоит в следующем:

1. КМАП выбирает тему для подробного изучения подкомитетом, выделенным для этой цели из состава комитета;
2. Подкомитет изучает предварительно собранную информацию в виде положений, рекомендаций исследований, стандартов или нормативов, изданных в странах, участвующих в МФБ, или региональными профессиональными организациями;
3. Подкомитет разрабатывает проект норматива и передает его на рассмотрение в КМАП;

4. КМАП одобряет проект 3/4 голосов от общего состава, но не менее чем девятью голосами из числа членов, присутствующих на заседании;

5. Проект норматива направляется для изучения и написания комментариев странам-членам МФБ, а также международным организациям, круг которых определяется КМАП;

6. Комментарии рассматриваются подкомитетом МФБ, которому поручена разработка стандарта, а подготовленный с учетом комментариев проект снова направляется на рассмотрение в КМАП;

7. КМАП 3/4 числа голосующих, но не менее чем девятью членами комитета, присутствующими на заседании, одобряет проект;

8. Одобренный проект выпускается как окончательный норматив и вступает в действие с момента опубликования.<sup>16</sup>

КМАП является постоянным комитетом Совета Международной федерации бухгалтеров. Члены КМАП назначаются организациями-членами МФБ в странах, выбранных Советом МФБ. Представители, входящие в состав КМАП, должны быть членами одной из организаций, являющейся членом МФБ. Для обеспечения широкого разнообразия во взглядах в состав подкомитетов КМАП могут входить отдельные лица из стран, не представленных в КМАП.

В настоящее время функции Комитета по международной аудиторской практике выполняет Совет по международным аудиторским и гарантирующим стандартам (IAASB). В структуру МФБ входит также Комитет по мониторингу, призванный осуществлять надзор за соблюдением членами МФБ их обязанностей и сотрудничать с Транснациональным аудиторским комитетом.

Таким образом, значение МСА заключается в том, что они способствуют интеграции национального аудита в международные экономические

---

<sup>16</sup> С.П. Суворова, Н.В. Парушина «Международные стандарты аудита» «ИД-Форум» -Инфра-М, 2007-271с.

отношения, обеспечивают развитие аудиторской профессии в соответствии с профессиональными требованиями мирового уровня, а также единый подход к проведению и пониманию аудита и его качеству.

МФБ, кроме МСА, разрабатывает и утверждает Международные Стандарты Контроля Качества (МСКК), а также Кодекс профессиональной этики, и рассматривает использование МСА как процесс, требующий создания соответствующей «инфраструктуры», т.е. решения триединой задачи:

1. аттестация и повышение квалификации аудиторов;

2. применение МСА и Кодекса этики; и,

3. мониторинг за выполнением вышеприведенных требований вплоть до применения санкций в случае их невыполнения или ненадлежащего выполнения со стороны соответствующей уполномоченной государством общественной или государственной структуры.

Требования МФБ нашли отражение в 8-ой Директиве Европейской комиссии, где стратегически закреплено, что странам ЕС, начиная с 2005 г. рекомендован переход на МСА, с одновременным осуществлением уполномоченными органами надзора за выполнением всех требований МФБ и под этот надзор подпадают все аудиторы и все аудиторские организации стран ЕС.

Во всех странах ЕС действуют профессиональные организации аудиторов, которые совместно с уполномоченными государственными органами оценивают компетентность и профессиональное поведение аудиторов с учетом выполнения следующих требований:

— оказание аудиторских услуг в соответствии с МСА;

— соблюдение требований Кодекса профессиональной этики;

— сдача квалификационных экзаменов с целью получения сертификата аудитора;

— прохождение ежегодной непрерывной профессиональной подготовки;

—выполнение обязательств, связанных с юридической ответственностью;

—выполнение аудиторскими организациями лицензионных требований;

—организация системы внутреннего контроля качества за деятельностью аудиторов;

—организация системы внешнего контроля качества за деятельностью аудиторских организаций;

—выполнение требований центра по контролю за функционированием рынка ценных бумаг.

Учитывая, что страны при их приеме в ЕС имели различия на уровнях государственного регулирования аудита, был произведен анализ современного регулирования аудита в международном масштабе, который показал следующие тенденции: переоценка регулирующей роли государства; делегированное регулирование с надзором со стороны государства; фокусирование внимания на функциях аудита; придание национальной легитимности международным стандартам аудита; придание повышенного значения и роли регуляторам рынка. Таким образом, применение МСА предполагает выполнение всех требований IFAC, создающих инфраструктуру для применения МСА (схема 2)<sup>17</sup>.

#### Важность наличия полноценной инфраструктуры для применения МСА

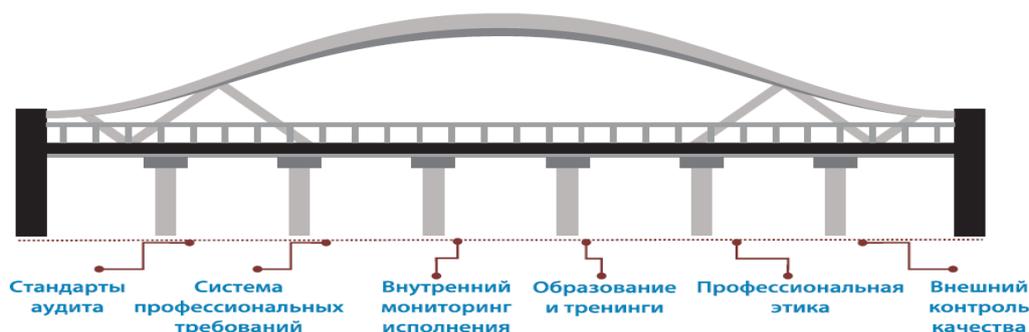


Схема 2. Важность наличия полноценной инфраструктуры для применения МСА

<sup>17</sup> Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

Схема 2 иллюстрирует, что для применения МСА должна быть создана инфраструктура, которая в конечном итоге будет обеспечивать успешное их применение. Вся система, представленная в виде опор современного моста, будет функционировать успешно только в том случае, если все нижеследующие составляющие будут отвечать требованиям, предъявляемым ИФАС, к организации и регулированию аудиторской деятельности:

- система профессиональных требований;
- внутренний мониторинг исполнения;
- образование и тренинги;
- профессиональная этика;
- внешний контроль качества.

Результаты анализа выполнения требований МФБ в отношении показателей инфраструктуры для применения МСА в различных странах отражены в нижеследующей таблице 2.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Источник: Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

**Основные показатели организации инфраструктуры аудиторской деятельности в отдельных странах СНГ, ЕС и США**

№	Показатели	Узбекистан	Казахстан	Россия	Чехия	Франция	Англия	США
	Стандарты аудита	Национальные	МСА	Национальные	МСА	МСА	Национальные	Национальные
	Орган, утверждающий стандарты	Минфин	IFAC, Палата аудиторов	Минфин	IFAC	IFAC, Высший Совет Аудиторов Франции	Профессиональная организация ACCA	Профессиональная организация AICPA
	Лицензирующий орган	Минфин	Минфин	Совет по аудиторской деятельности и Минфин	Минфин	Высший Совет аудиторов и Минфин Франции	Минфин	Минфин
	Сертификация аудиторов	Минфин совместно с профессиональными организациями	Квалификационная Комиссия при Минфине	Минфин, Совет по аудиторской деятельности, аттестованные учебные центры	Минфин и профессиональные организации	Высший Совет Аудиторов	Профессиональная организация ACCA	Профессиональная организация AICPA
	Наличие единой программы повышения квалификации	Да, 60 часов	Да, 40 часов	Да, 40 часов	Да, 40 часов	Да, 40 часов	Да, 40 часов	Да, 40 часов
	Кодекс этики	Утвержден проф.организ. аудиторов	Утвержден IFAC	Утвержден проф.организ. аудиторов	Утвержден IFAC	Утвержден IFAC	Утвержден Профессиональной организацией ACCA	Утвержден Профессиональной организацией AICPA
	Внешний контроль качества	Минфин совместно с проф.организ., однако не полностью в соответствии с требованиями МФБ	Минфин совместно с профессиональными организациями	Профессиональные организации аудиторов	Профессиональные организации аудиторов	Профессиональные организации аудиторов	Профессиональная организация ACCA	Профессиональная организация AICPA

Таблица 4 отражает состояние 7 основных показателей инфраструктуры МСА в Узбекистане, Казахстане, России, Франции, Чехии, США и Англии.

Наиболее совершенная, по сравнению с другими рассматриваемыми странами, система инфраструктуры для осуществления аудиторской деятельности организована в Англии, Франции и США, т.к. эти страны в течение более длительного периода времени имели возможность её развивать и совершенствовать.

Изучение опыта стран ЕС, в частности, Чешской Республики показало, что переход на МСА, который происходил в 1999-2005 гг., осуществлялся в условиях создания соответствующей «инфраструктуры» для применения МСА, т.к. статья 29-ая 8-ой Директивы Европейской Комиссии посвящена вопросам создания унифицированной системы обеспечения качественных услуг, которая является основополагающим принципом аудиторской деятельности.

В Чехии, как члене ЕС, имеются большие достижения в вопросах регулирования аудиторской деятельности. Однако лицензирование аудиторской деятельности и сертификация аудиторов осуществляется Министерством финансов Чехии, что не соответствует требованиям МФБ в отношении достижения саморегулирования профессии аудитора.<sup>19</sup>

Многие страны ближнего и дальнего зарубежья в настоящее время применяют МСА.

Например, такие страны, как Азербайджан, Армения и Грузия, первыми из стран постсоветского пространства перевели МСА на соответствующие национальные языки и профессиональные организации этих стран, являющиеся действительными или ассоциированными членами МФБ, продекларировали, что осуществили переход на МСА. При этом создание соответствующей «инфраструктуры» для применения МСА в этих странах до настоящего времени полностью не осуществлено.

---

<sup>19</sup> Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

Такие страны, как Казахстан и Кыргызстан в 2005-2006 гг. также осуществили переход на МСА. Однако, в Казахстане не полностью создана соответствующая требованиям МФБ «инфраструктура» для применения МСА.

В Российской Федерации при Министерстве финансов организован Совет по аудиторской деятельности, который рассмотрел план дальнейших действий по обеспечению соответствия Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности РФ Международным Стандартам Аудита.

Таким образом, результаты анализа организации инфраструктуры аудиторской деятельности показывают, что Казахстан, Кыргызстан, применяющие МСА, не вполне соответствуют требованиям МФБ в части организации условий для применения МСА. В то же время, США и Англия, продолжают использовать свои национальные стандарты, в своё время послужившие основой для создания МСА.

Исходя из вышеприведенной таблицы можно сделать вывод, что степень и роль общественных организаций в регулировании аудиторской деятельности возрастает в корреляции с развитием экономики, то есть участники рынка саморегулируют правила рынка.

В Узбекистане и России еще не все показатели организации инфраструктуры аудиторской деятельности соответствуют требованиям МФБ. К примеру, в Узбекистане нет должной организации внутреннего надзора за деятельностью аудиторов со стороны профессиональных объединений, а также внешнего контроля качества за деятельностью аудиторской организации со стороны соответствующей уполномоченной государством общественной или государственной структуры.

### **2.3 Структура и содержание международных стандартов аудита**

Назначение международных аудиторских стандартов, как и национальных стандартов, заключается в следующем:

- они обеспечивают определенные гарантии качества подготовки аудиторов, проведения аудита и определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;

- стандарты способствуют внедрению в практику работы аудиторов новых научных достижений и создают достойный общественный имидж профессии аудитора;

- с их помощью обеспечивается связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки и создается возможность контроля качества работы аудитора;

- их последовательное применение является решающим доказательством и аргументом в пользу аудитора при возникновении претензионных дел, судебных разбирательств на основе исков клиента.

Первые международные аудиторские стандарты появились в 1937—1939 гг. К 1994 г. было разработано сорок пять стандартов, включая и положения по международной аудиторской практике (ПМАП). К концу XX столетия ряд стандартов был пересмотрен.

Одновременно их состав значительно расширился и теперь насчитывает более пятьдесят стандартов.

МСА содержат:

- основные принципы;

- необходимые процедуры;

- рекомендации по применению принципов и процедур, и включают:

- введение, в котором отражаются цель стандарта и задачи, стоящие перед аудитором;

- разделы, излагающие суть стандарта;

- приложения.

В самом общем виде международные стандарты аудита можно подразделить на три большие группы: общие стандарты, рабочие стандарты,

стандарты отчетности. В таблице 3<sup>20</sup> представлены концепции разделения стандартов на группы:

Таблица 3.

### Основы построения общепринятых аудиторских стандартов

Подгруппы общепринятых МСА	Концепция стандартов	Постулаты стандартов
Общие стандарты	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Этика поведения</li> <li>2. Независимость</li> <li>3. Профессинализм</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Вероятное столкновение интересов аудитора и руководства клиента</li> <li>2. Ограничения на другие виды деятельности, которыми может заниматься аудитор</li> <li>3. Профессиональные обязательства перед клиентом и третьими лицами</li> </ol>
Рабочие стандарты	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Доказательность</li> <li>2. Планирование</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Возможность верификации, т.е. способ проверки на стадиях сбора и оценки информации</li> <li>2. Внутренний контроль и его эффективность</li> <li>3. Ценность предыдущей информации</li> </ol>
Стандарты отчетности	Точность представления	Связь учета и аудита в процессе передачи информации

*Общие стандарты* описывают принципы, которыми должен руководствоваться аудитор при проведении аудиторской проверки.

*Рабочие стандарты* правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита (планирование, надзор и контроль, сбор достоверных

<sup>20</sup> Источник: С.П. Суворова, Н.В. Парушина «Международные стандарты аудита» «ИД-Форум» - Инфра-М, 2007-271с.

сведений, а также соответствующие изучение и оценка системы внутреннего контроля).

*Стандарты отчетности и аудиторского заключения* -правила, касающиеся формы, содержания, размещения и передачи материалов по результатам аудиторской проверки. В заключении должно быть указано, соответствует ли финансовая отчетность требованиям бухгалтерского учета).

На сегодняшний день стандарты делятся на 8 групп; В самом начале представлен Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который в свою очередь включает 3 части: Каждая часть Кодекса этики имеет свою структуру и содержание, которые представлены в табл. 4.<sup>21</sup>

Таблица 4.

#### Структура Кодекса этики профессиональных бухгалтеров

Часть "А"	Часть "В"	Часть "С"
1. Порядочность и объективность	1. Независимость	1. Конфликт
2. Разрешение этических конфликтов	2. Профессиональная компетентность и обязанности в связи с использованием лиц, не являющихся бухгалтерами	обязательств по соблюдению лояльности
3. Профессиональная компетенция	3. Гонорары и комиссионное вознаграждение	2. Поддержка коллег по профессии
4. Конфиденциальность	4. Деятельность, не совместимая с публичной бухгалтерской практикой	3. Профессиональная компетентность
5. Налоговая практика	5. Денежные средства клиента	4.
6. Международная деятельность	6. Отношения с другими публично практикующими профессиональными бухгалтерами	Представление информации
7. Обнародование информации	7. Реклама и предложение услуг	

«А» — применяется ко всем профессиональным бухгалтерам;

<sup>21</sup> Источник: С.П. Суворова, Н.В. Парушина «Международные стандарты аудита» «ИД-Форум» - Инфра-М, 2007г.

«В» — применяется к публично практикующим профессиональным бухгалтерам;

«С» — применяется к наемным профессиональным бухгалтерам.

Далее представлен глоссарий терминов, который дает определение терминов, представленных в МСА.

Затем представлен Международный стандарт контроля качества 1 целью, которого является установление стандартов и предоставление руководства в отношении ответственности фирмы за ее систему контроля качества аудита и обзора исторической финансовой информации, прочих соглашений по выражению уверенности и сопутствующим услугам. (МСКК должен применяться вместе с Частями А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ (Кодекс)).<sup>22</sup>

Фирма должна установить систему контроля качества, которая обеспечит разумную уверенность в том, что фирма и ее персонал выполняют требования профессиональных стандартов, законодательства и нормативных актов и что отчеты (заключения), выпущенные фирмой или партнерами по проекту, соответствуют обстоятельствам.<sup>23</sup>

Система контроля качества фирмы должна включать в себя политику и процедуры, охватывающие каждый из следующих элементов:

- (а) Ответственность руководства фирмы за качество.
- (б) Этические требования.
- (в) Принятие и продолжение отношений с клиентом и конкретных соглашений.
- (г) Человеческие ресурсы.
- (д) Выполнение соглашения.
- (е) Мониторинг.

---

<sup>22</sup> Пункт 1 МСКК1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, прочие соглашения по выражению уверенности, и сопутствующие услуги.

<sup>23</sup> Пункт 3 Международного стандарта контроля качества 1, вступившего в силу с 15 июня 2006 года

Далее представлена Международная основа соглашений по выражению уверенности, которая определяет и описывает элементы и цели соглашения по выражению уверенности, а также определяет соглашения, в отношении которых применяются Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты соглашений по обзору (МССО) и Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ).

Основные принципы МСА представлены в Международной основе соглашений по выражению уверенности. К ним стандарт относит основные принципы финансовой отчетности и основные принципы аудита.

К основным принципам финансовой отчетности относится, во-первых, то, что финансовая отчетность, которая является основным источником информации для широкого круга пользователей, должна составляться и представляться ежегодно и удовлетворять информационные нужды этих пользователей. Во-вторых, финансовая отчетность должна составляться либо в соответствии с МСФО, либо с национальными стандартами или иными авторитетными стандартами.

К основным принципам Международная основа соглашений по выражению уверенности относит разграничение понятий аудит и сопутствующие услуги. Для этого в стандарте приводятся основные показатели, характеризующие аудит и сопутствующие ему услуги, и основные различия между ними (таблица 5)<sup>24</sup>..

При этом, например, к налоговому консультированию и консультированию по вопросам бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности основные принципы применяться не должны.

Различия между аудитом и сопутствующими услугами определяются, в первую очередь, целями, которые ставятся перед этими заданиями. Эти цели обусловлены уровнем уверенности, который должны обеспечивать задания. МСА выделяют следующие уровни уверенности:

---

<sup>24</sup> Таблица выполнена автором работы

- «Абсолютная уверенность». Достигается исключительно редко, когда доказательства носят исчерпывающий характер.
- «Высокий уровень уверенности». Может быть достигнут тогда, когда профессиональному бухгалтеру удалось собрать достаточное количество доказательств, соответствующих выбранным критериям.
- «Средний уровень уверенности». Образуется в тех случаях, когда профессиональный бухгалтер может выразить мнение о том, что предмет является правдоподобным при данных обстоятельствах.

Таблица 5

### Основные виды аудиторских услуг и их основные характеристики

Показатели	Аудит	Сопутствующие		
Характер услуг	Аудит	Обзорная проверка (МССО 2000-2699)	Согласованные процедуры (МСССУ 4400)	Компиляция (МСССУ 4410)
Сравнительный уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором	Высокая, но не абсолютная	Средняя уверенность	Уверенность не предоставляется	Уверенность не предоставляется
Вид предоставляемого отчета	Позитивная уверенность по предпосылкам	Негативная уверенность по предпосылкам	Факты, отмеченные в результате процедур	Указание на скомпилированную информацию

Десятая группа представляет собой Положения по международной аудиторской практике; двадцатая группа представляет собой Международные стандарты соглашений по обзору (МССО); тридцатая группа- Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ); сороковая группа- Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ).

Далее дана характеристика стандартов по группам и рассмотрены некоторые основные стандарты аудита.

**Вторая группа** стандартов, получившая название «Общие принципы и ответственность», объединяет стандарты, в которых раскрываются обстоятельства, при которых на аудитора и на руководство аудируемого лица накладываются определенные обязанности.

Данная группа охватывает следующие стандарты аудита:

МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»;

МСА 210 «Условия соглашения по аудиту»;

МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации»;

МСА 230 «Аудиторская документация»;

МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности»;

МСА 250 «Рассмотрение требований законодательства и регулирующих органов при аудите финансовой отчетности»;

МСА 260 «Сообщение информации лицам, наделенным управляющими функциями»

МСА 265 «Сообщение информации руководству и представителям собственника о слабостях в системе внутреннего контроля»;

Рассмотрим подробнее некоторые из них:

Цель МСА 200 ««Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» — установление стандартов в отношении цели и общих принципов, регулирующих аудит финансовой отчетности.<sup>25</sup>

Цель аудита заключается в выражении аудитором мнения о том, насколько финансовая отчетность во всех существенных аспектах соответствует основным принципам подготовки финансовой отчетности.

К общим принципам аудита относятся:

- соблюдение Кодекса этики профессиональных бухгалтеров;
- проведение и выполнение аудита с профессиональным скептицизмом (т.е. с учетом возможных искажений);

---

<sup>25</sup> МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», (вступивший в действие для аудита финансовой отчетности начиная с или после 15 декабря 2009 г. )\*

- соблюдение объема аудита, т.е. тех процедур, которые необходимы для достижения целей аудита;

- обеспечение разумной уверенности, т.е. уверенности в том, что рассматриваемая отчетность не содержит существенных искажений.

Разумная уверенность формируется у аудитора в процессе накопления аудиторских доказательств, необходимых для формулирования выводов, подтверждающих отсутствие существенных искажений в финансовой отчетности.

Аудиту сопутствуют ограничения, которые носят как субъективный, так и объективный характер. Эти ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности, могут быть связаны со следующими моментами:

- использованием тестирования;
- ограничениями, присущими бухгалтерскому учету и системе внутреннего контроля (СВК);
- убеждающим характером аудиторских доказательств;
- субъективностью суждений аудитора.

**Третья и четвертая группа стандартов** «Оценка рисков и ответные действия в отношении оцененных рисков»– Эти две группы посвящены порядку выбора стратегии аудита, изучению деятельности клиента, определению уровня существенности и аудиторских рисков. К указанной группе относятся следующие стандарты:

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;

МСА 315 «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация»;

МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»;

МСА 330 «Аудиторские процедуры по оцененным рискам»;

МСА 400 «Оценка риска и система внутреннего контроля»;

МСА 401 «Аудит в условиях компьютерных информационных систем»;

МСА 402 «Соображения в отношении аудита организации, использующей услуги обслуживающей организации»;

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;

Рассмотрим подробнее некоторые из них.

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

Планирование аудита — это процесс разработки общей стратегии и деталей аудиторской проверки. Основной задачей процедуры планирования аудита является его проведение наиболее эффективно. Под эффективностью здесь понимается установление объемов, направлений, сроков и стоимости проверки. С этой целью в МСА разработан стандарт МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

Цель МСА 300 — установление стандартов и предоставление руководства по планированию аудита финансовой отчетности.<sup>26</sup>

Планирование аудита должно быть действенным и способствующим наилучшему выполнению аудита. План аудита должен охватывать всю проверку, во всем масштабе.

При разработке общего плана аудита необходимо учитывать следующие аспекты:

- знание бизнеса клиента (отраслевые особенности; особенности субъекта; уровень компетентности руководства субъекта);
- понимание системы бухгалтерского учета и СВК (оценка и анализ всех элементов учетной политики; знание аудитором особенностей бизнеса клиента и подобных бизнесов);
- риски и существенность, к которым относятся:
  - ✓ ожидаемые оценки неотъемлемого риска;
  - ✓ установление уровней существенности;
  - ✓ выявление сложных областей бухгалтерского учета

---

<sup>26</sup> МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» вступивший в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2008 г.

- характер, временные рамки и объем аудиторских процедур (распределение аудиторских процедур по областям аудита; определение влияния на результаты аудита и мнение аудитора; использование в ходе проверки результатов работы внутренних аудиторов);

- координация, направление работы, надзор и обзорная проверка (привлечение различных специалистов).

В процессе планирования аудита должна быть разработана программа аудита, которая определяет характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур с указанием примерного хронометража их проведения.

В ходе аудита план и программа могут пересматриваться с обязательным документированием всех изменений.

В отличие от МСА 300, отечественный стандарт содержит два приложения, в которых содержится примерный план аудита и программа аудита, призванные оказать помощь аудиторам в разработке таких материалов.

В приложении к стандарту рассматриваются некоторые аспекты в области знания бизнеса, которые сгруппированы по трем разделам:

1. Общие экономические факторы

- наличие финансовых ресурсов;
- уровень инфляции;
- государственная политика в области экономики и общие тенденции развития (спад или рост).

2. Отраслевые факторы

- состояние рынка;
- наличие фактора сезонности;
- уровень технологии;
- фаза бизнеса — сокращение или расширение;
- проблемы бухгалтерского учета;

- нормативы;
- специфика.

### 3. Анализ субъекта

- тип организационной системы управления, а также организационная структура субъекта;
- месторасположение субъекта, его подразделений, филиалов или других подразделений;
- состав собственников;
- структура капитала;
- цели бизнеса;
- источники и методы финансирования;
- состав руководства фирмы;
- поставщики;
- структура материальных запасов (структура и особенности активов) и ее влияние на уровень ликвидности и платежеспособности субъекта;
- структура нематериальных активов (структура и особенности активов, способы амортизации);
- структура долгов;
- основные коэффициенты;
- нормативная законодательная база.

МСА 315 «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация». Целью стандарта является установление стандартов и предоставление руководства по получению представления о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, а также по оценке рисков существенных искажений при аудите финансовой отчетности. Важность оценки риска аудитором в качестве основы для аудиторских процедур рассматривается в объяснении аудиторского риска в

МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита».

Аудитор должен получить представление о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для определения и оценки рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой, а также для разработки и выполнения аудиторских процедур.<sup>27</sup>

МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита». Под существенностью МСА понимает такое свойство информации, при наличии которого пропуск или искажение могут повлиять на решение, принимаемое пользователем финансовой отчетности. Концепция существенности раскрыта в МСА 320 «Существенность в аудите».

Цель МСА 320 — установление стандартов и предоставление руководства по концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.<sup>28</sup>

Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудитора.

Приемлемый уровень существенности устанавливается в ходе аудита с целью выявления существенных искажений финансовой отчетности.

Примером искажений может быть, например, недостаточное описание учетной политики. В результате рассмотрения и анализа различных аспектов финансовой отчетности можно получить различные уровни существенности по финансовой отчетности в целом и по отдельным сальдо счетов и классам операций.

Существенность следует оценивать при определении направления, сроков и объема аудита и при оценке последствий искажений финансовой

---

<sup>27</sup> Пункт 2. МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» вступившего в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 или после этой даты

<sup>28</sup> МСА320 «Существенность в аудите» , вступивший в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009 г. )\*

отчетности. Определение уровня существенности на стадии планирования аудита позволяет аудитору выбрать и применить те аудиторские процедуры, которые позволят снизить аудиторский риск до приемлемого уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует взаимосвязь. Установление уровня существенности применительно к отдельным сальдо счетов и классам операций помогает принимать решения по выбору исследуемых статей и процедур.

Связь между аудиторским риском и существенностью — обратная, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск. Это необходимо учитывать при определении сроков проверки, видов и объема аудиторских процедур. В ходе аудита уровень существенности может быть понижен. Это может быть компенсировано проведением дополнительного тестирования, увеличением срока проверки, объема запланированных процедур по существу.

Аудитор должен установить, является ли существенной совокупность неисправимых искажений, выявленных в ходе аудита. К таким неисправимым искажениям относятся:

- неисправленные искажения прошлых периодов;
- ошибки, которые не могут быть точно определены, а только предугаданы.

Если аудитор решает, что искажения могут оказаться существенными, он должен принять меры, направленные на снижение аудиторского риска. Это может быть достигнуто, в частности, путем расширения объема аудиторских процедур или внесения изменения финансовой отчетности. Если руководство клиента отказывается вносить изменения в финансовую отчетность, аудитор должен составить модифицированное заключение с учетом МСА 700.

МСА 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков».

Цель Международного стандарта аудита (МСА) состоит в установлении стандартов и представлении руководства по определению общего подхода, а

также разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений в ходе аудита финансовой отчетности. Представление аудитора о субъекте и его среде, включая его систему внутреннего контроля, а также об оценке рисков существенных искажений описаны в МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений».<sup>29</sup>

Аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разрабатывать процедуры, направленные на снижение этого риска до приемлемого уровня.

Аудиторский риск (АР) — риск того, что аудитор может выразить ненадлежащее мнение при наличии в финансовой отчетности существенных искажений. Он включает:

- Неотъемлемый риск (НР) — подверженность сальдо счетов или классов операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности при условии отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

- Контрольный риск (КР) — это риск того, что искажение, которое может быть допущено в отношении сальдо счетов или классов операций не может быть своевременно устранено или обнаружено и исправлено с помощью действующей на предприятии системы бухучета и внутреннего контроля.

- Риск необнаружения (РН) — риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение сальдо счетов или классов операций, которое может быть существенным по отдельности и в совокупности независимо от объема проверки.

---

<sup>29</sup> МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений» вступивший в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2004 года или после этой даты

Система внутреннего контроля (СВК) — включает политику и процедуры, принятые руководством субъекта проверки для содействия в реализации целей управления, предусматривающих упорядоченное и эффективное ведение бизнеса: строгое соблюдение политики руководства, обеспечение сохранности активов, предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок, аккуратность и полноту бухгалтерских записей и своевременную подготовку достоверной финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля состоит из контрольной среды и процедур контроля.

Контрольная среда формируется следующими основными аспектами или факторами:

- функциями совета директоров;
- стилем руководства;
- организационной структурой субъекта проверки и схемой его управления;
- методами наделения полномочиями и ответственностью;
- системой контроля со стороны руководства.

Контрольная среда влияет на эффективность конкретных процедур контроля. Сильная контрольная среда с формами жесткого сметного контроля за средствами и действенным подразделением внутреннего аудита может дополнить конкретные процедуры контроля.

Процедуры контроля (ПК) включают политику и процедуры, созданные руководством в дополнение к контрольной среде. К ПК относятся:

- подотчетность, обзорные проверки; проверка арифметических записей;
- осуществление контроля над прикладными программами и компьютерной и информационной средой и изменение компьютерных программ;
- ведение аналитических счетов и ведомостей (регистров учета);
- разработка системы документооборота и т.д.

При разработке плана проверки аудитор должен оценить неотъемлемый риск на уровне состояния финансовой отчетности и на уровне сальдо счетов и классов операций. Аудитор должен сравнить уровень НР с существующими сальдо счетов или классами операций и принять решение на уровне предпосылок о высоком уровне НР.

При этом аудитор должен полагаться на свое профессиональное суждение. На уровне финансовой отчетности на суждение аудитора могут влиять следующие факторы:

- характеристика руководства с точки зрения его профессиональных и нравственных качеств;
- характер бизнеса и структура капитала;
- влияние внешних факторов, влияющих на уровень искажения отчетности;
- отраслевая специфика.

На уровне сальдо счетов и классов операций на мнение аудитора об уровне неотъемлемого риска могут влиять такие факторы, как:

- сложность операций и необходимость привлечения экспертов;
- совершение необычных операций в конце отчетного периода;
- наличие нетипичных операций, которые не подвергаются обычным процессам обработки.

### **Система внутреннего контроля в аудите**

Адекватная предварительная оценка возможна только с учетом знания о системе внутреннего контроля и бухгалтерского учета субъекта.

Система бухгалтерского учета и внутреннего контроля предназначена для осуществления своевременного учета всех операций на соответствующих счетах; обеспечения доступа к активам только с разрешения руководства; сопоставления имеющихся активов с теми, что учтены в учете.

На практике существуют естественные, объективно существующие ограничения СВК, к которым относятся:

- необходимость соблюдения эффективности затрат на СВК (к сожалению, этот фактор на практике приводит к негативным последствиям, т.к. из-за дороговизны многие полезные и даже необходимые процедуры контроля могут не осуществляться);

- ориентация СВК на обычные, а не редкие операции;
- наличие человеческого фактора;
- злоупотребление полномочиями;
- изменение среды и неадекватность в ней СВК.

К системе бухгалтерского учета и ее пониманию относятся основные классы операций и способ их инициирования; значимость бухгалтерских записей и первичные документы и счета; процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Для понимания и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля аудитор должен использовать следующие процедуры:

- опрос сотрудников и изучение их должностных инструкций;
- проверку документов и регистров бухгалтерского учета и внутренней контрольной документации;
- осуществлять наблюдение за операциями клиента и т.д.

Аудитор при планировании проверки должен иметь представление о системе и средствах контроля. При предварительной оценке риска средств контроля необходим анализ эффективности СВК. Эта работа представляет собой процесс определения эффективности СВК с позиций возможности предотвращения и исправления искажений отчетности.

Аудитор должен провести оценку риска средств контроля на уровне каждого существенного сальдо или класса операций. Аудитор может оценить риск средств контроля как высокий, например, если системы внутреннего контроля и бухучета не являются действенными; оценка действенности системы бухучета и системы внутреннего контроля в условиях высокого риска нецелесообразна. Исключением из этого может быть, например,

наличие СВК, способной предотвращать, обнаруживать и исправлять искажения. Для этого полезно использовать различные тесты.

Риск средств контроля должен быть соответствующим образом задокументирован. В документации должно быть отражено понимание системы бухгалтерского учета и СВК, а также оценка риска средств контроля. Методы документирования аудитор выбирает по своему усмотрению. Это могут быть: описание, различные вопросники, схемы и т.д.

Тесты средств контроля должны быть направлены на выявление действенности СВК в системе бухгалтерского учета. К тестам могут относиться различные запросы и наблюдения. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше нужно получить подтверждений по структуре системы контроля и системе бухгалтерского учета.

Аудитор не должен полностью полагаться на процедуры прежних проверок. В ходе текущей проверки он должен проверить, применялись ли СВК в течение всего периода, за который проводится аудит.

Окончательная оценка риска средств контроля должна быть подтверждена на основании процедур проверки по существу и других доказательств.

Между неотъемлемым риском и риском средств контроля существует тесная прямая связь. Как правило, это связано с тем, что мероприятия руководства, направленные на снижение неотъемлемого риска приводят к усилению контрольной среды и уменьшают риск средств контроля. В этих случаях оценка аудиторского риска, как правило, производится комбинировано.

В отличие от первых двух видов аудиторского риска, риск необнаружения прямо связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Особенностью риска необнаружения является то, что он может сохраняться, даже если проверены все 100% сальдо четов.

Стандарт четко описывает связь, существующую между всеми элементами аудиторского риска. Она представлена в таблице 6

### Связь между всеми видами аудиторского риска

Оценка НР	Оценка РСК		
	высокая	средняя	низкая
	оценка РН		
высокая	самая низкая	средняя	средняя
средняя	средняя	средняя	более высокая
низкая	средняя	более высокая	самая высокая

Связь между риском необнаружения и первыми двумя видами рисков обратная. При высоком неотъемлемом риске и риске средств контроля риск необнаружения должен быть низким. Это позволяет снизить АР до низкого уровня.<sup>30</sup>

Если неотъемлемый риск и риск средств контроля на низком уровне, то аудитор может повысить риск необнаружения, что также может привести к снижению аудиторского риска.

Оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе проверки. При этом необходимо вносить соответствующие корректировки в программу проверки в части состава аудиторских процедур.

**Документы пятой группы «Аудиторские доказательства»** включают следующие стандарты:

МСА «500 Аудиторские доказательства»;

МСА 501 «Аудиторские доказательства – специальные соображения для отдельных элементов»;

МСА 505 «Внешние подтверждения»;

МСА 510 «Первичные аудиторские задания – входящие остатки»;

МСА 520 «Аналитические процедуры»;

МСА 530 «Аудиторская выборка»;

<sup>30</sup> Источник: «Аудит» учебное пособие, корпорация Прагма при поддержке Агенства США по международному развитию, Ташкент, 2005г.

МСА 540 «Аудит бухгалтерских оценочных значений , включая бухгалтерские оценочные значения в отношении справедливой стоимости, и связанных с ними раскрытий»;

МСА 545 «Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий»;

МСА 550 «Связанные стороны»;

МСА 560 «События после отчетной даты»;

МСА 570 «Письменные заявления»;

МСА 580 «Представления руководства субъекта»;

Рассмотрим МСА «500 Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства — это информация, полученная при формулировании выводов, на которых основывается мнение аудитора. К ним относятся первичные документы, бухгалтерские записи, иная подтверждающая информация. МСА рассматривают основные аспекты аудиторских доказательств в стандарте МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Цель МСА 500 «Аудиторские доказательства» — установление стандартов и предоставление руководства в отношении количества и качества аудиторских доказательств, необходимых в ходе аудита финансовой отчетности.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными для формулирования разумных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

В ходе получения аудиторских доказательств могут использоваться тесты средств контроля, а также проводиться аудиторские проверки по существу.

Тесты средств контроля — тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств, характеризующих эффективность функционирования систем бухгалтерского учета и систем внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу — это процедуры, которые выполняются с целью получения достаточных аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности. Эти процедуры могут осуществляться в виде детальных тестов хозяйственных операций и аналитических процедур (МСА 520).

Тестирование средств контроля проводится для подтверждения оценки риска системы внутреннего контроля, а процедуры по существу — для проверки предпосылок, на основании которых подготовлена финансовая отчетность.

*Достаточность* надлежащих аудиторских доказательств представляет собой количественную меру собранных в ходе аудита доказательств. Обычно аудитор опирается на доказательства убеждающие, но не исчерпывающие по характеру.

*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. Среди них можно выделить следующие:

- 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.

К процедурам получения аудиторских доказательств относятся:

- *инспектирование* — в ходе инспектирования производится документирование доказательств, которые характеризуются различными степенями надежности;

- *наблюдение* — взгляд на процесс или процедуру, выполняемые другими аудиторами. Это необходимо в тех случаях, когда не остается документальных свидетельств и невозможно произвести пересчет;

- *запрос и подтверждение* — поиск информации у осведомленных лиц;

- *подсчет* — проверка точности подсчетов;

- *аналитические процедуры* — анализ важных коэффициентов и тенденций (МСА 520).

В стандартах седьмой группы «Аудиторское мнение и отчеты» и восьмой «Специализированные области» представлены правила составления аудиторских заключений по результатам аудита финансовой отчетности и проверки другой информации.

В помощь странам-членам МФБ, изъявившим желание принять МСА в качестве национальных стандартов, КМАП подготовил текст заявления, который может быть использован для определения юридической силы принимаемых стандартов и возможности их применения в конкретной стране. Если отдельные положения и рекомендации, содержащиеся в МСА, отличаются от нормативных положений, принятых в данной стране, в пояснения к стандарту включаются соответствующие ссылки, согласно которым спорное положение решается в пользу национального законодательства.

Структура международных стандартов по разделам представлена в таблице №7.

Таблица 7<sup>31</sup>.

### **Структура опубликованных международных стандартов аудита**

<b>Код</b>	<b>Название группы стандартов</b>
------------	-----------------------------------

<sup>31</sup> Таблица составлена автором работы

	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров
	Глоссарий терминов
МСКК 1	Контроль качества работы фирм по проведению аудита и обзорной проверке фактической финансовой отчетности и прочих заданий и услуг, обеспечивающих уверенность
Основа	Международная основа соглашений по выражению уверенности
200 - 299	Общие принципы и ответственность
300 - 499	Оценка рисков и ответные действия в отношении оцененных рисков
500 - 599	Аудиторские доказательства
600 - 699	Использование работы третьих лиц
700 - 799	Аудиторское мнение и отчеты
800 - 899	Специализированные области
1000-1100	Положения по международной аудиторской практике
2000-2699	Международные стандарты соглашений по обзору (МССО)
3000-3699	Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ)
4000-4699	Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ)

Детальный перечень международных стандартов приведен в Приложении №3.

### **Глава 3. Пути совершенствования национальных стандартов аудиторской деятельности (НСАД)**

#### **3.1. Перспективы перехода на Международные стандарты аудита**

В разных странах по-разному применяют международные стандарты.

Это связано с тем, что стандарты по возможности практического применения делятся на несколько групп:

В первую группу входят стандарты, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью.

Ко второй группе относятся стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями.

Стандарты третьей группы нуждаются не только в уточнениях, но и в создании соответствующих экономических, политических и других условий для их введения.

В четвертую группу относят стандарты, использование которых в данной стране зависит от исторических тенденций развития и национальной психологии.

В связи с этим в некоторых странах проявляют осторожность при формировании собственных и применении международных стандартов аудита.

Так, например, в Канаде, Великобритании и США, имеющих свои национальные стандарты, международные стандарты аудиторскими организациями только принимаются к сведению.

Начиная с 2006 года ЕС рекомендовал своим членам перейти и использовать в аудиторской деятельности МСА, и многие из них уже применяют МСА. Из стран СНГ Казахстан и Кыргызстан также совершили переход на МСА. Таким образом, начался широкомасштабный процесс, который позволит обеспечить сравнимость качества работы аудиторских организаций различных стран и понятность представляемой ими информации.

В то же время в других странах, например в Австралии, Бразилии, Голландии и др., международные стандарты используют в качестве базы для разработки собственных.

Именно по этому пути идут крупные отечественные специалисты при разработке стандартов аудита в Республике Узбекистан.

В странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия и др.), международные стандарты воспринимаются в качестве национальных.

Аудиторские правила являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать все представители этой профессии.

К общепринятым правилам (стандартам), в зависимости от изменения экономических условий, выпускаются дополнения, подлежащие выполнению аудиторами.

Аудитор, допускающий в своей практике отступления от комментариев к стандартам, обязан обосновать причины этих отступлений.

Кроме общепринятых правил (стандартов) аудиторы руководствуются и другими, в том числе аттестационными стандартами прогнозов и планов, а также этическим кодексом аудитора.

Следует иметь в виду, что аудиторские стандарты определяют правильность деятельности аудитора в целом, но не конкретных действий, приемов, способов, процедур, применяемых в процессе проведения проверки, которые могут быть различными и рациональность которых должна быть обоснована.

Становление и развитие аудита, совершенствование системы регулирования аудиторской деятельности в Узбекистане осуществляется на основе изучения опыта тех стран, где независимый аудит действует в течение многих десятилетий и где аудиторские организации, осуществляющие свою деятельность на основании МСА, имеют международное признание.

Международное признание достигается только тогда, когда государство способно создать соответствующий фундаментальный базис, который является основой для международного признания и дальнейшего развития корпоративного управления, системы страхового и банковского надзора, регулирования рынка ценных бумаг и защиты прав кредиторов при банкротстве хозяйствующих субъектов.

Для развития и достижения конкурентоспособности экономики, наличия и доступности высококачественной финансовой информации у хозяйствующих субъектов, которая вызывала бы доверие и была понятной для иностранных инвесторов, желательна проверка такой информации в соответствии с

международными стандартами. Финансовая отчетность, прошедшая аудит по международным стандартам аудита, позволит внешним пользователям получить более прозрачную картину о финансовом положении хозяйствующих субъектов, будет способствовать более активному перемещению капитала между различными странами. Участники рынка для принятия правильных решений заинтересованы в получении полной информации об экономическом состоянии предприятий, полученной на основе общепринятых стандартов аудита - МСА.

Аудиторские организации постепенно становятся крупными компаниями, стремятся к превращению в крупные международные группы. В связи с этим появляется необходимость унификации аудита в международном масштабе.

В настоящее время в пределах республики применяются единые по всем учебным центрам, осуществляющим подготовку и повышение квалификации auditors, Программа подготовки auditors и Программа непрерывного повышения квалификации auditors, ведется Единый реестр auditors и аудиторских организаций. Министерство финансов назначено уполномоченной государственной структурой, регулирующей аудиторскую деятельность. Кодекс профессиональной этики auditors в 2004 г. утвержден профессиональными объединениями auditors, одна из которых -Национальная Ассоциация бухгалтеров и auditors-является членом МФБ - IFAC.

В настоящее время в Узбекистане применяются Национальные стандарты аудиторской деятельности (НСАД), которые по многим параметрам, к примеру, по вопросам документации аудиторских проверок, сбора аудиторских доказательств, анализа результатов проверок и составления аудиторского отчета и заключения, приближены к МСА.

Для определения соответствия НСАД и МСА был проведен анализ, который выявил следующие результаты (Приложение 5).

По результатам анализа НСАД Узбекистана отличаются от МСА по следующим причинам:

- в международные стандарты периодически вносятся изменения, но об

этих изменениях имеется информация на английском языке на сайте IFAC;

- в основу действующих НСАД положены в основном версии МСА 1999 и 2001 годов<sup>32</sup>

НСАД носят неполный характер, так как из 38 существующих МСА в республике утвержден 21 НСАД. Разница в 17 стандартах аудиторской деятельности косвенно указывает на отсутствие контроля над выполнением таких важных процедур, как учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации (МСА 402), определение соответствия клиента принципу непрерывной деятельности (МСА 570), процедуры получения заявлений руководства при завершении аудита (МСА 580) и др. Рассмотрим подробнее отсутствующие стандарты аудиторской деятельности в системе Национального законодательства.

1. Особенности аудита организаций, поручающих ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности специализированным организациям, рассматриваются в МСА 402 «Соображения в отношении аудита организации, использующей услуги обслуживающей организации», который не имеет узбекских аналогов. В нем указано, что аудитор должен определить характер влияния обслуживающей организации на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента для планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению. В соответствии с разделом «Вопросы, рассматриваемые аудитором клиента» аудитор должен определить значимость деятельности обслуживающей организации для клиента и аудита. Для этого аудитору клиента необходимо проанализировать:

- характер услуг, предоставляемых обслуживающей организацией;
- условия договора и взаимоотношения между клиентом и обслуживающей организацией;

---

<sup>32</sup> В 2006 и 2009 годах IFAC пересмотрел и внес изменения в действующие и утвердил новые МСА.

- существенные утверждения в финансовой отчетности, на которые оказывает влияние использование услуг обслуживающей организации;
- неотъемлемый риск, связанный с такими утверждениями;
- степень взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля обслуживающей организации;
- используемые клиентом средства внутреннего контроля за операциями, обрабатываемыми обслуживающей организацией;
- возможности и финансовая устойчивость обслуживающей организации, в том числе последствия ее банкротства для клиента;
- сведения об обслуживающей организации, например, содержащиеся в руководствах для пользователей и технических пособиях;
- сведения об общих средствах контроля и средствах контроля компьютерных систем, имеющих отношение к прикладным программам клиента.

Если по результатам рассмотрения перечисленных факторов аудитор сделает вывод, что на оценку риска системы контроля не воздействуют средства контроля обслуживающей организации, то отпадает необходимость в выполнении требований следующих положений данного МСА.

Если же аудитор приходит к заключению, что деятельность обслуживающей организации значима для субъекта и аудита, аудитору следует собрать сведения, достаточные для получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценить риск системы контроля либо как максимальный, либо как более низкий, при условии проведения тестов контроля.

При недостатке информации аудитор клиента, выразивший желание посетить обслуживающую организацию, может попросить клиента

обратиться в свою очередь к обслуживающей организации с просьбой о предоставлении аудитору клиента доступа к необходимой информации.<sup>33</sup>

2. Также, отсутствует узбекский аналог стандарта 510 «Первичные соглашения- начальное сальдо», целью которого является установление стандартов и предоставление руководства в отношении рассмотрения начальных сальдо, если аудит финансовой отчетности проводится впервые или если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором. МСА применяется также в тех случаях, когда аудитор выявил условные факты и обязательства, существовавшие на начало периода.

Если в результате выполнения аудиторских процедур аудитор не получил достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно начальных сальдо, аудиторский отчет (заключение) должен быть модифицирован.<sup>34</sup>

3. При планировании аудита и проведении аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть соблюдение допущений о непрерывности, которое применяется руководством субъекта. Для этого нужно руководствоваться положениями МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности».

Цель МСА 570 — установление стандартов и предоставление руководства в отношении обязанностей аудитора при проверке финансовой отчетности с учетом допущений о непрерывности деятельности субъекта.<sup>35</sup>

Непрерывность деятельности — одно из базовых допущений МСФО 1 (п.23, 24). Оценка руководством допущения о непрерывности связана с

---

<sup>33</sup> Пункт 8 МСА 402 «Соображения в отношении аудита организации, использующей услуги обслуживающей организации» (вступил в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009 г. )

<sup>34</sup> Пункт 11 МСА 510 «Первичные аудиторские задания – входящие остатки» (вступивший в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009 г.).

<sup>35</sup> Пункт 1 МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности» (вступил в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с или после 15 декабря 2009 г.).

вынесением субъективного суждения о будущих результатах событий или условий, которые неотъемлемо являются неопределенными. Здесь нужно учитывать субъективность временных суждений в оценке событий, специфике, размере и склонности субъекта. Эта субъективность связана с тем, что руководство компании (субъекта) может иметь намерения или причину ликвидировать или прервать ее деятельность. Наличие такой неопределенности требует раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности. При этом при оценке выполнения условий допущения о непрерывности деятельности руководство субъекта должно учитывать всю имеющуюся информацию на обозримое будущее, которая, обычно должна охватывать период не менее 12 месяцев с отчетной даты.

МСА 570 рассматривает примеры событий или условий, которые позволяют усомниться в правильности допущения о непрерывности деятельности, классифицированные по разным группам событий.

4. Аудитор в ходе проверки должен получать от руководства заявления, которые подтверждают его ответственность за финансовую отчетность.

Аудитор должен получать заявления руководства в качестве аудиторских доказательств, если получение других невозможно или затруднено. В МСА с этой целью используется МСА 580 «Письменные заявления».

Цель МСА 580 — установление стандартов и предоставление руководства в отношении использования заявлений руководства в качестве аудиторских доказательств, процедур оценки и документального оформления заявлений руководства, а также действий, в тех случаях, когда руководство отказывается предоставить надлежащие заявления.<sup>36</sup>

Аудитор должен отдельно исследовать случаи, в которых заявления руководства противоречат другим аудиторским доказательствам.

---

<sup>36</sup> Пункт 1 МСА 580 «Представления руководства субъекта» (вступил в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или после этой даты).

Наилучшей формой может быть заявление в письменном виде, оформленное соответствующим образом.

Если руководство субъекта отказывается выдать заявление, то аудитор вправе выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

**Также было выявлено,** что НСАД не предусматривают в должной мере контроль качества работы аудиторских организаций. В то время как IFAC предусматривает по данной процедуре применение МСКК 1 и МСА 220, НСАД представлены только одним стандартом № 5 «Контроль качества работы аудитора».

При наличии трех МСА, регулирующих действия аудитора при завершении аудиторской проверки и оформлении ее результатов (МСА 260,700,701,705,706), в национальной практике действует только один стандарт (НСАД 70).

Сегодня в национальной практике наблюдается ограниченное использование МСА:

- утвержден 21 НСАД- аналоги международных стандартов;
- аудиторские проверки в соответствии с МСА определенной категории хозяйствующих субъектов проводятся определенными аудиторскими организациями . Это банки, которых на сегодняшний день около 30, также совместные и иностранные предприятия. Сейчас в республике успешно работают более 4000 совместных и иностранных предприятий и около 2000 акционерных обществ. Несмотря на то, что данные категории предприятий проводят в соответствии с законодательством не только обязательный, но и инициативный аудит, их учредители требуют от аудиторских организаций проведения аудиторской проверки в соответствии с МСА. Такие проверки в настоящее время в Узбекистане проводит очень ограниченная группа аудиторских организаций, в основном осуществляющие в Узбекистане деятельность филиалы «Big Four».

Переход на МСА предполагает обеспечение высококачественного аудита, который помогает получить качественную финансовую информацию;

созданию новых рабочих мест посредством содействия росту частного сектора развитию финансового сектора и рынка капиталов и улучшению доступа к кредитам, что в конечном итоге, помогает достижению экономического роста государства, как показывает схема 3<sup>37</sup>.



Схема 3-Экономический рост

### 3.2. Проблемы перехода на МСА в Узбекистане

Возможность установления долгосрочных отношений с иностранными клиентами, возможный выпуск ценных бумаг на международных рынках, наличие на отечественном биржевом рынке листинговых предприятий также связаны с применением единых, ориентированных также на иностранных инвесторов, методов получения соответствующей информации для принятия правильных решений.

В Узбекистане в настоящее время применяются НСАД Узбекистана, которые разработаны на основе МСА, но приближены к МСА только по некоторым, отдельно взятым параметрам.

<sup>37</sup> Источник: Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

В связи с этим существуют определенные трудности для интеграции аудита в мировое сообщество и применения МСА, что видно из нижеследующей схемы 4<sup>38</sup>.

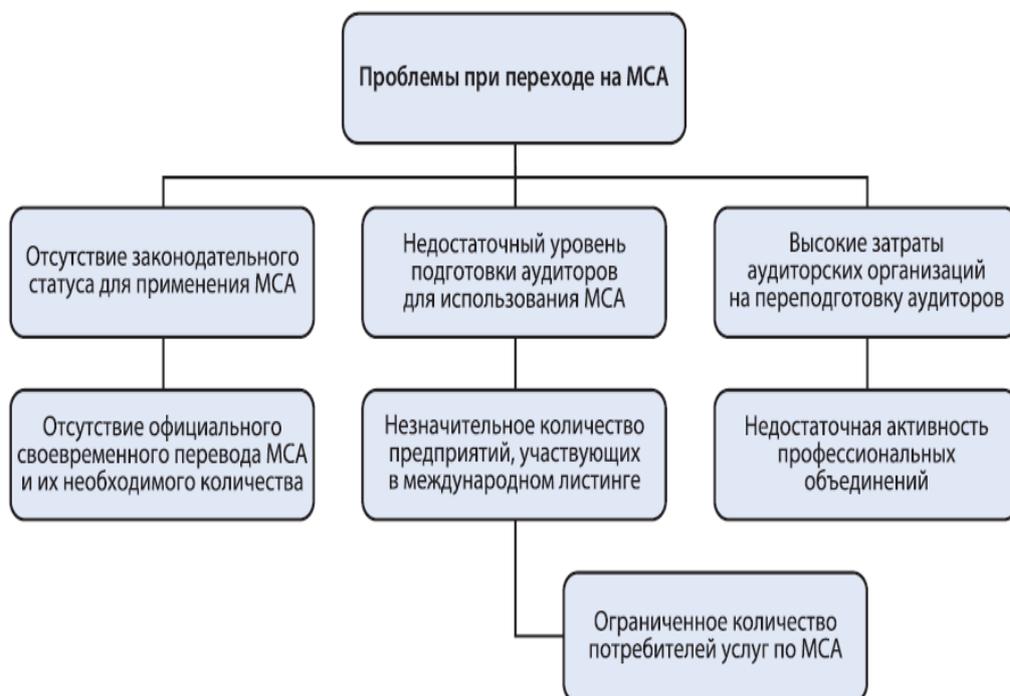


Схема 4-Проблемы перехода на МСА

**Во-первых,** проблемой при переходе на МСА является отсутствие законодательного статуса для их использования и вытекающая из этого необходимость внесения изменений в законодательные и нормативно-правовые акты.

**Во-вторых,** отсутствие официального и своевременного перевода МСА и изменений к ним, а также методических указаний по их применению на узбекском и русском языках.

**В-третьих,** недостаточный уровень подготовки аудиторов по применению МСА.

<sup>38</sup> Источник: Тулаходжаева М.М., Пономарева А.Н. Аналитическая записка «Пути перехода к применению международных стандартов аудита в Республике Узбекистан», Реформа государственных финансов в Узбекистане, Ташкент, 2010г.

**В-четвертых,** имеющееся на сегодняшний день ограниченное количество потребителей услуг по МСА в перспективе, будет увеличиваться в связи с увеличением тенденций вхождения республики в международные финансовые потоки. Кроме этого, также сдерживающим фактором является очень высокая стоимость аудиторских услуг, оказываемых в соответствии с МСА.

Сейчас в республике недостаточное количество аудиторов, обладающих соответствующими знаниями, причем многие из них довольно инертные, имеющие

Образование, базирующиеся на старых традициях, и МСА для них- новая область и им будет нелегко воспринять новые подходы. Большинство аудиторов не знакомы с полной версией МСА и будут испытывать значительные трудности с надлежащим применением МСА. Для осуществления изложенного необходимы специалисты качественно другого уровня, у которых, в первую очередь необходимо изменить менталитет и обучить работе на основе МСА.

Эти задачи необходимо решать через профессиональные объединения аудиторов, побуждающие аудиторов к постоянному повышению профессионализма и строгому соблюдению профессиональной этики. Но и не менее большая задача стоит перед высшими учебными заведениями, организациями, осуществляющими повышение квалификации. Студенты, которые будут в будущем получать дипломы, должны знать, понимать и уметь на практике применять международные стандарты аудита. Важно культивировать в каждом студенте умение мыслить аналитически, развивать способность будущего аудитора формировать и следовать своему «профессиональному суждению». Однако, переобучение аудиторов для аудиторских организаций обернется дополнительными, достаточно высокими затратами.

Также необходимо отметить невысокий уровень системы контроля качества работы аудиторов и деятельности аудиторских организаций.

### **3.3. Узбекская модель перехода на МСА на период 2009-2015г.**

В соответствии с Постановлением Президента «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы Республики в 2011-2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей» предусмотрено дальнейшее повышение роли и развитие сети небанковских финансовых организаций, в том числе аудиторских компаний, обеспечение их устойчивости и эффективности в соответствии с международными нормами и стандартами, расширение спектра оказываемых ими услуг, укрепление институтов инфраструктуры финансового рынка.<sup>39</sup>

Среди комплексных мероприятий по развитию и дальнейшему реформированию и повышению устойчивости финансово-банковской системы Республики на 2011-2015 годы и достижению высоких международных рейтинговых показателей предусмотрены следующие мероприятия по развитию услуг по аудиту (Приложение №4).

Сложность и масштабность проблемы полного перехода отечественного аудита на МСА требуют тесного государственного вовлечения к ее решению, а также активизации деятельности профессиональных объединений.

Исходя из опыта некоторых стран, отраженного в настоящей записке, можно выделить три различных варианта перехода на МСА.

На основе анализа, результаты которого отражены в таблице 10, можно сделать следующие выводы:

1. Вариант постепенного приведения национальных стандартов в соответствие с МСА (вариант конвергенции) выбран такими странами, как США и Россия. Проблемой при использовании этого варианта является сохранение в долгосрочной перспективе различий национальных стандартов и МСА. Кроме того, невозможно прогнозировать момент перехода на МСА.

2. Закрепление в нормативных документах моментального перехода на МСА

---

<sup>39</sup> ПП РУз (№1438 от 26.11.2010г.) «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы Республики в 2011-2015 годах и достижения высоких рейтинговых показателей».

(шоковая терапия) с последующим постепенным созданием «инфраструктуры» для их применения, как было в Азербайджане, Армении, Грузии, Казахстане, Кыргызстане привел к формальному принятию МСА. Этот вариант создает привлекательный инвестиционный климат в короткие сроки. Однако МСА начинают применяться в условиях отсутствия соответствующей инфраструктуры, что приводит к ошибкам и просчетам при применении МСА и порождает недоверие со стороны международных финансовых рынков.

3. Постепенное создание инфраструктуры, после чего объявляется о переходе на МСА, может привести к затягиванию даты полного перехода на МСА. Кроме того, неэффективно может быть использован период создания инфраструктуры. В то же время, при использовании этого варианта, в отличие от предыдущих двух вариантов, создается полноценная инфраструктура для применения МСА.

На основе анализа вышеизложенных вариантов перехода для Узбекистана **предлагается комбинированный вариант**, обобщающий наиболее привлекательные составные второго и третьего вариантов, т.е. декларирование о переходе на МСА с указанием переходного периода для ввода в действие МСА, и созданием в данном переходном периоде инфраструктуры (декларирование о переходе на МСА осуществляется, к примеру, в 2009 г., а датой полного перехода на МСА объявляется 2015 г.).

Использование данного варианта позволит обеспечить, во-первых, переход на МСА в установленные сроки, во-вторых, создание необходимой инфраструктуры, основным элементом которой будет заинтересованность аудиторов в получении знаний по применению МСА до даты полного перехода на МСА.

В Приложении №6 приведен анализ вариантов перехода на МСА.

### **Рекомендации по переходу на МСА в Узбекистане**

Учитывая факторы и предпосылки, которые уже созданы в Узбекистане, переход на МСА предлагается осуществить поэтапно. При этом, уже на первом этапе, предлагается определить дату (срок) полного внедрения МСА, а уже в

последующих этапах, до момента полного внедрения МСА, необходимо предусмотреть создание соответствующей для применения МСА инфраструктуры (придание МСА законодательного статуса; поддержка процесса применения МСА и соответствия требованиям Кодекса профессиональной этики, утвержденной IFAC; перевод, права на копирование, размножение и публикацию; обучение на профессиональном и академическом уровнях практике работы в соответствии с МСА; совершенствование системы внутреннего и внешнего контроля качества работы аудиторов).

Переход на МСА должен предусматривать проведение совместно с иностранными специалистами экспериментального внедрения МСА (конверсии) в отдельных аудиторских организациях, тщательное изучение опыта этой конверсии с целью отражения в методических указаниях и инструкциях путей и методов перехода на МСА и дальнейшего их применения.

Переход на применение МСА должен быть постепенным. Сначала определенная часть аудиторских организаций, осуществивших конверсию, будет стимулироваться в подготовке аудиторского заключения в соответствии с МСА. Остальные же аудиторские организации будут продолжать использовать национальные стандарты. До окончания периода перехода на МСА в республике должны параллельно использоваться как международные, так и национальные стандарты аудита.

Внедрение МСА, особенно на начальных этапах, потребует определенных расходов на обеспечение перевода МСА на узбекский и русский языки, обучение аудиторов и специалистов применению МСА, соблюдению кодекса профессиональной этики, а также организации и проведению внутреннего и внешнего контроля качества деятельности аудиторских организаций.

Предлагаемый подход наиболее приемлем, если учитывать, что аудиторские организации еще не имеют соответствующего потенциала и ресурсов (кадровых, технических, финансовых), чтобы обеспечить переход на МСА их дальнейшее применение в своей практической деятельности.

Переход на МСА требует взаимного участия государства, профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций и предполагает выполнение мероприятий по следующим направлениям (более детализированные мероприятия приведены в приложении 3):

- I. Совершенствование нормативно-правовой базы
- II. Подготовка кадров по применению МСА
- III. Адаптация аудиторских организаций к переходу на МСА
- IV. Поддержка мероприятий по переходу на МСА
- V. Организация информационно-разъяснительной работы.

**Государственный уровень** обеспечит декларирование о переходе на МСА; пересмотр действующих нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность; перевод оригиналов МСА на русский и узбекский языки и обеспечение сборниками МСА высших и средних профессиональных учебных заведений, совершенствование системы контроля качества аудиторской деятельности; пересмотр государственной программы подготовки специалистов в высших учебных заведениях. **Уровень профессиональных объединений аудиторов** поможет в подготовке комментариев к МСА, разработке учебно-методических пособий и рекомендаций по применению МСА, проведении конверсии, изучении ее результатов, подготовке аудиторов по применению МСА. **Аудиторские организации** - непосредственные участники процесса перехода на МСА.

Осуществление данных мероприятий потребует не менее 6-7 лет, что видно из нижеследующего графика 1.<sup>40</sup>

График 1

---

<sup>40</sup> Разработано на основании Постановления Президента Республики Узбекистан №ПП-1438 «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы республики в 2011 – 2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей» от 26.11.2010г.

Предлагаемый график выполнения программы перехода на МСА

№№№	Наименование мероприятий	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	Совершенствование нормативно-правовой базы, направленное на наиболее полное обеспечение перехода на МСА	■	■				■	■
2	Подготовка своевременных версий МСА и методических указаний по их применению в достаточном количестве на русском и узбекском языках			■	■	■	■	■
3	Подготовка кадров по применению МСА		■	■	■	■	■	■
4	Адаптация аудиторских организаций к переходу на МСА		■	■	■	■		
5	Поддержка мероприятий по переходу на МСА	■	■	■	■	■	■	■
6	Организация информационно-разъяснительной работы	■	■	■	■	■	■	■

Предполагаемые мероприятия по выполнению Государственной программы приведены в Приложении 7.

Финансирование Программы можно разделить на две составляющие:

—квалифицированная внешняя техническая помощь – помощь международных экспертов в получении теоретических и практических знаний по применению МСА;

—операционная поддержка – это помощь, необходимая в течение всего срока претворения в жизнь Программы.

Для успешной реализации Программы необходимо привлечение средств (финансовой помощи) международных финансовых институтов путем открытия в республике соответствующих проектов. Ориентировочная стоимость затрат по выполнению Программы составляет 700-800 тыс.долл.США.

Эффективная Политика по внедрению МСА в Республике Узбекистан должна обеспечить в конечном итоге экономический рост, пути достижения которого представлены в Приложении №8.<sup>41</sup>

## **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Для поддержания экономического роста в Узбекистане, содействия дальнейшему экономическому развитию и сокращения стоимости капитала необходимо укрепить систему аудита для обеспечения высокого качества финансовой отчетности.

Ключевым компонентом конкурентоспособной экономики является, в частности, наличие достоверной и объективной финансовой информации, которой смогут доверять как национальные, так и иностранные партнеры. Такое доверие достигается путем проведения высококачественного аудита.

Главная цель аудита - это определение достоверности и правильности финансовой отчетности субъекта, а также контроль за соблюдением клиентом

законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства. Аудиторская деятельность в каждой стране регулируется определенными законодательными актами и стандартами аудита.

Во второй половине прошлого столетия наметились первые тенденции глобализации экономики, которые потребовали создания международных стандартов аудита (МСА), утверждаемых Международной Федерацией Бухгалтеров МФБ.

Под МСА понимают единые руководящие правила и приемы, которым должен следовать аудитор при проведении аудиторских проверок и оформлении их результатов.

В настоящее время в Узбекистане значительная часть аудита для международных целей на основе МСА выполняется филиалами «Big Four», хотя использование ими НСАД также осуществляется. Аудиторские организации Узбекистана применяют НСАД, основанные на МСА, но имеющие соответствующие различия. В целях определения соответствия НСАД и МСА проведен анализ, в результате которого выявлены как соответствия, так и основные различия, которые вызывают определенные трудности для интеграции национального аудита в мировое сообщество и в то же время определяют актуальность применения МСА в Узбекистане.

Существующие национальные стандарты аудита подготовлены на базе Международных стандартов версии МСА 1999 и 2001 годов. Следует отметить, что

в 2006 и 2009 годах IFAC пересмотрел и внес изменения в действующие стандарты и утвердил новые МСА.

Кроме того, НСАД носят неполный характер, так как из 38 существующих МСА в республике утвержден 21 НСАД. Разница в 17 стандартах аудиторской деятельности косвенно указывает на отсутствие контроля над выполнением таких важных процедур, как учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации (МСА 402), определение соответствия клиента принципу непрерывной деятельности

(МСА 570), процедуры получения заявлений руководства при завершении аудита (МСА 580) и др.

НСАД не предусматривают в должной мере контроль качества работы аудиторских организаций. В то время как ИФАС предусматривает по данной процедуре применение МСКК 1 и МСА 220, НСАД представлены только одним стандартом № 5 «Контроль качества работы аудитора».

При наличии трех МСА, регулирующих действия аудитора при завершении аудиторской проверки и оформлении ее результатов (МСА 260,700,701), в национальной практике действует только один стандарт (НСАД 70).

Вышеуказанное приводит к ухудшению качества аудита, что в свою очередь понижает репутацию, достоверное и объективное представление финансовой информации. Что, в конечном итоге ведет к недоверию со стороны инвесторов, кредиторов к финансовой информации, замедляет финансовую активность, что негативно влияет на экономический рост страны в целом.

Из вышесказанного вытекает необходимость пересмотра существующих национальных стандартов аудита и поэтапное внедрение международных стандартов аудита.

Однако возникает ряд проблем, требующие решение, например:

—Отсутствие законодательного статуса МСА

—Отсутствие официального своевременного перевода МСА

—Недостаточный уровень подготовки аудиторов

—Незначительное количество предприятий, участвующих в

международном листинге

—Ограниченное количество потребителей услуг по МСА

—Высокие затраты на переподготовку аудиторов

—Недостаточная активность профессиональных объединений

С целью решения вышеуказанных проблем Правительством разработан комплекс мероприятий, охватывающий период с 2009года по 2015года:

- 1) Совершенствование нормативно-правовой базы, направленное на наиболее полное обеспечение перехода на МСА
- 2) Повышение качества образования и подготовки кадров по применению МСА
- 3) Адаптация аудиторских организаций к переходу на МСА
- 4) Поддержка мероприятий по переходу на МСА
- 5) Организация информационно-разъяснительной работы по Программе "Переход на Международные стандарты аудита"

Финансирование разработанного Правительством Проекта будет осуществляться путем привлечения средств Международных финансовых Институтов.

Переход на МСА предполагает, в конечном итоге, обеспечение высококачественного аудита, который помогает получить качественную финансовую информацию и посредством содействия: росту частного сектора и, следовательно, созданию новых рабочих мест; развитию финансового сектора и рынка капиталов и улучшению доступа к кредитам, помогает достижению экономического роста государства.

МФБ рассматривает использование МСА как процесс, требующий создания соответствующей «инфраструктуры». В отношении показателей инфраструктуры, необходимой для применения МСА, проведен анализ выполнения требований МФБ в различных странах и определены проблемы перехода на МСА в Узбекистане.

С учетом результатов анализа вариантов перехода на МСА в странах ЕС, США и республик постсоветского пространства, предложен узбекский вариант, обобщающий наиболее приемлемые пути перехода на МСА, и предложенный участниками круглого стола, прошедшего в Ташкенте в ноябре 2008г.

Правительством разработаны рекомендации по переходу на МСА в Узбекистане и предложен график выполнения программы перехода на МСА, который охватывает период с 2009г. по 2015г. на конец которого предусмотрен полный переход на МСА.

При этом рекомендован поэтапный переход на МСА. Уже на первом этапе, предлагается определить дату (срок) полного внедрения МСА, а уже в последующих этапах, до момента полного внедрения МСА, необходимо предусмотреть создание соответствующей для применения МСА инфраструктуры

Переход на применение МСА должен быть постепенным. Сначала определенная часть аудиторских организаций, осуществивших конверсию, будет стимулироваться в подготовке аудиторского заключения в соответствии с МСА. Остальные же аудиторские организации будут продолжать использовать национальные стандарты. До окончания периода перехода на МСА в республике должны параллельно использоваться как международные, так и национальные стандарты аудита.

Внедрение МСА, особенно на начальных этапах, потребует определенных расходов на обеспечение перевода МСА на узбекский и русский языки, обучение аудиторов и специалистов применению МСА, соблюдению кодекса профессиональной этики, а также организации и проведению внутреннего и внешнего контроля качества деятельности аудиторских организаций.

Предлагаемый подход наиболее приемлем, если учитывать, что аудиторские организации еще не имеют соответствующего потенциала и ресурсов (кадровых, технических, финансовых), чтобы обеспечить переход на МСА их дальнейшее применение в своей практической деятельности.

Переход на МСА требует взаимного участия государства, профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций и предполагает выполнение мероприятий по следующим направлениям:

- 1) Совершенствование нормативно-правовой базы
- 2) Подготовка кадров по применению МСА
- 3) Адаптация аудиторских организаций к переходу на МСА
- 4) Поддержка мероприятий по переходу на МСА
- 5) Организация информационно-разъяснительной работы.

Государственный уровень обеспечит декларирование о переходе на МСА;

пересмотр действующих нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность; перевод оригиналов МСА на русский и узбекский языки и обеспечение сборниками МСА высших и средних профессиональных учебных заведений, совершенствование системы контроля качества аудиторской деятельности; пересмотр государственной программы подготовки специалистов в высших учебных заведениях. Уровень профессиональных объединений аудиторов поможет в подготовке комментариев к МСА, разработке учебно-методических пособий и рекомендаций по применению МСА, проведении конверсии, изучении ее результатов, подготовке аудиторов по применению МСА. Аудиторские организации - непосредственные участники процесса перехода на МСА.

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

### **I. Законы Республики Узбекистан**

1. Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности, утвержден законом РУз №2015-ХП от 22 сентября 1994г.
2. Гражданский кодекс РУз, утвержден Законами Республики Узбекистан от 21 декабря 1995 г. №163-И и от 29 августа 1996 г. №256-И.
3. Налоговый кодекс РУз, утвержден Законом Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. №ЗРУ-136.
4. Закон об аудиторской деятельности в новой редакции от 26.мая 2000г. №78И.
5. Закон РУз «О бухгалтерском учёте», МЮ №279-И от 30.08.1996г.
6. Закон «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» от 26 апреля 1996г. №223-И в новой редакции
7. Закон об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью от 06 декабря 2001г. №310-И.
8. Закон «О частном предприятии» от 11 декабря 2003г. №558-И.
9. Закон «О банкротстве» от 05 мая 1994г. №1054-ХП в новой редакции.
10. Закон о собственности в Республике Узбекистан от 31 октября 1990г. №152-ХП в новой редакции.

### **II. Указы и постановления Президента Республики Узбекистан**

11. Постановление Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций» от 02 июля 2008г. №907
12. Постановление Президента Республики Узбекистан «О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы республики в 2011-2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей» от 26 ноября 2010г. №1438.

13. Постановление Президента Республики Узбекистан «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг» от 04 апреля 2007г. №615.

14. Постановление Президента Республики Узбекистан «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах государственного бюджета Республики Узбекистан на 2011 год» от 24 декабря 2010г. №ПП-1449.

### **III. Постановления и распоряжения Кабинета Министров Республики Узбекистан**

15. Положение Кабинета Министров Республики Узбекистан «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» от 22 сентября 2000г. №365.

### **IV. Научные труды Президента Республики Узбекистан**

16. Каримов И.А. Узбекистан: национальная независимость, экономика, политика, идеология. - Т.1. – Т.: Узбекистан, 1996. – 349 с.

17. Каримов И.А. Либерализация общества, углубление реформ, повышение духовности и уровня жизни народа- критерий и цель всей нашей деятельности. Т. 15.- Т.: Узбекистан, 2007. – 208 с.

18. Каримов И.А. Обеспечение приоритета интересов человека – главная цель всех проводимых реформ и преобразований.- Т.: Узбекистан, 2008.-63 с.

19. Каримов И.А. “Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана” – Ташкент: “Узбекистан”, 2009. – 65 с.

20. Каримов И.А. Все наши устремления и программы – во имя дальнейшего развития родины и повышения благосостояния народа. доклад Президента республики Узбекистан Ислама Каримова на заседании правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2010 году и важнейшим приоритетам на 2011 год.

21. Каримов И.А. По пути модернизации страны и устойчивого развития экономики. Т. 16.- Т.: Узбекистан, 2008. -280 с.

#### **V. Нормативно-правовые документы министерств и ведомств Республики Узбекистан**

22. Положение Министерства Финансов Республики Узбекистан о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора от 13 октября 2000г. N 977.

23. Национальные стандарты аудиторской деятельности

24. Международные стандарты аудиторской деятельности

#### **VI . Специальная литература газетные и журнальные статьи**

25. Международные стандарты аудита и Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров (1999) - М.: МЦРСБУ, 2000.

26. Палий В.Ф. Международные стандарты аудита и финансовой отчетности: Учеб. М: ИНФРА-М, 2003-280с.

27. Парушина Н.В., Суворова СП. Аудит: учеб. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005-280с.

28. Пугачев В.В. Международные стандарты аудита: учеб.-справ, пособие. М.: Дело и сервис, 2006-310с.

29. Чикунова Е.П. Международные стандарты аудита: структура и содержание // Бухгалтерский учет. 2003. № 21.

30. Кармайкл Д.Р., Бенис М. «Стандарты и нормы аудита» пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 527 с.

31. Монтгомери. М. «Аудит», ЮНИТИ, 1997, 560с.

32. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. «Аудит» / Пер. с англ. М.А. Тереховой. Сер.: по бухгалтерскому учету и аудиту, 2001.-556 с.

33. Шешукова Т.Г., Горолилов М.А. «Аудит: теория и практика применения международных стандартов», Москва, «Финансы и статистика» 2005г.-580с.

34. Суглубов А.Е. «МСА» учебное пособие, «Кнорус», Москва, 2008г.-458с.
35. Панкова С.В., учебник, «Международные стандарты аудита»,2-е издание, «Магистр», Москва,2008г.-560с.
36. Жарылгасова Б.Т., «МСА» учебное пособие, «Кнорус», Москва, 2008г.-399с.
37. Файзиев Ш., Юлдашева С. «Практический аудит», Учебное пособие, ТФИ. Ташкент 2007г. -256с.
38. Международный бухгалтерский учет GAAP и IAS. Справочник
39. : «Аудит» учебное пособие, корпорация Прагма при поддержке Агентства США по международному развитию, Ташкент, 2005г.-220с.
40. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Изд-во Дело, 2000. – 432 с.
41. Майк Бонем, Мэтью Кертис, Майк Дейвис, Питер Деккер, Тим Дентон и другие «Применение МСФО», ERNST&YOUNG, 3-е издание, переработанное и дополненное, Издательство «Альпина Бизнес Букс», Москва 2008-210с.
42. Камышанов П.И. «Практическое пособие по бухгалтерскому учету и аудиту», Элиста: АПП Джангар, Москва 2008-270с.
43. С.П. Суворова, Н.В. Парушина «Международные стандарты аудита» ИД «Форум» Инфра-М., Москва, 2007-271с
44. Газета «Налоговые и таможенные вести» № 49 (853) от 9 декабря 2010г.
45. Газета «Норма» №03 (288) от 25.01.2011г.

## **VII. Статистические сборники и интернет сайты**

46. Статистическое обозрение Республики Узбекистан за 2010 год. – Т., 2010. – 202 с.
47. Узбекистан в цифрах 2010: стат. сборник. – Т., 2011.- 190 с.
48. www.mfa.uz –(МФ РУз)

49. [www.gov.uz/ru/](http://www.gov.uz/ru/)-(правительственный портал РУз)
50. <http://www.gazeta.uz/2010/04/22/gm/>
51. [www.abc.vvsu.ru](http://www.abc.vvsu.ru)
52. [www.uzbekistannews.net](http://www.uzbekistannews.net)

## Классификация аудиторских организаций по видам лицензий

Вид лицензии	Требования к получению лицензии соответствующего вида в соответствии с законодательством			Количество аудиторских организаций получивших лицензии соответствующего вида лицензии соответствующего вида
	Размер уставного капитала	Штатная численность auditors		
		всего	из которых наличие междун ародного сертификата	
1. Аудиторские организации, осуществляющие аудиторские проверки всех хозяйствующих субъектов	не менее 5000 - кратного размера минимальной заработной платы	не менее 6 auditors	не менее 2-х auditors	68
II. Аудиторские организации, осуществляющие инициативные и обязательные аудиторские проверки хозяйствующих субъектов, за исключением открытых акционерных обществ с уставным капиталом более 500 млн. сум, банков и страховых организаций	не менее 3000 - кратного размера минимальной заработной платы	не менее 4 auditors	не менее 1 -го auditors	15

<p>III. Аудиторские организации, осуществляющие только инициативные аудиторские проверки</p>	<p>не менее 1 500 - кратного размера минимальной заработной платы</p>	<p>не менее 2-х аудиторов</p>	<p>не требуется</p>	<p>24</p>
<p>Всего</p>				<p>107</p>

**Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики  
Узбекистан**

<b>№ стандарта</b>	<b>Наименование</b>	<b>Дата регистрации</b>
№3	”Планирование аудита”	Зарегистрирован МЮ 10.11.1999 г. N 837
№4	"Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций"	Зарегистрирован МЮ 25.09.2006 г. N 1624
№5	"Контроль качества работы аудитора"	Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 811
№6	"Документирование аудита"	Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 812
№9	"Существенность и аудиторский риск"	Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 813
№10	"Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности"	Зарегистрирован МЮ 23.09.1999 г. N 822
№11	"Аудит в условиях компьютерной обработки данных (код)"	Зарегистрирован МЮ 23.09.1999 г. N 823
№12	"Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки"	Зарегистрирован МЮ 12.04.2007 г. N 1673
№13	"Аналитические процедуры"	Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 814

№14	"Аудиторская выборка"	Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 815
№16	"Использование работы эксперта"	Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 816
№24	"Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности"	Зарегистрирован МЮ 30.06.2001 г. N 1045
№25	"Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки"	Зарегистрирован МЮ 28.02.2003 г. N 1223
№31	"Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта"	Зарегистрирован МЮ 21.06.2001 г. N 1043
№50	"Аудиторские доказательства"	Зарегистрирован МЮ 18.04.2002 г. N 1128
№55	"Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами"	Зарегистрирован МЮ 03.03.2003 г. N 1224
№56	"События после даты составления финансовой отчетности"	Зарегистрирован МЮ 23.04.2003 г. N 1236
№60	"Использование результатов работы другого аудитора"	Зарегистрирован МЮ 20.02.2003 г. N 1221
№70	"Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности"	Зарегистрирован МЮ 10.03.2001 г. N 1016
№80	"Отчет аудитора по результатам проверки специального вопроса"	Зарегистрирован МЮ 19.02.2003 г. N 1220

№90	"Профессиональные услуги аудиторских организаций"	Зарегистрирован МЮ 10.03.2001 г. N 1017

### Приложение 3

#### Группировка международных стандартов аудита и положений о международной аудиторской практике

Группы стандартов	Номера и наименования МСА ПМАП
1	2
АУДИТ И ОБЗОР ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ	
Кодекс этики профессиональных бухгалтеров	
Глоссарий терминов	
Контроль качества работы фирм по проведению аудита и обзорной проверке фактической финансовой отчетности и прочих заданий и услуг, обеспечивающих уверенность	МСКК 1
Основа	Международная основа соглашений по выражению уверенности
100-999 Международные стандарты аудита (МСА)	
200-299. Общие принципы и ответственность	200 Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита 210 Условия соглашения по аудиту 220 Контроль качества аудита исторической финансовой информации 230 Аудиторская документация 240 Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при аудите финансовой отчетности 250 Рассмотрение требований законодательства и регулирующих органов при аудите финансовой отчетности 260 Сообщение информации лицам, наделенным управляющими функциями

	265 Сообщение информации руководству и представителям собственника о слабостях в системе внутреннего контроля
300-499 Оценка рисков и ответные действия в отношении оцененных рисков	300 Планирование аудита финансовой отчетности 315 Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация 320 Существенность в планировании и проведении аудита 330 Аудиторские процедуры по оцененным рискам
400-499 Система внутреннего контроля	400 Оценка риска и система внутреннего контроля 401 Аудит в условиях компьютерных информационных систем 402 Соображения в отношении аудита организации, использующей услуги обслуживающей организации 450 Оценка искажений, выявленных в ходе аудита
500-599 Аудиторские доказательства	500 Аудиторские доказательства 501 Аудиторские доказательства – специальные соображения для отдельных элементов 505 Внешние подтверждения 510 Первичные аудиторские задания – входящие остатки 520 Аналитические процедуры 530 Аудиторская выборка 540 Аудит бухгалтерских оценочных значений, включая бухгалтерские оценочные значения в отношении справедливой стоимости, и связанных с ними раскрытий 545 Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий 700 550 Связанные стороны 560 События после отчетной даты 570 Письменные заявления 580 Представления руководства субъекта

1	2
600-699 Использование работы других лиц	600 Специальные соображения – аудиты финансовой отчетности группы компаний 610 Использование работы внутренних аудиторов 620 Использование работы привлекаемого аудитором эксперта
700-799 Аудиторское мнение и отчеты	700 Формирование аудиторского мнения и заключения по финансовой отчетности 701 Модификация отчета (заключения) независимого аудитора 705 Модификации мнения в аудиторском заключении независимого аудитора 706 Параграф, привлекающий внимание и параграфы по др. вопросам в аудиторском заключении независимого аудитора

	<p>710 Сравнительные показатели</p> <p>720 Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность</p>
800-899 Специализированные области	800 Аудиторский отчет (заключение) по соглашениям по аудиту специального назначения
1000-1100 Положения о международной аудиторской практике (ПМАП)	<p>1000 Процедуры межбанковского подтверждения</p> <p>1001 Среда информационных технологий - автономные персональные компьютеры - положение изъято в декабре 2004 года</p> <p>1002 Среда информационных технологий - интерактивные компьютерные системы - положение изъято в декабре 2004 года</p> <p>1003 Среда информационных технологий - системы баз данных – положение изъято в декабре 2004 года</p> <p>1004 Взаимодействие органов банковского надзора и внешних аудиторов банков</p> <p>1005 Особенности аудита субъектов малого бизнеса</p> <p>1006 Аудит финансовой отчетности банков</p> <p>1007 Контакты с руководством субъекта - положение изъято в декабре 2004 года</p> <p>1008 Оценка рисков и система внутреннего контроля - характеристики КИС и связанные с ними вопросы - положение изъято в декабре 2004 года</p> <p>1009 Компьютеризированные приемы аудита - положение изъято в декабре 2004 года</p> <p>1010 Учет экологических вопросов в ходе аудита финансовой отчетности</p> <p>1011 Наступление 2000 года – значение данного события для руководства субъекта и аудиторов – положение изъято в июне 2001 года</p> <p>1012 Аудит производных финансовых инструментов</p> <p>1013 Электронная коммерция и её влияние на аудит финансовой отчетности</p> <p>1014 Заключение аудитора о соблюдении Международных стандартов финансовой отчетности</p>
2000-2699 Международные стандарты соглашений по обзору (МССО)	<p>2400 Соглашения по обзору финансовой отчетности (бывший МСА 910)</p> <p>2410 Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым аудитором субъекта</p>
<b>СОГЛАШЕНИЯ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА ИЛИ ОБЗОРА ИСТОРИЧЕСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ</b>	
3000-3699 Международные стандарты соглашений по выражению уверенности (МССВУ)	<p>3000-3399 ПРИМЕНИМЫЕ В ОТНОШЕНИИ ВСЕХ СОГЛАШЕНИЙ ПО ВЫРАЖЕНИЮ УВЕРЕННОСТИ</p> <p>3000 Соглашения по выражению уверенности, отличные от аудита или обзора исторической финансовой информации</p> <p>3400-3699 СПЕЦИФИЧЕСКИЕ СТАНДАРТЫ</p> <p>3400 Изучение перспективной финансовой информации (бывший МСА 810)</p>

<b>СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ</b>	
<p>4000-4699 Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам (МСССУ)</p>	<p>4400 Соглашения по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации (бывший МСА 920) 4410 Соглашения по компиляции финансовой информации (бывший МСА 930)</p>

Приложение №4

**Мероприятия, по развитию услуг по аудиту**

№	Наименование мероприятий	Форма реализации	Срок исполнения
	Совершенствование национальных стандартов аудиторской деятельности на основе международных стандартов аудита.	Национальные стандарты аудиторской деятельности Концепция внедрения международных стандартов аудита	2013-2015 гг. II полугодие 2013 г.
	Внедрение системы сертификации сотрудников служб внутреннего аудита, с установлением квалификационных требований к внутреннему аудитору.	Проект правительственного решения, изменения и дополнения в нормативно- правовые акты	III квартал 2011 г.
	Внедрение практики проведения независимого аудита деятельности крупнейших предприятий Узбекистана на основе международных стандартов аудита.	Решения соответствующих органов управления предприятий	2011-2015 гг.
	Совершенствование деятельности республиканских профессиональных объединений аудиторов путем: — реализации мероприятий по повышению заинтересованности хозяйствующих субъектов в развитии аудиторских	Комплекс мер	2011-2013 гг.

	<p>служб;</p> <p>— совершенствования методики рейтинговых оценок деятельности аудиторских организаций.</p>		
	<p>Совершенствование системы подготовки и повышения квалификации аудиторов путем оптимизации:</p> <p>учебного процесса по данной специальности в высших учебных заведениях;</p>	<p>Комплекс мер по пересмотру учебной программы в высших учебных заведениях</p>	<p>Реализация - постоянно</p>
	<p>подготовки и переподготовки аудиторов в специализированных учебных центрах.</p>	<p>Учебная программа</p>	<p>По ежегодным графикам</p>
	<p>Организация ежегодных конкурсов "Лучший аудитор года".</p>	<p>Комплекс мер</p>	<p>Разработка и утверждение комплекса мер - ежегодно до 15 января</p> <p>Реализация - постоянно</p>

Приложение №5

Соответствие НСАД и МСА

№ № МСА	Название МСА	№ № соотв. НСАД	Название НСАД и других нормативных документов
	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров		Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана
МС КК1	Контроль качества работы фирм по проведению аудита и обзорной проверке фактической финансовой отчетности и прочих заданий и услуг, обеспечивающих уверенность	5	Частично: Контроль качества работы аудитора
	Глоссарий терминов		Понятие терминов дается в каждом соответствующем стандарте
<b>100-999 Международные стандарты аудита</b>			
<b>200-299 Обязанности</b>			
200	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности		Частично, Закон РУ «Об аудиторской деятельности»
210	Условия аудиторских заданий		
220	Контроль качества проведения аудита исторической финансовой информации	5	Контроль качества работы аудитора
230	Документирование	6	Документирование аудита
240	Ответственность аудитора в отношении мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности	24	Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности

250	Рассмотрение законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	25	Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки
260	Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями	70	Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности
<b>300-499 Оценка рисков и реагирование на эти риски</b>			
300	Планирование аудита финансовой отчетности	3	Планирование аудита
315	Знание субъекта и его среды и оценка рисков существенных искажений	31	Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта
320	Существенность в аудите	9	Существенность и аудиторский риск
330	Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков	13	Аналитические процедуры
402	Вопросы аудита субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций		
<b>500-599 Аудиторские доказательства</b>			
500	Аудиторские доказательства	50	Аудиторские доказательства
501	Аудиторские доказательства -дополнительное рассмотрение особых статей	50	Аудиторские доказательства
505	Внешние подтверждения	50	Аудиторские доказательства
510	Первичные соглашения -начальные сальдо		
520	Аналитические процедуры	13	Аналитические процедуры
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	14	Аудиторская выборка
540	Аудит расчетных оценок		
545	Аудит оценки справедливой стоимости и раскрытий		

550	Связанные стороны	55	Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами
560	Последующие события	56	События после даты составления финансовой отчетности
570	Непрерывность деятельности		
580	Представления руководства субъекта		
<b>600-699 Использование работы других</b>			
600	Использование работы другого аудитора	60	Использование результатов работы другого
610	Рассмотрение работы внутреннего		
620	Использование работы эксперта	16	Использование работы эксперта
<b>700-799 Аудиторские выводы и подготовка отчетов</b>			
700	Отчет (заключение) независимого аудитора полному комплекту финансовой отчетности общего назначения	70	Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности
701	Модификации отчета (заключения) независимого аудитора	70	Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности
710	Сравнительные показатели		
720	Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность	10	Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности
<b>800-899 Специализированные области</b>			
800	Аудиторский отчет (заключение) по Соглашениям на аудит специального назначения	80	Отчет аудитора по результатам проверки специальных вопросов
		90	Профессиональные услуги аудиторской деятельности
		4	Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций
<b>2000-2699 Международные стандарты соглашений по обзору(МССО)</b>			

0	240	Соглашения по обзору финансовой отчетности	90	Профессиональн ые услуги аудиторской деятельности
0	241	Обзор промежуточной финансовой информации, выполненный независимым		
<b>Соглашения по выражению уверенности, отличные от аудита или обзора исторической финансовой информации</b>				
<b>3000-3699 Международные стандарты соглашений по выражению уверенности</b>				
0	300	Соглашения о выражении уверенности, отличные от аудита или обзора исторической финансовой	80	Отчет аудитора по результатам проверки специальных вопросов
0	340	Проверка перспективной финансовой информации		
<b>Сопутствующие услуги</b>				
<b>4000-4699 Международные стандарты соглашений по сопутствующим услугам</b>				
0	400	Соглашение о выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации	90	Профессиональн ые услуги аудиторской деятельности
0	441	Соглашения о компиляции финансовой информации	90	Профессиональн ые услуги аудиторской деятельности

<b>Варианты перехода на МСА</b>				
<b>Варианты</b>	<b>Преимущества</b>	<b>Слабые</b>	<b>Возможности</b>	<b>Риски</b>
<p>1. Постепенное приведение национальных стандартов в соответствие с МСА, обеспечивающее в будущем применение МСА (РФ)</p>	<p>Затраты на создание инфраструктуры, приходящиеся на краткосрочный период, незначительны.</p>	<p>1. Дополнительные человеческие и финансовые ресурсы; 2. Не признание международным фондовым рынком национальных аудиторских организаций в течение длительного периода времени; 3. Ограниченные возможности привлечения иностранного капитала в течение периода перехода на</p>	<p>Приток иностранного капитала, выход на международные аудиторские рынки, повышение конкурентоспособности аудиторских организаций в долгосрочной перспективе.</p>	<p>1. Переход на МСА потребует очень длительного периода времени; 2. Постоянное отставание национальных стандартов от МСА.</p>

<p>II. Закрепление в нормативных документах моментального перехода на МСА (шоковая терапия) с последующим постепенным созданием «инфраструктуры» для применения МСА (Азербайджан, Армения, Грузия, Казахстан и Кыргызстан).</p>	<p>Создание привлекательного инвестиционного климата в очень короткие сроки.</p>	<p>1. Спешное создание «инфраструктуры» для применения МСА; 2. Отсутствие анализа результатов перехода на МСА нескольких специально отобранных аудиторских организаций.</p>	<p>Быстрый приток иностранного капитала, обеспечение выхода на международные аудиторские рынки, повышение конкурентоспособности аудиторских организаций.</p>	<p>1. Ошибки и просчеты при применении МСА; 2. Зарождение недоверия со стороны международных финансовых рынков.</p>
<p>III. Постепенное создание «инфраструктуры», после чего объявляется о полном переходе на СА (Страны Европейского Содружества, в частности, Франция, Италия, Португалия и Чешская Республика).</p>	<p>Создание полноценной инфраструктуры для применения МСА.</p>	<p>Неэффективное использование периода создания инфраструктуры.</p>	<p>Приток иностранного капитала, выход на международные аудиторские рынки, повышение конкурентоспособности аудиторских организаций в среднесрочной перспективе.</p>	<p>Вероятность затягивания периода создания инфраструктуры на необозримо длительное время.</p>
<p><b>На основе анализа вышеприведенных вариантов перехода на МСА для Узбекистана предлагается следующий вариант</b></p>				
<p>IV. Декларирование о переходе на МСА с указанием переходного периода для ввода в действие МСА и в течение переходного периода, до ввода в будущем в действие МСА,</p>	<p>Создание полноценной инфраструктуры для применения МСА.</p>	<p>1. Ограниченные финансовые возможности; 2. Ограниченные возможности привлечения иностранного капитала в течение периода перехода на МСА.</p>	<p>Приток иностранного капитала, выход на международные аудиторские рынки, повышение конкурентоспособности и аудиторских организаций в среднесрочной перспективе.</p>	<p>Вероятность невыполнения намеченных работ в установленные сроки</p>

**Приложение №7**

**ПРОЕКТ  
ГОСУДАРСТВЕННОЙ  
ПРОГРАММЫ ПЕРЕХОДА НА  
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
АУДИТА**

I. Совершенствование нормативно-правовой базы, направленное на наиболее полное обеспечение перехода на МСА

II. Повышение качества образования и подготовки кадров по применению МСА

III. Адаптация аудиторских организаций к переходу на МСА

IV. Поддержка мероприятий по переходу на МСА

V. Организация информационно-разъяснительной работы по Программе "Переход на Международные стандарты аудита"

<b>п/п</b>	<b>Наименование мероприятия</b>	<b>Срок исполнения</b>	<b>Ответственные исполнители</b>	<b>Форма представления документа, механизм реализации и ожидаемый результат</b>
	<b>1. Совершенствование нормативно-правовой базы, направленное на наиболее полное обеспечение перехода на МСА</b>			

	<p>Проведение инвентаризации действующей нормативно-правовой базы с целью разработки предложений по внесению изменений, связанных с переходом на МСА</p>	<p>В течение 2009 г.</p>	<p>Минфин, профессиональные общественные объединения, группа специалистов</p>	<p>Пакет предложений. Внесение предложений по разработке новых нормативно-правовых документов, внесению изменений и дополнений в действующие документы.</p>
	<p>Разработка и утверждение Положения о создании Совета по аудиторской деятельности</p>	<p>2009 г.</p>	<p>Минфин, Минюст, профессиональные общественные объединения</p>	<p>Проект постановления Кабинета Министров. Определение нормативно-правовых основ деятельности Совета</p>
	<p>Осуществление комплекса мер по подготовке и изданию сборника МСА: -перевод оригинальной версии МСА на русский и узбекский языки; -обеспечение сборниками переведенных МСА на русском и узбекском языках вузов, профессиональных колледжей, аудиторов; -внедрение системы подбора наиболее квалифицированных переводчиков, преподавателей, специалистов, а также организации независимой экспертизы рукописей переводов МСА; -установление периодичности обновления (тиражирования) сборников МСА; -осуществление мониторинга обеспеченности сборниками МСА высших и средних профессиональных учебных заведений по языкам обучения</p>	<p>постоянно</p>	<p>Группа специалистов, профессиональные общественные объединения</p>	<p>Комплекс мероприятий. Принятые меры позволят обеспечить квалифицированный перевод оригиналов МСА и достаточное количество сборников МСА</p>

	Подготовка проекта постановления Кабинета Министров «О мерах по реализации Программы перехода Республики Узбекистан на применение Международных стандартов аудита»	IV квартал 2009 г.	Кабинет Министров, Минюст, Минфин	Проект постановления Кабинета Министра. Дальнейшая реализация единой политики, направленной на переход на МСА.
	Внесение изменений в Государственные образовательные стандарты непрерывного образования Узбекистана	2010 г.	Минвуз, Минфин, Минюст	Проект постановления Кабинета Министров. Создание системы углубленного изучения МСА
<b>II. Повышение качества высшего образования и подготовки кадров по применению МСА</b>				
	Выработка конкретных предложений, направленных на углубленное изучение в высших и специальных профессиональных учебных заведениях международных стандартов аудита	2010 г.	Минюст, Минвуз, Минобразования, Центр ССПО, Министерства и ведомства, имеющие ВУЗы и среднеспециальные учебные заведения	Внесение на утверждение в Кабинет Министров комплекса совместных предложений по углубленному изучению МСА. Принятые меры позволят целенаправленно развивать понимание и умение на практике применять международные стандарты аудита
	Проведение изучения деятельности вузов, готовящих кадры для системы среднего специального, профессионального образования, подготовка предложений по повышению эффективности их деятельности и пересмотру, при необходимости, структур и направлений подготовки специалистов вузов, готовящих педагогические кадры.	2010 г.	Минобразования, Центр ССПО, Минвуз, Государственный центр тестирования, Минфин, Минэкономики.	Совместное решение исполнителей по формированию рабочей группы из числа руководителей и специалистов министерств и ведомств, утверждение графика изучения деятельности вузов по подготовке педагогических кадров в области преподавания МСА

	<p>Разработка и утверждение Программы подготовки аудиторов по применению МСА:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- для высших и средних специальных учебных заведений;</li> <li>- учебных центров, занимающихся подготовкой аудиторов</li> </ul>	<p>2010 г.</p>	<p>Минвуз, Центр ССПО, Минобразования Минфин, профессиональные общественные объединения аудиторов</p>	<p>Программа. Позволит обеспечить углубленное изучение МСА студентами, а также гражданами, желающими получить сертификат аудитора</p>
	<p>Обеспечение образовательных учреждений специальной учебно-методической литературой, достаточным количеством сборников МСА, техническими средствами для обучения студентов</p>	<p>2010-2012 гг.</p>	<p>Минвуз, Центр ССПО, Минобразования, профессиональные Общественные объединения аудиторов</p>	<p>Совершенствование условий для обучения студентов</p>
	<p>Проведение анализа деятельности учебных центров, осуществляющих подготовку и повышение квалификации аудиторов</p>	<p>2010 г.</p>	<p>Центр тестирования, Минфин</p>	<p>Решение исполнителей. Создание рабочей группы, утверждение графика и проведение мероприятия по изучению деятельности учебных центров, состояния их материально-технической базы, наличия высококвалифицированных преподавателей. По результатам анализа и инвентаризации подготовка конкретных предложений по совершенствованию системы подготовки и повышения квалификации аудиторов</p>
<b>III. Адаптация аудиторских организаций к переходу на МСА</b>				
	<p>Создание механизма перехода деятельности аудиторских организаций на МСА</p>	<p>2011 г.</p>	<p>Минфин, Совет по аудиторской деятельности, профессиональные общественные объединения аудиторов, аудиторские организации</p>	<p>На основе созданного механизма принятие конкретных мер по переходу на МСА</p>
	<p>Разработка</p>	<p>2010</p>	<p>Совет по</p>	<p>Методические</p>

	методических указаний по применению МСА	г.	аудиторской деятельности, профессиональные общественные объединения аудиторов, аудиторские организации, Минфин	указания
	Разработка Комментариев к МСА	г. 2011	Минфин, профессиональные общественные объединения аудиторов, аудиторские организации	Совместные комментарии исполнителей. Создание условий для правильного понимания МСА
<b>IV. Поддержка мероприятий по переходу на МСА</b>				
	Реализация комплекса мероприятий по переходу на МСА предусматривая при этом: -проведение экспериментального внедрения МСА (конверсии) несколькими, специально отобранными аудиторскими организациями; -анализ результатов конверсии.	г. 2011 г. 2012 г.	Минфин, Совет по аудиторской деятельности, профессиональные общественные объединения, аудиторские организации	Комплекс мероприятий по переходу на МСА. Разработка и утверждение Положения о конверсии.
	Создание системы мониторинга по переходу на МСА	г. 2014	Минфин, Совет по аудиторской деятельности, профессиональные общественные объединения аудиторов, аудиторские организации	Создание системы показателей для мониторинга
<b>V. Организация информационно-разъяснительной работы</b>				
	Широкое освещение целей, задач и направлений Программы "Переход на международные стандарты аудита", хода ее реализации	2009-2014 гг.	НТРК, Агентство по печати и информации, Минвуз, Минобразования, ЦССПО, профессиональные общественные объединения аудиторов	План совместных мероприятий. Разъяснение через СМИ, а также организуемые исполнителями семинары, конференции значения и содержания мероприятий, реализуемых в рамках Программы "Переход на международные стандарты аудита".

	Издание сборника МСА на русском и узбекском языках. Комментариев к МСА	2013 гг.	Совет аудиторской деятельности	по План совместных мероприятий.
--	--	-------------	--------------------------------	------------------------------------

Приложение №8

**Пути достижения экономического роста**

