

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

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ**

На правах рукописи

Каххоров Икромжон Махсатулло Угли

Аудит отчета о финансовых результатах

Специальность: 5А 230902 - «Аудит (по отраслям)»

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание степени «Магистра экономики»

**Научный руководитель:
к.э.н., доц. У.Файзиева**

ТАШКЕНТ-2016

**Диссертация выполнена на кафедре “Аудит” Ташкентского
Государственных Экономических Университета**

Научный руководитель:	к.э.н., доцент Файзиева У.
Заведующий кафедрой:	к.э.н., проф. Хасанов Б.
Начальник отдела магистратуры:	к.э.н., доцент Усманов Б.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Глава I. Теоретические основы аудит отчета о финансовых результатах	9
1.1. Сущность понятий «доход», «прибыль», «финансовые результаты»	9
1.2. Принципы, функции и требования аудит отчета о финансовых результатах	19
Заключения по I главе	26
Глава II. Текущая состояния аудит отчета о финансовых результатах	28
2.1. Установление уровня существенности и аудиторского риска при аудите отчета о финансовых результатах	28
2.2. Этапы проведения аудита отчета о финансовых результатах	39
2.3. Методика аудита отчета о финансовых результатах предприятия	46
Заключения по II главе	61
Глава III. Совершенствование аудита отчета о финансовых результатах	63
3.1. Совершенствование применение методов аудита при аудит отчета о финансовых результатах	63
3.2. Совершенствование аудита отчета о финансовых результатах	74
Заключения по III главе	77
Заключения	79
Список использованной литературы	82
Приложения	86

Введение

Актуальность темы. В условиях модернизации экономики ключевую роль играет поддержка частного бизнеса и предпринимательства. Малый бизнес и частное предпринимательство стали важной сферой в обеспечении занятости населения, в решении актуально-социальных задач. Вместе с тем она является одним из важных факторов последовательного и устойчивого развития экономики. «Анализируя поступательное продвижение страны по пути демократических преобразований и устойчивого развития, мы имеем все основания заявить о том, что в истекшем году сделаны решительные шаги в осуществлении принципиально важных реформ, направленных на достижение нашей главной цели – выйти на уровень развитых демократических государств мира с сильной социально ориентированной экономикой, обеспечивающей достойный уровень и качество жизни наших людей. Речь прежде всего идет о реализации всесторонне продуманной Программы, направленной на обеспечение глубоких структурных преобразований, надежной защиты интересов частного предпринимательства и малого бизнеса и, что принципиально важно, – в законодательном, нормативно- правовом и практическом, как это предусмотрено в нашей Конституции, обеспечении приоритетной роли частной собственности, поступательного сокращения присутствия государства в экономике Узбекистана.»¹.

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

¹ Каримов И.А. Наша главная цель – несмотря на трудности, решительно идти вперед, последовательно продолжая осуществляемые реформы, структурные преобразования в экономике, создавая еще более широкие возможности для развития частной собственности, предпринимательства и малого бизнеса- Т.: Газета Норма, 2016. №3

В условиях модернизации экономики в процессе образования хозяйствующих субъектов различных форм собственности для управления субъекта, контроль и анализ хозяйственной деятельности являются основой для принятия управленческих решений. Необходимую для этого информацию предоставляют, в основном, бухгалтерский учет и аудит. Все хозяйствующие субъекты обязаны вести бухгалтерский учет производственно-хозяйственной и коммерческой деятельности с составлением бухгалтерской отчетности.

Прибыль в рыночных условиях является важным показателем характеризующим все стороны деятельности предприятия. Прибыль охватывает все аспекты работы предприятия, в том числе рационального использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Именно прибыль определяет целесообразность существования предприятия и его развитие. Именно для получения прибыли предприятие использует все возможные средства, но прежде всего оно должно производить такую продукцию и услуги, которые пользуются спросом со стороны потребителя. Прибыль и рентабельность являются критериями оценки результатов деятельности предприятия.

Актуальность аудита отчет о финансовых результатах исходит из следующих положений:

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

Актуальность аудита при проверке отчета о финансовых результатах вытекает из общей задачи аудита финансовой отчетности. Можно выделить несколько главных причин, обуславливающие значение аудита отчет о финансовых результатах:

1) повышение оперативности и результативности деятельности хозяйствующих субъектов строится на основе качественной и достоверной информации;

2) заинтересованные пользователи финансовой информации часто лишены возможности прямого доступа к ней;

3) для оценки данной информации, необходимо, обладать значительным объемом специальных знаний;

4) не следует игнорировать возможность предоставления необъективной информации со стороны управляющих органов;

5) с помощью аудита достигается дополнительная гибкость форм юридического и экономического контроля вне государственного и общественного регулирования деловой практики;

6) возможны значительные негативные экономические последствия от реализации решений администрации, инвесторов, собственников, основанных на достоверной финансовой отчетности.

Однако недостаточная разработка теоретических основ определения уровня существенности и оценки аудиторского риска, отсутствие развитой системы методологических основ аудита отчет о финансовых результатах делает актуальной тему данной магистерской диссертации.

Степень изученности проблемы. Исследованиям по отдельным аспектам аудита отчета о финансовых результатах посвящены таких ученых экономистов как: Дусмуратов Р.Д., Ибрагимов А.К, Каримов А.А., Маматов З.Т. и других. Различные аспекты аудита отчета о финансовых результатах нашли отражение в работах представителей зарубежных ученых - С.М.Бычковой, Е.М.Гутцайта, Ю.А.Данилевского, А.В.Крикунова, П.В.Крючковой, М.В.Мельник, В.В.Панкова, В.И.Подольского, В.В.Скобары, Я.В.Соколова, В.П.Суйца, С.М. Шапигузова, А.Д.Шеремета, Л.З.Шнейдмана, Р.Адамса, Э.А.Аренса, М.Бениса, Ф.Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейлли, Дж. Робертсона, Д.К.Лоббека, Р.Доджа, Д.Р.Кармайкла, М.Б.Хирша и других.

Работы вышеперечисленных авторов посвящены общим вопросам организации и проведения аудита. Однако они в недостаточной степени раскрывают методики аудита отчета о финансовых результатах.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является разработка рекомендации по совершенствованию аудита отчета о финансовых результатах.

Для достижения указанной цели в диссертации поставлены следующие основные задачи:

- исследовать сущность понятий «доход», «прибыль», «финансовые результаты»;
- раскрыть принципы, функции и требования аудита отчета о финансовых результатах;
- изучить определения уровня существенности и аудиторского риска при аудите отчета о финансовых результатах;
- исследовать этапы проведения аудита отчета о финансовых результатах;
- изучить методики аудита отчета о финансовых результатах предприятия;
- дать рекомендации по совершенствованию применения методов аудита при аудите отчета о финансовых результатах;
- разработать предложения по совершенствованию аудита отчета о финансовых результатах.

Объект исследования. Объектом исследования являются информации АК «DORI-DARMON».

Предмет исследования. Предметом исследования является процесс организации аудита отчета о финансовых результатах.

Теоретическая и методологическая основы исследования. Методологической основой исследования послужили методы научного анализа – системный подход, сравнительный анализ, сопоставление, статистические методы обработки информации, динамические методы

анализа, экспертные оценки. В совокупности данные методы позволили обеспечить достоверность экономического анализа, обоснованность теоретических выводов и практических рекомендаций.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили концептуальные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов и практических работников, посвященные проблемам организации аудита отчета о финансовых результатах. Большую практическую помощь в работе оказали аналитические материалы и издания Министерства финансов Республики Узбекистан.

Научная новизна. Научная новизна магистерской диссертации состоит в следующем:

- исследовано сущность понятий «доход», «прибыль», «финансовые результаты»;
- раскрыты принципы, функции и требования аудита отчета о финансовых результатах;
- изучена определения уровня существенности и аудиторского риска при аудите отчета о финансовых результатах;
- исследовано этапы проведения аудита отчета о финансовых результатах;
- изучена методики аудита отчета о финансовых результатах предприятия;
- дано рекомендации по совершенствованию применение методов аудита при аудите отчета о финансовых результатах;
- разработано предложения по совершенствованию аудита отчета о финансовых результатах.

Практическая значимость исследования. Практическая значимость исследования заключается в том, что оно доведено до разработки конкретных рекомендаций по решению наиболее актуальных проблем, связанных с организации аудита отчета о финансовых результатах.

Сформулированные в диссертации предложения по совершенствованию аудита отчета о финансовых результатах могут быть использованы в работе аудиторских организаций для оптимизации организации и проведения аудита.

Опубликованные работы. Основные идеи диссертации были рассмотрены 25 декабря 2015 года в выступлении со статьей «Сущность и значение отчета о финансовых результатах в акционерных обществах» на конференции Ташкентского Государственного экономического университета, посвященной теме «Перспективы и проблемы развития экономического образования», и 27 мая 2016 года со статьей «Особенности аудита финансовых отчета о финансовых результатах» на конференции магистрантов Ташкентского Государственного экономического университета, посвященной теме «Модернизация экономики, осуществление глубоких структурных изменений и диверсификации, укрепление макроэкономической стабильности, развитие частной собственности и малого бизнеса: достижения, проблемы и перспективы развития».

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы и приложений.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

1.1. Сущность понятий «доход», «прибыль», «финансовые результаты»

В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем методологии и практики отечественного бухгалтерского учета является проблема учета доходов и порядка формирования финансовых результатов деятельности предприятий, в том числе организаций. Одним из направлений развития этого процесса является переосмысление ряда теоретических понятий.

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

Многочисленные исследования на предмет изучения соответствия прибыли, исчисленной в бухгалтерском учете, ее экономическому содержанию привели к разграничению таких понятий, как «бухгалтерская» (раньше ее называли балансовой) и «экономическая» прибыль.

Однако сами издержки бывают внешними (явными) и внутренними (неявными). К внешним издержкам относятся платежи внешним (по отношению к данной фирме) поставщикам. Вычтя из совокупной выручки (дохода) внешние издержки, мы получаем бухгалтерскую прибыль. Кроме того существуют бухгалтерский и экономический подход к понятию «прибыль». По мнению П.А. Левчаева, прибыль как экономическая категория отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства в процессе предпринимательской деятельности².

² Левчаев П.А. Финансовые ресурсы предприятия: теория и методология системного подхода. - Саранск: Изд-во Мордов. Ун-та, 2008. С 18.

С экономической точки зрения прибыль - это разность между денежными поступлениями и выплатами, а с хозяйственной - это разность между имущественным состоянием предприятия на конец и начало периода. Прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете не отражает действительного результата хозяйственной деятельности.

Первая есть результат реализации товаров и услуг, вторая - результат работы капитала. Данная идея принадлежит Давиду Соломону, который исходил из предпосылки, что концепция прибыли нужна для:

- 1) исчисления налогов;
- 2) защиты кредиторов;
- 3) для выбора инвестиционной политики.

Определения бухгалтерской прибыли традиционно базируются на двух основных концепциях: концепция поддержания благосостояния, или сохранения капитала, концепция эффективности, или наращивания капитала.

Согласно первой концепции финансовый результат (прибыль) есть прирост в течение отчетного периода собственного капитала (средств, вложенных собственниками) предприятия и является результатом улучшения благосостояния фирмы.

Эта концепция восходит к высказанной еще Адамом Смитом мысли о том, что прибыль есть сумма, которая может быть израсходована без посягательств на капитал, а также к высказыванию Джона Хикса, уточнившего эту мысль, согласно которому прибыль - это сумма, которую можно израсходовать в течение некоторого промежутка времени и в конце этого периода иметь тот же достаток, что и в начале.

Данную концепцию также называют концепцией прибыли, основанной на изменениях в активах и пассивах (где в активе представлены средства, а в пассиве - источники). Это вызвано тем, что при таком подходе выручка или иные доходы могут быть признаны только вследствие увеличения какого-либо актива или уменьшения какого-либо обязательства, и, соответственно,

расход не может быть признан, если он не вызван уменьшением актива или увеличением обязательства.

Другими словами, прибыль представляет собой увеличение экономических ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия, а убыток - их уменьшением.

Согласно второй концепции прибыль есть разница между доходами и расходами предприятия и мерило эффективности деятельности предприятия и его руководства.

Прибыль, согласно данной концепции, является результатом корректного разнесения выручки и расходов по соответствующим отчетным периодам, а большинство неденежных активов и пассивов являются результатом такого разнесения. Корректное разнесение доходов и расходов подразумевает соотнесение в данном отчетном периоде «усилий» (т.е. расходов) и соответствующих им «достижений» (т.е. доходов)³.

При таком подходе доходы и расходы, относящиеся к будущим периодам, будут признаны в качестве актива или пассива вне зависимости от того, представляет собой такой актив или пассив реальный будущий приток или отток экономических ресурсов (динамическая модель баланса, где актив трактуется как расходы, переходящие в затраты, а пассив - как доходы, которые должны стать ценностями). На таком подходе, по существу, основана концепция двойной записи в бухгалтерском учете, посредством которой выявляется двойной финансовый результат: как наращение собственного капитала (статистическая модель баланса) и как разница между доходами и расходами (финансовая модель баланса).

В мировой практике в настоящий момент признается в качестве главенствующей концепция поддержания благосостояния, и прибыль определяется через изменения активов и пассивов. Однако используется и вторая концепция. Свидетельством этого может служить использование двух видов бухгалтерской прибыли: «совокупной» (всеобъемлющей) прибыли, как

³ Лунев В. Л. Тактика и стратегия управления фирмой - М.: «Академия», 2013.

результата изменения капитала предприятия за счет всех операций, кроме операций с собственниками, и «операционной» прибыли (т.е. прибыли от текущей, или операционной, деятельности), отражающей эффективность основной деятельности предприятия за отчетный период.

С позиции интересов государства основной финансовый показатель - прибыль до вычета налогов и обязательных платежей (налогооблагаемая прибыль), поскольку именно она служит тем источником, из которого государство получает свою долю от общих доходов предприятия. Для собственников основной показатель - чистая прибыль.

Наиболее полные сведения о прибыли и ее компонентах приведены в отчете о финансовых результатах. В балансе отчетную прибыль можно видеть не всегда. В балансе эта прибыль уже распределена по различным направлениям использования, т. е. она «размыта» по различным фондам и резервам, а в явном виде присутствует лишь один ее компонент, возможно и не самый главный по удельному весу, - нераспределенная прибыль.

В отличие от национального бухгалтерского учета в отчетности, составленной по МСФО, доходы компании признаются по справедливой стоимости. Чтобы обеспечить достоверность финансовой отчетности, следует четко представлять, как оценивать размер доходов и в какой момент они должны быть признаны.

Учет доходов компании по международным стандартам финансовой отчетности регламентируется МСФО (IAS) 18 «Выручка» («Revenue»). Несмотря на то, что название МСФО 18 «Revenue» часто переводится на русский язык как «выручка», по мнению А. Салтыковой, корректнее использовать термин «доход»⁴. Это связано с тем, что помимо выручки от продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг в сферу применения МСФО 18 попадают также доходы от использования активов компании третьими сторонами – роялти, процентные доходы, дивиденды, а также иные

⁴ Салтыкова А. Как отразить доходы в финансовой отчетности [Электронный ресурс] - http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus2/104.asp

экономические выгоды, получаемые в результате обычной деятельности компании.

Под доходом в соответствии с МСФО 18 понимается поступление экономических выгод в течение отчетного периода в ходе обычной деятельности компании, приводящее к росту капитала (кроме увеличения капитала в результате вкладов акционеров/участников).

Анализ законодательной и научно-методической литературы показал, что единого мнения по поводу определения экономического содержания финансовых результатов (прибыли) нет.

Представляя собой конечный финансовый результат, прибыль является основным показателем в системе целей предприятия. Вместе с тем прибыль представляет собой весьма сложную экономическую категорию, и потому возможны различные ее определения, интерпретации, представления.

Как экономическая категория прибыль предприятия отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства. На уровне организации чистый доход принимает форму прибыли. Прибыль характеризует экономический эффект, полученный в результате деятельности организации. Наличие прибыли в организации показывает, что доходы превышают все расходы, связанные с ее деятельностью.

Таким образом, экономический подход не делает различия между реализованным и нереализованным доходами.

Напротив, бухгалтерский подход, руководствуясь принципом осторожности (консерватизма), не спешит признавать нереализованный доход, точнее, этот доход будет признан как прибыль лишь после его реализации.

Вместе с тем оба рассмотренных подхода в принципе не противоречат друг другу. Более того, экономический подход полезен для понимания сущности прибыли, бухгалтерский - для понимания логики и порядка ее практического исчисления.

Существование понятий «бухгалтерская» и «экономическая» прибыль не означает возможность прямого сопоставления их значений. У каждого показателя может быть своя сфера применения. Более корректной считается их характеристика как взаимодополняющих способов анализа деятельности хозяйствующих субъектов.

Использование показателя экономической прибыли может, как подтвердить, так и опровергнуть выводы, сделанные на основе показателя бухгалтерской прибыли, и стать причиной дальнейшей аналитической работы.

С точки зрения оценки эффективности показатель экономической прибыли дает более полное по сравнению с показателем бухгалтерской прибыли представление об эффективности использования организацией имеющихся активов, в силу того, что сравнивает финансовый результат, полученный конкретной организацией, с результатом который обеспечит реальное, а не только номинальное сохранение вложенных средств.

В связи с этим именно показатель экономической прибыли является более емким и полезным при принятии решения инвестором в отношении инвестирования в ту или иную организацию.

Именно на нем выявляется конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации (чистая прибыль или чистый убыток), который складывается из следующих показателей:

- финансового результата от обычных видов деятельности;
- финансового результата прочих доходов и расходов;
- потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности - стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.;
- начисленных платежей налога на прибыль и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также сумм причитающихся налоговых санкций.

Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 9910-«Итоговый финансовый результат» на счет 8710-«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия может быть оценено на основе изучения финансовых результатов его работы. Прибыль и есть финансовый результат деятельности предприятия, характеризующий абсолютную эффективность его работы⁵. Прибыль является конечным результатом деятельности предприятия.

В современной экономической науке термин «прибыль» и его содержание вызывают множество споров и разночтений. Существующая в настоящее время возможность неоднозначной интерпретации определений вида прибыли порождает проблемные ситуации, связанные с оценкой и исследованием этой сложной экономической категории. По мере развития экономической теории комплекс понятий и терминов, определяющих прибыль, претерпел значительные изменения от самого простого в качестве дохода от производства и реализации до понятия, характеризующего конечные финансовые результаты во всем многообразии коммерческой деятельности.

Прибыль и рентабельность - важнейшие показатели, характеризующие экономические результаты производственно-коммерческой деятельности хозяйствующих субъектов рыночной экономики.

Хозяйственная деятельность организации достаточно разнообразна, это производственная, снабженческая, сбытовая и коммерческая деятельности. Поэтому прибыль организации принимает разные формы. Исходным моментом в расчетах показателей прибыли является выручка от продажи продукции, товаров и услуг, которая характеризует завершение производственного цикла организации, возврат авансированных на производство средств и превращение их в денежную форму, а также начало

⁵ Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник/ В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. - М.: ООО «ТК Велби», - 2004. С 229.

нового цикла в обороте всех средств. Изменение в объеме продаж оказывает наиболее чувствительное влияние на финансовые результаты деятельности организации.

Классификация видов прибыли приведена на рисунке 1.

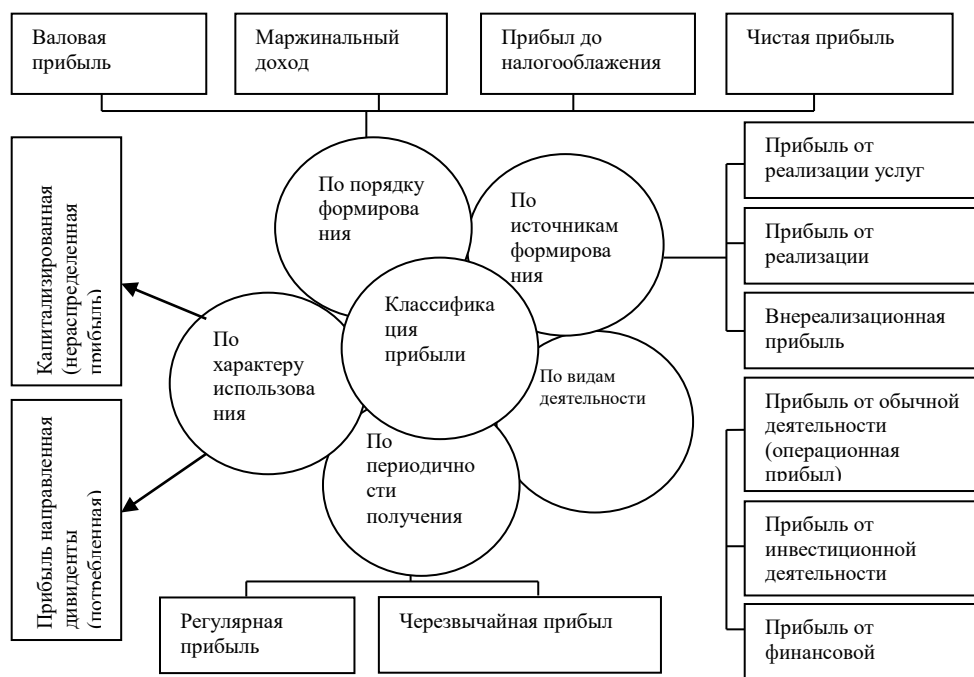


Рисунок 1 - Классификация показателей прибыли⁶.

Итак, основные виды прибыли следующие:

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

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

⁶ Деникакева, Р.Н. Механизм антикризисного управления в Российской экономике и в зарубежных странах / Р.Н. Деникакева//Эконом. анализ.-2008. - № 4. - С. 39-45.

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

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

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

Также важно разделение прибыли на бухгалтерскую, экономическую и налоговую.

Бухгалтерская прибыль - прибыль от предпринимательской деятельности, рассчитанная по бухгалтерским документам без учета документально не зафиксированных издержек самого предпринимателя, в том числе упущенной выгоды.

Экономическая прибыль - разница между доходами и экономическими издержками, включающими наряду с общими издержками альтернативные (вмененные) издержки; исчисляется как разность между бухгалтерской и нормальной прибылью предпринимателя.

Несоответствие бухгалтерской и экономической прибыли выражается в том, что первая не отражает экономического содержания прибыли, а следовательно, реальный результат деятельности организации за отчетный период. Экономический характер прибыли раскрывает то, что будет получено в будущем.

Представление в отчетности данных об экономической прибыли организации будет способствовать получению пользователями полезной деловой информации.

Также, в соответствии с группировкой деятельности, предложенной МСФО, различают:

- прибыль от основной деятельности, ее также называют операционной прибылью, полученной от производства и реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг. Рассчитывается она как разница между чистым объемом продаж и затратами на производство и реализацию продукции;

- прибыль от инвестиционной деятельности, которая образуется от передачи ресурсов в долгосрочные проекты;

- прибыль от финансовой деятельности, полученная от размещения средств на краткосрочной основе.

По составу включаемых элементов выделяют:

- маржинальную прибыль (маржинальный доход), которая исчисляется разницей между выручкой от реализации продукции, товаров и услуг и переменными затратами, приходящимися на реализованную продукцию или как разница между продажной ценой единицы продукции и удельными переменными расходами. Служит оценкой способности предприятия покрывать постоянные издержки для формирования необходимого размера прибыли от продаж. Маржинальная прибыль лежит в основе разрабатываемых альтернативных управленческих решений;

- общий финансовый результат отчетного периода до выплаты процентов и налогов. Этот показатель используется при анализе риска в целях управления его негативным воздействием для принятия последующих решений.

По величине полученного результата прибыль может быть:

- минимальная - наименьшая, которая необходима для сохранения предприятия, продолжения его функционирования и предотвращения краха;

- сверхприбыль (монопольная) - крайне высокий уровень прибыли, достигаемый за счет монопольного поведения предприятий - изготовителей и поставщиков товаров на рынок;

- нормальная прибыль - уровень прибыли, необходимый и достаточный для того, чтобы ресурсы, задействованные в производстве конкретного продукта, не были пущены на другие цели. Практически это прибыль на вложенный в производство капитал, которая могла бы быть получена при альтернативном размещении средств владельцев предприятия (ссуды, аренда и др.)

Многообразие видов прибыли не ограничивается рассмотренными классификационными рамками.

Деятельность любого хозяйствующего субъекта определяется конечным финансовым показателем. Финансовым результатом деятельности организации является прибыль, которая обеспечивает потребности самого предприятия и государства в целом, или убыток.

Бухгалтерский, или учетный метод измерения конечных результатов основывается на исчислении прибыли или убытка по учетным документам.

Существующая в настоящее время возможность неоднозначной интерпретации определенных положений законодательных документов, а также противоречия между отдельными нормативными актами и непосредственно внутри них между отдельными пунктами порождают проблемные ситуации, которые усугубляются разделением законодательных и нормативных актов на акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета, и акты, которыми следует руководствоваться для целей налогообложения.

1.2. Принципы, функции и требования аудита отчета о финансовых результатах

Аудит – это одна из подсистем экономического контроля финансово – хозяйственной деятельности организации. Основная цель аудита в отечественной и зарубежной практике – это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов и внутренних пользователей информации.

В условиях многоукладной экономики, представленной различными формами собственности, необходимо обеспечить возможность эффективности функционирования все видов деятельности организаций на различных уровнях управления. Для этого, необходимо взаимодополняющее применение всех подсистем экономического контроля, в том числе внутреннего и внешнего аудита (рисунок 2).

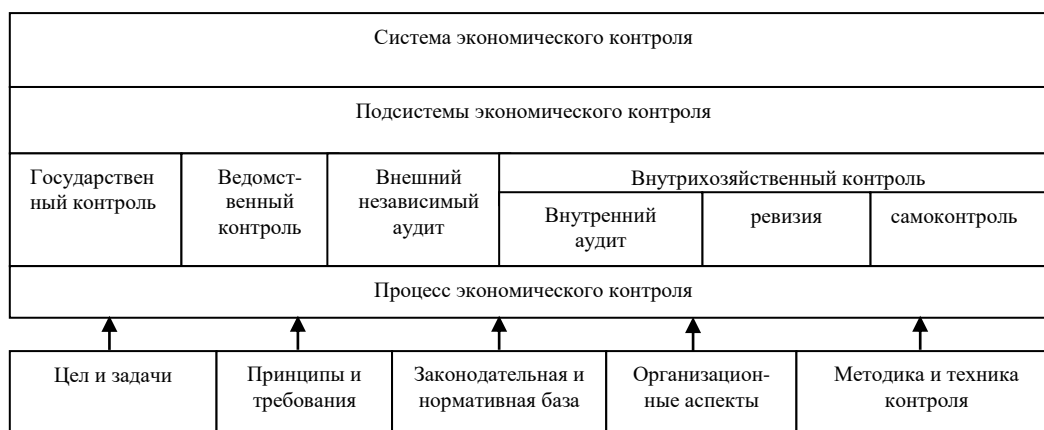


Рисунок 2 - Система экономического контроля и взаимосвязь ее подсистем.

При осуществлении контроля, в том числе аудита финансовых результатов необходимо:

- определить цель и задачи аудита;
- обосновать принципы и требования, предъявляемые к нему;
- в полном объеме использовать законодательную и нормативную базу контроля;
- разработать организационные аспекты, методику и технику проведения контроля и аудита.

Последовательное и надлежащее осуществление всех указанных аспектов позволит существенно повысить эффективность процесса контроля, так как указанные аспекты являются методологической основой и средством реализации любой из подсистем экономического контроля, в том числе внешнего и внутреннего аудита финансовых результатов организации.

В этой связи необходимо определить и систематизировать цели, задачи, функции, принципы аудита финансовых результатов и требования, предъявляемые к нему в современных условиях. Принципы, функции, цели, задачи и требования аудита финансовых результатов организации представлены в таблице 1.

Таблица 1
Принципы, функции, цели, задачи и требования аудита финансовых результатов организации

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

Из приведенной в таблице 1 таблицы можно сделать вывод, что общность принципов аудиторской деятельности не исключает существенных различий содержания внешнего и внутреннего аудита финансовых результатов. Именно эти различия и обуславливают их взаимное дополнение. Технология взаимодействия внешнего и внутреннего аудита строится на политике максимального содействия независимому аудитору, со стороны

последнего – на концепции беспристрастного подхода к оценке степени доверия, которое целесообразно оказать внутреннему аудитору.

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

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

Таблица 2.

Организационные аспекты аудита отчета о финансовых результатах

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

При организации аудита финансовых результатов важное значение имеет правильное установление последовательности включения в

контрольный процесс взаимосвязанных этапов данной системы (наблюдения, проверки, сбора, систематизации, обобщения информации и др.).

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

Таким образом, организацию аудита финансовых результатов можно рассматривать как целенаправленную деятельность, включающую взаимосвязанные элементы (рисунок 3).

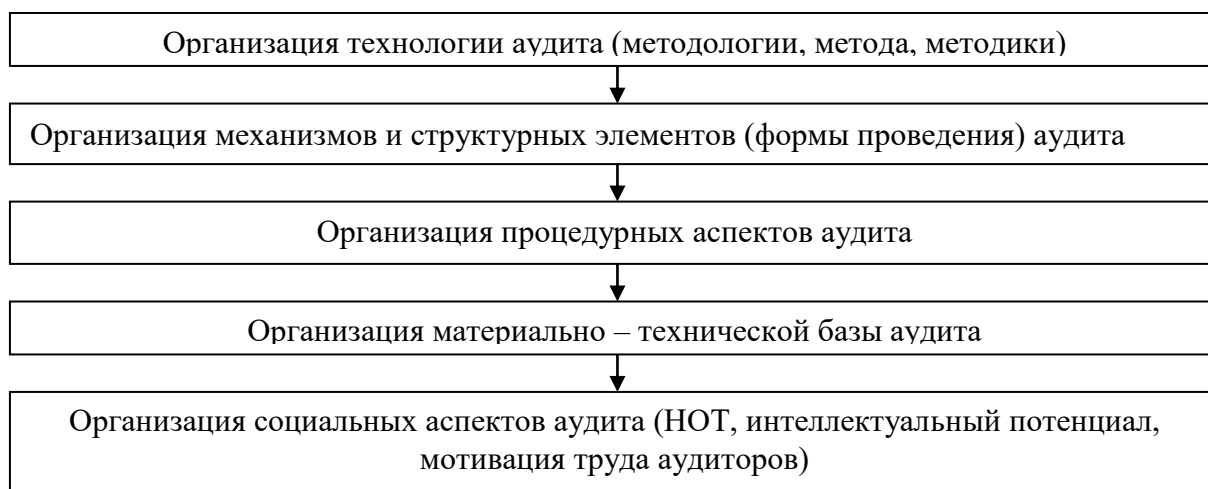


Рисунок 3. Основные элементы организации аудита финансовых результатов.

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

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

Целью аудита доходов и финансовых результатов является определение соответствия применяемой методики учета операций по

формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам, действующим на территории Республики Узбекистан. На основе этого формируется мнение о достоверности финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности по финансовым результатам во всех существенных аспектах.

Задачами аудиторской проверки доходов и финансовых результатов являются:

- проверка полноты отражения: в полном ли объёме отражены все доходы и расходы, то есть показатели, на основе которых и определяется результат деятельности экономического субъекта;

- установление принадлежности: действительно ли отражённые доходы и расходы относятся к хозяйственным операциям клиента;

- проверка правильности оценки: соответствие оценки доходов и расходов учётной политике, принципам бухгалтерского учёта; использование оценки на основе преемственности;

- установление правильности отражения доходов и расходов в отчётности;

- проверка правильности классификации доходов, расходов, финансовых результатов деятельности;

- установление законности оформления хозяйственных операций деятельности предприятия в первичных документах и сверка данных, отражённых в учётных регистрах;

- подтверждение достоверности и правильности отражения на счетах бухгалтерского учёта операций по учёту доходов, расходов и финансовых результатов деятельности;

- проверка правильности формирования чистой прибыли отчётного периода, её распределения и использования;

- проверка правильности определения причитающихся бюджету платежей.

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

Таблица 3.

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

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

В качестве источников информации используются следующие данные.

Первичные документы включают:

1. Выписки банка по расчетному и ссудному счетам;
2. Приложения к выпискам банка;

3. Приказ об учетной политике.

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

При журнально-ордерной форме учета:

1. Главную книгу;
2. Журналы-ордера №№ 1; 2; 10; 10/1; 11; 12; 13; 14; 15;
4. Ведомости №№ 12; 13; 14; 15; 16;

При автоматизированной форме учета:

1. Главная книга;
2. Журнал хозяйственных операций.

Отчетность включает:

1. Бухгалтерский баланс (форма № 1);
2. Отчет о финансовых результатах (форма № 2).

Используются и другие, необходимые документы

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

Заключения по I главе

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

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

ГЛАВА II. ТЕКУЩАЯ СОСТОЯНИЯ АУДИТ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

2.1. Установление уровня существенности и аудиторского риска при аудите отчета о финансовых результатах

Одним из важнейших аспектов аудита финансовых результатов является его планирование и программирование, как при внешнем, так и при внутреннем аудите. Предшествующим аспектом планирования аудита финансовых результатов является изучение деятельности экономического субъекта, включающее комплекс элементов предмета познания:

- деловая репутация организации;
- уровень квалификации учетно-финансовых работников;
- виды деятельности организации;
- учредительные документы;
- результаты предыдущих проверок;
- формы и методы организации управления и учета;
- показатели финансовой отчетности;
- результаты основной, инвестиционной, финансовой деятельности и прочих операций;
- состояние системы внутрихозяйственного контроля и учета финансовых результатов.

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

На основании приведенной модели внутренних стандартов аудита с наибольшей степенью оптимальности автором разработан план и детализированная программа аудита финансовых результатов.

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

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

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

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

В систему сетевого планирования и управления аудиторским процессом финансовых результатов необходимо включить четыре основных этапа работ, составляющих критический путь аудита финансовых результатов:

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

Следует учитывать, что для сокращения продолжительности работ по программе аудита необходимо сокращать длину критического пути. Резерв времени в данном случае – это разность между самым ранним возможным

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

Таблица 4.

Факторы влияния на оценку уровня существенности в процессе планирования аудита финансовых результатов

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

Концепция существенности должна использоваться следующим образом:

- как основа для планирования аудита финансовых результатов;
- как основа оценки эффективности аудита;

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

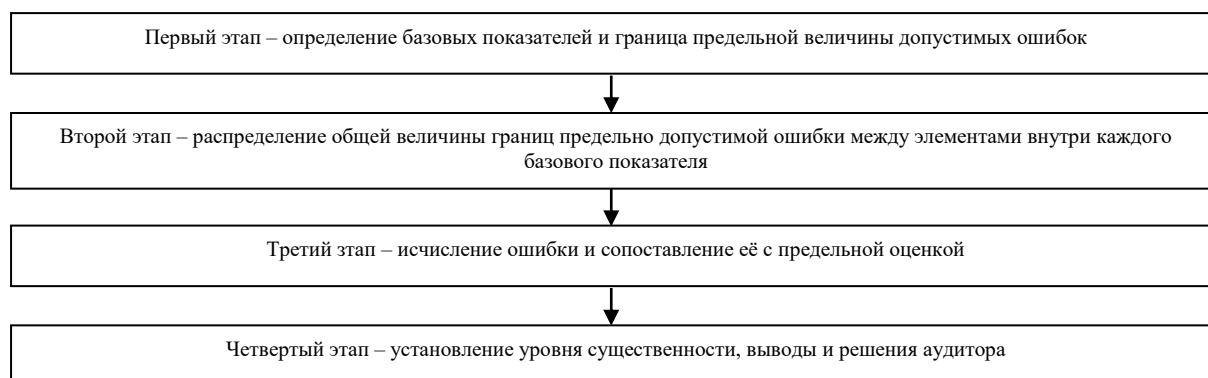


Рисунок 4. Методика определения уровня существенности при аудите финансовых результатов.

Важным элементом аудита финансовых результатов должна стать научно обоснованная методика оценки аудиторского риска для планирования и проведения проверки. При проведении аудита финансовой отчетности, аудиторы рассчитывают аудиторский риск для проверки годовой отчетности. Но, так как финансовые результаты в любой организации являются

основными объектами учета, контроля и управления, а также основным источником формирования собственных средств, то аудиторский риск целесообразно рассчитывать в отдельности при проверке финансовых результатов и влияющих на них факторов.

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

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

Сущность метода заключается в том, что до начала документальной проверки аудитор проводит тестирование отдельных значимых совершенных или совершаемых операций организацией, связанных с финансовыми результатами.

На этапе планирования аудиторской проверки финансовых результатов аудитору необходимо:

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

- выбрать методы сбора аудиторских доказательств применительно к каждому объекту проверки.

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

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

Анализ финансовых результатов деятельности можно осуществлять в несколько этапов:

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

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

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

Учитывая характер формирования финансовых результатов деятельности, в качестве потенциальных объектов проверки могут выступать доходы, раскрытие информации о которых предусмотрено формой отчета о финансовых результатах.

Важным моментом аудиторской проверки финансовых результатов деятельности будет являться идентификация принятых в организации средств контроля, а также знакомство с организацией системы бухгалтерского учета по каждому объекту проверки.

Средства контроля и система бухгалтерского учета должны обеспечивать соблюдение требований общих и локальных документов, условий договоров и соглашений при начислении и получении доходов (при покрытии расходов) и при отражении этих процессов в бухгалтерском учете.

Идентификацию средств контроля и знакомство с организацией бухгалтерского учета целесообразно проводить посредством тестирования, а также анализа содержания положений о структурных подразделениях организации, должностных инструкций руководителей и сотрудников, локальных документов. В результате аудитор может получить представление об адекватности принятых средств контроля и системы учета масштабам и специфике деятельности организации, о соответствии внутренних регламентов требованиям общих нормативных правовых документов. Средства контроля по каждому объекту проверки можно зафиксировать в отдельном рабочем файле и далее при проведении проверки на соответствие оценивать реальное применение и эффективность данных средств контроля.

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

Основным способом проведения аудиторской проверки доходов являются выборочные исследования. Это обусловлено тем обстоятельством, что сальдо доходов складывается как результат значительного количества операций, и сплошная проверка финансовых результатов потребует значительных временных и физических издержек. Кроме того, математически доказано, что большой объем генеральной совокупности оказывает лишь незначительное влияние на объем выборки. Таким образом, и для 1000, и для 10000 элементов всей совокупности можно получить значимые результаты, отобрав для проверки не более 50 элементов. В результате аудиторская выборка позволяет аудитору делать на ее основании выводы о свойствах всей проверяемой совокупности.

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

Техническим этапом аудиторской проверки является получение аудиторских доказательств, достаточных для выражения мнения аудитора о достоверности отчетности. Конкретные способы получения аудиторских доказательств представляют собой аудиторские процедуры, выбор которых зависит от целей проверки, специфики проверяемых счетов, опыта и

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

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

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

Тестирование на соответствие при аудите финансовых результатов деятельности организации нецелесообразно проводить в случае, когда аудиторская организация проводила аудит данного клиента ранее, и в аудируемой организации не произошли события, в результате которых риск

средств контроля мог измениться. Напротив, средства контроля будут подлежать обязательной проверке, когда аудит клиента проводится аудиторской компанией впервые, либо у клиента произошли события, вследствие которых уровень надежности средств контроля мог измениться.

Для оценки риска средств контроля при проверке финансовых результатов деятельности организации, исходя из профессионального суждения аудитора, представляется уместным использовать один из трех подходов:

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

- оценить средства контроля по операциям, послужившим источником получения доходов;

- классифицировать риск контроля как высокий без проведения проверки на соответствие и проводить расчет выборки для проверки по существу с учетом такого значения риска контроля. В ряде случаев тестирование может быть проведено одновременно и на соответствие, и по существу.

Следует отметить, что, в случае обоснованного признания риска контроля низким, аудитор может отказаться от проверки по существу и полностью полагаться на эффективность системы внутреннего контроля клиента.

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

Аналитические процедуры целесообразно применять тогда, когда результаты проверки на соответствие позволяют сделать вывод о высокой

надежности средств контроля по конкретному объекту проверки. В противном случае аудитору необходимо протестировать сальдо счетов для того, чтобы получить достаточную степень уверенности в том, что отчетность организации не содержит существенных искажений.

Анализ доходов позволяет установить обоснованность величины доходов, отраженных на счетах бухгалтерского учета. Сопоставив сальдо на счетах бухгалтерского учета по учету доходов и сумму, полученную как результат аудиторских расчетов, можно сделать первичные выводы о достоверности данных учета.

При детальном тестировании сальдо аудитор должен выполнить пересчет суммы доходов, исходя из условий, установленных первичными документами.

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

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

Для уточнения объема проверяемой совокупности аудитору необходимо определить элементы наибольшей стоимости, а также элементы, ключевые по рискам. Элементами наибольшей стоимости считаются такие, размер которых превышает более чем на 30 % среднюю стоимость элементов совокупности. Вместе с тем, при большом количестве единиц в совокупности, временные затраты аудитора по выявлению таких элементов могут быть столь значительны, что эффект от уточнения объема проверяемой совокупности не будет достигнут. В связи с этим можно проигнорировать требование об очистке генеральной совокупности от элементов наибольшей стоимости и элементов, ключевых по рискам, при проверке отдельных видов доходов.

Для определения объема выборки могут быть использованы следующие методы:

- по сальдо;
- по обороту;
- по оценке влияния факторов;
- по оценке риска выборки.

После определения объема выборки аудитору необходимо произвести отбор элементов для проведения выборочного исследования.

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

2.2. Этапы проведения аудит отчета о финансовых результатах

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

Так, группировка расходов (затрат) по элементам должна отвечать принципам: последовательности формирования затрат, начиная с первичных подразделений и кончая центральной бухгалтерией; объективности и обоснованности построения элементов расходов (затрат) исходя из их экономического содержания; подконтрольности всеми субъектами управления и контроля независимо от организационной структуры и ступенчатости управления экономического субъекта. Кроме указанных принципов данная группировка расходов (затрат) должна обеспечивать осуществление бухгалтерским финансовым учетом его основных функций в

системе управления и аудита: аналитической; информационной; контрольной; обратной связи; оценочной.

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

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

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

Целью аудита финансовых результатов является определение соответствия применяемой методики учета операций по формированию и использованию финансовыми результатами, на соответствие нормативным документам, действующим на территории Республики Узбекистан.

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

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

- 1) Бухгалтерский учет продаж соответствует положениям нормативных актов?
- 2) Данные аналитического и синтетического учета по счету 90 «Продажи» соответствуют данным главной книги и баланса?
- 3) Корреспонденция счетов по счету 9010 «Продажи» составлена в соответствии с положениями нормативных актов?

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

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

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

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

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

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

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

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

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 9910 «Итоговый финансовый результат» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Аудитору необходимо проверить:

- 1) правильность определения предприятием предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет;
- 2) наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- 3) правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета;
- 4) правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества организации;
- 5) правильность отражения данных о бартерных сделках;
- 6) правильность отражения прибыли, полученной от покупателя в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита;
- 7) правильность отражения в учете выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;
- 8) правильность отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности;

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

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

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

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

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

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

15) правильность реформации баланса.

Целью аудиторской проверки финансового результата является формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих суммы прибыли (убытка).

Выполняя процедуру проверки финансового результата отчетного года, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

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

2) Порядок реформации баланса соответствует положениям нормативных актов?

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

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

Порядок проведения аудита финансовых результатов включает ряд последовательных этапов:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– проверка правильности формирования чистой прибыли (убытка).

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

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

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 9910-«Итоговый финансовый результат» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Затем необходимо начислить налог на прибыль.

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

Налог на бухгалтерскую прибыль (убыток) называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Несмотря на то что в бухгалтерском учете начисленная сумма налога отражается по дебету счета 9910-«Итоговый финансовый результат», налогооблагаемую прибыль организации эта сумма не уменьшает.

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

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

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

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

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

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

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

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

2.3. Методика аудита отчета о финансовых результатах предприятия

Как уже было отмечено ранее по объектная проверка финансовой отчетности предполагает проверку в разрезе элементов финансовой отчетности АК «Дори-дармон». Нами была осуществлена по объектная проверка отчета о финансовых результатах по следующим направлениям:

- аудит доходов;
- аудит учета затрат относимых на себестоимость произведенных работ и оказанных услуг;
- аудит расходов.

К доходам от основной деятельности относится доход от реализации продукции технического назначения и оказания услуг управленческого характера. В ходе аудита было установлено, что АК «Дори-дармон» с дочерними предприятиями заключены договора на оказание управленческих услуг. Счета-фактуры на оказание управленческих услуг выписываются предприятием на квартальной основе, что некорректно, так как на услуги,

оказываемые непрерывно необходимо выписывать счета-фактуры ежемесячно на последнее число месяца в соответствии с Порядком заполнения счета-фактуры. Управленческие услуги включают в себя:

- подготовку и контроль исполнения хозяйственных договоров и контрактов;
- выдачу заключений о законности договоров;
- проведение работ по взысканию дебиторской задолженности через судебные органы;
- оформление документов работников по приему, увольнению и заключению трудовых договоров, книжек ИНПС;
- координацию деятельности службы по технике безопасности;
- выполнение работ по контролю за качеством, стандартизации, сертификации, метрологии;
- оказание типографских и полиграфических услуг;
- оперативную помощь и консультации в решении вопросов, возникающих в ходе хозяйственной деятельности:

составление отчетности по кадрам для статистических и иных органов.

Аудитом было отмечено, что в перечень оказываемых услуг дочерним предприятиям, а в частности дочернему предприятию не включены услуги ремонтно-строительного характера, охраны здания, технического обслуживания здания, так как работниками АК «Дори-дармон» производятся сантехнические, ремонтные работы, на которые имеются подписанные директором дочернего предприятия наряды, согласно которым начисляется заработная плата рабочим-сдельщикам.

При проведении нами сплошной проверки по счетам-фактурам, выписанным по учету основной реализации и учету аренды имущества, расхождений не установлено.

Доход от реализации по основному виду деятельности АК «Дори-дармон» за 2015 год составил 238 638 060,00 тыс. сум. Доход от финансовой деятельности всего 30 020 878.00 тыс. сум. В том числе доходы в виде

дивидендов 8 986 905,00 тыс. сум. И доходы от валютных курсовых разниц 1 164 202,00 тыс. сум.

Таблица 5

Административные расходы АК «Дори-дармон» за 2015 год

Наименование статьи расходов	Всего, сум
Расходы на оплату труда	244 892 287
Арендная плата	837 442 093
Затраты на содержание технических средств управления	902 864 612
Оплата междугородних переговоров	501 121 494
Затраты на содержание и ремонт основных средств с учетом амортизации	904 653 827
Сотовая и пейджинговая связь	516 664 687
Итого административных расходов	3 907 639 000

К доходам по финансовой деятельности отнесены дивиденды, полученные в размере 8 986 905,00 тыс. сум, доходы от положительной курсовой разницы 1 164 202,00 тыс. сум.

При проведении аудита затрат относимых на себестоимость реализованной продукции АК «Дори-дармон» было установлено, что себестоимость реализованной продукции составила 222 569 936,00 тыс. сум.

На счетах группы 9400 обобщается информация по расходам реализации, расходам управления и прочим операционным расходам общехозяйственного назначения. Общая сумма расходов периода составила за 2015 год по данным АК «Дори-дармон» 30 671 921,00 тыс. сум. С аудитом расхождений не установлено.

Ниже в таблице 5 представлен перечень и сумма административных расходов, а в таблице 6 приведены перечень и сумма операционных расходов АК «Дори-дармон» за 2015 год.

Таблица 6

Операционные расходы АК «Дори-дармон» за 2015 год

Наименование статьи расходов	Всего, сум
Оплата аудиторских услуг	20 000 000
Содержание собственных обслуживающих производств	333 037 145
Ценные подарки	121 330 626
Оплата проезда работникам	991 971 500
Оплата путевок на лечение и отдых	819 939 100
Пособие по уходу до 2-х лет	220 720 201
Оплата листов по временной нетрудоспособности	564 958 471
Возмещение пенсии	21 747 565
Возмещение ущерба	45 504 024
Материальная помощь (с начислениями)	926 779 850
Материальная помощь по смерти (без начислений)	11 428 968
Оплата услуг банка и депозитария	705 245 834
Начисленный налог на имущество	11 916 557
Налог на добавленную стоимость	21 575 800
Отчисления в Пенсионный фонд	786 310 400
Судебные издержки	95 904 560
Убытки от списания дебиторской задолженности	25 254 050
Признанные штрафы, пени	332 226 865
Штрафы и пени за нарушение налогового законодательства	365 375 600
Износ нематериальных активов	900 605 000
Проверка приборов, ремонт, разработка нормативных документов	911 153 312
Обновление системы Право	220 193 854
Экспертиза	111 128 960
Публикация баланса в печати	201 128 222
Материальные затраты	1 101 389 494
Хранение ЦБ	256 470 819
Содержание профкома	905 754 558
Подписка	911 435 932
Изготовление визиток, регистрация устава, объявления	605 330 493
Отчисления в махаллинский комитет	111 150 000
Итого операционных расходов	11 753 177 000,0

Нами также был проведен горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах АК «Дори-дармон».

Цель горизонтального анализа отчета о финансовых результатах – выявить изменения отчета о финансовых результатах всех показателей за

период по разделам отчета путём сопоставления данных за отчетный период с данными за соответствующий период прошлого года.

Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах АК «Доридармон» приведен в таблице 7.

Таблица 7.
Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах предприятия

Наименование показателя	За соответствующий период прошлого года			За отчетный период		
	Доходы (прибыль)	Расходы (убытки)	%	Доходы (прибыль)	Расходы (убытки)	%
Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	182 202 965	x	100	238 638 060	x	137,9
Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	10 618 010		100	16 068 124		151,3
Расходы периода	x	24 489 010	100	x	30 671 921	125,2
Прочие доходы от основной деятельности	42 031 286			44 624 675		106,1
Прибыль (убыток) от основной деятельности	28 160 286		100	30 020 878		106,6
Доходы от финансовой деятельности, всего	8 710 082	x	100	10 151 107	x	116,5
Расходы по финансовой деятельности	x	7 343 402	100	x	7 887 479	107,4
Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности	29 526 966		100	32 284 506		109,3
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	24 056 816		100	25 073 548		104,2

Из данных таблицы видно, что валовая прибыль от реализации продукции за отчетный период по сравнению с данным показателем за соответствующий период прошлого года увеличилась на 5 450 114,0 тыс.сум или 151,3% и составила 16 068 124,00 тыс.сум. Увеличение валовой прибыли произошло за счет превышения чистой выручки от реализации продукции над себестоимостью реализованной продукции, что является положительным показателем в деятельности предприятия.

Также за отчетный период наблюдается увеличение расходов периода на сумму 6 182 911,00 тыс.сум или 125,2 %, что составляет 30 671 921,00

тыс.сум, что было вызвано увеличением расходов по реализации и административных расходов по сравнению с соответствующими показателями прошлого года, но в силу увеличения валовой прибыли от реализации продукции, это изменение вполне нормально и не несет отрицательного влияния на финансовую деятельность предприятия.

Прибыль от основной деятельности предприятия составила 44 624 675,00 тыс.сум, что больше соответствующего показателя за прошлый отчетный период на 2 593 389,00 тыс.сум или на 106,6%. Это изменение было вызвано увеличением доходов в отчетном периоде и соответственно расходов от основной деятельности по сравнению с прошлым отчетным периодом, что является положительным показателем в деятельности предприятия.

Доход от финансовой деятельности предприятия составил 10 151 107,00 тыс.сум, что больше дохода от финансовой деятельности за прошлый отчетный период на 1 441 025,00 тыс.сум или на 116,5%.

Расход по финансовой деятельности предприятия составил 7 887 479,00 тыс.сум, что превышает расходы по финансовой деятельности за прошлый отчетный период на 544077,00 тыс.сум или на 107,4%. Увеличение данного показателя оказывает отрицательное влияние на финансовую деятельность предприятия, по сравнению с прошлым отчетным периодом эти изменения произошли в основном из-за убытков от валютных курсовых разниц.

Прибыль от общехозяйственной деятельности совпадает с прибылью до уплаты налога на доходы за отсутствием у предприятия чрезвычайных прибылей или убытков и составляет 32 284 506,00 тыс.сум, что больше соответствующего показателя за прошлый отчетный период на 2 757 540,00 тыс.сум или на 109,3%.

Чистая прибыль отчетного периода предприятия составила 25 073 548,00 тыс.сум, что больше чистой прибыли предприятия за прошлый отчетный период на 1 016 732,00 тыс.сум или на 104,2%. Это положительное

влияние на финансовую деятельность предприятия связано с уменьшением сумм прочих затраты и сборов в отчетном периоде.

Нами также был проведен вертикальный анализ отчета о финансовых результатах АК «Дори-дармон».

Цель вертикального анализа отчета о финансовых результатах – изучение структуры показателей отчета и расчёт удельного веса отдельных статей в итоге отчета о финансовых результатах. Вертикальный анализ отчета о финансовых результатах представлен в таблице 8.

Таблица 8.
Вертикальный анализ отчета о финансовых результатах предприятия

Наименование показателя	За соответствующий период прошлого года			За отчетный период		
	Доходы (прибыль)	Расходы (убытки)	Уд. вес	Доходы (прибыль)	Расходы (убытки)	Уд.вес
Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	182 202 965	x	100,0	238 638 060	x	100,0
Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	10 618 010		5,8	16 068 124		6,7
Расходы периода	x	24 489 010	13,4	x	30 671 921	12,8
Прочие доходы от основной деятельности	42 031 286			44 624 675		18,7
Прибыль (убыток) от основной деятельности	28 160 286		15,4	30 020 878		1,3
Доходы от финансовой деятельности, всего	8 710 082	x	4,7	10 151 107	x	4,2
Расходы по финансовой деятельности	x	7 343 402	4,0	x	7 887 479	3,3
Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности	29 526 966		16,2	32 284 506		13,5
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	24 056 816		13,2	25 073 548		10,5

Анализируя вертикальную структуру отчета о финансовых результатах АК «Дори-Дармон», можно сделать вывод, что за отчетный период относительно чистой выручки от реализации продукции (100%) удельный вес следующих показателей таков: валовая прибыль от реализации продукции –

6,7 %; расходы периода – 12,8%; прибыль от основной деятельности – 1,3%; доходы от финансовой деятельности – 4,2%; расходы по финансовой деятельности – 3,3%; прибыль от общехозяйственной деятельности – 13,5%; чистая прибыль отчетного периода – 10,5%.

По сравнению с прошлым отчетным периодом следует отметить рост удельного веса валовой прибыли от реализации продукции, что произошло из-за уменьшения себестоимости реализованной продукции и является положительным результатом для финансовой деятельности предприятия. Также следует отметить, уменьшение по сравнению с показателем за прошлый отчетный период, удельного веса расходов периода в отчетном периоде, что связано с уменьшением суммы прочих операционных расходов и является положительным результатом в деятельности предприятия предприятия. Удельный вес прибыли от основной деятельности в отчетном периоде по сравнению с прошлым отчетным периодом уменьшился, вследствие уменьшения показателя прочих доходов от основной деятельности в отчетном периоде. По сравнению с прошлым отчетным периодом произошло уменьшение удельного веса доходов по финансовой деятельности, за счет отсутствия доходов от долгосрочной аренды и отсутствия прочих доходов от финансовой деятельности. Кроме того, следует отметить рост удельного веса расходов по финансовой деятельности в отчетном периоде, за счет возникновения расходов в виде процентов, расходов в виде процентов по долгосрочной аренде, что является нормальным показателем для финансовой деятельности предприятия и убытков от валютных курсовых разниц, что является отрицательным показателем в деятельности предприятия. Удельный вес прибыли от общехозяйственной деятельности и прибыли до уплаты налогов по сравнению с прошлым отчетным периодом уменьшился почти в два раза, что связано с изменениями в отчетном периоде в составляющих эту прибыль показателях. За счет произошедших в удельном весе изменений выше перечисленных показателей, произошло уменьшение удельного веса чистой

прибыли отчетного периода, что является относительно отрицательным результатом для финансовой деятельности предприятия.

Все этапы проведения аудиторской проверки подробно освещаются в аудиторском отчете, адресованном руководству проверяемого хозяйствующего субъекта – АК «Дори-дармон». В соответствии с национальным стандартом аудиторской деятельности № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности»; «аудиторский отчет - документ, адресованный руководителю, собственнику, общему собранию участников (акционеров) хозяйствующего субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, выявленных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, нарушениях в финансовой отчетности, а также другую информацию, полученную в результате проведения аудиторской проверки, и являющийся основанием для составления аудиторского заключения».

Выводы после проведения аудиторской проверки следующие: с точки зрения оценки эффективности системы бухгалтерского учета, т.к. он является основой для подготовки и представления финансовой отчетности, в основном, были отмечены полнота, правильность и своевременность регистрации хозяйственных операций в бухгалтерских регистрах. Кроме того, следует отметить, что предприятием соблюдается установленный порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. В связи с этим нами была подтверждена финансовая отчетность АК «Дори-дармон», которая достоверно отражает его финансовое положение по всем существенным аспектам.

В заключение данной главы, следует отметить, что служба внутреннего аудита на проверенном нами предприятии не укомплектована. Общеизвестно, что внутренний аудит по содержанию и методам проведения имеет много общего с внешним аудитом и в значительной мере является информационной базой для последнего. Однако при должной организации внутреннего аудита существенно сокращаются объём и содержание

внешнего аудита, проводимого на исследуемом предприятии в обязательном порядке один раз в год. Кроме того, как свидетельствует практика аудита, на тех предприятиях, где созданы и эффективно функционируют службы внутреннего аудита, значительно выше уровень сохранности имущества, использования ресурсов, организации бухгалтерского учёта и достоверности отчётности.

Типичными ошибками, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита доходов и финансовых результатов, являются следующие:

1. Нарушение порядка составления формы № 2 в части занижения или завышения показателей, участвующих при формировании отчета.

2. Неверное отнесение доходов в состав прочих доходов.

3. Неверное отнесение расходов в состав прочих расходов.

4. Неправомерное использование прибыли отчетного года.

5. Ошибочная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов и расходов.

6. Ошибочная корреспонденция счетов при отражении некоторых расходов за счет собственных источников через счет 8710

7. Отсутствие аналитического учета на счетах 9110, 9910.

8. Неправильное отражение в учете финансовых результатов от реализации основных средств и прочих активов.

9. Неточное отражение в учете финансовых результатов по бартерным сделкам.

10. Необоснованное использование прибыли на цели, не предусмотренные решениями исполнительных органов организации.

11. Неправильность отражения прибыли, полученной от покупателей в виде финансовой помощи, выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств.

12. Искажение прибыли, принимаемое для определения размера платежей в бюджет вследствие необоснованного завышения (занижения) величины материальных затрат, включаемых в себестоимость товаров,

продуктов, работ, услуг, неправильной оценке по составлению на конец проверяемого периода остатков НЗП и отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, недостач ТМЦ, РБП и расходов с дебиторами по претензиям.

13. Включение в издержки производства расходов, покрываемых в соответствии с действующим законодательством за счет специальных источников, отражаемых в пассиве баланса.

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

15. Соккрытие доходов посредством зачисления выручки от реализации товаров, продукции на другие балансовые счета.

При проведении проверки необходимо установить:

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

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

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

- законность и обоснованность создания резервов по сомнительным долгам;

- правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия;

- правильность отражения данных о сделках, совершаемых на бартерной основе;

- правильность отражения прибыли, полученной от покупателей в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита, пополнения фондов специального назначения и других поступлений;

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

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

- правильность отражения в учете коммерческих расходов;

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

- правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за превышение допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду; за сокрытие или занижение уплаты платежей в бюджет, внебюджетные и другие фонды;

- правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;

- правильность отражения выручки от производственного капитального ремонта основных средств, выполненного хозяйственным способом;

- правильность ведения синтетического и аналитического учетов;

- правильность списания убытков прошлых лет.

При проверке прибыли (убытков) от прочих операций необходимо установить:

- правильность и полноту отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;

- полноту получения процентов по суммам средств, числящихся на расчетных, текущих, валютных и других счетах предприятия;

- правильность и полноту, полученных доходов от сумм, находящихся на депозитных счетах;
- соблюдение условий по договорам займов и полноту получения доходов по всем видам займов;
- правильность отражения доходов (расходов) от курсовых разниц по операциям с валютой;
- правильность отражения дополнительных расходов по заказам, расчеты по которым закончены в истекших годах;
- правомерность списания убытков от стихийных бедствий;
- правильность списания долгов и дебиторской задолженности; правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других предприятиях;
- правильность и полноту получения дивидендов по акциям и доходов по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию;
- полноту перечисления и получения доходов от сдачи имущества в аренду;
- законность списания расходов по содержанию законсервированных мощностей и объектов;
- правильность списания убытков от списания ранее присужденных долгов по недостачам и хищениям, по которым возвращены исполнительные документы;
- правильность списания затрат по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции;
- правильность списания, полноту и правильность оформления документов по списанию некомпенсированных потерь от стихийных бедствий, а также от пожаров, аварий, других чрезвычайных событий, вызванных экстремальными ситуациями;
- правильность отнесения на внереализационные доходы и расходы других операций.

Одной из важных задач проверки учета фактической прибыли является установление соответствия записей синтетического и аналитического учетов выручки от реализации, фактических затрат, прибыли от прочей реализации записям в главной книге, балансе и отчете о финансовых результатах.

Отчет о финансовых результатах должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Аудитор проверяет точность представления в отчете о финансовых результатах доходов и расходов. Аудитор устанавливает достоверность, представленных в отчете следующих числовых показателей:

- выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и т.п. налогов и обязательных платежей (нетто-выручка);

- себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов);

- валовая прибыль;

- коммерческие расходы;

- управленческие расходы;

- прибыль / убыток от продаж;

- проценты к получению;

- проценты к уплате;

- доходы от участия в других организациях;

- прочие доходы;

- прочие расходы;

- прибыль / убыток до налогообложения;

- налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи;

- чистая прибыль (нераспределенная прибыль) / непокрытый убыток.

В зависимости от поставленных задач, указанных в договоре на проведение аудита, аудитор может провести анализ результатов от реализации, используя различные приемы, выяснить влияние отдельных факторов на величину прибыли.

По итогам анализа прибыли аудитор разрабатывает мероприятия, направленные на ускорение реализации продукции, снижение себестоимости, предотвращение не планируемых потерь, обращая внимание на перспективу и ближайшие периоды.

В ходе проверки проверяется списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года.

Продажа изготовленной продукции представляет собой важнейший показатель деятельности производственной организации, так как именно продажей завершается оборот средств, затраченных на изготовление продукции. В ходе проверки, прежде всего, устанавливается полнота учета выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Осуществляя проверку полноты учета выручки от реализации продукции (работ, услуг), следует проверить достоверность данных, отраженных в следующих регистрах: реестре документов по реализации товарно-материальных ценностей (работ, услуг); реестре документов по реализации готовой продукции; ведомости учета реализации продукции, материалов, работ, услуг предприятия (отдельно по покупателям, видам продукции), журнале-ордере № 11, по кредиту счетов реализации и счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», накладных, оформляемых на реализацию продукции, и других первичных и аналитических регистров учета.

Проверяется:

- правильность отражения в учете фактической реализации по каждому виду продукции, работ, услуг, направлениям реализации;
- своевременность и качество документального оформления каждой партии реализованной продукции;
- полнота и своевременность поступления денежных средств за реализованную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- точность взвешивания всей реализованной продукции;

- порядок формирования отпускных цен на продукцию, работы, услуги, пути их повышения за счет изменения направлений реализации;

- соблюдение условий работы с денежной наличностью, порядка ведения кассовых операций;

- своевременность и полнота оприходования наличной выручки за реализованную продукцию, регулярность и полнота сдачи наличных денег в банк;

Реализационный финансовый результат от продаж определяется в конце каждого отчетного периода. Аудитором проверяется ежемесячное определение финансового результата (прибыли или убытка) от продаж за отчетный месяц.

Ошибки, обнаруженные аудитором в ходе проверки, фиксируются в рабочих документах аудитора.

Заключения по II главе

В современных условиях, когда налаживанию экономических связей между экономическими субъектами часто препятствует отсутствие доверия партнеров друг к другу, особо остро проявляется потребность в достоверной экономической информации, в которой заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота, а также пользователи финансовой информации. Важную роль здесь играет грамотное проведение аудиторских проверок, которые способны значительно снизить информационные риски.

Подводя итоги работы, можно также сделать вывод о том, что целью аудита финансовых результатов предприятия является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству. При этом под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной

деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Детальная аудиторская проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств организации.

ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

3.1. Совершенствование применение методов аудита при аудите отчета о финансовых результатах

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

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

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

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

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

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

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

Важным моментом аудиторской проверки финансовых результатов деятельности будет являться идентификация принятых в предприятии средств контроля, а также знакомство с организацией системы бухгалтерского учета по каждому объекту проверки.

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

На этапе планирования аудитору следует также принять решение о способе проведения проверки по каждому объекту. Сплошной проверке

могут быть подвергнуты те виды доходов (расходов), сальдо по которым сложилось как результат нетипичных или рискованных операций. Кроме того, по некоторым доходам (расходам) число элементов проверяемой совокупности может быть настолько мало, что применение аудиторской выборки будет неправомерным (например, при проверке непредвиденных доходов или расходов).

Основным способом проведения аудиторской проверки доходов и расходов являются выборочные исследования. Это обусловлено тем обстоятельством, что сальдо доходов (расходов) складывается как результат значительного количества операций, и сплошная проверка финансовых результатов потребует значительных временных и физических издержек. Кроме того, математически доказано, что большой объем генеральной совокупности оказывает лишь незначительное влияние на объем выборки. Таким образом, и для 1000, и для 10 000 элементов всей совокупности можно получить значимые результаты, отобрав для проверки не более 50 элементов¹. В результате аудиторская выборка позволяет аудитору делать на ее основании выводы о свойствах всей проверяемой совокупности.

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

Техническим этапом аудиторской проверки является получение аудиторских доказательств, достаточных для выражения мнения аудитора о достоверности отчетности. Конкретные способы получения аудиторских доказательств представляют собой аудиторские процедуры, выбор которых зависит от целей проверки, специфики проверяемых счетов, опыта и

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

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

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

Тестирование на соответствие при аудите финансовых результатов деятельности, на наш взгляд, нецелесообразно проводить в случае, когда аудиторская организация проводила аудит данного клиента ранее, и в аудируемой организации не произошли события, в результате которых риск

средств контроля мог измениться. Напротив, средства контроля будут подлежать обязательной проверке, когда аудит клиента проводится аудиторской компанией впервые, либо у клиента произошли события, вследствие которых уровень надежности средств контроля мог измениться.

Для оценки риска средств контроля при проверке финансовых результатов деятельности, исходя из профессионального суждения аудитора, представляется уместным использовать один из трех подходов:

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

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

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

Следует отметить, что, в случае обоснованного признания риска контроля низким, аудитор может отказаться от проверки по существу и полностью полагаться на эффективность системы внутреннего контроля клиента.

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

Таблица 9.

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

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

В таблице 9 приведены способы определения риска средств контроля и перечень аудиторских процедур, применяемых по отношению к различным видам доходов и расходов.

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

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

Последовательность действий аудитора при проведении выборочной проверки финансовых результатов деятельности можно представить в виде следующей схемы:

Алгоритм проведения выборочной проверки

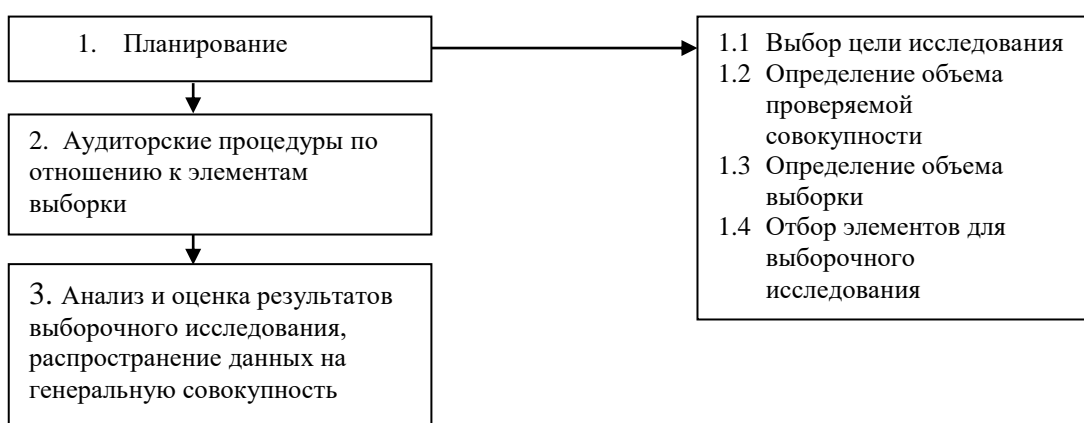


Рисунок 5. Алгоритм проведения выборочной проверки.

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

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

После определения объема выборки аудитору необходимо произвести отбор элементов для проведения выборочного исследования. Методы отбора

элементов для проведения выборочного исследования и критерии их применения представлены в таблице 10.

Таблица 10.

Методы отбора элементов выборки

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

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

Заключительным этапом аудиторской проверки является оценка и обобщение ее результатов и составление аудиторского заключения. Отдельно остановимся на оценке результатов выборочного исследования. Аудитор должен проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку, экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую

совокупность, оценить риск выборки. Анализ ошибок, попавших в выборку, производится на предмет их аномальности или, напротив, типичности. Если характер ошибки носит аномальный характер, она должна быть исключена при экстраполяции ошибок. Распространение ошибок, обнаруженных в выборке, на весь объем генеральной совокупности осуществляется аудитором различными способами, в зависимости от использованного метода отбора элементов в выборку. При этом нужно учитывать риск выборки, влияющий на выводы по результатам выборочной проверки. Так, риск выборки уменьшается, если аудитором получены дополнительные аудиторские доказательства, подтверждающие результаты выборочной проверки.

Оценка результатов аудита доходов и расходов заключается также в последующем контроле со стороны аудиторов за содержанием проверки. Так, необходимо проконтролировать, действительно ли все значимые области отчетности были проверены, составлены ли рабочие файлы, отражающие процесс сбора доказательств и результаты, верно ли оценены ошибки сплошной и выборочной проверки и обобщены выводы по каждому объекту, соответствуют ли выводы результатам работы и подтверждают ли они аудиторское мнение. Важным этапом на заключительной стадии проверки финансовых результатов является анализ и стоимостная оценка комплексного влияния ошибок и искажений на конечный финансовый результат — на прибыль или убыток. Общую сумму ошибок и пропусков следует сопоставить с уровнем существенности, рассчитанным для прибыли (убытка), и принять решение о необходимости корректировки величины финансовых результатов. После обобщения выводов и оценки ошибок и их влияния на финансовые результаты аудитор подготавливает соответствующий отчет для информирования руководства клиента. Что касается составления аудиторского заключения, то необходимо отметить, что заключение выражает мнение о достоверности всей финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которой проводился аудит. В связи

с этим выводы, полученные в результате аудита доходов, расходов и прибыли, должны быть учтены при составлении аудиторского заключения, однако не могут быть признаны самостоятельным объектом аудиторского заключения. Макет содержания письменного отчета руководству клиента, на наш взгляд, целесообразно закрепить в виде внутрифирменного стандарта, за исключением тех вопросов, которые должны быть раскрыты в соответствии с требованиями законодательства и национальных стандартов аудиторской деятельности. Единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, как правило, предусматриваются национальными стандартами аудита. Таким образом, по результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы. Финансовые результаты выражают эффективность функционирования и, следовательно, становятся обязательным объектом аудиторской проверки. Специфика деятельности, учета и отчетности предполагает рассмотрение в качестве финансовых показателей деятельности предприятий доходов, расходов, а также прибыли (убытка). В связи с этим важное значение приобретает исследование таких вопросов, как организация и планирование аудиторской проверки, выбор и применение аудиторских процедур при проведении аудита финансовых результатов. Подходы к проведению аудиторской проверки финансовых результатов, принципы формирования аудиторской выборки и конкретные аудиторские процедуры сбора доказательств при проверке финансовых результатов деятельности основаны на практическом опыте и соответствуют международным аудиторским стандартам.

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

3.2. Совершенствование аудита отчета о финансовых результатах

Поэтому в качестве путей совершенствования аудита финансовой отчетности необходимо: Совершенствовать процедуры и технику аудита. Фактически все независимые аудиторские проверки базируются на выборочных проверках, которые дают возможность аудиторам заключать за исследованиям лишь части операций и событий, осуществленных предприятием - клиентом. Детальный аудит нуждается в экспертизе всех операций, свойственный ранней стадии развития аудита, но поскольку предприятия росли в размерах, объем операций стал великоват для сплошных проверок, чтобы быть рентабельным.

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

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

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

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

Программа состоит из таких вопросов:

- состояние учета и отчетности. Выясняется, по какой форме учета ведется бухгалтерский и налоговый учет на предприятии, обеспечивает ли применение такой формы учета проверку достоверности отчетных данных. Оценка состояния бухгалтерского учета может быть объективной только после проверки учета отдельных операций;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Составляя отчет, аудитор может игнорировать нематериальную информацию и рассматривать ее как несуществующую. Но если неточности

отступления от GAAP, изменения в учете и прочее оказывают достаточно ощутимое влияние на финансовые показатели, необходимо внести изменения в стандартный аудиторский отчет. На практике, решая вопрос о том, достаточно ли материальна информация, чтобы внести такие изменения, необходимо разграничивать меньшую и большую степени материальности. Информация меньшей степени материальности важна и ее необходимо раскрыть или внести соответствующие ограничения в заключение.

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

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

Заключения по III главе

Переход экономики на рыночные отношения связанный с расширением прав предпринимателей, демократизацией управления, использованием экономических стимулов, направленных на повышение эффективности труда и ее оценки за экономическими результатами. В связи с этим определяется

новое направление развития экономического контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий - независимый аудиторский контроль. Финансовая отчетность обобщает и систематизирует информацию о деятельности предприятий и является материалом для всестороннего анализа с целью принятия эффективных управленческих решений. Правильные выводы о деятельности предприятия можно сделать лишь при наличии достоверной финансовой отчетности, что предусматривает проведение качественного и объективного аудита. Поэтому совершенствование аудита финансовой отчетности является очень важным и актуальным на данный момент. Сегодня качество отечественного аудита вообще и аудита финансовой отчетности в частности вызывает у многих сетования: методика проверки остается несовершенной и не полностью учитывает современное научное достояние, которое должно быть положено в основу развития аудиторской практики.

Заключения

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

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

В данном магистерском диссертации были рассмотрены вопросы, связанные с аудита отчета о финансовых результатах. В качестве мероприятий по улучшению эффективности и качества аудита отчета о финансовых результатах возможны следующие предложения:

1. В целях совершенствования и повышения эффективности аудита отчета о финансовых результатах в акционерных обществах, обеспечить обсуждение предложений, рекомендаций аудиторов по анализу показателей отчета о финансовых результатах и развитию деятельности предприятия, путем участия аудиторов на общем собрании акционеров.

2. В аудите отчета о финансовых результатах, одновременно с формированием выводов и заключений о достоверности показателей отчета о финансовых результатах, внутренним и внешним аудиторам, расширить изучение и анализ отклонений между показателями отчета о финансовых результатах и данных сметы.

3. В целях применения международных стандартов аудита (МСА) при проведении аудита отчета о финансовых результатах в акционерных

обществах, совершенствовать систему повышения кадров. Например, установить сотрудничество между образовательными учреждениями по подготовке кадров в сфере аудита и международными аудиторскими организациями в целях прохождения студентами квалификационной практики.

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

Список использованной литературы

1. Законы Республики Узбекистан

1. Конституция Республики Узбекистан
2. Гражданский кодекс Республики Узбекистан
3. Налоговый кодекс Республики Узбекистан
4. Об аудиторской деятельности: Закон республики Узбекистан от 26.05.2000г.
5. О бухгалтерском учете: Закон Республики Узбекистан №279-І от 30.08.1996г. (Новая редакция) от 13.04.2016 г

2. Указы и Постановления Президента Республики Узбекистан

6. О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-615 от 04.04.2007г.
7. О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-907 от 02.07.2008г.
8. Положение об аудиторских организациях: Приложение №2 к Постановлению Президента Республики Узбекистан №615 от 04.04.2007г.

3. Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан

9. О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок: Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №365 от 22.09.2000г.
10. Положение о службе внутреннего аудита: Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан №215 от 16.10.2006г.

4. Произведения Президента Республики Узбекистан

11. Каримов И.А. Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития

страны в 2009 году и важнейшим приоритетам экономической программы на 2010 год – Т.: Узбекистан, 2010 г. – 34 с.

12. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009 г. – 48 с.

13. Каримов И.А. 2012 год станет годом поднятия на новый уровень развития нашей родины. – Т.: Узбекистан, 2012 г. – 36 с.

14. Каримов И.А. Наша главная цель – решительно следовать по пути широкомасштабных реформ и модернизации страны. –Т.: Узбекистан, 2013. С. 52.

5. Учебники и учебные пособия

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

16. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Учебник. – М.: «Финансы и Статистика», 2003г. – 558 с.

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

18. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.

19. Левчаев П.А. Финансовые ресурсы предприятия: теория и методология системного подхода. - Саранск: Изд-во Мордов. Ун-та, 2008. С 18.

20. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. – 3-е изд. – М.: Юрайт, 2011. – 605 с.

21. Суйц В.П, Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.

22. Харченко О.Н., Самусенко С.А., Фёрова И.С. Аудит: практикум. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 288 с.

23. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с

24. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2009. – 448 с.
25. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.

6. Монографии и научные статьи

26. Соколов Ю.А. Обзор финансовой отчетности и проведение согласованных процедур в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА) // «Внешняя торговля» -№4, 2008 г. – с. 16-19
27. Исаков О. Становление и развитие аудита в Узбекистане // «Биржа» - №14, 2009г. – с. 7
28. Роженцова И.А. Аналитические процедуры на этап планирования аудита. //Бухгалтерский учет, 2009 № 6. – с. 72 – 74

7. Сборники докладов научно-практических конференций

29. The effectiveness of anti-crisis programs and priorities of post-crisis development (the example of Uzbekistan). International Conference (April 12, 2010). Т.: «Uzbekiston», 2010 – 140 с.
30. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Международная научно-практическая конференция (проведена 22 мая 2009 года). Т.: «Узбекистан», 2009г. – 96 с.
31. Реформа и развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях рыночной экономики Узбекистана. Международная конференция. Т.: «Узбекистан», 2001г. – 87 с.

8. Статистические информационные сборники

32. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2007-2009 гг.
33. Древняя культура, современная экономика: проекты АБР в Узбекистане // Публикация АБР, 2010г.

9. Интернет сайты

34. www.stat.uz
35. www.uzreport.com
36. www.lex.uz
37. www.gazetabirja.uz
38. www.gaap.ru
39. www.worldcrisis.org
40. www.ilc-group.ru
41. www.investuzbekistan.uz

Р и с у н о к 1 - К о н ц е п т у а л ь н а я м о д е л ь в н у т р е н н е й

