

УДК: 658.11

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И ВАЖНЫЕ АСПЕКТЫ ПРОЦЕССА СЕРТИФИКАЦИИ

Ганиев Зафар Усанович

PhD, «Бухгалтерский учёт» ТМИ

ganiyevzu@mail.ru

Киличева Фариды Бешимовна

доцент кафедры «Бухгалтерский учёт» ТМИ

kilichevf@bk.ru

Имамова Насиба Музафаровна

PhD, «Бухгалтерский учёт» ТМИ

imomova2014@inbox.ru

Ганиев З.У., Киличева Ф.Б., Имамова Н.М.

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И ВАЖНЫЕ АСПЕКТЫ ПРОЦЕССА СЕРТИФИКАЦИИ

В статье говорится, что аудиторская деятельность осуществляется аудиторской организацией, что бухгалтерская отчетность хозяйствующих субъектов в действительности соответствует информации в документах бухгалтерского учета, сводных отчетах, сводных сведениях и учетных записях. Даются выводы, научные предложения и рекомендации по получению аудиторских доказательств по результатам внешних аудиторских проверок, оценке качества собираемой аудиторской организацией информации и финансового состояния аудируемого лица, а также их документальное оформление в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: акционерное общество, аудиторская организация, аудиторская деятельность, аудиторские доказательства, аналитическая деятельность, выбор аудитора

Ganiyev. Z.U., Kilicheva F.B., Imamova N.M.

AUDITOR EVIDENCE AND IMPORTANT ASPECTS OF THE CERTIFICATION PROCESS

The article confirms that the audit activity of the auditing organization corresponds to the actual financial statements of business entities in the accounting documents, summary statements, aggregated information and accounting records, as well as obtaining audit evidence on the basis of external audits, the quality of the audited entity conclusions, scientific proposals and recommendations on the assessment of the situation, as well as their documentation on the basis of international standards.

Key words: joint-stock company, organizations of audit, audit activity, auditor evidence, analytical activities, selection of audit.

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в нашей республике уделяется большое внимание совершенствованию аудиторской деятельности. В частности, очередным важным шагом в совершенствовании аудиторской деятельности в нашей стране стало принятие Постановления Президента Республики Узбекистан №ПП-3946 от 19 сентября 2018 года «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан». Создание благоприятного инвестиционного климата в нашей стране во многом зависит от качественной организации аудиторских проверок. При обеспечении качества аудиторских проверок и достоверности аудиторских заключений большое внимание уделяется достаточности и адекватности собранных доказательств, собранных в ходе аудиторских проверок. Поэтому на практике аудиторы делают большой акцент на процессе сбора доказательств. Требуется от аудиторов своевременного полного и точного документирования собранных доказательств. В практике аудиторской деятельности вопросы, касающиеся структуры, количества и формы рабочих документов, всегда были актуальны, так как внешняя проверка качества оказываемых услуг субъектами аудиторской деятельности направлена на полноту и достаточность раскрытия информации в указанных документах. При этом применение международных стандартов аудита с точки зрения нормативно-правового регулирования и внедрения облегчило процесс документирования и сделало его более прозрачным во внутреннем и внешнем контроле качества.

Международные стандарты аудита четко и подробно раскрывают особенности сбора данных и отражения аудиторской документации в различных ситуациях, соотнесения ее с пунктами других стандартов, что является их очевидным преимуществом.

АНАЛИЗ ЛИТЕРАТУРЫ ПО ТЕМЕ

В Республике Узбекистан в условиях модернизации экономики актуальным является вопрос проведения внешним аудитом аудиторской проверки финансовой отчетности акционерных обществ. Поэтому возникает необходимость в формализации результатов работы службы внешнего аудита в нашей стране и ее составлении в соответствии с международными стандартами.

Приведение аудиторских проверок в соответствие с международными стандартами, повышение качества аудиторских отчетов и заключений напрямую зависит от аудиторских доказательств. Адекватность аудиторских доказательств и соблюдение требований обеспечивает повышение качества контроля.

В современной литературе существуют различные подходы к понятию «аудиторские доказательства».

Первый подход - С.М.Бычкова считает, что аудиторские доказательства рассматриваются как «факты» и «процессы». Доказательства означают, что они могут служить для подтверждения или опровержения существования другого факта, или процесс получения информации о конкретном факте, позволяющем сформировать аудиторское заключение о достоверности финансовой отчетности [1].

Второй подход - аудиторские доказательства представляют собой источники информации. По мнению В.Б. Ивашкевича «доказательствами в аудите служат документированные источники данных, полученных в результате аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности организации» [2].

Третий подход - Дж. Робертсон дает следующее определение: «аудиторские доказательства представляют собой информацию, которая определяет действия аудитора, влияющая на мнение аудиторов и определяющая их решения» [3].

В международном стандарте аудита 500 «Аудиторские доказательства» аудиторские доказательства определяются следующим образом: «аудиторские доказательства - информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию» [4].

По мнению ученого-экономиста И.Кузиева, «аудиторскими доказательствами являются данные бухгалтерского учета, остатки аналитических счетов, первичные документы и сводные регистры, сведения, собранные аудиторской организацией в ходе аудиторской проверки и обосновывающие аудиторское заключение» [5].

С.М.Бычковой и Е.Ю.Итыгиловой было высказано следующее мнение: «Важно, чтобы аудиторские доказательства были достаточными и соответствующими. Потому что степень накопления этих показателей также влияет на план аудита и количество аудиторских проверок. Потому что достаточность аудиторских доказательств напрямую зависит от того, каким должно быть аудиторское заключение» [6].

Таким образом, на наш взгляд, аудиторскими фактами являются сведения об организации бухгалтерского учета, первичные учетные и обобщающие сведения, являющиеся основанием для выражения аудиторского заключения, сведения и остатки по счетам, являющиеся основанием для составления бухгалтерской отчетности, сведения бизнес - плана, сведения из внешних информационных источников и сведения, не относящиеся к бухгалтерскому учету.

АНАЛИЗ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Об аудиторских доказательствах подробно говорится в международных стандартах. В качестве объекта стандартизации в международных стандартах аудита - AHS (International standards of Auditing – ISAS) выделен специальный раздел V- «500-599 Аудиторские доказательства». Этот раздел включает в себя 9 стандартов.

В Республике Узбекистан из принятых до настоящего времени национальных стандартов аудиторской деятельности разработано 6 стандартов.

При получении аудиторских доказательств используются первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из других источников. Аудиторские доказательства должны быть достаточными и адекватными.

Мы считаем, что аудиторская организация в процессе сбора аудиторских доказательств должна уделять основное внимание следующим факторам:

- оценке процесса бухгалтерского учета, финансовой отчетности акционерного общества и характера системы внутреннего аудита и внутреннего контроля, создаваемой в обществе, а также независимость внутреннего аудита и оценка риска контроля;

- объему аудиторской деятельности и аудиторских работ, выполненных аудиторской организацией;

- источнику информации аудиторских доказательств, собранных аудиторами, и доказательство их достоверности.

В соответствии с правилом, изложенным в пункте 4 Национального стандарта аудиторской деятельности под названием «Аудиторские доказательства»: для получения аудиторских доказательств используются первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой для финансовой отчетности, а также другая подтверждающая информация, полученная из других источников.

Аудиторские действия представляют собой действия, которые аудиторская организация выполняет с целью получения аудиторских доказательств для определения наличия или отсутствия ошибок-дефектов в финансовой отчетности.

Мы считаем, что при осуществлении аудиторской деятельности в акционерных обществах следует уделить особое внимание следующим вопросам:

- контроль наличия обязательств и активов на дату окончания отчетного периода в проверяемой финансовой отчетности;

- рассмотрение полноты отражения активов, обязательств, хозяйственных операций и событий в финансовой отчетности акционерного общества на основе международных стандартов финансовой отчетности;

- отражение активов и собственного капитала, обязательств в соответствующих значениях в финансовом состоянии акционерного общества;

- организация контроля за отражением в форме финансовой отчетности хозяйственных операций, совершенных акционерным обществом за отчетный период, и точное отражение сумм хозяйственных операций и событий в финансовой отчетности;

- в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности отражение доходов и расходов за соответствующие периоды.

Достаточность аудиторских доказательств представляет собой количественную меру (порог) аудиторских доказательств, необходимую аудиторской организации для выражения мнения.

Адекватность аудиторских доказательств представляет собой качественную меру аудиторских доказательств, которая означает значимость и достоверность аудиторских доказательств при выражении аудиторской организацией мнения. Аудиторские доказательства считаются достоверными, если они подтверждены

документами и фактическим состоянием активов, собственного капитала и обязательств.

В международном стандарте аудита 230 «Аудиторская документация» аудиторская документация определяется следующим образом: аудиторская документация – это записи в письменной форме о совершенных аудиторских процедурах, полученных соответствующих аудиторских доказательствах и выводах, достигнутых аудитором (в некоторых случаях также могут использоваться такие термины, как «документы об аудите») [7].

1. Рабочая документация применяется в следующих случаях:

- при планировании и непосредственном проведении аудита;
- в процессе текущего контроля выполненной работы;
- при фиксации фактов, подтверждающих мнение аудитора.

Рабочие документы по конкретному аудиторскому заданию могут быть объединены в «аудиторский файл».

Аудиторский файл – это «носитель информации в электронном или ином виде, состоящий из одной или более папок с письменными данными, содержащих данные, представляющие собой аудиторскую документацию, относящуюся к конкретному заданию».

Требования к рабочей документации должны быть выражены в достаточно полной и подробной форме, чтобы обеспечить полное понимание аудита.

При этом рабочая документация решает вопросы, связанные с:

- ведение документации по вопросам, имеющим непрерывное значение для будущих аудиторских проверок;
- помощь в эффективном планировании аудита;
- обеспечение подотчетности членов аудиторской группы;
- создание возможности проведения внутреннего и внешнего контроля качества работы аудиторов [8].

Требования к рабочей документации по АСУ систематизированы и отражены на рисунке 1.

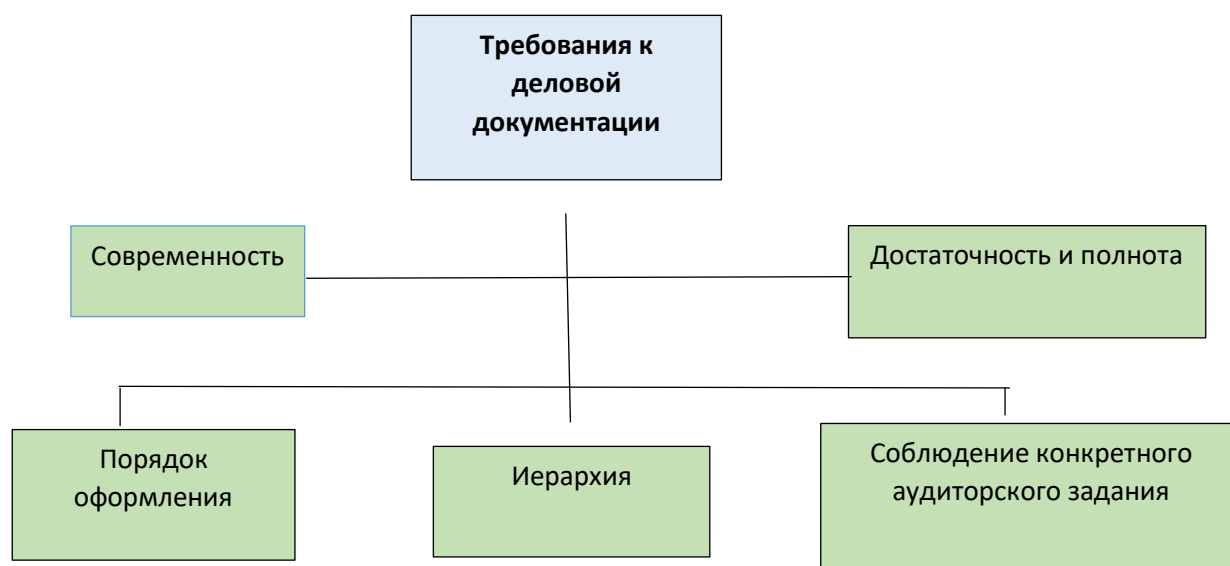


Рисунок 1. Требования к рабочей документации в соответствии с международным стандартом аудита [9]

Международный стандарт аудита определяет необходимость документирования:

- основные характеристики рассматриваемых статей и вопросов;
- важные вопросы, изученные в ходе аудита, и выводы, сделанные аудитором;
- отступление от принципов стандартов, принятых в ходе проверки;
- сведения о лицах, формирующих и проверяющих аудиторскую документацию.

Кроме того, в пункте 3 Международного стандарта аудита МСА 230 говорится, что аудитор может в составе аудиторской документации приводить выписки или копии записей хозяйствующего субъекта (например, значимых и конкретных договоров и соглашений). В этом случае рабочая документация не заменяет бухгалтерский учет хозяйствующего субъекта.

Например, нет смысла включать в рабочие документы копии первичных документов, которые не содержат ошибок. В целях повышения эффективности подготовки и проверки деловой документации рекомендуется разрабатывать в аудиторской организации типовые формы документов (например, рабочая документация представляет собой типовую структуру аудиторского файла (папки), бланки, анкеты, образцы писем и обращений и т.д.к).

Следует отметить, что унифицированные формы рабочей документации в зарубежных странах не предусмотрены, в связи с чем перечень документов

каждой аудиторской компании определяется самостоятельно, но в то же время соблюдение международных стандартов позволяет унифицировать подход к проведению аудита, соответственно, подход к составу и структуре рабочей документации.

Рассмотрев более подробно процедуру формирования аудиторского файла МСА, необходимо отметить ряд преимуществ. В частности, многие стандарты состоят из отдельного пункта «аудиторская документация», в котором подробно описывается, какие рабочие документы аудитору необходимо сформировать по конкретному вопросу. Систематизация рабочей документации по основным этапам проверок, рассматриваемых в международных стандартах, отражена в таблице 1.

Таблица 1

Основная информация, содержащаяся в аудиторском файле (в соответствии с МСА) [10]

Преддоговорный этап и этап планирования аудита	Этап сбора аудиторских доказательств
1. Письмо-соглашение об аудиторском соглашении (МСА 210)	1. Существенные искажения, аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски, а также характер, сроки и объем выполненных дополнительных аудиторских процедур (МСА 330)
2. Проблемы, выявленные в связи с соблюдением соответствующих этических требований, и пути их решения. Выводы по вопросу соблюдения независимости по конкретному аудиторскому заданию. Выводы по вопросу принятия и продолжения с клиентами. Характер и объем консультаций, полученных в ходе проведения аудита, а также выводы, сделанные на их основе	2. Изменения, вносимые в стратегию, план и программу аудита (МСА 300)
3. Стратегия аудита, план аудита, аудиторские программы (МСА 300)	3. Выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая информацию об ошибках и необычных ситуациях и сведения о действиях, предпринятых аудитором в связи с этим (МСА 540, 550, 600, 610 и т. д.)
4. Ключевые элементы понимания каждого из аспектов организации и ее окружения и каждого из элементов ее системы внутреннего контроля. Процедуры оценки рисков, выявленные и оцененные риски существенного искажения (МСА 315)	-
5. Расчет уровня существенности и ее распределение (МСА 320)	-

Следует обратить внимание на то, что условно выделяют основные этапы аудиторской проверки, например, планирование аудиторских процессов в соответствии со стандартами осуществляется на протяжении всего аудита.

Зарубежные ученые рекомендуют аудиторским компаниям и аудиторам составлять текущие и постоянные аудиторские файлы.

Постоянный файл, сформированный аудитором, необходим для хранения обновленной или исходной информации, связанной с текущим аудитом. Этот файл содержит практически неизменяемую информацию и является актуальным источником информации, которая не теряет своей актуальности в течение длительного времени.

В обычный файл могут быть включены следующие рабочие документы:

- документы, характеризующие правомерность деятельности хозяйствующего субъекта (свидетельство о государственной регистрации, устав и изменения к нему, лицензии на право занятия определенными видами деятельности и др.);
- сведения о хозяйствующем субъекте (история финансово-хозяйственной деятельности, общая структура, источники первоначального капитала и др.);
- информация о процессе организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля (общая информация о положениях учетной политики, автоматизации учета и анализа, план счетов, информация об организации системы внутреннего контроля);
- аудиторские заключения за предшествующий период.

Изменения, которые могут быть внесены в аудиторскую документацию на заключительном этапе, могут носить исключительно административный характер, например, удаление или изъятие устаревшей документации, сортировка, упорядочение и расстановка ссылок в рабочих документах аудитора и т.п. (пункт А22 МСА 230). Аудитор собирает рабочую документацию в единый файл. Создание окончательного файла определяется после даты завершения административного процесса. Срок окончательного формирования аудиторского документа - 60 дней после даты аудиторского заключения (пункт А54 МСКК1). Запрещается удалять из него какую бы то ни было документацию после полного формирования аудиторского файла и до истечения срока её хранения.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Подводя итог, можно сказать, что проводимая в республике работа по совершенствованию аудиторской деятельности будет способствовать повышению доверия иностранных инвесторов к экономике нашей страны и обеспечению пользователей информации достоверной информацией.

По качеству и документальности доказательств, собранных аудиторскими организациями в ходе проведения аудиторских проверок в республике, можно сделать следующие предложения:

1. Собранные доказательства должны служить достаточным основанием для выражения аудиторского заключения. Разумеется, наряду со сбором этих доказательств необходимо провести их аналитическую обработку, проанализировать и сделать соответствующие выводы. Следовательно, необходимо использовать современные методы и приемы экономического анализа при проведении аудиторских проверок и предоставлении других видов аудиторских услуг.

2. Выявление ошибок, допущенных вследствие неправомерных действий заинтересованных лиц при сборе аудиторских доказательств.

3. Определение срока хранения документов после даты аудиторского заключения, когда срок хранения документов в конкретном случае аудиторских соглашений обычно более поздний, чем дата аудиторского заключения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Bichkova, S.M. Dokazatelstva v audite / S.M. Bichkova. – M.: Finansi i statistika, 1999. – 176 s.
2. Ivashkevich, V.B. Zavershayushaya stadiya auditorskoy proverki / V.B. Ivashkevich // Auditorskie vedomosti. – 2007. – №11. – S. 3–7.
3. Robertson, Dj. Audit / Dj. Robertson. – M.: KPMG, Auditorskaya firma «Kontakt», 1993. – 496 s.
4. Mejdunarodniy standart audita 500 «Auditorskie dokazatelstva».
5. Kuziev I.N. Sostavlenie auditorskix otchetov i ix obobshenie: voprosi teorii i metodologii. Monografiya. – T.: «ЭКОНОМИКА-FINANСИ», 2015. – 58 s.
6. Bichkova S.M., Itigilova E.Yu. Mejdunarodnie standarti audita. M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2008. - 432s.
7. Mejdunarodniy standart audita 230 «Auditorskaya dokumentasiya» punkt 6.
8. Mejdunarodniy standart audita 230 «Auditorskaya dokumentasiya» punkt 2-3.
9. Risunok razrabotan avtorami.
10. Razrabotka avtorov na osnove mejdunarodnix standartov audita