

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

УДК 657.6

Киреенко Надежда Николаевна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Минск 2001

Работа выполнена в Белорусском государственном экономическом

кандидат экономических наук, доцент
Тাপковская П.Я.

Официальные оппоненты – доктор экономических наук, профессор
Ермолович Л.Л.
- кандидат экономических наук,
Лесневская Н.А.

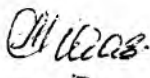
Оппонирующая организация – Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия

Защита состоится 23 февраля 2001 в 14-30 часов на заседании совета по
защите диссертаций Д 02.07.03 при Белорусском государственном
экономическом университете по адресу: 220070 г. Минск, Партизанский
проспект, 26, зал заседаний совета, (205 ауд.) тел. 249-91-70

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского
государственного экономического университета

Автореферат разослан 23 января 2001 г.

Заведующий секретарь
совета по защите диссертаций



А.П. Михалкевич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Развитие рыночной экономики предполагает наличие предприятий, основанных на различных формах собственности. Укрепление статуса предприятия как самостоятельного хозяйственного субъекта требует принципиально новых подходов к осуществлению контроля над его деятельностью, особенно в условиях становления и развития международного сотрудничества, законодательного закрепления норм, определяющих организацию и осуществление предпринимательской деятельности. Эта функция возложена на аудиторские организации как органы независимого финансового контроля, что приводит к возрастанию их значения и роли. В связи с этим возникла потребность проведения исследований сущности и содержания аудиторской деятельности, ее теоретических основ, методик оказания аудиторских услуг.

В настоящее время за рубежом аудиторская деятельность является одной из наиболее популярных профессий высокого статуса. Развитию практики аудита способствовало развитие его теоретических положений. В странах с развитой рыночной экономикой выработаны концепции, методики и организация аудиторской деятельности, нашедшие отражение в нормах и стандартах аудита, признанными в качестве международных.

Наиболее значительный вклад в развитие теории, методологии и методик аудита внесли Адамс Р., Дефлиз Ф.Л., Дженик Р.Р., Кармайкл Д.Р., Беникс М., Робертсон Дж. и др. Результаты их исследований позволили отечественным экономистам провести адаптацию зарубежного опыта к условиям функционирования современной экономики. Среди отечественных и российских ученых наибольший интерес представляют труды Белого И.Н., Макоеда И.А., Подольского В.Г., Барышникова Н.П., Бурцева В.В., Терехова А.А., Стукова С.А., Суйца В.П., Алборова Р.А., Бычковой С.М., Солодова А.К. и др. Вместе с тем широкое исследование вопросов развития аудиторской деятельности, проводимое отечественными учеными, затронуло организацию аудита финансовой отчетности не в полном объеме.

Сложности, возникающие в повседневной работе аудиторов и аудиторских фирм, подтверждают необходимость разработки системы национальных стандартов аудиторской деятельности, которые могли бы служить методической основой для создания конкретных методик по оказанию аудиторских услуг на территории Республики Беларусь. Принятие системы национальных аудиторских правил позволит также решить проблему оценки качества оказываемых услуг и ответственности аудиторов. Многие научные разработки по проблемам ведения и функционирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь, опубликованные в последние годы в отечественной лите-

ратуре, носят преимущественно теоретический характер. Вследствие того, что нормативная база регулирования бухгалтерского учета и аудиторской деятельности в республике находится в стадии развития, процесс формирования методологии и методики аудита финансовой отчетности также еще не завершен. Все это свидетельствует о необходимости изучения мирового опыта аудиторской деятельности, накопленного за многолетнюю историю, выявления всего того ценного, что может быть использовано в отечественной практике, а также проведения научных исследований в данном направлении.

Актуальность исследования и выбор его основных направлений объясняется необходимостью решения проблем эффективного функционирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертация выполнена в соответствии с темой «Разработка методологических принципов и особенностей формирования национальной системы учета, анализа и аудита в соответствии с международными стандартами учета», по которой проводились исследования кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета, а также с научно-исследовательской работой № ГР 20001359 «Развитие аудита финансовой отчетности с учетом международных стандартов» (2000 г.).

По результатам исследования разработаны рекомендации по организации аудита финансовой отчетности, а также проект правила «Аудиторский риск», которые были представлены главному управлению аудита Министерства финансов Республики Беларусь, по которым было получено положительное заключение Министерства финансов Республики Беларусь от 08.08.2000г. №23-1/10-135, а представленный проект правила «Аудиторский риск» принят в качестве составной части правила разрабатываемого главным управлением аудита.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в разработке научно-методических и практических рекомендаций по совершенствованию финансовой отчетности предприятий Республики Беларусь, методик ее аудита и определения аудиторского риска, которые составят основу одного из направлений реформирования организации и осуществления аудиторской деятельности при переходе к рыночным отношениям и направлены на повышение эффективности функционирования хозяйствующих субъектов.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие основные задачи:

- проанализировать отечественную и зарубежную практику аудиторской деятельности и выявить закономерности ее эволюции, как составляющего элемента системы информационного обеспечения управления экономическими процессами;

- дать научно-теоретическое обоснование экономической сущности и конкретизацию понятия аудиторской деятельности, а также раскрыть ее содержание и роль на современном этапе развития экономических отношений в Республике Беларусь;

- проанализировать состояние финансовой отчетности, изучить положительный опыт ее составления за рубежом и разработать обоснованные предложения по совершенствованию содержания и форм финансовой отчетности хозяйствующих субъектов в соответствии с особенностями экономики Республики Беларусь и с учетом требований международных стандартов финансового учета и отчетности;

- обосновать механизм измерения аудиторского риска и внести предложения по совершенствованию методики его определения с использованием инструментария теста экспресс-аудита для научного обоснования решений при оказании аудиторских услуг;

- усовершенствовать методику аудита финансовой отчетности с учетом отечественных и международных норм и стандартов и определить наиболее приемлемые аудиторские процедуры для ее осуществления.

Объект и предмет исследования. В качестве объекта исследования избрана сложившаяся система аудиторской деятельности, включающая деятельность отечественных и зарубежных аудиторских фирм и аудиторов-предпринимателей.

Предметом исследования является особый вид предпринимательской деятельности, выражающейся в отношениях, возникающих между аудитором и субъектом хозяйственной деятельности (клиентом) в процессе оказания аудиторских услуг. Исследование объекта основано на официальных бухгалтерских и статистических материалах Министерства финансов, Министерства статистики и анализа и годовых отчетов субъектов хозяйствования различных форм собственности.

Методология и методы проведенного исследования. Методологической основой диссертационного исследования является диалектический подход, выражающийся в системном и всестороннем изучении проблем составления и аудита финансовой отчетности, их особенностей в сельском хозяйстве. Правовой основой исследования послужили законодательные и нормативные акты, положения и рекомендации в области аудита, бухгалтерского учета, анализа и прочих экономических и юридических наук Республики Беларусь и зарубежных стран, а также положения Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь (1998 г.). При исследовании использовались принципы анализа и комплексного системного подхода с применением приемов наблюдения, обследования, сравнения.

Научная новизна и значимость полученных результатов. Научная новизна заключается в исследовании проблем аудиторской деятельности в Республике Беларусь в условиях внедрения элементов рыночной экономики с использованием опыта и практики зарубежных стран.

Соискателем выносятся на защиту научная концепция, представляющая собой совокупность теоретических и практических предложений по развитию аудиторской деятельности в условиях перехода экономики Республики Беларусь к рыночным отношениям. Основной упор сделан на методологические аспекты и практические рекомендации по организации и проведению аудита финансовой отчетности предприятий Республики Беларусь.

Автором работы получены следующие наиболее существенные результаты, определяющие новизну исследования:

- научно исследованы проблемы развития аудита, что позволило выделить исторические этапы аудиторской деятельности на основе рассмотрения состояния ее регулирования и количественно-качественного критерия ее оценки, определены тенденции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Республике Беларусь;
- уточнены в соответствии с современными требованиями функционирования экономики Республики Беларусь определения «аудиторская деятельность», «аудит», «сопутствующие аудиту услуги»;
- рассмотрены и научно обоснованы предложения по совершенствованию структуры и содержания финансовой отчетности в соответствии с практикой функционирования предприятий в современных условиях хозяйствования и международными стандартами;
- усовершенствована методика аудита финансовой отчетности, рассмотрена методика проведения статистической выборки, использования при аудите результатов выборочного исследования и их экстраполяции на генеральную совокупность проверяемых показателей;
- разработаны предложения по количественной и качественной оценке аудиторского риска и ответственности аудиторов по результатам оказанных услуг и дано обоснование необходимости обязательного страхования аудиторской деятельности.

Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов. Практическое применение разработанных в диссертации предложений будет способствовать совершенствованию методологии, методик и организации аудиторской деятельности в Республике Беларусь, адаптации системы национальных правил к требованиям международных стандартов. Использование в практической деятельности предложенных в работе рекомендаций по совершенствованию содержания и структуры форм финансовой отчетности позволит улучшить информационную насыщенность отчетности с

целью принятия обоснованных управленческих решений, повысить их экономическую эффективность.

Содержащиеся в диссертации выводы и предложения могут использоваться для дальнейшего развития нормативно-законодательной базы аудиторской деятельности и методических рекомендаций по оказанию аудиторских услуг в Республике Беларусь.

Выдвинутые теоретические положения о сущности и содержании аудиторской деятельности, формах, направлениях и методических подходах ее осуществления способствуют повышению качественного уровня аудита финансовой отчетности, создают возможность использования новых технологий обработки отчетной информации. На основании исследований сформулированы и представлены предложения:

- в Аудиторскую палату Республики Беларусь - по разработке и внедрению отечественных стандартов аудиторской деятельности;
- в Главное управление аудита Министерства финансов Республики Беларусь – по организации аудита финансовой отчетности в Республике Беларусь;
- в Министерство образования Республики Беларусь – научный отчет по теме «Развитие аудита финансовой отчетности с учетом международных стандартов».

Практическая значимость разработок подтверждается заключениями (справками) аудиторских организаций, осуществляющих свою деятельность в Республике Беларусь, а также актом о внедрении в учебный процесс БГЭУ результатов проведенного исследования.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- определение закономерностей становления и развития аудиторской деятельности в Республике Беларусь и за рубежом, выделение ее исторических этапов: зарождение, количественный, качественный, используя при этом количественно-качественный критерий и оценивая систему регулирования аудиторской деятельности с целью прогнозирования перспектив ее развития в республике в отличие от действующей классификации, предусматривающей выделение подтверждающего, рискоориентированного и системноориентированного аудита;
- научно-теоретическое обоснование и уточнение понятий «аудиторская деятельность» и «аудит». В отличие от установленного законом понятия аудиторской деятельности, предусматривающего ее равнозначность аудиту, предложенное определение заключается в представлении аудиторской деятельности в качестве одного из видов предпринимательской деятельности, выражающейся в отношениях между аудитором и клиентом по поводу оказания аудиторских услуг, что позволяет наиболее полно отразить ее сущность в целях использования для нормативного регулирования в процессе разработки

правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также методических рекомендаций по отдельным аспектам работы аудиторов;

- разработанные предложения по совершенствованию содержания и форм финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, суть и новизна которых заключается в следующем:

- формирование показателей отчета по движению денежных средств от финансовой деятельности с учетом данных о эмиссии привилегированных акций, обыкновенных акций, конвертируемых облигаций, об основном долге по лизингу, выплаченных дивидендов;
- отражение в отчетности движения не только денежных средств, но и денежных эквивалентов: краткосрочных высоколиквидных финансовых вложений, которые можно легко конвертировать в известную денежную сумму и которые практически не подвержены риску изменения стоимости (депозитные сертификаты, срочные депозиты и т.д.);
- выделение специального раздела в отчете о движении денежных средств – «Перечень неденежных операций, связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью»;

- разработка усовершенствованной методики аудита финансовой отчетности, отличающейся от имеющейся тем, что она предусматривает определение оптимального размера выборки данных и экстраполяцию полученных аудиторских доказательств на генеральную совокупность с использованием статистических методов для выражения аудиторского мнения на предмет соответствия отчетной информации определенным законам, нормам и стандартам;

- разработка методических рекомендаций по определению количественной (бальной) оценки аудиторского риска с использованием инструментария-теста и обоснование необходимости обязательного страхования деятельности аудиторов, что позволяет обеспечить защиту прав и повысить ответственность обеих сторон договорных отношений в процессе оказания аудиторских услуг.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета и аудита. Все методологические и методические положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеющие определенную новизну, практическую и экономическую значимость, разработаны лично соискателем.

Апробация результатов диссертации. Результаты исследования доложены:

1. На Республиканской научно-практической конференции «Проблемы реформирования предприятий Республики Беларусь», проводимой Белорусским государственным экономическим университетом, г. Минск, 11-12 декабря 1997 г.;

2. На международном семинаре «Гибкие стратегии управления вузом для обеспечения устойчивого качества образования», проводимом Международным институтом по радиоэкологии имени Андрея Сахарова, г. Минск, 17-18 мая 1998 г.;

3. На международной научно-практической конференции «Экономическая наука и образование: проблемы и перспективы», проводимой Белорусским государственным экономическим университетом, г. Минск, 18-19 мая 1998 г.;

4. На международной научно-практической конференции «Экономические проблемы управления качеством», проводимой Белорусским государственным экономическим университетом, г. Минск, 25-26 марта 1999 г.;

5. На международной научно-практической конференции «Проблемы менеджмента и маркетинга на рубеже третьего тысячелетия», проводимой Белорусским государственным экономическим университетом, г. Минск, 24-25 мая 1999 г.;

6. На студенческой научной конференции «Экономика, право, финансы и управление на современном этапе развития Республики Беларусь: проблемы и решения», проводимой Коммерческим институтом управления, г. Минск, 27 мая 1999 г.;

7. На международной научно-практической конференции «Проблемы стабилизации экономического роста в Республике Беларусь», проводимой Белорусским государственным экономическим университетом, г. Минск, 27 октября 1999 г.;

8. На международной научно-практической конференции «Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков», проводимой Белорусским государственным экономическим университетом, г. Минск 20-21 апреля 2000 г.

Опубликованность результатов. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в трех статьях в научно-практических журналах, одной статье в информационном бюллетене БелНИИ экономики и информации в АПК по вопросам рыночных отношений, в восьми тезисах докладов и выступлений на научных конференциях. Общее количество страниц опубликованных материалов – 25.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, приложений. Диссертационная работа изложена на 161 страницах текста, в том числе 5 таблиц, 5 рисунков, 13 приложений на 31 странице. Список использованных источников включает 157 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе диссертации «Место аудиторской деятельности в системе информационного обеспечения управления экономическими процессами» изложены вопросы истории развития аудиторской деятельности в Республике Беларусь и за рубежом, в частности, проведены исследования сущности аудиторской деятельности и рассмотрены виды аудита, определены основные принципы регулирования аудиторской деятельности в республике.

На основании изучения истории развития аудиторской деятельности и факторов, влияющих на ее становление в Республике Беларусь, а также национальных особенностей экономики, определены тенденции развития аудиторской деятельности в республике:

- изучение истории аудиторской деятельности позволило сделать вывод, что происходит смещение акцентов с ревизионной функции аудита на оказание оценочно-консультационных услуг, и, в связи с этим, усиление роли аудиторов как постоянных консультантов, владеющих полной информацией о деятельности клиента;
- в аудиторском заключении все больше внимания должно уделяться не только подтверждению финансовой отчетности, но и анализу и прогнозированию дальнейшего развития предприятия-клиента;
- происходит постепенный отказ от прямой проверки правильности действий учетного персонала и оценки компетенции и профессионализма администрации клиента. Появляется необходимость в разделении аудиторской оценки действий учетного персонала и правильности самой системы учета;
- в аудиторской практике должны чаще использоваться статистические методы при проверке деятельности предприятия и, в связи с этим, одной из основных задач аудита должно стать выявление предпринимательского риска и риска инвесторов. Кроме того, все больше клиентов осознает необходимость отражения в аудиторском заключении будущих рисков, угрожающих предприятию;
- происходит усиление роли в аудиторских проверках внутреннего контроля, поэтому при проведении аудита является обязательным анализ системы внутреннего контроля с целью уменьшения аудиторского риска;
- рост ответственности аудитора как перед клиентом, так и перед обществом в целом влечет за собой усиление контроля качества выполняемых аудитором услуг, с одной стороны, и необходимостью правовой, страховой и иных видов защиты аудитора - с другой.

В работе рассмотрены определения аудиторской деятельности и аудита отечественных и зарубежных авторов, дана их критическая оценка. Анализ большого числа источников позволяет сделать вывод, что определение сущности аудиторской деятельности ограничивается либо историческими справ-

ками, либо обобщением опыта работы аудиторских организаций, политики государства в отношении аудита и так далее. Рассмотрение истории аудиторской деятельности, анализ различных точек зрения при определении роли и места аудита в науке и практике хозяйствования, исследование аудита с общеметодологической позиции позволяет дать, на наш взгляд, сущностное определение аудиторской деятельности и аудита.

Проведенные исследования сущности аудиторской деятельности и видов аудита, свидетельствуют о необходимости разработки словаря терминов, используемых в профессиональной деятельности auditors. Этот словарь необходим для обеспечения единства трактовки терминов во всех законодательных и нормативных актах, а также национальных правилах.

Регулирование аудиторской деятельности осуществляется в системном порядке, включающем следующие уровни: принципы и постулаты; законы и нормативы; правила (стандарты); процедуры и рекомендации. *Принципы и постулаты* являются теоретической основой аудиторской деятельности. Их использование свидетельствует о постепенном переходе аудита из сферы практической деятельности в явление научной теории, имеющей соответствующий набор необходимых законов и принципов, подтвержденных многолетней практикой. *Законы и нормативы* – этот уровень обеспечивается законодательными и нормативными актами Президента, Совета Министров, Министерства финансов Республики Беларусь и других законодательных и исполнительных органов. *Правила (стандарты)* – представляют собой систематизацию методических и организационных аспектов работы аудитора и разрабатываются исходя из накопленного опыта, практической необходимости, результатов научных исследований и национальных традиций. Основной целью разработки аудиторских правил и внедрение их в практику является унификация аудиторской деятельности и установление качественных критериев работы. *Процедуры и рекомендации* – обеспечивают практическую сторону оказания аудиторских услуг и носят вспомогательный характер.

Состояние аудиторской деятельности в Республике Беларусь, сложившееся к концу 20-го века, свидетельствует о необходимости учредить специальный орган (совет, комиссию и т.д.), занимающийся рейтингом auditors, повышением их квалификации, обеспечением нормативными документами, формированием базы клиентов заказчиков. В создании такого органа заинтересованы как аудиторские фирмы, так и их клиенты. Образование такого органа позволит не только следить за возникающими спорными моментами в аудиторской практике, обновлять устаревшие и объяснять вновь принятые нормы аудиторской деятельности, но и решать вопросы правовой защиты, как auditors так и заказчиков аудита. В задачи этого органа входит поиск auditors с нужной заказчику квалификацией и специализацией или же помощь в

поиске клиентов аудита. Важным моментом в деятельности такого органа является разработка критериев оценки качества работы аудиторов, проведение подобной оценки и, как следствие, при необходимости восстановление имиджа аудиторов. Учреждение подобного органа производится за счет отчисления аудиторов и аудиторских организаций, а в состав органа его управления входят директора аудиторских организаций.

Во второй главе «Организационно-методические аспекты развития аудита финансовой отчетности» показаны основы технологического процесса аудита финансовой отчетности в Республике Беларусь.

Занимаясь аудиторской деятельностью, аудитор постоянно стоит перед решением проблемы, как осуществлять проверку, какой метод выбрать, чтобы оправдать доверие клиента и ответить на все поставленные вопросы. Под *методикой аудита финансовой отчетности* следует понимать совокупность приемов и способов, используемых аудитором в своей работе для изучения, оценки, анализа и прогноза состояния средств предприятия и их источников. *Основной целью оказания аудиторских услуг* является уменьшение предпринимательского риска, повышение эффективности деятельности экономического субъекта. *Основная цель аудита финансовой отчетности* заключается в том, чтобы сформулировать объективное мнение о ее достоверности путем выявления соответствия приведенных в отчетах данных и характеристик состояния дел на предприятии, имеющих у аудиторов сведениям. *Предметом аудита финансовой отчетности* должна быть финансовая отчетность, отражающая имущественное и финансовое состояние предприятия на краткосрочную и долгосрочную перспективы.

Для создания базы планирования аудита, определения вида, объема и времени проведения аудиторских процедур необходимо произвести оценку аудиторского риска. *Аудиторский риск* – это величина опасности, что аудитор вынесет неправильное заключение на основании выполненных аудиторских процедур, то есть вероятность дать аудиторское заключение, подтверждающее достоверность финансовой отчетности, хотя информация, представленная на проверку, имеет существенные некорректности. В связи с тем, что ошибка в суждении аудитора может повлечь за собой прямой материальный ущерб, а степень аудиторского риска зависит от количества включенных и правильно оцененных рисков, а также, принимая во внимание, что риск обнаружения равен сумме риска выборочного исследования и риска, не связанного с проведением выборочного исследования, автор предлагает преобразовать модель аудиторского риска.

$$AP = HP \times PK \times PH = HP \times PK \times (PB + PHB),$$

где AP – аудиторский риск;

НР – неотъемлемый риск;

РК – риск контроля;

РН – риск обнаружения;

РВ - риск выборочного исследования;

РНВ – риск, не связанный с проведением выборочного исследования.

Для оценки составляющих аудиторского риска предложен инструментальный тест, с указанием примерного перечня вопросов.

Основным элементом аудита является хозяйственная операция, а последовательное выполнение процедур аудиторской проверки позволяет собрать необходимые аудитору доказательства. Доказательства, собранные в результате проведенной проверки сами по себе не представляют самостоятельной ценности, значение имеет синтез, позволяющий обобщить их и систематизировать, а затем сформировать новую сущность – мнение аудитора. Весь ход аудита должен быть отражен в рабочих документах аудитора.

В связи с развитием института аудита в Республике Беларусь возникает объективная необходимость в развитии системы контроля качества оказываемых аудиторских услуг. Ее основная функция – обеспечение разумной гарантии качества аудиторского заключения. *Система контроля качества* - комплекс мер, позволяющих пользователям аудиторских услуг быть уверенными, что, выполняя свою работу, аудиторы соблюдают требования правил аудиторской деятельности, а выраженное аудиторское мнение позволяет свести к минимуму информационный риск. Она складывается из внешнего и внутреннего контроля. Внешний контроль осуществляется государством и профессиональными общественными объединениями, а внутренний – самими аудиторскими организациями.

Во многих странах целый ряд видов предпринимательской деятельности, связанных с риском нанесения ущерба другим (нотариальная, таможенные перевозчики и брокеры, аудиторы и т. д.), подлежат обязательному страхованию, то есть лицензии не выдаются без соответствующего страхового полиса. Используя страховую защиту, аудиторы пытаются противостоять возможным претензиям по поводу небрежностей, ошибок и упущений. *Целью страхования аудиторов* является финансовая защита аудиторов от претензий, которые возникают в оговоренных законодательством случаях, связанных с аудиторской деятельностью. Используя страховую защиту аудиторы могут противостоять возможным претензиям по поводу небрежностей, ошибок и упущений. Страховая защита аудиторов служит инструментом оптимизации и гарантии надежности аудиторского бизнеса. Автором предложено ввести обязательное страхование аудиторов в республике, изложив основные его позиции в соответствующем правиле и законодательных положениях в области страхования предпринимательской деятельности.

В третьей главе «Современное состояние, направления развития финансовой отчетности и методика ее аудита» рассматриваются вопросы общего состояния современных форм финансовой отчетности, направления и перспективы их дальнейшего развития, а также апробирована методика ее аудита.

Разнообразие социальных, экономических, юридических условий развития республики определяет совокупность требований, которым должна отвечать финансовая отчетность. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности, принятая в республике, рассматривает ее качественные характеристики: понятность, достоверность, уместность. Однако Концепция не раскрывает содержание такого фактора, как ее подтверждаемость (проверяемость), который влияет на достоверность отчетной информации. Поэтому целесообразно дополнить характеристику достоверности информации понятием «проверяемость». Использование этого фактора подразумевает косвенное влияние Концепции на развитие в республике аудиторской деятельности. Под *проверяемостью* информации следует понимать, что все данные и события, нашедшие отражение в финансовой отчетности, могут и должны быть проверены с определением допустимого уровня точности.

Бухгалтерская отчетность Республики Беларусь состоит из взаимосвязанных и образующих единое целое форм: бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет о движении денежных средств; отчета о движении фондов и других средств; приложение к бухгалтерскому балансу. Опираясь на данные, содержащиеся в современном балансовом отчете, пользователи информации могут определить ряд важнейших показателей финансовой стабильности и эффективности работы предприятия с точки зрения отдачи вложенных в него средств, возможности погашения краткосрочных обязательств, определить его рентабельность и так далее. Баланс, составляемый на предприятиях республики, дает их характеристику с точки зрения устойчивости финансового положения.

Современный отчет о прибылях и убытках, составляемый на предприятиях республики дает информацию о размерах полученных доходов от производственной, финансовой и инвестиционной деятельности, а также связанных с ними расходами. На основании данных отчета пользователи могут судить об эффективности деятельности предприятия и тенденциях его развития. По мнению автора в отчете необходимо выделить дополнительные строки «Прибыль (убыток) от инвестиционно-хозяйственной деятельности»; «Прибыль (убыток) после налогообложения». Такой подход будет больше отвечать пошаговому методу построения отчета и одновременно будет более наглядным. Строки 110, 120 следует переименовать в «Прочие внереализационные доходы», «Прочие внереализационные расходы» соответственно. Это объяс-

няется тем, что показатели строк 060 – 080 отражают результаты финансовой деятельности предприятия, то есть также относятся к внереализационным доходам и расходам. Усовершенствованная форма отчета позволит пользователям более объективно оценивать производственную и финансовую устойчивость предприятия, основываясь на его данных при разработке и принятии инвестиционных и финансовых решений, анализировать эффективность инвестиционных программ предприятия.

Появление в виде самостоятельной формы «Отчета о движении фондов и других средств» связано с необходимостью предоставления пользователям информации, характеризующей движение составных частей собственного капитала и связанных с ним данных о других фондах и резервах предстоящих расходов и платежей. В связи с этим подробного раскрытия требует информация по статье «Резервный фонд» с тем, чтобы в отчетности была представлена информация о целях его формирования и направлениях использования. Однако, несомненно, включение данного отчета в состав финансовой отчетности предприятий повышает ее информативность для пользователя.

Введение в состав обязательных форм отчетности предприятий Республики Беларусь «Отчета о движении денежных средств» улучшило информационное содержание отчетности. Вместе с тем указанная форма отчета имеет ряд недостатков:

- утвержденный порядок заполнения указанной формы отчетности определяет сферу финансовой деятельности только как операции с ценными бумагами. К ней целесообразно отнести: эмиссию возвратных привилегированных акций, обыкновенных акций, привилегированных акций, конвертируемых облигаций; основной долг по лизингу; выплаченные дивиденды;
- в соответствии с международными стандартами и для усиления информативности отчета при расчете показателей следует учитывать движение не только денежных средств, но и денежных эквивалентов. Для бухгалтерского учета информации о движении денежных эквивалентов предприятия могут использовать счета 56 «Денежные документы» (за исключением собственных акций, выкупаемых у акционеров), 57 «Переводы в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в части финансовых вложений, первичный срок погашения которых не превышает трех месяцев.
- в целях предоставления информации для планирования инвестиционной и финансовой политики предприятия и учета влияния неденежных операций, связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью на состояние денежных средств предприятия в будущем, предлагаем ввести в форме отчета раздел «Персчѐнь неденежных операций, связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изучение теории аудиторской деятельности, исследование практики составления финансовой отчетности, а также организации и проведения аудита отчетности предприятий Республики Беларусь позволили сделать выводы и обосновать предложения по развитию аудиторской деятельности в республике, совершенствованию финансовой отчетности предприятий и методике ее аудита. Результаты проведенного исследования нашли обоснование в следующих выводах и предложениях.

1. На основании изучения истории развития аудиторской деятельности за рубежом, факторов, влияющих на ее становление в Республике Беларусь, а также национальных особенностей экономики, оценивая состояние регулирования аудиторской деятельности и используя количественно-качественный критерий для классификации выделены исторические этапы аудиторской деятельности:

I этап – зарождение аудиторской деятельности. Характеризуется такой ситуацией на рынке, когда возникает объективная необходимость в услугах профессиональных независимых аудиторов. В это время отсутствует законодательная база, регулирующая вопросы аудиторской деятельности. В зарубежных странах этот этап продолжался с 1298 г. по 1844 г., в Республике Беларусь – 1987-1991 годы;

II этап – количественный. Для него характерен рост численности аудиторов и разработка законодательно-нормативной базы аудиторской деятельности. В это время расширяется круг оказываемых аудиторских услуг, повышается качество профессиональной подготовки аудиторов и, как следствие, улучшается качество оказываемых услуг. Важной характеристикой этого этапа является процесс объединения аудиторов в профессиональные аудиторские организации. Он характеризуется также принятием Закона об аудиторской деятельности и разработкой национальных правил (стандартов). Продолжительность данного этапа в зарубежных странах – с 1844 г. по 1980 г., а в Республике Беларусь – с 1991 г. по 1999 г.;

III этап – качественный. Рынок аудиторских услуг характеризуется укрупнением аудиторских организаций и созданием транснациональных аудиторско-консультационных организаций. Происходят процессы объединения аудиторов в международные организации, разработки и внедрения международных норм и стандартов аудиторской деятельности. Третий этап в зарубежных странах продолжается с 1950 г. по 2001 г., в Республике Беларусь – с 1999г. по 2001 г. [5, 8, 9]

2. На основании изучения и критического анализа определений аудита и аудиторской деятельности отечественных и зарубежных ученых, а также

приняв во внимание особенности аудиторской деятельности в Республике Беларусь и тенденции ее развития *конкретизировано определение аудиторской деятельности* - отдельный вид предпринимательской деятельности, выражающейся в отношениях, возникающих между аудитором и субъектом хозяйственной деятельности (клиентом) в процессе проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг. Под *аудитом* следует понимать систематический процесс сбора и анализа информации о производственно-финансовой деятельности предприятия с целью дачи заключения на предмет ее соответствия определенным законам, нормам и стандартам. Под *сопутствующими аудиту услугами* понимаются услуги аудиторов и аудиторских организаций, оказываемые клиенту в соответствии с законом, помимо аудита. [3, 7, 10]

3. Для оценки степени ожидаемого риска и его минимизации предлагается проект правила «Аудиторский риск». Использование предлагаемого правила в практической работе позволит аудиторам обеспечить уверенность в безошибочности заключений по результатам проведенного аудита или же определить эту степень уверенности до начала аудиторского обследования хозяйствующего субъекта. Для практической реализации положений правила «Аудиторский риск» рекомендуется использовать инструментарий-тест для оценки степени риска, включающий перечень вопросов для оценки различных видов риска и позволяющий произвести экспресс-аудит предстоящей работы или определить степень уверенности в полученных результатах. [11]

4. Для оптимизации аудиторской деятельности и повышения уровня качества оказываемых услуг целесообразно в законодательном порядке урегулировать вопрос профессионального страхования аудиторов. Страхование ответственности аудитора должно осуществляться в соответствии со статьей 824 «Страхование ответственности по договору» Гражданского кодекса Республики Беларусь, предусматривающей заключение договора страхования ответственности в пользу стороны, перед которой по условиям этого договора страхователь должен нести соответствующую ответственность и страховое возмещение получает также заказчик, а не исполнитель. По договору страхования ответственности за нарушение договора может быть застрахована только ответственность самого страхователя. [6]

5. В работе научно обоснован следующий порядок проведения аудиторской выборочной проверки:

- определение цели аудита; выдвижение гипотезы и выбор аудиторских процедур;
- определение генеральной совокупности, расчет размера аудиторского риска, определение ожидаемого уровня существенности и размера допустимой некорректности;

- определение минимально необходимого размера выборки, отбор элементов выборочной совокупности;
- реализация аудиторских процедур;
- анализ выявленных некорректностей, экстраполяция результатов проверки выборочной совокупности на генеральную совокупность и оценка результатов исследования с целью формирования мнения аудитора.

При аудите финансовой отчетности, проводимом с использованием циклического подхода, предложены следующие уровни проверки: статьи отчетности; бухгалтерские счета; хозяйственные операции (по принадлежности к хозяйственным циклам). Для практической реализации процедур проверки рекомендуется использовать Инструментарий-тест для проведения экспресс-аудита счетов бухгалтерского учета. [2]

6. Для обеспечения всех групп заинтересованных пользователей данными в том виде, который наиболее удобен для их восприятия, дальнейшей обработки и интерпретации предлагается внести ряд изменений в Отчет о движении денежных средств, составляемых на предприятиях республики:

- к финансовой деятельности предприятий относить эмиссию возвратных привилегированных акций, эмиссию обыкновенных акций, эмиссию привилегированных акций, эмиссию конвертируемых облигаций, основной долг по лизингу, выплаченные дивиденды;

- при расчете показателей отражать движение не только денежных средств, но и денежных эквивалентов. Для учета информации о движении денежных эквивалентов предприятия могут использовать счета 56 «Денежные документы» (за исключением собственных акций, выкупаемых у акционеров), 57 «Переводы в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в части финансовых вложений, первичный срок погашения которых не превышает трех месяцев.

- ввести в форму специальный раздел «Перечень неденежных операций, связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью».

Предлагаемый отчет может составляться с помощью прямого либо косвенного методов. [1, 4, 12]

Внедрение результатов исследования позволяет улучшить информационную насыщенность отчетности с целью принятия обоснованных управленческих решений, ускорить процесс обработки данных в ходе аудита без снижения уровня его качества. Выводы и предложения, содержащиеся в работе, использованы при разработке нормативно-законодательной базы аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Киреенко Н.Н. К вопросу стандартизации аудиторских доказательств // Бухгалтерский учет и анализ. – 1998. - №2. – С. 28-29.
2. Киреенко Н.Н. Организационные аспекты аудиторской деятельности в Республике Беларусь // Вестник БГЭУ. – 1999. - №4 – С. 80-81.
3. Киреенко Н.Н. Аудиторский риск: сущность и структура // Бухгалтерский учет и анализ. – 1999. - №12 – С. 18-24.
4. Киреенко Н.Н. История и перспективы развития аудита в Республике Беларусь // Агроэкономика: Ежемес. информ. бюллетень БелНИИ экон. и информ. АПК по вопр. рын. отнош. – 1998. - №12. – С. 21-22
5. Киреенко Н.Н. Совершенствование годовой финансовой отчетности субъектов хозяйствования // Проблемы реформирования предприятий Республики Беларусь: Тез. док. республ. науч.- практ. конф., Минск, 11, 12 дек. 1997 г. / БГЭУ. – Минск, 1997. – С. 55-56.
6. Киреенко Н.Н. Использование тестирующих программ в процессе преподавания аудита // Гибкие стратегии управления вузом для обеспечения устойчивого качества образования: Тез. междун. семинара, Минск, 17,18 мая 1998 г. / Международный институт радиэкологии имени Андрея Сахарова. – Минск, 1998. – С. 60-61.
7. Киреенко Н.Н. К вопросу совершенствования финансовой отчетности // Экономическая наука и образование: проблемы и перспективы: Тез. док. междун. науч.- практ. конф., Минск, 18, 19 мая 1998 г. / БГЭУ. – Минск, 1998. – С. 148-149.
8. Киреенко Н.Н. Контроль качества аудиторских услуг на рынке республики // Экономические проблемы управления качеством: Тез. док. междун. науч.- практ. конф., Минск, 25, 26 марта 1999 г. / БГЭУ. – Минск, 1999. – С. 106-107.
9. Киреенко Н.Н. Проблемы развития внутреннего аудита // Проблемы менеджмента и маркетинга на рубеже третьего тысячелетия: Тез. док. междун. науч.- практ. конф., Минск, 24, 25 мая 1999 г. / БГЭУ. – Минск, 1999. – С. 84.
10. Киреенко Н.Н. Государственное регулирование аудиторской деятельности: проблемы и перспективы // Экономика, право, финансы и управление на современном этапе развития Республики Беларусь: проблемы и решения: Тез. док. студ. научн. конф. 27 мая 1999 г. / Коммерческий институт управления. – Минск, 1999. – С. 192-193.

11. Киреенко Н.Н. Аудит как гарантия стабильности деятельности предприятия // Проблемы стабилизации экономического роста в Республике Беларусь: Тез. док. междунауч.- практ. конф., Минск, 27 окт. 1999 г. / БГЭУ. – Минск, 1999. – С. 260-261.

12. Киреенко Н.Н. Перспективы регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь // Проблемы учета, анализа и статистики на рубеже веков: Тез. док. междунауч.- практ. конф., Минск 20, 21 апреля 2000 г. / БГЭУ. – Минск, 2000. – С. 100-101.

РЕЗЮМЕ

Киреенко Надежда Николаевна

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудит, сопутствующие аудиту услуги, финансовая отчетность, методика аудита финансовой отчетности, аудиторские правила, аудиторский риск, экспресс-аудит, генеральная и выборочная совокупность, экстраполяция результатов проверки, мнение аудитора.

Объект исследования - сложившаяся система аудиторской деятельности, включающая деятельность отечественных и зарубежных аудиторских фирм и аудиторов-предпринимателей.

Цель исследования - состоит в разработке научно-методических и практических рекомендаций по совершенствованию методологии, методики и организации аудита финансовой отчетности предприятий Республики Беларусь при переходе к рыночным отношениям и направленных на повышение эффективности функционирования хозяйствующих субъектов.

Методы проведенного исследования – системный анализ и синтез теоретического и практического материала, наблюдение, сопоставление, специальные приемы и способы проверки экономической информации.

Научная новизна полученных результатов – заключается в теоретическом обосновании и уточнении сущности понятий «аудиторская деятельность», «аудит», определении исторических этапов аудиторской деятельности, разработке предложений по совершенствованию структуры и содержания финансовой отчетности и методики ее аудита, а также в разработке подходов к количественной и качественной оценке аудиторского риска и ответственности аудиторов по результатам оказанных услуг и обосновании необходимости обязательного страхования аудиторской деятельности.

Область применения - содержащиеся в диссертации выводы и рекомендации могут использоваться для дальнейшего развития нормативно-законодательной базы аудиторской деятельности, при проведении аудита финансовой отчетности аудиторами и аудиторскими организациями, а также в учебном процессе при изучении дисциплин «Ревизия и аудит» и «Бухгалтерский учет и аудит».

РЭЗЮМЭ

Кірэенка Надзея Мікалаеўна

РАЗВІЦЦЕ МЕТОДЫКІ АЎДЫТУ ФІНАНСАВАЙ СПРАВАЗДАЧЫ

Ключавыя: аўдытарская дзейнасць, аўдыт, звязаныя з аўдытам паслугі, фінансавая справаздача, методыка аўдыту фінансавай справаздачы, аўдытарскія правілы, аўдытарская рызыка, экспрэс-аўдыт, генеральная і выбарачная сукупнасці, экстрапаляцыя вынікаў праверкі, меркаванне аўдытара.

Аб'ект даследвання – склаўшаяся сістэма аўдытарскай дзейнасці, якая ўключае ў сябе дзейнасць айчынных і замежных аўдытарскіх арганізацый і аўдытараў-прадпрымальнікаў.

Мэта даследвання – распрацоўка навукова-метадычных і практычных рэкамендацый па ўдасканаленні метадалогіі, методыкі і арганізацыі аўдыту фінансавай справаздачы прадпрыемстваў Рэспублікі Беларусь на этапе станаўлення рынкавых адносінаў і накіраваных на павышэнне эфектыўнасці функцыянавання суб'ектаў гаспадарання.

Метады праведзенага даследвання – сістэмны аналіз і сінтэз тэарэтычнага і практычнага матэрыялу, назіранне, параўнанне, спецыяльныя прыемы і спосабы праверкі эканамічнай інфармацыі.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў заключаецца ў тэарэтычным абгрунтаванні і ўдакладненні сутнасці паняццяў «аўдытарская дзейнасць», «аўдыт»; вызначэнні этапаў аўдытарскай дзейнасці; распрацоўцы прапановы па ўдасканаленні структуры і формаў фінансавай справаздачы і методыкі яе аўдыту; у распрацоўцы падыходаў да колькаснай і якаснай ацэнкі аўдытарскай рызыкі і адказнасці аўдытараў па выніках аказаных паслуг і абгрунтаванні неабходнасці абавязковага страхавання аўдытарскай дзейнасці.

Вобласць выкарыстання – вынікі і прапановы дадзенай работы могуць быць выкарыстаны пры далейшай распрацоўцы нарматыўна-заканадаўчай базы аўдытарскай дзейнасці, пры ажыццяўленні аўдыту фінансавай справаздачы аўдытарами і аўдытарскімі арганізацыямі, а таксама ў навучальным працэсе пры вывучэнні дысцыплін “Рэвізія і аўдыт”, “Бухгалтарскі ўлік і аўдыт”.

SUMMARY

Kireenko Nadezhda Nikolaevna

THE DEVELOPMENT OF FINANCIAL AUDITING

Key words: auditing standards, audit, auditing services, financial accounts, methods of financial accounts audit, auditing rules and norms, audit risk, express-audit, extrapolation of inspection results, auditor's opinion.

The object of research is the established audit system, including national and foreign audit firms and auditor-entrepreneurs.

Research purpose is developing scientific and practical recommendations for improving methods, techniques and organization of the financial auditing of Belarusian enterprises in transition to market relations and aimed at increasing effectiveness of economic entities.

The basic methods of the research are analytical system of auditing theory and practice, comparison, special techniques and methods for checking economic information.

Scientific novelty of the results obtained consists of developing the theoretical consents of auditing and methods of auditing practice, auditing standards, and approaches to quality and quantity evaluation of audit risk and auditors' responsibility for servicing results; and argumentation of the necessity of compulsory hedging of audit activities.

The sphere of application: conclusions and recommendations presented in dissertation can be used for further development of statutory basis of audit activity, for auditing financial accounts by auditors and auditor organizations, and in teaching such subjects as "Revision and Audit" and "Accounting and Audit".

Подписано в печать 20.01.2001. Формат 60х84/16. Офсетная печать.
Усл. печ. л. 1,4. Тираж 100 экз. Заказ 48.

Белорусский государственный экономический университет
Лицензия ЛВ № 170 от 21.01.98.
220070, г. Минск, пр. Партизанский, 26

Отпечатано в БГЭУ. Лицензия ЛП № 336 от 16.03.99.
220070, г. Минск, пр. Партизанский, 26