

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**УДК 657.6
Д 18**

ДАНИЛКОВА СВЕТЛАНА АНАТОЛЬЕВНА

**МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТОРГОВЛИ:
СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ**

08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ

**на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Минск 2001

на в Гомельском кооперативном институте Белкоопсоюза

кандидат экономических наук, доцент
Пономаренко П.Г., ГКИ, кафедра бухгалтерского учета

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор Ермолович Л.Л., БГЭУ, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

кандидат экономических наук
Стома М.И., Главное управление потребительского рынка Минского горисполкома

Оппонирующая организация:

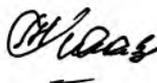
Могилевский государственный технологический институт

Защита состоится 27 декабря 2001 года в 16-30 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 26 ноября 2001 г.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



А.П. Михалкевич

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Процесс реформирования отношений собственности в Республике Беларусь обусловил разгосударствление и приватизацию предприятий, появление значительного количества предприятий частной формы собственности, в особенности в сфере торговли и услуг, и предопределил необходимость совершенствования существующей системы экономического контроля за формированием средств, результатами деятельности и финансовым состоянием данных субъектов хозяйствования. Он положил начало становлению в нашей стране новой формы независимого контроля, экспертизы, оценки и подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и финансового состояния предприятий — аудита. Новым импульсом, обусловившим его развитие, послужили привлечение иностранных инвестиций в экономику страны, создание совместных и иностранных предприятий, появление правового института банкротства.

Активное реформирование отношений собственности происходит в сфере торговли и услуг. В настоящее время более 90% предприятий торговли акционировано и приватизировано. Организационно-правовые преобразования в сфере торговли привели к расширению хозяйственной самостоятельности и повышению экономической ответственности предприятий торговли перед государством, акционерами, учредителями и кредиторами. Достоверная информация об их финансовом состоянии и результатах деятельности стала объектом спроса со стороны данных контрагентов. По этой причине проверка и подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности стали основным видом аудиторской деятельности.

Проведенное исследование практики аудита в Республике Беларусь позволило установить несовершенство существующих методик аудита бухгалтерской отчетности и недостаточную их адаптацию к особенностям торговли. Указанные обстоятельства и отраслевая специфика обусловили актуальность исследований вопросов развития методики и организации аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли.

На протяжении ряда лет проблемы аудита бухгалтерской отчетности и оценки финансового состояния предприятий исследовали ведущие отечественные и зарубежные ученые и экономисты: Адамс Р., Аксененко А. Ф., Андреев В. Д., Аренс Э. А., Белый И. Н., Бурцев В. В., Бычкова С. М., Газарян А. В., Гольшев В. Д., Данилевский Ю. А., Елисеева И. И., Ермолович Л. Л., Иткин Ю. М., Камышанов П. И., Кармайкл Д. Р., Кравченко Л. И., Лоббек Дж., Луговой В. А., Макоед И. А., Нитецкий В. А., Одинцов Б. Е., Панков Д. А., Подольский В. И., Пупко Г. М., Робертсон Дж., Родионова В. М., Романов А. Н., Русак Н. А., Савицкая Г. В., Соколов В. Я., Солодов А. К., Стоянов Е. А., Стоянова Е. С., Стражев В. И., Стуков С. А., Суйц В. П., Терехов А. А., Угольников К. Л., Шермет А. Д. и другие. Не умаляя важности проделанной ими работы и ценности полученных результатов исследований, следует отметить нерешенные

шенность ряда проблем теории, методики и организации аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли. В частности, требуются переосмысление, уточнение, наполнение новым содержанием и систематизация ключевых понятий аудита; разработка методик оценки организации бухгалтерского учета и надежности системы внутреннего контроля; совершенствование практики планирования аудиторской проверки; разработка методики аудита формирования статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов предприятий торговли; обоснование и апробация методики оценки финансового состояния и прогнозирования вероятности банкротства.

Актуальность проблемы и недостаточная ее разработанность в экономической литературе и нормативных документах, регулирующих аудиторскую деятельность в Республике Беларусь, определили выбор темы и основные направления исследования.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертационная работа является самостоятельным, целостным и законченным научным исследованием; выполнена в соответствии с темой научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета Гомельского кооперативного института Белкоопсоюза «Бухгалтерский учет в системе управления предприятиями потребительской кооперации в условиях перехода на международные стандарты по учету и отчетности», зарегистрированной в Государственном реестре НИ-ОКТР № 20002444 (1999–2001 гг.).

По результатам проведенного исследования разработаны рекомендации по совершенствованию методики и организации аудита показателей бухгалтерской отчетности предприятий торговли и представлены Главному управлению аудита Министерства финансов Республики Беларусь для апробации и практического применения, что подтверждено соответствующим документом.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются теоретическое обоснование и уточнение экономической сущности аудита бухгалтерской отчетности и разработка практических рекомендаций по развитию методики и организации его проведения на предприятиях торговли, направленных на повышение эффективности экономического контроля.

Для достижения цели исследования были поставлены и последовательно решены следующие задачи:

- исследование и обобщение теории и практики аудита в Республике Беларусь, Российской Федерации и в странах с развитой рыночной экономикой с целью уточнения содержания понятий «аудит», «аудит бухгалтерской отчетности», «ревизия», «контроль», «внешний аудит», определения их функций и взаимосвязей в системе экономического контроля и разработки классификационной модели;
- теоретическое обоснование экономической сущности аудита бухгалтерской отчетности, уточнение его предмета, принципов и требований, предъявляемых к аудиту и работе аудиторов;

- исследование действующих методик аудита с целью обоснования и разработки практических рекомендаций по совершенствованию методики проверки формирования статей бухгалтерского баланса на предприятиях торговли;
- обоснование, разработка и апробация методики аудита формирования финансовых результатов предприятий торговли в современных условиях хозяйствования;
- изучение действующей практики аудита с целью обоснования критериев и установления границ существенности выявленных ошибок, необходимых для выбора типа аудиторского заключения;
- разработка методических положений и практических рекомендаций по проведению тестирования и оценки организации бухгалтерского учета имущества, обязательств и финансовых результатов, а также надежности системы внутреннего контроля предприятий торговли с целью обоснования объемов и стоимости аудиторских работ;
- исследование отечественных и зарубежных методик определения общего аудиторского риска с целью уточнения составных элементов риска и существенных факторов, влияющих на его значение;
- изучение отечественных правил, международных стандартов и практики аудита с целью разработки рекомендаций по совершенствованию планирования аудиторской проверки бухгалтерской отчетности.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические вопросы состояния и развития методики и организации аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли в условиях становления рыночных отношений.

Объектом исследования являются существующая система аудита бухгалтерской отчетности и отраслевые особенности предприятий торговли, влияющие на методику аудиторской проверки.

Информационной базой исследования послужили специальная экономическая литература, нормативные акты законодательных и исполнительных органов Республики Беларусь, собственные разработки по совершенствованию и развитию аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретической и методологической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных экономистов, действующее законодательство Республики Беларусь и Российской Федерации по исследуемой проблеме, материалы научно-практических конференций и публикации в периодической печати, международные стандарты и национальные правила аудита.

В процессе исследования применялись общенаучные методы исследования: анализ, синтез, сравнение, системный подход, умозаключение по аналогии, а также специальные методы и приемы аудита, контроля и финансового анализа.

Научная новизна и значимость полученных результатов. Научная новизна исследования состоит в теоретическом обосновании и уточнении эконо-

мической сущности аудита бухгалтерской отчетности и разработке практических рекомендаций по совершенствованию методики и организации аудита статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов предприятий торговли. К числу наиболее значимых результатов, имеющих научную новизну, относятся следующие:

- на основе изучения литературных источников, нормативно-правовых документов Республики Беларусь и Российской Федерации, отечественного и зарубежного опыта аудита теоретически обосновано и уточнено экономическое содержание и дано определение понятия «аудит бухгалтерской отчетности» как независимой проверки и подтверждения аудитором достоверности статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов субъекта хозяйствования, а также оценки его финансового состояния с позиций соблюдения принципа непрерывности функционирования предприятия, что позволило конкретизировать его предметную область и функциональные границы;

- с учетом обобщения подходов, принятых в отечественной и зарубежной экономической литературе, разработана классификационная модель форм и видов аудита в соответствии с их экономическим содержанием и назначением, дающая возможность раскрыть их функции и соподчиненность в системе хозяйственного контроля за формированием и использованием имущества предприятия и источников его образования;

- наряду с существующими методиками аудита бухгалтерской отчетности научно обоснована и разработана методика проверки статей бухгалтерского баланса, обеспечивающая проведение системного контроля их формирования в учете, сводных и первичных документах и позволяющая объективно оценить имущество и обязательства предприятия;

- разработана методика системной проверки и оценки показателей отчета о прибылях и убытках предприятий торговли, дающая возможность изучить их формирование на счетах бухгалтерского учета в увязке с денежными потоками предприятия, а также обоснованы границы значений уровня существенности выявленных ошибок, используемые для определения типа аудиторского заключения;

- на основе изучения отечественного и зарубежного опыта аудита бухгалтерской отчетности разработаны система тестов и методические рекомендации по их применению, позволяющие оценивать организацию учета и надежность системы внутреннего контроля на проверяемом предприятии в баллах и использовать полученные результаты для обоснования планируемого уровня аудиторского риска, объема и стоимости аудиторских работ;

- в целях улучшения организации аудита, обоснования объема работ и стоимости аудиторских услуг даны рекомендации по включению в план и программу аудита показателей планируемых уровней существенности и аудиторского риска, а также сведений о численности и квалификации аудиторов, графика распределения их по участкам работ и протокола разногласий.

Практическая значимость полученных результатов. Практическое применение разработанных в диссертации рекомендаций по совершенствованию методики и организации аудита формирования статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов, а также методики оценки организации учета и надежности системы внутреннего контроля позволит повысить качество аудиторских проверок и эффективность деятельности предприятий торговли.

Основные результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику работы ряда аудиторских фирм и Комитета государственного контроля Гомельской области, используются в учебном процессе в Гомельском кооперативном институте Белкоопсоюза при изучении студентами экономических специальностей учебных дисциплин «Финансовый контроль и аудит», «Ревизия и аудит», «Банковский надзор и аудит», что подтверждено соответствующими документами.

Рекомендации по организации и проведению аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли, оценке надежности системы внутреннего контроля и аудиторского риска приняты Главным управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь и будут учтены при разработке национальных правил аудиторской деятельности.

Экономическая и социальная значимость полученных результатов. Научные разработки по методике и организации аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли могут быть использованы в практической деятельности аудиторских фирм и аудиторов-предпринимателей в Республике Беларусь и при разработке национальных правил аудиторской деятельности.

Разработанная методика аудита бухгалтерской отчетности позволяет комплексно изучить правильность формирования статей баланса и показателей финансовых результатов в системе бухгалтерского учета предприятия, определить границы значений уровня существенности выявленных ошибок, используемые для выбора типа аудиторского заключения, объективно оценить финансовое состояние предприятия и угрозу его банкротства, выявить и мобилизовать резервы повышения эффективности использования экономического потенциала.

Социальная значимость результатов данного исследования выражается в снижении трудоемкости и повышении качества аудиторской проверки бухгалтерской отчетности, возрастании надежности аудиторских доказательств и объективности оценки финансового состояния субъекта хозяйствования.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- теоретически обоснованное и уточненное понятие «аудит бухгалтерской отчетности», рассматриваемое как независимая проверка и подтверждение аудитором достоверности статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов субъекта хозяйствования, а также оценка его финансового состояния с позиций соблюдения принципа непрерывности функционирования

предприятия, что позволяет конкретизировать предметную область и функциональные границы аудита бухгалтерской отчетности;

- усовершенствованная классификационная модель форм и видов аудита, учитывающая их экономическое содержание и назначение, позволяющая раскрыть их функции и взаимосвязи в системе хозяйственного контроля;

- разработанная методика аудита статей бухгалтерского баланса, сутью которой состоит в обеспечении системного контроля за формированием в бухгалтерском учете и фактическим состоянием имущества и обязательств предприятия, позволяющая объективно оценить их в современных условиях хозяйствования;

- разработанная методика проверки и оценки показателей отчета о прибылях и убытках, научная новизна которой заключается в изучении их во взаимосвязи с данными бухгалтерского учета, других отчетных форм и денежными потоками предприятий торговли, а также интервалы значений уровня существенности ошибок для каждого типа аудиторского заключения, внедрение которых позволяет повысить качество аудита бухгалтерской отчетности;

- разработанная система тестов и методические рекомендации по их применению, позволяющие оценивать организацию учета и надежность системы внутреннего контроля на проверяемом предприятии и использовать полученные результаты для обоснования уровня аудиторского риска, объема и стоимости аудиторских работ;

- разработанные рекомендации по улучшению планирования аудита бухгалтерской отчетности, предусматривающие включение в план и программу его проведения показателей уровней существенности и аудиторского риска, а также сведений о численности и квалификации аудиторов, графика распределения их по участкам работ и протокола разногласий, использование которых дает возможность повысить уровень организации и эффективность аудиторской проверки.

Личный вклад соискателя. Диссертационная работа является самостоятельным научным исследованием по методике и организации аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли. Содержащиеся в ней основные направления развития и совершенствования аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли имеют научную новизну, практическую и экономическую значимость, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения и результаты диссертационного исследования изложены автором на научно-методических и научно-практических конференциях: «Потребительская кооперация Республики Беларусь накануне XIV съезда» (г. Гомель, ГКИ, 1999 г.); «Особенности рыночного механизма управления субъектами хозяйствования в экологодестабилизированном регионе» (г. Гомель, ГГТУ, 1999 г.); «Экономика и право переходного периода» (г. Гродно, Гродненский филиал НИСЗ, 2000 г.); «Проблемы экономико-социальных преобразований на рубеже тысячелетий» (г. Го-

мель, ГКИ, 2000 г.); «Организационно-экономические проблемы формирования и развития социальной инфраструктуры села в условиях перехода к рынку» (г. Бобруйск, Бобруйский филиал БГЭУ, 2000 г.); «Региональные проблемы развития предпринимательства» (г. Гомель, ГКИ, 2000 г.); «Проблемы финансирования и кредитования экономики на рубеже XXI века» (г. Гомель, ГГУ, 2000 г.) и на других конференциях.

Результаты проведенного исследования используются Главным управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь при разработке национальных правил аудиторской деятельности, а также в учебном процессе в Гомельском кооперативном институте Белкоопсоюза.

Опубликованность результатов. Основные положения работы опубликованы в семи статьях в научно-практическом журнале, в одной статье в сборнике научных трудов, в шести тезисах докладов на научных конференциях. Общий объем опубликованных материалов — 40 страниц.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающих 120 наименований и приложений. Полный объем диссертации — 185 страниц, в том числе 37 таблиц, 16 рисунков на 43 страницах и 16 приложений на 42 страницах.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе диссертации *«Аудит бухгалтерской отчетности в системе экономического контроля: сущность, состояние, организационные формы, виды и принципы»* на основе изучения отечественной и зарубежной литературы, нормативно-правовых документов Республики Беларусь и Российской Федерации, рекомендаций международных стандартов по аудиту, а также опыта стран с развитой рыночной экономикой всесторонне рассмотрены точки зрения по определению понятия «аудит», теоретически обосновано экономическое содержание понятия «аудит бухгалтерской отчетности», разработана классификационная модель форм и видов аудита, упорядочены принципы аудита и требования, предъявляемые к нему.

Критический анализ существующих точек зрения ученых и специалистов позволяет сделать вывод об отсутствии единства взглядов относительно определения экономической сущности, содержания и функций аудита. В экономической литературе стран СНГ содержание аудита определяется как ревизионная деятельность, экспертно-консультационная деятельность, совокупность ревизионной и экспертно-консультационной деятельностью. Сторонники первой точки зрения отождествляют понятия «аудит» и «ревизия». Они рассматривают аудит как разновидность государственного контроля и не учитывают его главную

особенность — независимость. Приверженцы второй точки зрения сужают содержание аудита, так как аудиторская экспертиза является лишь составной частью аудита и не эквивалентна ему. Ученые и экономисты, придерживающиеся третьей точки зрения, тоже не раскрывают всей сущности и содержания аудита и рассматривают его как совокупность ревизии и экспертизы. На наш взгляд, отождествление аудита и ревизии нельзя считать правильным. Это разные формы контроля и их цели, задачи и методы проведения во многом не совпадают.

На основе изучения и обобщения имеющихся точек зрения в работе обосновано понятие «аудит бухгалтерской отчетности» как независимая проверка и подтверждение аудитором достоверности статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов субъекта хозяйствования, а также оценка его финансового состояния с позиций прогнозирования угрозы банкротства и соблюдения принципа непрерывности функционирования предприятия. Этот вывод следует из того, что аудитор, в отличие от ревизора, проводит независимую проверку совершенных хозяйственных операций, устанавливает объективность формирования показателей отчетности в системе бухгалтерского учета предприятия, осуществляет официальное подтверждение достоверности отчетных данных, представляемых третьим лицам, и выступает экспертом в оценке его финансового состояния.

Практика хозяйствования показывает, что внешним и внутренним пользователям информации о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов необходимы не только объективные, но и необходимые отчетные данные, которые выражали бы их интересы и целевые установки. В связи этим в диссертации обоснована необходимость параллельного функционирования внешнего и внутреннего аудита.

Изучение экономической литературы позволило сделать вывод относительно цели и назначения внутреннего аудита. Существуют две точки зрения по определению цели внутреннего аудита: учитываются интересы руководства предприятия; учитываются интересы собственников. В первом случае авторами игнорируются интересы собственников, так как внутренний аудит отождествляется с ревизией и контроллингом, во втором — ими не учитываются интересы администрации предприятия. По нашему мнению, сущность внутреннего аудита и его цель состоят в удовлетворении информационных потребностей собственников (акционеров) и руководства предприятия.

С учетом обобщения подходов к определению сущности понятий «аудит», «контроль», «ревизия», принятых в отечественной и зарубежной литературе, в диссертации разработана классификационная модель форм и видов аудита в соответствии с их экономическим содержанием и назначением, позволяющая раскрыть их функции и соподчиненность в системе хозяйственного контроля.

Ключевым условием достижения целей аудита является соблюдение его принципов. В правилах аудиторской деятельности в Республике Беларусь раз-

работаны принципы, которые нельзя отнести только к аудиту как виду независимой проверки, например, добросовестность, честность и другие. Очевидно, что данные принципы характеризуют работу аудитора, но не аудиторскую деятельность. В диссертационной работе уточнены принципы аудита и требования, предъявляемые к работе аудиторов.

В работе проведен анализ состояния и развития аудита в Республике Беларусь и сделан вывод о чрезмерном государственном регулировании аудиторской деятельности. В настоящее время органами государственного управления определен перечень субъектов хозяйствования, подлежащих обязательной аудиторской проверке и имеющих право включать расходы на ее проведение в себестоимость продукции (работ, услуг); установлены нормы отнесения расходов на проведение обязательной аудиторской проверки на затраты предприятия, которые не согласуются с аудиторскими рисками; юридические лица с долей государственной собственности, у которых в отчетном периоде проведены ведомственные ревизии финансово-хозяйственной деятельности, освобождены от обязательных аудиторских проверок. На наш взгляд, излишняя регламентация аудиторской деятельности не способствует полноценному ее развитию. На основе обобщения отечественного и зарубежного опыта развития аудита в работе сделан вывод о том, что аудиторская деятельность должна регулироваться государством только с позиций установления требований к содержанию и качеству работ и осуществлению контроля за их соблюдением.

Во второй главе «Развитие методики аудита статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов» рассматриваются вопросы практического применения разработанных в диссертации методик проверки формирования статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов, а также оценки финансового состояния предприятий торговли в современных условиях хозяйствования.

Исследование существующих методик проверки и подтверждения достоверности статей бухгалтерского баланса показало, что в большинстве своем они основаны на методах и приемах ревизии и сводятся к контролю законности совершенных операций. Методик же системного аудита формирования статей бухгалтерского баланса в условиях инфляции и показателей финансовых результатов в увязке с денежными потоками на данный момент нет. Их отсутствие вызывает затруднения у аудиторов в сборе и систематизации доказательств, необходимых для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и объективной оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта.

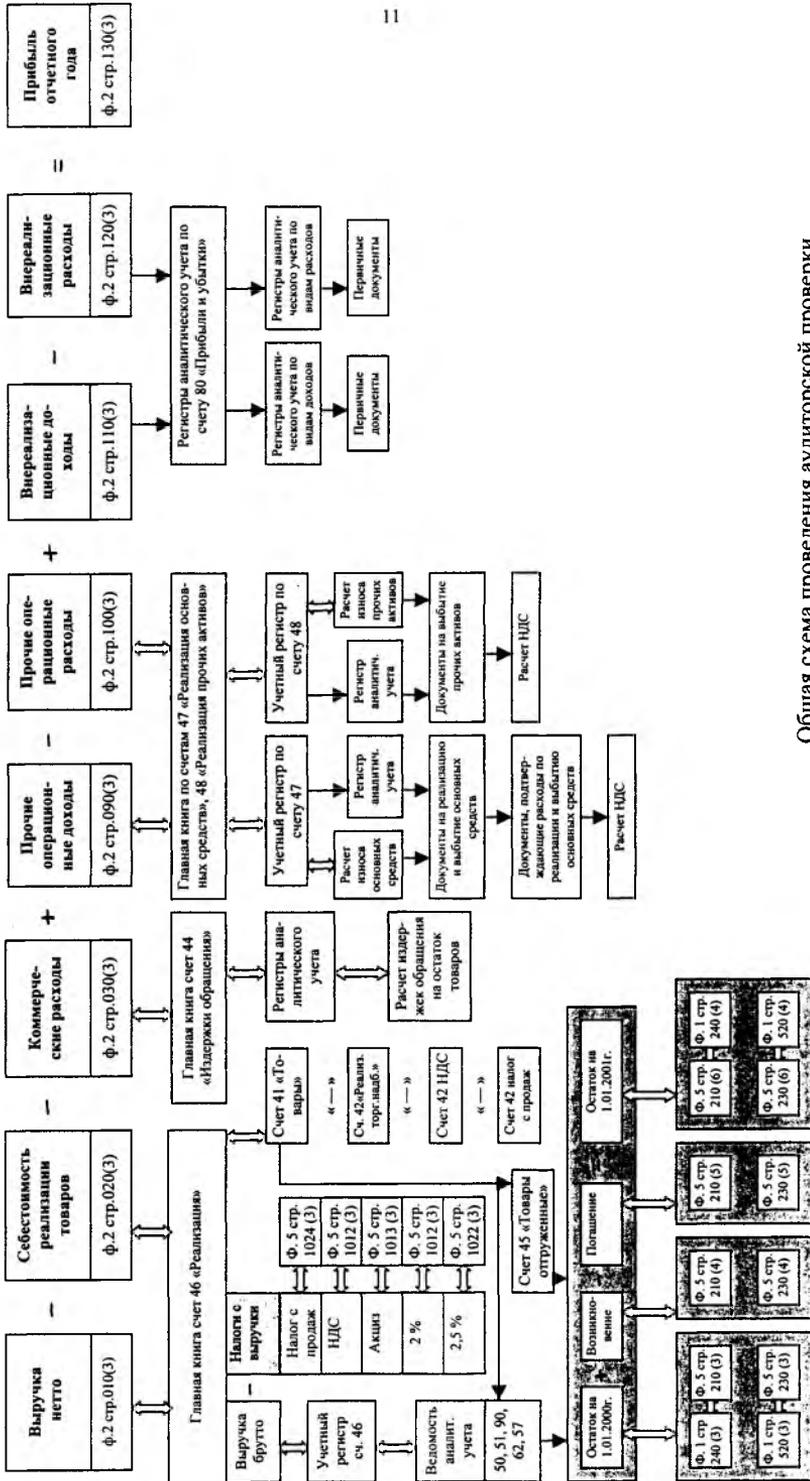
В диссертации разработана, апробирована на практике и рекомендована для практического использования методика системной проверки формирования статей бухгалтерского баланса по стадиям учетного процесса, начиная с первичных документов. Данная методика позволяет проконтролировать правильность систематизации учетной информации в процессе формирования статей

бухгалтерского баланса, проанализировать составные элементы и оценку каждой статьи баланса и проверить их взаимоувязку с показателями других отчетных форм. Для ее практической реализации автором разработаны и рекомендованы к использованию методические схемы системной проверки формирования основных статей бухгалтерского баланса, апробированные в ходе аудиторской проверки ОАО «Торговый дом «Речицкий» г. Гомеля.

Важным этапом аудита бухгалтерской отчетности является проверка достоверности показателей финансовых результатов. В диссертации впервые обоснована, разработана и апробирована на практике методика системной проверки формирования показателей финансовых результатов предприятий торговли, которая представлена на рисунке. Данная методика позволяет провести проверку, оценку и анализ формирования показателей формы 2 «Отчет о прибылях и убытках» во взаимосвязи с конечным финансовым результатом деятельности предприятия и его денежными потоками. Для систематизации фактов и доказательств, полученных в ходе аудиторской проверки, в диссертации разработаны и предложены к использованию методические таблицы по каждому объекту контроля.

Актуальной проблемой аудита достоверности бухгалтерской отчетности является обоснование критериев и показателей, необходимых для определения типа аудиторского заключения. Правилom аудиторской деятельности Республики Беларусь «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности» определены четыре типа аудиторских заключений: безусловно положительное, условно положительное, отрицательное, отказ от заключения, но не установлены четкие критерии аудиторских доказательств, соответствующие каждому их типу. На основе изучения практики аудита в Республике Беларусь и в странах с развитой рыночной экономикой в диссертации обоснован критерий, которым должны руководствоваться аудиторы при определении типа аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности предприятия — уровень существенности выявленных ошибок. С учетом обобщения опыта ряда аудиторских фирм в подготовке аудиторских заключений по годовой бухгалтерской отчетности в диссертации разработаны границы значений уровня существенности выявленных ошибок для каждого типа заключения.

Опыт развития аудита в странах с развитой рыночной экономикой свидетельствует, что итогом аудиторской проверки бухгалтерской отчетности должна стать независимая оценка финансового состояния предприятия и перспектив его развития. Практика же отечественного аудита бухгалтерской отчетности показывает, что в большинстве случаев он сводится к проверкам соблюдения налогового законодательства, состояния расчетов, сохранности имущества и совсем мало внимания аудиторами уделяется применению процедур финансового анализа для оценки самой отчетности.



Общая схема проведения аудиторской проверки показателей финансовых результатов предприятий торговли

На основе научных разработок, подготовленных белорусскими учеными по финансовому анализу, в диссертации апробирована и рекомендована к использованию методика анализа показателей бухгалтерской отчетности предприятий торговли, позволяющая объективно изучить их финансовое состояние в условиях инфляции и спрогнозировать перспективы развития.

Применение на практике разработанных в диссертации методик проверки формирования и оценки статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов предприятий торговли будет способствовать повышению эффективности аудита бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь.

В третьей главе диссертации «*Совершенствование организации аудиторской проверки бухгалтерской отчетности предприятий торговли*» рассматриваются вопросы организации аудита, применения методик оценки состояния бухгалтерского учета и надежности системы внутреннего контроля предприятия, определения уровня общего аудиторского риска, совершенствования планирования аудиторской проверки бухгалтерской отчетности предприятий торговли.

На основе систематизации положений национальных правил аудиторской деятельности и международных стандартов по аудиту в диссертации обоснована и представлена методика последовательности выполнения аудиторских процедур проверки, оценки и подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности. Она предполагает широкое использование на начальном этапе проверки тестов для оценки уровня организации учета и надежности системы внутреннего контроля на предприятии с целью определения степени доверия к ним. По результатам проведенного тестирования состояния учета и надежности системы внутреннего контроля предприятия устанавливается уровень контрольного риска по организуемой проверке достоверности статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов. Завершающим этапом аудиторской проверки является анализ полученных доказательств, выбор типа и формулировки заключения по бухгалтерской отчетности.

С учетом обобщения зарубежного опыта в диссертации обоснована методика проверки и оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля на предприятии, заключающаяся в следующем: 1) на основе разработанных в диссертации анкет и опросных листов аудитор собирает и оценивает информацию об организации и методике учета на предприятии, уделяя особое внимание контролю правильности документирования совершенных хозяйственных операций и законности их отражения на счетах бухгалтерского учета; 2) проводится системное анкетирование специалистов учетной, финансовой и экономической служб, по результатам которого изучается структура системы внутреннего контроля на предприятии и дается предварительная оценка ее надежности; 3) в том случае, когда результаты первоначального тестиро-

вания системы внутреннего контроля не отвечают нормативным значениям надежности, аудитор проводит дополнительные контрольные процедуры с целью подтверждения или опровержения выводов, полученных в ходе предварительной оценки; 4) на основе доказательств, собранных в ходе анкетирования и дополнительных проверок состояния учета и контроля на предприятии, аудитор дает окончательную оценку надежности системы внутреннего контроля в балах и с учетом ее устанавливает планируемый уровень аудиторского риска.

Планируемый уровень аудиторского риска при проверке отчетности зависит от многих факторов, в том числе и от степени надежности системы внутреннего контроля. Исходя из зарубежного опыта, в работе приведена методика определения границ существенности возможных ошибок при проверке бухгалтерской отчетности, устанавливаемых в зависимости от величины валюты баланса или суммы доходов заказчика, обоснованы составные элементы общего аудиторского риска и их значения, определяемые по результатам предварительных проверок (тестирования) учетных данных. Зная допустимый уровень общего аудиторского риска (в мировой практике аудита — 5 %) и фактические значения уровня надежности системы внутреннего контроля, аудитор сможет определить степень аудиторского риска от невыявления ошибок.

Проведенные нами исследования показывают, что правило аудиторской деятельности Республики Беларусь «Планирование аудита» лишь констатирует общие подходы к планированию проверки. На основе изучения и обобщения практики деятельности аудиторских фирм в диссертации обоснована последовательность выполнения процедур планирования аудиторской проверки и разработан пакет плановой документации по аудиту бухгалтерской отчетности предприятия торговли. В план и программу аудиторской проверки бухгалтерской отчетности рекомендовано включить: показатели планируемых уровней аудиторского риска и существенности выявленных ошибок; сведения о численности и квалификации аудиторов; план распределения аудиторов по участкам работ с учетом их профессионального опыта; обоснование методики проверки; протокол документирования разногласий по отдельным вопросам.

Для предприятий, внедривших компьютерные технологии обработки учетной информации, в диссертации разработан и рекомендован к использованию на практике тест для оценки надежности, используемой заказчиком, системы электронной обработки данных, а также обосновано предложение о целесообразности создания и сертификации компьютерных программ проведения аудита и тестирования базовых систем электронной обработки данных.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование проблем методики и организации аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли в условиях становления рыночных отношений позволило сделать следующие основные выводы и предложения.

1. В настоящее время в нормативно-правовых документах Республики Беларусь отсутствует определение понятия «аудит бухгалтерской отчетности». Нет его четкой формулировки и в экономической литературе. Зачастую аудит бухгалтерской отчетности отождествляется с понятиями «аудит» и «аудиторская деятельность».

На основе критического изучения теоретических разработок, отечественного и зарубежного опыта аудита и рекомендаций международных стандартов по аудиту в диссертации научно обосновано понятие аудита бухгалтерской отчетности как независимой проверки и подтверждения аудитором достоверности статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов субъекта хозяйствования, а также оценки его финансового состояния с позиций соблюдения принципа непрерывного функционирования предприятия, что позволило раскрыть экономическое содержание и определить функциональные границы аудита бухгалтерской отчетности [1, 3, 9].

2. Исследование существующих классификаций форм и видов контроля позволило сделать вывод о том, что среди ученых нет единства взглядов относительно выбора их классификационных признаков. Отсутствие научно обоснованной систематизации форм и видов аудита объясняется тем, что многие экономисты исходят из ревизионного менталитета и не видят различий в сущности и содержании аудита и ревизии.

На основе изучения отечественной и зарубежной экономической литературы в диссертации обобщены определения аудита, систематизированы признаки их классификации и на этой основе разработана классификационная модель форм и видов аудита, позволяющая установить их предметную область и функциональные границы применения [2, 8, 11].

3. Анализ применяемых методик проверки достоверности бухгалтерской отчетности показал, что в большинстве своем они предполагают использование приемов и методов ревизии хозяйственной деятельности и недостаточно сориентированы на системную проверку формирования статей бухгалтерского баланса и показателей финансовых результатов. В дополнение к существующим методикам проверки имущества и обязательств предприятия в диссертации разработана методика системного контроля формирования статей бухгалтерского баланса, что дало возможность изучить в динамике процесс формирования каждой статьи бухгалтерского баланса по стадиям учетного процесса и объективно оценить их. Для ее реализации автором разработаны, апробированы

на практике и рекомендованы к использованию методические схемы проверки основных статей бухгалтерского баланса, применение которых в практике аудиторской деятельности позволит организовать системный контроль за их формированием.

Одной из проблем аудита бухгалтерской отчетности является отсутствие методики подтверждения достоверности показателей отчета о прибылях и убытках предприятий торговли. На основе обобщения отечественного и зарубежного опыта аудита в диссертации разработана и апробирована на практике методика проверки формирования показателей финансовых результатов предприятий торговли, позволяющая осуществить системный контроль правильности их формирования в бухгалтерском учете в увязке с денежными и финансовыми потоками предприятия. Автором также разработаны методические таблицы для систематизации фактов нарушений и аудиторских доказательств [7, 13, 14].

4. Исследование отечественной практики аудита бухгалтерской отчетности позволило сделать вывод об отсутствии четких критериев и количественных параметров их выражения, необходимых для определения типа аудиторского заключения. На основе изучения практики аудита в Республике Беларусь и в зарубежных странах в диссертации обоснован критерий для выбора типа аудиторского заключения — уровень существенности выявленных ошибок. С учетом обобщения опыта работы ряда аудиторских фирм по подтверждению годовой бухгалтерской отчетности автором разработаны и рекомендованы к практическому использованию обоснованные границы значений уровня существенности выявленных ошибок для каждого типа аудиторского заключения [7].

5. Актуальной проблемой аудита бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь является формирование методики оценки организации бухгалтерского учета и надежности системы внутреннего контроля на предприятии, результаты которой необходимы для правильного определения уровня аудиторского риска и обоснования объема аудиторских работ. На основе изучения зарубежного опыта аудита и рекомендаций международных стандартов по аудиту в диссертации разработана система тестов и методика их применения, что позволяет оценить уровень организации бухгалтерского учета и степень надежности системы внутреннего контроля на проверяемом предприятии в баллах, обоснована взаимосвязь показателя планируемого аудиторского риска с результатами проведенного тестирования, установлена зависимость объема аудиторской проверки и стоимости аудиторских услуг от принятого уровня аудиторского риска [4, 5, 10, 12].

6. Эффективность аудиторской проверки в значительной мере зависит от четкости составления плана и программы ее проведения. В диссертации предложена усовершенствованная методика планирования аудиторской проверки.

Автором рекомендованы к использованию на практике разработанные им плановые документы, такие как расчеты планируемых уровней аудиторского риска и существенности выявленных ошибок; а также расчет планируемой численности аудиторов и график распределения их по участкам работ в зависимости от их квалификационного уровня; протокол разногласий [6].

Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, позволяют повысить качество аудиторской проверки и эффективность работы аудиторов, улучшить экономический контроль на предприятиях торговли Республики Беларусь. Все это будет способствовать дальнейшему совершенствованию управления имуществом предприятий торговли и повышению эффективности его использования.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Данилкова С.А. К вопросу о сущности, содержании и проблемах аудита в Республике Беларусь // Бухгалтерский учет и анализ. — 2000. — № 6. — С. 36-40.
2. Данилкова С.А. Информационное обеспечение и методика внутреннего аудита // Бухгалтерский учет и анализ. — 2000. — № 10. — С. 40-43.
3. Данилкова С.А. Проблемы разработки и использования внутрифирменных стандартов аудита // Бухгалтерский учет и анализ. — 2000. — № 11. — С. 27-29.
4. Данилкова С.А. Проблемы аудиторской оценки организации учета и внутреннего контроля на предприятии // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 3. — С. 47-50.
5. Данилкова С.А. Аудит в системе электронной обработки данных // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 5. — С. 46-49.
6. Данилкова С.А. Проблемы планирования аудита и пути их решения // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 8. — С. 47-50.
7. Данилкова С.А. Методика проведения аудиторской проверки и подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет и анализ. — 2001. — № 9. — С. 10-13.
8. Данилкова С.А. Становление и развитие внутреннего и внешнего аудита // Потребительская кооперация Республики Беларусь накануне XIV съезда: Сб. науч. трудов участ. межвуз. научн.-практ. конф., Гомель, 7-8 апреля 1999 г. / ГКИ. — Гомель, 1999. — Ч.2 (дополнение). — С.82-86.
9. Данилкова С.А. Аудит в системе экологического мониторинга субъектов хозяйствования // Особенности рыночного механизма управления субъектами хозяйствования в эколого-дестабилизированном регионе: Материалы между-

нар. науч. конф., Гомель, 15-16 ноября 1999 г. / ГГТУ. — Гомель, 1999. — С. 173-174.

10. Данилкова С.А. Учет в системе управления предприятием // Экономика и право переходного периода: Тез. докл. IV межд. научн.-метод. конф., Гродно, 6-8 апреля 2000 г. / Гродненский филиал НИСЗ. — Гродно, 2000. — С. 106-107.

11. Данилкова С.А. Использование стандартов внутреннего аудита в практической деятельности // Проблемы экономико-социальных преобразований на рубеже тысячелетий: Тез. докл. республ. науч. студ. конф., Гомель, 18-21 апреля 2000 г. / ГКИ. — Гомель, 2000 г. — С. 50-51.

12. Данилкова С.А. Аудит в системе управления производственными запасами // Организационно-экономические проблемы формирования и развития социальной инфраструктуры села в условиях перехода к рынку: Тез. докл. научн.-практ. конф., Бобруйск, 26-27 мая 2000 г. / БГЭУ Бобруйский филиал. — Бобруйск, 2000. — С. 112-113.

13. Данилкова С.А. Методика применения процедур аудита в условиях развития предпринимательства // Региональные проблемы развития предпринимательства: Тез. докл. научн.-практ. конф., Гомель, 16-17 ноября 2000 г. / Гомельский облисполком, Гомельский областной территориальный комитет предпринимательства и инвестиций. — Гомель, 2000. — С. 113-114.

14. Данилкова С.А. Аудит и оценка деятельности предприятий с целью привлечения инвестиций // Проблемы финансирования и кредитования экономики на рубеже XXI века: Тез. докл. межд. научн.-практ. конф., Гомель, 21-22 декабря 2000 г. / ГГУ. — Гомель, 2000. — С. 52-53.



Данілкова Святлана Анатольеўна

**Методыка і арганізацыя аўдыту бухгалтарскай справаздачнасці
прадпрыемстваў гандлю: стан і развіццё**

Ключавыя словы: аўдыт бухгалтарскай справаздачнасці, прынцыпы аўдыту, аўдытарская дзейнасць, аўдытарская праверка, аўдытарская рызыка, працэдуры аўдыту, бухгалтарская справаздачнасць, методыка праверкі, сістэма ўнутранага кантролю, метады аўдыту, істотнасць памылкі.

Аб'ектам даследавання з'яўляюцца існуючая сістэма аўдыту бухгалтарскай справаздачнасці і галіновыя асаблівасці прадпрыемстваў гандлю, якія ўплываюць на методыку аўдытарскай праверкі.

Прадметам даследавання з'яўляюцца тэарэтычныя і практычныя пытанні стану і развіцця методыкі і арганізацыі аўдыту бухгалтарскай справаздачнасці прадпрыемстваў гандлю ва ўмовах станаўлення рынкавых адносін.

Мэтай даследчай работы з'яўляюцца тэарэтычнае абгрунтаванне і ўдакладненне эканамічнай сутнасці аўдыту бухгалтарскай справаздачнасці і распрацоўка практычных рэкамендацый па развіццю методыкі і арганізацыі яго правядзення на прадпрыемствах гандлю, накіраваных на павышэнне эфектыўнасці эканамічнага кантролю.

Метады праведзенага даследавання: агульнанавуковыя метады даследавання — аналіз, сінтэз, параўнанне, сістэмны падыход, вывады па аналогіі, а таксама спецыяльныя метады і прыёмы аўдыту, кантролю і фінансавага аналізу.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў заключаецца ва ўдакладненні эканамічнага зместу паняцця "аўдыт бухгалтарскай справаздачнасці", распрацоўцы класіфікацыйнай мадэлі форм і відаў аўдыту, рэкамендацый па ацэнцы арганізацыі бухгалтарскага ўліку і надзейнасці сістэмы ўнутранага кантролю правяраемага прадпрыемства, удасканалванні плана і праграмы аўдыту, распрацоўцы методыкі правядзення аўдытарскай праверкі пацвярджэння дакладнасці бухгалтарскай справаздачнасці і ацэнкі яе паказчыкаў.

Ступень выкарыстання — вынікі праведзенага даследавання выкарыстоўваюцца Галоўным упраўленнем аўдыту Міністэрства фінансаў Рэспублікі Беларусь пры распрацоўцы нацыянальных правіл аўдытарскай дзейнасці, Камітэтам дзяржаўнага кантролю Гомельскай вобласці пры правядзенні праверак акцыянерных таварыстваў гандлю, апрабіраваны і ўжываюцца на практыцы работы шэрагу аўдытарскіх фірм, а таксама ў навучальным працэсе ў Гомельскім кааператыўным інстытуце Белкаапсаюзу пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі эканамічнага профілю.

Сфера ўжывання — у практычнай дзейнасці аўдытарскіх фірм і аўдытараў-прадпрымальнікаў, а таксама ў навучальным працэсе.

РЕЗЮМЕ

Данилкова Светлана Анатольевна

Методика и организация аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли: состояние и развитие

Ключевые слова: аудит бухгалтерской отчетности, принципы аудита, аудиторская деятельность, аудиторская проверка, аудиторский риск, процедуры аудита, бухгалтерская отчетность, методика проверки, система внутреннего контроля, методы аудита, существенность ошибки.

Объектом исследования являются существующая система аудита бухгалтерской отчетности и отраслевые особенности предприятий торговли, влияющие на методику аудиторской проверки.

Предметом исследования являются теоретические и практические вопросы состояния и развития методики и организации аудита бухгалтерской отчетности предприятий торговли в условиях становления рыночных отношений.

Целью диссертационной работы являются теоретическое обоснование и уточнение экономической сущности аудита бухгалтерской отчетности и разработка практических рекомендаций по развитию методики и организации его проведения на предприятиях торговли, направленных на повышение эффективности экономического контроля.

Методы проведенного исследования: общенаучные методы исследования — анализ, синтез, сравнение, системный подход, умозаключение по аналогии, а также специальные методы и приемы аудита, контроля и финансового анализа.

Научная новизна полученных результатов заключается в уточнении экономического содержания понятия «аудит бухгалтерской отчетности», разработке классификационной модели форм и видов аудита, рекомендаций по оценке организации бухгалтерского учета и надежности системы внутреннего контроля проверяемого предприятия, совершенствовании плана и программы аудита, разработке методики проведения аудиторской проверки подтверждения достоверности и оценки показателей бухгалтерской отчетности.

Степень использования — результаты проведенного исследования используются Главным управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь при разработке национальных правил аудиторской деятельности, Комитетом государственного контроля Гомельской области при проведении проверок акционерных обществ торговли, апробированы и внедрены в практику работы ряда аудиторских фирм, а также в учебный процесс в Гомельском кооперативном институте Белкоопсоюза при подготовке специалистов высшей квалификации экономического профиля.

Область применения — в практической деятельности аудиторских фирм и аудиторско-предпринимателей, а также в учебном процессе.

SUMMARY

Danilkova Svetlana Anatolyevna

Methods and Organization of Accounting Reporting Audit of Trade Enterprises: Condition and Development

Key words: accounting reporting audit, audit principles, audit activities, audit check, audit risk, audit procedures, accounting reporting, check methods, internal control system, audit methods, essence of error.

The object of investigation is the current system of accounting reporting audit and branch peculiarities of trade enterprises affecting audit check methods.

The subject of investigation is theoretical and practical problems of condition and development of methods and organization of accounting audit reporting of trade enterprises in conditions of the formation of market relations.

The aim of investigation is theoretical justification and specification of economic essence of accounting reporting audit and working out practical recommendations for developing methods and organization of raising efficiency of economic control.

Methods of investigation carried out: general scientific methods of investigation, analysis, synthesis, comparison, system approach, deduction by analogy as well as special methods of audit, control and financial analysis.

Scientific novelty of the results obtained consists in specification of economic contents of the concept «accounting reporting audit», working out classification model of audit forms and types, recommendations for evaluation of accounting organization and reliability of internal control system of the checked enterprise, improvement of audit plan and program, working out methods of audit check of confirmation of trustworthiness and evaluation of accounting report indicators.

Degree of application — the results of investigation carried out are used by Senior Management of Audit of Ministry of Finance of the Republic of Belarus while working out national regulations of audit, by National Control Committee of Gomel Region while checking trade stock corporations. They have been approved and introduced into activities of a number of audit companies, as well as in training high qualified specialists of economic profile at Gomel Cooperative Institute.

The field of application is in practical activities of audit companies and auditors-entrepreneurs as well as in teaching.

Подписано в печать 24.11.2001 г. Формат 60x84/16.
Бумага тип № 1. Гартитура Таймс.
Усл.печ. л. 1,4. Тираж 100 экз. Заказ № 4193

Гомельский кооперативный институт
Лицензия ЛП №112 от 30.12.97.
220070, г. Гомель, пр. Октября, 50

Отпечатано на «Ризографе» ГКИ
220070, г. Гомель, пр. Октября, 50