

ке аудиторских доказательств. По окончании проверки аудитор должен собрать необходимые и достаточные аудиторские доказательства, на базе которых он может оценить бухгалтерскую отчетность по установленным МСА как минимум семи утверждениям:

- 1) существования (актив или обязательство существуют на определенную дату);
- 2) возникновения (в течение отчетного периода была совершена хозяйственная операция, имеющая отношение к субъекту);
- 3) прав и обязательств (актив или обязательство относится к данному субъекту по состоянию на определенную дату);
- 4) полноты (нет неучтенных активов, обязательств, операций или событий хозяйственной деятельности, а также неучтенных статей);
- 5) оценки (актив или обязательство отражается по соответствующей балансовой стоимости);
- 6) точности или измерения (операция или событие хозяйственной деятельности учитывается в соответствующей сумме, а доход или расход относится к определенному периоду);
- 7) представления и раскрытия (статья раскрывается, классифицируется и характеризуется в соответствии с применимыми основами финансовой отчетности).

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» в Беларуси подготовлено на основе МСА 500, но вместе с тем многие существенные положения в нем опущены. В белорусском правиле (стандарте) описаны методы получения аудиторских доказательств, но вообще не рассматриваются утверждения или предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем следует отметить, что концепция утверждений бухгалтерской отчетности, приведенных выше, пронизывает всю систему МСА. Отсутствие описания данных утверждений (или предпосылок подготовки) бухгалтерской отчетности существенно сдерживает применение МСА и прогрессивных западных методик аудита в нашей стране.

*Е.Д. Опарина, аспирант*

*БГЭУ (Минск)*

## **МЕТОДИКА АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Каждый показатель бухгалтерской отчетности формируется на основе данных бухгалтерского учета, отражающего хозяйственные операции организации. Следовательно, чтобы в полной мере дос-

тичь главной цели аудита, необходимо углубиться в бухгалтерскую отчетность, пройти в обратном порядке этапы ее подготовки и получить на каждом уровне обработки учетной информации достаточные доказательства для формирования итогового объективного мнения о ее достоверности.

Процесс группировки показателей отчетности называется *процессом дезагрегации*. Указанный метод определяет один из сложившихся подходов к аудиту бухгалтерской отчетности, который можно квалифицировать как логическую цепочку — от отчетности к хозяйственной операции.

Суть указанного метода подробно описана Дж. К. Робертсоном, В.И. Подольским. Процесс дезагрегации включает в себя следующие этапы: 1) разделение бухгалтерской отчетности на статьи; 2) определение структуры каждой статьи бухгалтерской отчетности и установление взаимосвязи между ее статьями и соответствующими счетами бухгалтерского учета; 3) разделение информации, отраженной на счетах бухгалтерского учета, на хозяйственные операции.

Принципиально иной метод аудита достоверности бухгалтерской отчетности, предложенный Н.П. Барышниковым и В.Д. Андреевым, чаще применяется на практике и состоит из следующих этапов: а) проверка конкретных хозяйственных операций; б) проверка правильности формирования регистров бухгалтерского учета; в) проверка формирования показателей бухгалтерской отчетности на основе соответствующих регистров бухгалтерского учета.

Каждый из перечисленных методов аудита достоверности бухгалтерской отчетности имеет преимущества и недостатки. Так, при методе проверки «от отчетности к хозяйственной операции» используется *дедуктивный подход* (от общего к частному), позволяющий сконцентрировать внимание на конкретном результирующем показателе бухгалтерской отчетности. При этом теряется логика, на которой основан бухгалтерский учет, предусматривающий в качестве первоисточника информации хозяйственную операцию и оправдательный документ. При методе проверки «от хозяйственной операции к показателям отчетности» используется *индуктивный подход* (от частного к общему), т.е. необходимо проследить логическую цепочку формирования показателя бухгалтерской отчетности. В то же время указанный метод не обеспечивает оптимального выбора сегментов аудита, на которые необходимо обратить особое внимание.

Разработанная нами методика аудита бухгалтерской отчетности включает следующие этапы: 1) общий обзор бухгалтерской отчетности; 2) комплексный обзор бухгалтерской отчетности и оборотно-сальдовой ведомости по счетам бухгалтерского учета; 3) дез-

агрегация показателей отчетности на счета бухгалтерского учета; 4) определение циклов хозяйственных операций, подлежащих проверке; 5) проверка правильности отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций; 6) проверка правильности группировки данных бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета; 7) проверка правильности формирования показателей отчетности на основании данных регистров бухгалтерского учета.

Предложенная методика аудита бухгалтерской отчетности построена на логической цепочке «бухгалтерская отчетность и оборотно-сальдовая ведомость — показатель бухгалтерской отчетности — цикл хозяйственных операций — хозяйственная операция и первичный документ — регистр бухгалтерского учета — бухгалтерская отчетность» и отличается от рассмотренных выше других методик более глубокой проработкой этапов, ориентированных на проверку промышленных организаций.

В качестве преимуществ разработанной методики можно также выделить: универсальность, позволяющую использовать ее при аудите всех организаций промышленности; рассмотрение всех видов хозяйственных операций, на осуществление которых оказывает влияние деятельность организаций; взаимодополнение и взаимоконтроль каждого из этапов.

*Д.В. Папковская, магистр*

БГЭУ (Минск)

## **УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ, БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА РЕАЛИЗАЦИЮ**

Изменения, происходящие в экономике страны, обуславливают соответствующую роль бухгалтерского учета. Дискуссионным является вопрос о дифференциации учета на бухгалтерский, налоговый и управленческий. Каждый из этих видов имеет своего определенного пользователя и выполняет различные поставленные цели. Однако направлены они на один и тот же объект исследования.

Существование трех видов учета требует решения проблемы целесообразности интеграции их в единую систему либо необходимости автономного ведения каждого из них. Проблема усугубляется отсутствием единой терминологической основы в определении категорий. Для ее решения представляется возможным прежде всего четко разграничить понятия видов учета.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», бухгалтерский учет представляет собой