

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.411:657.6

КУЗЬМИЧ
ТАТЬЯНА СТЕПАНОВНА

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА И АУДИТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА
КАК ИСТОЧНИКА ФОРМИРОВАНИЯ СРЕДСТВ
И ИНВЕСТИЦИЙ В РАСШИРЕННОЕ ВОСПРОИЗВОДСТВО**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2008

УО «Белорусский государственный экономический уни-

научный руководитель

Шибeko Елена Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности

Официальные оппоненты:

Шевлюков Александр Петрович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства

Головкова Елена Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Оппонирующая организация

УО «Полоцкий государственный университет»

Защита состоится 10 сентября 2008 г. в 15.00 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 10 июня 2008 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



Кирсева Е.Ф.

ВВЕДЕНИЕ

Для успешного функционирования промышленного предприятия большое значение имеет его инвестиционная деятельность. Инвестиции позволяют увеличить производственную мощь предприятия, своевременно внедрять прогрессивные технологии, модернизировать оборудование, выпускать конкурентоспособную продукцию. Для успешного управления инвестиционной деятельностью руководству предприятия необходима достоверная информация о наличии источников финансирования инвестиционных проектов и эффективности использования инвестиционных средств. Одним из основных источников инвестиций в расширенное воспроизводство является собственный капитал.

В отечественной экономической науке собственный капитал как объект бухгалтерского учета начал исследоваться сравнительно недавно. Мнения различных экономистов зачастую противоречивы, и многие проблемы требуют решения. Среди таких проблем можно выделить следующие: отсутствует согласованная позиция по поводу определения экономической сущности понятия «собственный капитал», его классификации; добавочный капитал включает в себя разнородные по экономическому содержанию составляющие; порядок проведения переоценки и отражения ее результатов в учете не способствует формированию в отчетности достоверных данных о поддержании капитала; в состав нераспределенной прибыли включены фонды, имеющие целевое назначение, что противоречит экономическому содержанию понятия «нераспределенная прибыль»; применяемые регистры бухгалтерского учета собственного капитала не формируют необходимую информационную базу для принятия обоснованных управленческих решений; процесс аудиторской проверки собственного капитала базируется на опыте и интуиции аудиторов и не имеет под собой научного основания.

Объективная необходимость решения указанных проблем и отсутствие комплексных исследований в данной области обусловили выбор темы диссертационного исследования, определили его цель и задачи.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертационная работа является целостным и законченным научным исследованием. Она выполнена в соответствии с темами научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «Белорусский государственный экономический университет» «Развитие бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях рыночной социально ориен-

тированной экономики Республики Беларусь» (2001—2005 гг.), «Совершенствование методологии и методик бухгалтерского учета, анализа и аудита в целях выявления резервов устойчивого роста экономики промышленных предприятий в условиях интегрирования Республики Беларусь в мировую экономическую систему» (2006—2010 гг.), «Реформирование плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности в условиях интегрирования экономики Республики Беларусь и Российской Федерации для предприятий промышленности» (№ ГР 1-02 ФУ, 2002 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются теоретическое обоснование, разработка методических и практических рекомендаций по совершенствованию и развитию бухгалтерского учета и аудита собственного капитала как источника формирования средств и инвестиций в расширенное воспроизводство предприятий промышленности.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- теоретически обосновать и уточнить понятийный аппарат, используемый в бухгалтерском учете источников собственных средств предприятий промышленности, в соответствии с категориями экономической теории и положениями действующего законодательства и на этой основе идентифицировать и систематизировать объекты учета собственного капитала, выполнить и обосновать их классификацию в целях совершенствования синтетического и аналитического учета и приведения его в соответствие с требованиями отечественной практики, национальных и международных стандартов финансовой отчетности;
- разработать и обосновать рекомендации и методики синтетического учета уставного капитала, добавочного капитала, резервов капитала, результата переоценки, чистой прибыли предприятия посредством систематизации действующих и введения новых синтетических счетов и субсчетов на основании исследования существующих в Республике Беларусь и зарубежных странах методик и организации учета собственного капитала в разрезе идентифицированных объектов учета;
- разработать рекомендации по совершенствованию методики аналитического учета идентифицированных объектов собственного капитала посредством повышения аналитичности действующих и разработки новых учетных регистров, обеспечивающих формирование системы показателей, экономическое содержание которых позволит повысить эффективность управления капиталом;
- разработать методику расчета аудиторских рисков, определения объема аудиторской выборки и интерпретации результатов, полученных при проведении выборочной аудиторской проверки, на основе применения методов теории вероятностей;
- разработать методику аудита собственного капитала предприятия, включающую последовательность проведения аудиторских процедур, перечень

проверяемых документов и возможных ошибок, а также разработать и предложить механизм получения необходимой информации, представляющий собой аудиторские тесты, позволяющие произвести расчет уровня риска необнаружения, необходимый для определения объема и характера аудиторских процедур.

Объектом исследования является собственный капитал предприятий Республики Беларусь. Предмет исследования — теоретические и практические аспекты развития методик учета и аудита собственного капитала предприятий.

Выбор объекта и предмета исследования обусловлен недостаточным научным обоснованием и необходимостью дальнейшего развития теоретических и практических вопросов бухгалтерского учета и аудита собственного капитала для обеспечения формирования достоверной учетной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

Положения, выносимые на защиту.

1. Теоретическое обоснование экономического содержания понятия «собственный капитал», определяемого как первоначальные и накопленные источники инвестиций в хозяйственную деятельность предприятия, принадлежащие собственнику и используемые им по своему усмотрению с целью получения прибыли; классификация собственного капитала предприятия, построенная по признаку назначения источников, которая, в отличие от существующей, позволяет идентифицировать объекты учета собственного капитала исходя из завершенности инвестиционных процессов и усовершенствовать учетные методики формирования информационной базы для управления капиталом предприятия.

2. Методика синтетического учета идентифицированных объектов собственного капитала, сущность которой состоит во введении новых счетов по учету неоплаченного уставного капитала и результатов переоценки долгосрочных активов и уточнении используемых счетов по учету собственных акций (долей), чистой прибыли и резервов капитала; построении корреспонденции счетов, способствующей получению на счетах бухгалтерского учета экономически однородной информации. Данная методика, в отличие от существующей, позволяет формировать отчетность в соответствии с требованиями МСФО.

3. Методика аналитического учета собственного капитала, включающая разработанные регистры аналитического учета идентифицированных объектов собственного капитала и использования собственных источников финансирования инвестиций. Указанные регистры, в отличие от применяемых в настоящее время, позволяют определять обеспеченность собственных источников финансирования инвестиций денежными средствами, что обеспечивает обоснованность принимаемых управленческих решений и повышает эффективность управления капиталом предприятия.

4. Разработанная методика определения уровня аудиторского риска и размера аудиторской выборки, основанная на применении методов теории вероят-

ностей, которая научно и математически обоснована в отличие от используемой в Республике Беларусь методика, носящей эмпирический характер и базирующейся на опыте и интуиции аудиторов, и позволяет повысить качество аудиторской проверки и снизить вероятность необнаружения существенных искажений в отчетности.

5. Усовершенствованная методика аудита собственного капитала предприятия, новизна которой состоит в применении для оценки уровня риска необнаружения ошибки в учете и риска прекращения деятельности предприятия разработанных аудиторских тестов. Указанная методика включает последовательность проведения аудиторской проверки, перечень проверяемых документов по каждому идентифицированному объекту учета собственного капитала, обзор возможных ошибок в учете и разработанные формы рабочей документации аудитора. Применение данной методики будет способствовать повышению эффективности аудиторской проверки в результате систематизации аудиторских процедур.

Личный вклад соискателя. Диссертационная работа является самостоятельным научным исследованием. Все методические положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Результаты проведенного исследования, касающиеся аудита, апробированы и внедрены в практику аудиторской работы ОДО «Аудитоптим», ООО «Аудитория». Регистры аналитического учета собственного капитала апробированы и внедрены на ООО «Автоглас».

Положения, выводы, результаты исследования докладывались на научно-практической конференции «Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики» (Минск, 2005), а также на методических семинарах и заседаниях кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «Белорусский государственный экономический университет».

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 12 научных работ, в том числе 8 статей в научных рецензируемых журналах, 3 — в научно-практических журналах, 1 — в материалах конференций; из них 8 публикаций, соответствующих пункту 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (объем — 11,6 авторского листа), и 4 — иные (объем — 2,6 авторского листа).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 234 наименования, и приложений. Работа изложена на 162 страницах. Объем, занимаемый 7 рисунками, 24 таблицами и 15 приложениями, составляет 56 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В первой главе «Теоретические основы учета собственного капитала предприятия» на основе изучения отечественной и зарубежной литературы, нормативно-правовых документов Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Молдовы, рекомендаций международных стандартов по учету и отчетности рассмотрены различные точки зрения на экономическую сущность понятия «собственный капитал». Проведенное исследование сущности и содержания собственного капитала позволило определить его как первоначальные и накопленные источники формирования средств и инвестиций в расширенное воспроизводство предприятия, принадлежащие собственнику и используемые им по своему усмотрению с целью получения прибыли.

Результаты исследования собственного капитала предприятия показали, что данный показатель является совокупной величиной, поэтому научно обоснованная классификация собственного капитала особенно важна для его правильного восприятия, надлежащей организации учета и последующего анализа. В работе отмечено, что в отчетности Республики Беларусь не применяется понятие «собственный капитал». Соответствующий раздел пассива баланса называется «Капитал и резервы» и включает в себя: уставный фонд, собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей) (вычитаются), резервный и добавочный фонды, чистую прибыль (убыток) отчетного периода, нераспределенную (неиспользованную) прибыль, целевое финансирование и доходы будущих периодов. Автором сделан обоснованный вывод о том, что название указанного раздела носит спорный характер, а совокупность перечисленных статей не характеризует величину собственного капитала предприятия, так как целевое финансирование можно учитывать в составе собственного капитала только после его использования по целевому назначению: либо в качестве прибыли, либо в качестве добавочного капитала. До этого момента данный источник предложено отражать в составе кредиторской задолженности, что позволит избежать искажения величины собственного и заемного капитала, облегчит расчет их точного соотношения, которое лежит в основе определения показателей финансовой независимости предприятия. Доходы будущих периодов включать в состав собственного капитала предприятия в отчетном периоде также неверно, так как источником инвестиций они могут быть только в будущем, в период их получения.

Классификация собственного капитала, принятая на законодательном уровне и отраженная в отчетности, построена по признаку происхождения источников. Представляется, что такая группировка является не совсем приемлемой для потребителей учетной информации, так как чрезмерно укрупнена. Например, в составе добавочного фонда отражаются разнородные по экономиче-

скому содержанию показатели — **эмиссионный доход** и результаты переоценки долгосрочных активов.

В результате изучения международного опыта и исследований различных экономистов в диссертации разработана сообразующаяся со спецификой национального учета классификация собственного капитала, в которой выделяются следующие объекты: уставный капитал, неоплаченный капитал, изъятый капитал, добавочный капитал, результат переоценки долгосрочных активов, резервы капитала, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). В свою очередь, большинство из этих составляющих может быть детализировано.

Предложенная классификация собственного капитала построена по признаку назначения источников. Добавочный капитал характеризует прирост уставного и является одним из основных источников его пополнения. Результаты переоценки долгосрочных активов выделены в отдельную группу, что объясняется их значительным удельным весом в общей сумме собственного капитала. В работе отмечено, что в составе нераспределенной прибыли нецелесообразно выделять фонды специального назначения, все суммы, зарезервированные на какие-либо определенные цели, предложено учитывать как резервы капитала.

На основе предложенной классификации в диссертации разработаны изменения и дополнения, касающиеся раздела VII действующего Плана счетов бухгалтерского учета, включающие расширенный перечень субсчетов, остатки по которым могут быть перенесены непосредственно в баланс. Он отвечает требованиям МСФО и содержит необходимую информацию для достоверного анализа финансового состояния предприятия. При этом счета могут служить основой для составления промежуточного укрупненного баланса. С учетом рекомендованных изменений и дополнений раздел VII Типового плана счетов бухгалтерского учета может быть представлен в следующем виде:

80 «Уставный капитал»:

80-1 «Уставный фонд»;

80-2 «Простые акции»;

80-3 «Привилегированные акции»;

80-4 «Вклады»;

80-5 «Паи»;

85 «Неоплаченный капитал»;

81 «Изъятый капитал»:

81-1 «Выкупленные простые акции»;

81-2 «Выкупленные привилегированные акции»;

81-3 «Изъятые вклады и паи»;

81-4 «Прочий изъятый капитал»;

82 «Резервы капитала»:

82-1 «Резервы капитала, установленные законодательством»;

- 82-2 «Резервы капитала, предусмотренные уставом»;
- 82-3 «Резерв капитала для развития производства»;
- 82-4 «Прочие резервы капитала»;
- 83 «Добавочный капитал»:
- 83-1 «Дополнительно оплаченный капитал»;
- 83-2 «Капитализированная прибыль»;
- 83-3 «Прочий добавочный капитал»;
- 84 «Чистая прибыль (убыток)»:
- 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»;
- 84-2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;
- 84-3 «Непокрытый убыток прошлых лет»;
- 84-4 «Дивиденды к выплате авансом»;
- 87 «Результат переоценки долгосрочных активов»:
- 87-1 «Результат переоценки долгосрочных материальных активов»;
- 87-2 «Результат переоценки нематериальных активов»;
- 87-3 «Результат переоценки объектов незавершенного строительства».

Во второй главе «**Разработка рекомендаций по учету собственного капитала предприятия**» проведено исследование действующих методик синтетического и аналитического учета собственного капитала с целью выявления их соответствия условиям современной экономики Республики Беларусь. Установлено, что действующий порядок учета не обеспечивает формирование необходимой информации для эффективного управления капиталом предприятия и составления отчетности, достоверно отражающей размер и структуру собственного капитала.

В работе показано, что сумма уставного капитала, отраженная в бухгалтерском балансе, не соответствует действительной величине взносов собственников и не может быть принята в качестве суммы, характеризующей задолженность предприятия перед ними. Для устранения указанного несоответствия предложено дополнительно использовать синтетический счет 85 «Неоплаченный капитал», на котором целесообразно учитывать стоимость неоплаченных акций либо сумму взносов, которые еще не внесены. В отличие от действующего порядка, данные суммы будут отражаться в бухгалтерском балансе не в разделе 2 актива, а в разделе 3 пассива с отрицательным знаком и уменьшать сумму собственного капитала предприятия.

В диссертационной работе изучено соответствие действующего порядка проведения переоценки долгосрочных активов в Республике Беларусь и отражения ее результатов в бухгалтерском учете порядку, изложенному в международных стандартах. Кроме того, рассмотрена практика проведения переоценки в некоторых странах ЕС и СНГ. На базе проведенного исследования разработа-

ны рекомендации по совершенствованию порядка проведения переоценки долгосрочных активов в Республике Беларусь, отвечающие специфике национального бухгалтерского учета. Указанные рекомендации основаны на анализе причин, приводящих к дооценке либо уценке активов. Уценка долгосрочных активов происходит, как правило, в результате изменения конъюнктуры рынка и по иным различным причинам, не зависящим от деятельности предприятия, следовательно, целесообразно отражать ее на счете 92 «Внерезультативные доходы и расходы». Дооценка в большинстве случаев вызвана инфляционными факторами, поэтому ее сумму предложено отражать в составе собственного капитала на дополнительно введенном счете 87 «Результат переоценки долгосрочных активов». Необходимость введения дополнительного счета обусловлена значительным удельным весом суммы переоценки в составе собственного капитала промышленных предприятий и потребностью в получении экономически однородной информации на счетах бухгалтерского учета.

В результате изучения действующего порядка учета собственных акций (долей), выкупленных акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования, разработаны предложения по его совершенствованию. Выкупленные акции рекомендовано учитывать не по фактической, а по номинальной стоимости с отражением разницы между фактическими затратами на выкуп и номинальной стоимостью на счете 83 «Добавочный капитал», т.е. в составе собственного капитала, а не финансовых результатов. В случае если образовавшегося добавочного капитала недостаточно для покрытия убытков, рекомендовано использовать резерв капитала акционерных обществ.

На основе критического изучения существующего порядка распределения прибыли в диссертации был сделан вывод о несоответствии экономической сущности отражаемых на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» хозяйственных операций названию данного счета и предложено его новое название — «Чистая прибыль (убыток)». Отмечено, что действующий порядок отражения в учете и отчетности распределенной прибыли вводит в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности, так как в настоящее время в составе нераспределенной прибыли отражаются фонды специального назначения, имеющие целевую направленность. Автором предложено суммы чистой прибыли, зарезервированные для каких-либо целей, отражать на счете 82 «Резервы капитала».

В работе доказана нецелесообразность обязательного формирования за счет чистой прибыли резервного фонда заработной платы для обеспечения ее своевременной выплаты работникам предприятия. Отмечена необходимость предоставления собственникам права свободно распоряжаться чистой прибылью. Единственным исключением признано обязательное формирование резер-

ва акционерного капитала. Это связано со спецификой деятельности акционерных обществ, так как акционеры не всегда могут оказывать влияние на экономическую политику предприятия, и вследствие этого они подвержены наибольшему риску.

Рекомендовано предоставить предприятиям любой формы собственности право формировать необлагаемый налогами резерв для развития производства. Неиспользованный остаток этого резерва по истечении отчетного периода предложено облагать по повышенным налоговым ставкам, что повысит ответственность предприятия и значительно уменьшит количество отказов предприятий от запланированных капиталовложений. Таким образом, реализация данного предложения позволит создать благоприятные условия для реинвестирования прибыли и решить актуальную в настоящее время проблему замены устаревшего оборудования и внедрения прогрессивных технологий.

Соискателем отмечено, что действующим законодательством Республики Беларусь предусмотрена льгота в размере прибыли, направленной на капитальные вложения. Однако применение этой льготы сопровождается некоторыми сложностями. Воспользоваться ею можно только при наличии прибыли отчетного года на первое число месяца, в котором были произведены капитальные вложения. При наличии фонда накопления, образованного из прибыли за предыдущие годы, но отсутствии чистой прибыли отчетного года получить льготу не представляется возможным.

Предложенный резерв для развития производства может быть создан в любой период отчетного года — за счет как прибыли текущего года, так и нераспределенной прибыли прошлых лет. Однако резерв должен быть использован до окончания отчетного года. Неиспользованную на конец года сумму резерва, числящуюся как остаток по счету 82-3 «Резерв для развития производства» рекомендовано облагать налогом на прибыль по повышенной ставке.

Для повышения аналитичности учета собственного капитала и обеспечения обоснованности принимаемых управленческих решений в диссертационной работе предложена методика аналитического учета собственного капитала. Указанная методика включает разработанные регистры:

- аналитического учета идентифицированных объектов собственного капитала («Ведомость аналитического учета уставного капитала», «Ведомость аналитического учета добавочного капитала», «Сводная ведомость аналитического учета результатов переоценки долгосрочных активов», «Ведомость аналитического учета распределения чистой прибыли», «Ведомость аналитического учета резервов капитала»);

- аналитического учета использования собственных источников финансирования инвестиций («Ведомость использования источников финансирования

ния инвестиций», «Сводная ведомость формирования и использования источников инвестиций простого и расширенного воспроизводства»).

Ведомость аналитического учета уставного капитала содержит информацию о размере капитала, внесенного каждым собственником, доле каждого собственника в общей сумме сформированного уставного капитала на начало и конец отчетного периода, а также о причинах изменений в составе и структуре уставного капитала, произошедших в течение отчетного периода. Акционерные общества дополнительно указывают количество простых и привилегированных (размещенных) акций. Раздел 2 ведомости включает данные о собственных акциях или долях в уставном капитале предприятия, которые были выкуплены с целью последующей перепродажи либо аннулирования.

Ведомость аналитического учета добавочного капитала разработана для формирования информации о возможных источниках пополнения уставного капитала. Установлено, что такими источниками чаще всего являются капитализированная прибыль и (в акционерных обществах) дополнительно оплаченный капитал, который образуется при продаже акций по стоимости, выше номинальной.

В сводной ведомости аналитического учета результатов переоценки долгосрочных активов формируются данные о результатах переоценки долгосрочных активов в соответствии с разработанной методикой, соответствующей требованиям международных стандартов. Отдельно показываются суммы дооценки и уценки каждого вида активов, а также их влияние на формирование финансового результата или величины собственного капитала предприятия. Формируемая в ведомости информация может быть использована аналитическими службами для контроля правильности проведения переоценки и анализа динамики изменения стоимости активов.

Ведомость аналитического учета резервов капитала составляется для отражения всех видов резервов, создаваемых из чистой прибыли предприятия, в части их формирования и направлений использования. Она позволит собственникам предприятия получать информацию о целевом использовании образованных резервов, соблюдении сметы расходов и служит информационной базой для проведения анализа эффективности использования чистой прибыли и определения целесообразности формирования резервов капитала в будущих периодах.

Данные о наличии и изменении собственного капитала в каждом регистре аналитического учета идентифицированных объектов собственного капитала представлены в разрезе источников, обеспеченных денежными и неденежными средствами. Это необходимо для организации надлежащего учета источников инвестиций предприятия.

Ведомость использования источников финансирования инвестиций разработана для оперативного учета использования собственных источников приобретения каждого конкретного объекта долгосрочных активов. Информация о наличии собственных источников инвестиций, обеспеченных денежными средствами, содержащаяся в ведомости, позволит руководству принимать своевременные и обоснованные решения о возможности расходования денежных средств на осуществление инвестиционных проектов.

В сводной ведомости формирования и использования источников инвестиций простого и расширенного воспроизводства показано изменение источников инвестиций в течение отчетного периода. Их использование представлено в сгруппированном виде: на приобретение основных средств, нематериальных активов, на осуществление капитальных вложений. Данная ведомость содержит всю необходимую информацию для проведения достоверного анализа наличия и эффективности использования источников инвестиций. Ее применение позволит оценивать уровень развития предприятия, возможности для осуществления его расширенного воспроизводства.

В третьей главе «**Развитие методики аудита собственного капитала предприятия**» исследованы наиболее спорные как в международных, так и в отечественных теории и практике вопросы расчета аудиторского риска, определения объема аудиторской выборки и интерпретации результатов проверки выбранных операций. В результате сделан вывод о недостаточной научной обоснованности имеющихся методик и предложено использовать методы теории вероятностей. Аудиторский риск в работе представлен в виде произведения внутрихозяйственного риска, риска средств внутреннего контроля и риска необнаружения. Исходя из того, что вероятность аудиторского риска определена, как правило, во внутренних стандартах аудиторской организации, риск необнаружения при проведении аудиторской проверки находится в зависимости от уровня внутрихозяйственного риска и риска средств внутреннего контроля. Данные риски рекомендовано выявлять с помощью разработанных тестов.

Для определения размера аудиторской выборки (n) рекомендовано использовать формулу

$$n = \frac{\lg(1 - \beta)}{\lg(1 - Pc)},$$

где β — доверительная вероятность;

Pc — уровень существенности.

Уровень существенности определяется на стадии планирования и характеризует максимальный процент допустимых искажений в отчетности. Уровень доверительной вероятности предложено устанавливать в зависимости от рассчитанного уровня риска необнаружения.

При обнаружении ошибок в выборке рассчитываются математическое ожидание ошибок в генеральной совокупности и доверительный интервал для него. Полученный доверительный интервал предложено сравнивать с уровнем существенности, что позволяет делать вывод о присутствии в проверенных документах существенных ошибок.

В работе подчеркнуто, что использование предложенных методик при проведении аудиторских проверок даст возможность повысить их качество и снизить вероятность необнаружения существенных ошибок в отчетности аудируемого предприятия. Кроме того, применение научных разработок теории вероятностей серьезно усилит позиции аудиторских организаций в возможных судебных конфликтах с пользователями аудита.

Для повышения качества аудиторской проверки и систематизации аудиторских процедур усовершенствована методика аудита собственного капитала предприятия. Новизна данной методики заключается в применении разработанных аудиторских тестов:

- оценки риска необнаружения ошибки в учете;
- оценки риска прекращения деятельности предприятия.

Оценка риска необнаружения ошибки в учете аудируемого предприятия является необходимым условием для определения объема и характера аудиторских процедур. Для достоверной оценки данного риска разработаны тесты для оценки ведения учета на аудируемом предприятии, надежности программного обеспечения, внутреннего контроля. Указанные тесты основаны на присуждении определенного количества баллов каждому показателю теста, их суммировании и делении на максимальное количество баллов. Риск необнаружения оценивается путем деления общего аудиторского риска на произведение показателей, полученных в тестах оценки ведения учета и внутреннего контроля.

Помимо оценки указанных рисков, предложенная методика включает последовательность проведения аудиторской проверки, перечень проверяемых документов по каждому идентифицированному объекту учета собственного капитала, обзор возможных ошибок в учете и разработанные формы рабочей документации аудитора для отражения данных предварительного планирования, плана и программы аудита, ошибок, выявленных при проведении аудиторской проверки, анализа неисправленных интерполированных ошибок.

Реализация предложенной методики аудита собственного капитала предприятия будет способствовать повышению эффективности, уменьшению сроков и улучшению качества аудиторской проверки в результате систематизации аудиторских процедур, использования разработанных тестов для оценки риска необнаружения, применения методов теории вероятностей для расчета оптимального размера аудиторской выборки и интерпретации результатов выборочной проверки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации.

1. Проведенное исследование позволило уточнить экономическое содержание понятия собственный капитал и определить его как первоначальные и накопленные источники формирования средств и инвестиций в расширенное воспроизводство предприятия, принадлежащие собственнику и используемые им по своему усмотрению с целью получения прибыли.

В целях создания информационной системы, необходимой для правильной организации синтетического и аналитического учета, разработана классификация собственного капитала предприятия, что дало возможность идентифицировать объекты учета собственного капитала: уставный капитал, неоплаченный капитал, изъятый капитал, резервы капитала, добавочный капитал, результат переоценки долгосрочных активов, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). В основу классификации положен признак назначения источников средств. Величина добавочного капитала характеризует увеличение уставного и является одним из основных источников его пополнения. Результат переоценки долгосрочных активов выделен в отдельную группу, что объясняется его значительным удельным весом в общей сумме собственного капитала. В работе отмечено, что в составе нераспределенной прибыли нецелесообразно выделять фонды специального назначения, все суммы, зарезервированные на какие-либо определенные цели, предложено учитывать как резервы капитала.

Указанная классификация послужила основой для разработки изменений и дополнений в раздел VII действующего Плана счетов бухгалтерского учета. Предложен расширенный перечень субсчетов к счетам учета собственного капитала, остатки по которым могут быть перенесены непосредственно в баланс, отвечающий требованиям МСФО и содержащий необходимую информацию для достоверного анализа финансового состояния предприятия [4, 5, 8].

2. Разработана методика синтетического учета идентифицированных объектов собственного капитала, предусматривающая:

- введение новых бухгалтерских счетов по учету неоплаченного уставного капитала и результатов переоценки долгосрочных активов;
- уточнение используемых счетов по учету изъятых капиталов, чистой прибыли и резервов капитала.

Для учета стоимости неоплаченных акций либо суммы взносов, которые еще не внесены, предложен дополнительный счет 85 «Неоплаченный капитал». Остатки на данном счете будут отражены в разделе 3 баланса отрицательной величиной, уменьшающей размер собственного капитала предприятия. Сумму дооценки долгосрочных активов рекомендовано учитывать на дополнительном

счете 87 «Результат переоценки долгосрочных активов», что обусловлено значительным удельным весом суммы переоценки в составе собственного капитала промышленных предприятий и необходимостью получения экономически однородной информации на счетах бухгалтерского учета.

Изъятый капитал в виде собственных акций (долей), выкупленных у собственников для последующей перепродажи или аннулирования, предложено учитывать не по фактической, а по номинальной стоимости с отражением разницы между фактическими затратами на выкуп и номинальной стоимостью на счете 83 «Добавочный капитал» — в составе собственного капитала, а не финансовых результатов.

В работе показано несоответствие названия счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» содержанию хозяйственных операций, отражаемых на нем, и предложено новое название данного счета: «Чистая прибыль (убыток)». В связи с тем, что отражение фондов специального назначения в качестве нераспределенной прибыли вводит в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности, отмечена целесообразность учета суммы чистой прибыли, зарезервированной для каких-либо целей, на счете 82 «Резервы капитала».

Критический анализ действующего законодательства в части обязательного формирования резервов капитала позволил автору установить отсутствие необходимости обязательного формирования предприятиями всех форм собственности резервного фонда заработной платы. Ограничение в использовании чистой прибыли предложено установить только для акционерных обществ в целях защиты мелких акционеров посредством создания обязательного резерва акционерного капитала. Для стимулирования развития предприятий рекомендовано предоставить предприятиям любой формы собственности право формировать необлагаемый налогами резерв для развития производства, неиспользованный остаток которого по истечении отчетного периода будет облагаться по повышенным налоговым ставкам. Реализация данного предложения позволит создать благоприятные условия для реинвестирования прибыли и решить актуальную в настоящее время проблему замены устаревшего оборудования и внедрения прогрессивных технологий [1, 4, 5].

3. Изучение используемых регистров аналитического учета собственного капитала позволило сделать вывод о том, что содержащаяся в них информация не в полной мере соответствует современным требованиям, так как в них не формируются все необходимые показатели для эффективного управления капиталом. В связи с этим разработана методика аналитического учета собственного капитала, включающая регистры аналитического учета идентифицированных объектов собственного капитала и использования собственных источников финансирования инвестиций. Предложенные регистры построены в соответствии с авторской классификацией объектов собственного капитала и обеспечивают

формирование системы показателей, характеризующих размер фактически внесенного уставного капитала в разрезе каждого вкладчика (акционера), временно изъятого капитала и добавочного капитала на начало и конец периода, направление чистой прибыли на выплату дивидендов и создание резервов, а также использование резервов в зависимости от их целевого назначения. Для контроля за наличием и эффективностью использования источников инвестиций разработаны «Ведомость использования источников финансирования инвестиций» и «Сводная ведомость формирования и использования источников инвестиций простого и расширенного воспроизводства». Формируемые в указанных ведомостях данные позволят планировать инвестиционную и инновационную деятельность предприятия и проводить достоверный анализ ее эффективности [1, 4, 5].

4. Изучение применяемых методик определения уровня существенности, расчета аудиторского риска и установления размера аудиторской выборки позволило сделать вывод об их недостаточной научной обоснованности. Предложенные методики основаны на применении методов теории вероятностей. Аудиторский риск в работе представлен в виде произведения внутрихозяйственного риска, риска средств внутреннего контроля и риска необнаружения. Размер аудиторской выборки определяется по специальной формуле исходя из доверительной вероятности, находящейся во взаимосвязи с риском необнаружения, и уровня существенности. Сравнение доверительного интервала с уровнем существенности позволяет выявить наличие в проверенных документах существенных ошибок. Использование данных методик при проведении аудиторских проверок позволит повысить их качество и снизить вероятность необнаружения существенных ошибок в отчетности аудируемого предприятия [7].

5. Усовершенствована методика аудита собственного капитала предприятия, новизна которой состоит в применении разработанных аудиторских тестов для оценки уровня рисков необнаружения ошибки в учете и прекращения деятельности предприятия. Допустимый риск необнаружения ошибки в учете и отчетности аудируемого предприятия рассчитывается исходя из результатов тестирования правильности ведения учета, надежности программного обеспечения и организации внутреннего контроля. Оценка риска прекращения деятельности предприятия производится по прямым и косвенным признакам, что позволяет сделать правильные предположения о возможных угрозах деятельности предприятия и выдать обоснованное заключение по результатам аудиторской проверки. Предлагаемая методика включает последовательность проведения аудиторской проверки, перечень проверяемых документов по каждому идентифицированному объекту учета собственного капитала, обзор возможных ошибок в учете и разработанные формы рабочей документации аудитора. Применение данной методики будет способствовать повышению эффективности,

снижению сроков и улучшению качества аудиторской проверки в результате систематизации аудиторских процедур [6].

Рекомендации по практическому использованию результатов.

Результаты диссертационного исследования рекомендованы к практическому внедрению.

1. Применение разработанных ведомостей для аналитического учета собственного капитала «Ведомость аналитического учета уставного капитала», «Ведомость аналитического учета добавочного капитала», «Сводная ведомость аналитического учета результатов переоценки долгосрочных активов», «Ведомость аналитического учета распределения чистой прибыли», «Ведомость аналитического учета резервов капитала» позволит повысить достоверность учета собственного капитала; представление внутренним пользователям и учредителям (акционерам) отчета о движении собственного капитала обеспечит их необходимой информацией об изменении финансового положения предприятия, изложенной в простой и доступной форме. Составление «Сводной ведомости формирования и использования источников инвестиций простого и расширенного воспроизводства» даст возможность получить данные для проведения анализа наличия и эффективности использования источников инвестиций и для принятия обоснованных управленческих решений о возможности направления средств на осуществление инвестиционной деятельности.

Предложенные регистры бухгалтерского учета собственного капитала внедрены в практику работы ООО «Автоглас».

2. Рекомендации по применению методов теории вероятности при расчете аудиторского риска, размера аудиторской выборки и интерпретации полученных при использовании выборочного метода результатов позволят повысить качество аудиторских процедур и снизить вероятность ошибочных выводов по результатам аудиторской проверки. Указанные рекомендации используются в практической деятельности ОДО «Аудитоптим» и ООО «Аудитория».

3. Применение разработанных тестов для оценки ведения учета, надежности программного обеспечения, средств внутреннего контроля, выявления прямых и косвенных признаков возможного прекращения деятельности предприятия, а также методических рекомендаций, общего плана и программы аудита собственного капитала предприятия обеспечит повышение качества и эффективности проведения аудиторской проверки. Данные результаты диссертационного исследования используются в практической деятельности аудиторских организаций ОДО «Аудитоптим» и ООО «Аудитория», что подтверждено актами о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Кузьмич, Т.С. Переоценка основных средств — важный инструмент хозяйствования, источник формирования собственного капитала / Т.С. Кузьмич // Финансы, учет, аудит. — 2002. — № 11. — С. 65—69.

2. Кузьмич, Т.С. Порядок отражения в учете и целесообразность формирования фонда погребления / Т.С. Кузьмич // Финансы, учет, аудит. — 2003. — № 6. — С. 51—52.

3. Кузьмич, Т.С. Проблемы формирования и использования резервного капитала предприятия / Т.С. Кузьмич // Финансы, учет, аудит. — 2003. — № 9. — С. 33—35.

4. Кузьмич, Т.С. Развитие методики учета формирования уставного и добавочного капитала / Т.С. Кузьмич // Финансы, учет, аудит. — 2006. — № 3. — С. 69—71.

5. Кузьмич, Т.С. Совершенствованис порядка распределения чистой прибыли предприятия / Т.С. Кузьмич // Финансы, учет, аудит. — 2006. — № 10. — С. 71—73.

6. Кузьмич, Т.С. Аудит собственного капитала как источника формирования средств: методика проведения / Т.С. Кузьмич // Финансы, учет, аудит. — 2006. — № 11. — С. 57—64.

7. Кузьмич, Т.С. Применение методов теории вероятностей при проведении аудиторской проверки / Т.С. Кузьмич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 12. — С. 38—42.

8. Кузьмич, Т.С. Классификация собственного капитала предприятия при построении плана счетов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО / Т.С. Кузьмич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2007. — № 3. — С. 43—47.

Статьи в научно-практических журналах

9. Кузьмич, Т.С. Реформирование порядка переоценки основных средств в Республике Беларусь в соответствии с международными стандартами и его влияние на структуру собственного капитала / Т.С. Кузьмич // Вопросы гуманитарных наук. — 2003. — № 1. — С. 118—121.

10. Кузьмич, Т.С. Методика расчета аудиторских рисков / Т.С. Кузьмич // Главный бухгалтер. — 2006. — № 46. — С. ~~76—79~~

11. Кузьмич, Т.С. Аудиторская выборка: применение теории вероятностей / Т.С. Кузьмич // Главный бухгалтер. — 2006.

12. Кузьмич, Т.С. Проблемы переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете / Т.С. Кузьмич // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26 окт. 2005 г. / Белорус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 391—392.



Кузьміч Таццяна Сцяпанаўна

Развіццё ўліку і аўдыту ўласнага капіталу як крыніцы фарміравання сродкаў і інвестыцый у пашыранае ўзнаўленне

Ключавыя словы: капітал, уласны капітал, класіфікацыя ўласнага капіталу, статутны капітал, рэзервы капіталу, дадатковы капітал, пераацэнка, чысты прыбытак, непадзелены прыбытак, непакрытыя страты, дывідэнды, аўдытарская рызыка, аўдытарская праверка.

Мэтай дысертацыйнай работы з’яўляюцца навуковае абгрунтаванне тэарэтычных аспектаў і распрацоўка практычных рэкамендацый па ўдасканаленні і развіцці бухгалтарскага ўліку і аўдыту ўласнага капіталу як асноўнай крыніцы інвестыцый.

Метады даследавання: аналіз і сінтэз, індукцыя, дэдукцыя, аналогія, параўнанне, сістэмы падыход, элімінаванне і інш.

Навуковая навізна і значнасць атрыманых вынікаў заключаюцца ў распрацоўцы тэарэтычных аспектаў і практычных рэкамендацый па ўдасканаленні і развіцці ўліку і аўдыту ўласнага капіталу прадпрыемстваў Рэспублікі Беларусь: абгрунтаваны эканамічны змест паняцця «ўласны капітал»; распрацавана класіфікацыя ўласнага капіталу, унесены змены і дапаўненні ў раздзел VII «Крыніцы ўласных сродкаў» Плана рахункаў, заснаваныя на прапанаванай класіфікацыі; распрацавана метадыка сінтэтычнага ўліку ідэнтыфікаваных аб’ектаў ўласнага капіталу, метадыка аналітычнага ўліку ўласнага капіталу; распрацавана метадыка вызначэння ўзроўню аўдытарскай рызыкі і памеру аўдытарскай выбаркі, заснаваная на выкарыстанні метадаў тэорыі імавернасці; удасканалена метадыка аўдыту ўласнага капіталу прадпрыемства, якая ўключае прымяненне распрацаваных спецыяльных тэстаў.

Ступень выкарыстання. Вынікі праведзенага даследавання апрабаваны і ўжываюцца ва ўліковай рабоце ТАА «Аўтаглас», а таксама пры правядзенні аўдытарскіх праверак ТДА «Аўдытапгым», ТАА «Аўдыторыя».

Сфера ўжывання: практычная дзейнасць спецыялістаў улікова-эканамічных службаў і кіраўнікоў прамысловых прадпрыемстваў.

РЕЗЮМЕ

Кузьмич Татьяна Степановна

Развитие учета и аудита собственного капитала как источника формирования средств и инвестиций в расширенное воспроизводство

Ключевые слова: капитал, собственный капитал, классификация собственного капитала, уставный капитал, резервы капитала, добавочный капитал, переоценка, чистая прибыль, нераспределенная прибыль, непокрытый убыток, дивиденды, аудиторский риск, выборка, аудиторская проверка.

Целью диссертационной работы являются научное обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию и развитию бухгалтерского учета и аудита собственного капитала как основного источника инвестиций.

Методы исследования: анализ и синтез, индукция, дедукция, аналогия, наблюдение, сравнение, умозаключение, системный подход, элиминирование и др.

Научная новизна и значимость полученных результатов состоят в разработке теоретических положений и практических рекомендаций, связанных с совершенствованием и развитием учета и аудита собственного капитала предприятий Республики Беларусь: обосновано экономическое содержание понятия «собственный капитал»; разработана классификация собственного капитала, внесены изменения и дополнения в раздел VII «Источники собственных средств» Плана счетов, основанные на предложенной классификации; разработана методика синтетического учета идентифицированных объектов собственного капитала, методика аналитического учета собственного капитала, методика определения уровня аудиторского риска и размера аудиторской выборки, основанная на применении методов теории вероятностей; усовершенствована методика аудита собственного капитала предприятия, включающая применение разработанных специальных тестов.

Степень использования. Результаты проведенного исследования апробированы и применяются в учетной работе ООО «Автоглас», а также при проведении аудиторских проверок ОДО «Аудитоптим» и ООО «Аудитория».

Область применения: практическая деятельность специалистов учетно-экономических служб и руководителей предприятий промышленности.

SUMMARY

Kuzmich Tatiana Stepanovna

Development of account and audit of own capital as source of formation of means and investments into expanded reproduction

Keywords: capital, own capital, classification of own capital, statutory capital, capital reserves, capital surplus, reassessment, net profit, unappropriated balance, uncovered loss, dividends, auditor's risk, sample, auditor's check

The goal of dissertation is the scientific substantiation of theoretical provisions and development of practical recommendations for perfection and development of accounting and audit of own capital as a basic source of investments.

Methods of research: analysis, synthesis, induction, deduction, analogy, observation, comparison, conclusion, system approach, elimination and others.

The scientific novelty and significance of the results obtained includes development of theoretical grounds and practical recommendations for perfection and development of the accounting and audit of own capital of the enterprises of the Republic of Belarus: economic content of the concept of «own capital» is substantiated; classification of own capital is developed, changes and additions to the Plan of Accounts, section VII «Sources of own capital», are made on the basis of the classification suggested; methods of the synthetic accounting of identified equity capital objects as well as methods of the analytical accounting of equity capital sources are developed; methods of identification of a level of auditor risk and the size of the auditor sample based on the application of probability theory methods are developed; techniques of auditing enterprise own capital are improved, including application of specially developed tests.

The degree of application. The research findings were tested and put into accounting practice at Autoglass Ltd and audit at Auditoptim Ltd and Auditoria Ltd.

The area of application: the practice of specialists in accounting departments and management of manufacturing enterprises.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *Е.И. Кожушко*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 26.05.2008. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ 168

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.