

ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ

Сушко Дмитро Сергійович

УДК: **657.6**

**АУДИТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ:
ТЕОРІЯ І МЕТОДИКА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2008

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук
Бондар Валерій Петрович,
Державна академія статистики, обліку та аудиту
Держкомстату України,
професор кафедри аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Задорожний Зеновій Васильович,
Тернопільський національний економічний університет
Міністерства освіти і науки України,
завідувач кафедри обліку і аудиту в інвестиційній сфері

кандидат економічних наук, доцент
Шигун Марія Михайлівна,
Житомирський державний технологічний університет
Міністерства освіти і науки України,
докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю

Захист відбудеться 24 червня 2008р. о 14.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий 19 травня 2008 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

О.А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах ринкових відносин необхідність перевірки достовірності показників балансів значно підвищується. Сьогодні зростає інтерес до практичного використання показників балансу в управлінні економічними процесами, особливо в галузі інвестування, кредитування, збереження, відчуження, розподілу та перерозподілу власності, а також у формуванні фінансових, податкових відносин і в багатьох інших ситуаціях. У національній економіці, на жаль, більшість рішень оперативного, тактичного і стратегічного характеру не завжди ухвалюються на основі належним чином складених і підтверджених балансів. Вони у поєднанні з іншими формами фінансової звітності є джерелом інформації, яке здатне забезпечити прозорість і ефективність взаємовідносин у сфері господарювання за умови достовірності відображення показників. Підтвердження цієї достовірності належить до компетенції аудиторів. У зв'язку з цим, теорія і практика аудиту показників балансу є винятково актуальною.

Особливого значення набувають методи перевірки даних, наведених у балансі, для користувачів звітності, які дозволяють з найбільшою достовірністю і точністю виявити, розкрити та проаналізувати наведену в ньому інформацію.

Здійснення аудиту фінансової звітності ґрунтується на нерозривності і взаємопов'язаності усіх звітних форм, тому у процесі перевірки аудитор повинен підтвердити достовірність кожної з них, включаючи баланс. З метою розкриття важливості дослідження балансу під час проведення аудиту фінансової звітності підприємств та глибокого дослідження методики перевірки показників балансу аудитор зможе висловити думку про достовірність показників цієї форми звітності, в результаті чого було використано поняття “аудит” відносно однієї складової аудиту фінансової звітності – балансу.

Проблеми організації та методики аудиту балансу знайшли відображення у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема С.М. Бичкової, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, Н.І. Дорош, А.Г. Загороднього, З.В. Задорожного, Ф.В. Зайнетдінова, С.Я. Зубілевич, Г.Л. Вознюка, Г.М. Давидова, В.В. Дряхлова, П.І. Камишанова, Р.А. Костирко, Г.І. Костюк, Л.П. Кулаковської, В.В. Німецького, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, І.І. Пилипенка, В.С. Рудницького, Т.С. Смовженко, Я.В. Соколова, Б.Ф. Усача, В.О. Шевчука, М.М. Шигун.

Не применшуючи наукового доробку вітчизняних та зарубіжних вчених, а також цінності одержаних ними результатів, слід наголосити на низці проблем, які не знайшли свого відображення та вирішення у наукових працях. Так, зокрема, у зв'язку з різночитанням чинних нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність, потребують уточнення поняття “аудит”, “аудит балансу підприємства”; класифікація факторів, які впливають на методику проведення аудиту балансу; можливості моделювання методики аудиту балансу; шляхи зменшення ступеня аудиторського ризику та оцінки суттєвості звітних показників, комп'ютеризація аудиторських процедур.

Недостатнє опрацювання проблем теорії й методики аудиту балансу підприємства, їх дискусійний характер, потреба в удосконаленні напрямів здійснення аудиту на українських підприємствах з урахуванням напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених визначили актуальність та основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України “Організація і методологія обліку, аналізу та аудиту господарської діяльності підприємств” (номер державної реєстрації 0104U009820). У межах наукової програми автор здійснив дослідження теорії і методики аудиту балансу і розробив пропозиції з удосконалення організаційно-методичних основ аудиту балансу підприємств України.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є наукове обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики аудиту показників балансу підприємств України.

Для досягнення зазначеної мети в роботі поставлено такі завдання:

– розкрити суть поняття “баланс” та вивчити підходи до трактування балансу у різні історичні періоди, розглянути розвиток форми та структури бухгалтерського балансу протягом ХХ ст., визначити фактори впливу на них;

– розглянути сучасну форму бухгалтерського балансу, що застосовується вітчизняними підприємствами стосовно її відповідності вимогам користувачів, визначити перспективи розвитку структури балансу;

– дослідити історію аудиту та з’ясувати період виникнення аудиту балансу, зумовлений трансформацією потреб користувачів звітності, з’ясувати фактори та специфіку їх впливу на організацію і методику аудиту балансу в різних країнах світу;

– розробити методику аудиту балансу з урахуванням особливостей господарської діяльності підприємств;

– дослідити вплив аудиторського ризику та суттєвості на процес і результати аудиту балансу та визначити шляхи їх мінімізації;

– вивчити проблеми застосування комп’ютерних інформаційних технологій під час аудиту балансу та шляхи їх вирішення;

– обґрунтувати необхідність розробки моделей аудиту, визначити перспективні шляхи розвитку моделювання аудиту балансу.

Об’єктом дослідження є процес аудиту бухгалтерського балансу на підприємствах України.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних аспектів аудиту бухгалтерського балансу.

Методи дослідження. Під час дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для вивчення теоретико-методичних аспектів аудиту балансу застосовувалися методи індукції та дедукції, за допомогою яких визначено вплив запитів користувачів фінансової звітності на зміну структури балансу та методики його дослідження. Методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння та історичний метод використовувалися для виявлення сутності понять “баланс”, “аудит балансу” та розвитку методики аудиту балансу. З метою вивчення стану аудиту балансу підприємств застосовувалися методи спостереження та анкетування. Використання методу моделювання дозволило розробити алгоритмічні моделі аудиту балансу для оцінки системи внутрішнього контролю, виконання завдань з огляду балансу, перевірки показників балансу

при ініціативних та обов'язкових аудиторських перевірках.

Інформаційною базою дослідження є нормативні документи України та зарубіжних країн з бухгалтерського обліку, цивільне, господарське та податкове законодавство, фінансова та статистична звітність підприємств України. Методологічною основою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених у сфері аудиту, господарського контролю, бухгалтерського обліку, економічної теорії, довідково-інформаційні видання, матеріали науково-практичних конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики аудиту балансу підприємств України, а саме:

вперше:

– розроблено Класифікатор типових порушень у бухгалтерському обліку діяльності підприємств, який містить ключові питання, що підлягають вивченню, можливі порушення при їх відображенні в обліку, вимоги чинного законодавства, що порушуються. Його використання в аудиторській практиці забезпечує зосередження уваги аудиторів на об'єктах, яким властивий підвищений ризик допущення помилок, створює основу для контролю за дотриманням підприємствами нормативно-правових актів України;

– запропоновано алгоритмічні моделі аудиту балансу, які описують послідовність аудиторських процедур: для оцінки системи внутрішнього контролю, виконання завдань з огляду балансу, перевірки показників при ініціативному та обов'язковому аудиті балансу. Їх використання забезпечує належний контроль за роботою групи аудиторів, знижує ризик підготовки неадекватного аудиторського висновку;

удосконалено:

– організацію аудиту балансу в частині доведення необхідності проведення інвентаризації під час обов'язкового аудиту (рекомендовано в договорі на проведення аудиту передбачати обов'язкову присутність аудитора при проведенні річної інвентаризації на підприємстві, що підлягає аудиту, показано способи забезпечення аудитора матеріалами інвентаризації та порядок їх відображення в аудиторському висновку), що забезпечує можливість підтвердження аудитором достовірної оцінки вартості активів і зобов'язань, показаної в балансі суб'єкта господарювання;

– порядок проведення аудиту балансу в частині визначення можливостей постадійної комп'ютеризації аудиторського процесу з використанням різних типів програмного забезпечення, яке доступне українським аудиторам за вартісним критерієм (для визначення суттєвих статей, виконання аналітичних процедур, аналізу даних інвентаризації, оцінки засобів і методів внутрішнього контролю, оцінки вбудованих програмних засобів контролю та аналізу їх функціонування, коригування фінансової звітності, аналізу фінансового стану підприємства, формування аудиторського висновку). Комп'ютеризація аудиту підвищує ефективність аудиторської перевірки шляхом використання автоматизованих прийомів контролю.

дістало подальшого розвитку:

– періодизація аудиту в історичному контексті шляхом виявлення часу виникнення аудиту балансу (друга пол. ХІХ ст. – 1905 р.) та показано ступінь глибини дослідження балансу на подальших етапах залежно від зміни потреб користувачів звітності (визначення платоспроможності та ділової активності підприємств, напрямів розподілу прибутку, можливість обчислення макроекономічних показників на підставі порівняної звітності). Вивчення історичних основ аудиту балансу дозволяє визначити закономірності його розвитку та сформулювати базу для подальших наукових розробок у галузі теорії і методики аудиту;

– виявлення загальних і спеціальних факторів та специфіки їх впливу на особливості практики аудиту у різних країнах світу (до загальних факторів віднесено: історичні передумови розвитку аудиту, рівень його програмного забезпечення, особливості законодавства з обліку і аудиту; спеціальними факторами визначено структуру балансу, принципи групування та зміст статей балансу, ступінь доступу до облікових даних та ступінь їх деталізації, завдання аудиту та порядок оформлення його результатів). Врахування виявлених факторів у процесі організації аудиторської перевірки дозволяє спростити процедури договірного урегулювання відносин сторін, планування аудиту, вивчення особливостей бізнесу підприємства, діяльність якого буде перевірятися;

– визначення контрольних показників діяльності підприємств, які забезпечують відбір суттєвих статей для вивчення аудитором, вибір найбільш адекватного способу розрахунку рівня суттєвості для підприємств України (на основі визначення середнього рівня суттєвості з коригуванням на відхилення від середньої), порядок урахування загального рівня суттєвості виявлених відхилень в обліку та звітності при виборі типу аудиторського висновку, що дозволяє економити час роботи аудитора при організації перевірки, під час її здійснення та при оформленні результатів аудиту;

Практичне значення одержаних результатів. Застосування в практиці роботи аудиторських фірм пропозицій і рекомендацій забезпечить підвищення ефективності процесу аудиту та достовірність результатів перевірки балансу.

Результати дисертаційної роботи впроваджено в практику діяльності аудиторських компаній ТОВ АФ “Прем’єр Аудит”, довідка № 074/55 від 10.05.2007р. (зокрема, пропозиції щодо документального оформлення та комп’ютеризації процесу аудиту з використанням різних типів програмного забезпечення, розроблену програму аудиту і пакет робочих документів аудитора); ТОВ АФ “Нюанс-аудит”, довідка № 849/3 від 05.09.2007р. (застосовано Класифікатор типових порушень у бухгалтерському обліку підприємств, моделі аудиту балансу для оцінки системи внутрішнього контролю, виконання завдань з огляду балансу, перевірки показників при ініціативному та обов’язковому аудиті балансу).

Рекомендації щодо договірного забезпечення аудиту балансу були впроваджені в діяльність підприємства ДП “Ейвон Косметікс Юкрейн”, довідка № 256/2 від 25.06.2007р. (рекомендації щодо укладання з аудиторською компанією договору на довгострокове обслуговування, у якому удосконалено

організаційно-методичні аспекти інвентаризації активів при проведенні аудиту балансу, що дозволяє отримати достовірну інформацію про реальну вартість і наявність активів підприємства, яка необхідна для прогнозування його здатності здійснювати безперервну діяльність).

Окремі результати знайшли застосування у навчальному процесі Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України під час викладання навчальних дисциплін “Аудит”, “Організація та методика аудиту” (довідка № 1010/1 від 24.09.2007р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові результати, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, знайшли відображення в наукових статтях, опублікованих у фахових та інших виданнях, а також доповідалися та обговорювалися на міжнародних конференціях “Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции” (Житомир-Краматорськ, 2005 р.); “Динаміка наукових досліджень ’2005” (м. Дніпропетровськ, Дніпропетровська академія управління, бізнесу і права, 2005 р.); Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову (Житомир, Житомирський державний технологічний університет, 2006 р.).

Публікації. За результатами дисертаційної роботи у фахових виданнях опубліковано 6 наукових статей загальним обсягом 3,97 друк. арк., 3 тези доповідей загальним обсягом 0,58 друк. арк., в інших публікаціях, написаних у співавторстві (2-х посібниках), особисто автора – 5,48 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний матеріал дисертаційної роботи викладено на 198 сторінках друкованого тексту, у тому числі 39 таблиць на 21 сторінці, 33 рисунки, що займають 17 сторінок. Робота містить 12 додатків на 25 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 224 найменувань на 14 сторінках, з них іноземних 5.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, сформульовано мету і завдання, об’єкт і предмет дослідження, визначено наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

Перший розділ **“Теорія балансознавства та розвиток аудиту бухгалтерського балансу”** присвячений дослідженню питань значення і ролі балансу як елемента методу бухгалтерського обліку, вивченню еволюції та сучасного стану бухгалтерського балансу як форми звітності, етапів розвитку аудиту балансу з оцінкою ступеня глибини дослідження звітних та облікових даних.

Баланс є центральною формою фінансової звітності та одним з найважливіших джерел інформації, необхідної для прийняття ефективних рішень

зацікавленими користувачами. За умови достовірності показників балансу користувач отримує можливість оцінити майнове становище господарюючого суб'єкта, врахувати результати його діяльності, виявити перспективи розвитку та проблеми, які цьому перешкоджають.

Бухгалтерський баланс є складовою частиною балансу, одним з його видів. Термін “бухгалтерський баланс” доцільно вживати при розгляді балансу на мікроекономічному рівні і розглядати бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку та одну з форм фінансової звітності, підготовленої у вигляді зведеної таблиці з двох частин – активу і пасиву, статті, які надають інформацію про стан і розміщення господарських засобів підприємства (актив) та джерела їх формування (пасив) на певну дату і виражені у грошовій оцінці, яка забезпечує прийняття економічних рішень її користувачами.

В результаті дослідження історичних періодів у становленні бухгалтерського обліку було виявлено, що залежно від розвитку суспільства у різні періоди часу спосіб відображення активів і пасивів українських підприємств змінювався. Особливих змін він зазнав у ХХ ст., коли у 1917 р. у суспільстві яскраво виявився поділ на капіталістичний та соціалістичний устрій. Схема балансу капіталістичних фірм у ХХ ст. фактично не змінювалася. У період соціалістичного суспільства бухгалтерський баланс був значно реформований: змінилося розташування та найменування статей балансу, він став дзеркальним відображенням балансів капіталістичних країн. За соціалізму було встановлено єдині правила оцінки балансових статей, що зумовлювалися потребами єдиного центру управління країною.

Аналіз факторів впливу показав, що на зміст та форму бухгалтерського балансу переважно впливає державна політика та вимоги користувачів звіту. Запропоновано при розробці форм звітності орієнтуватися на вимоги конкретних користувачів інформації, враховувати економічну і політичну ситуацію в країні, періодично переглядати форми звітності та контролювати наявність у них “застарілих” статей, оцінювати відповідність затвердженої форми відображенню реального стану підприємства на певному етапі розвитку країни, враховувати національні особливості, менталітет.

Оцінка структури видів економічної діяльності станом на 1 січня 2007 р. показала, що найбільшу питому вагу – 24,8%, займає торгівля. Торговельна діяльність сьогодні привертає найбільшу увагу власників капіталу, оскільки забезпечує найбільш швидкі темпи обігу вкладених коштів, дозволяє змінювати асортиментний набір товарів, розширювати торговельну мережу. У зв'язку з цим практичні аспекти аудиту балансу підприємств було зорієнтовано саме на підприємства торгівлі.

Проведений аналіз кількості та розподілу суб'єктів господарювання за організаційно-правовими формами зорієнтував дослідження як на обов'язковий, так і на ініціативний аудит, адже, як видно з рис. 1, динаміка кількості суб'єктів господарювання, у яких може проводитись аудит, носить постійно зростаючий характер.

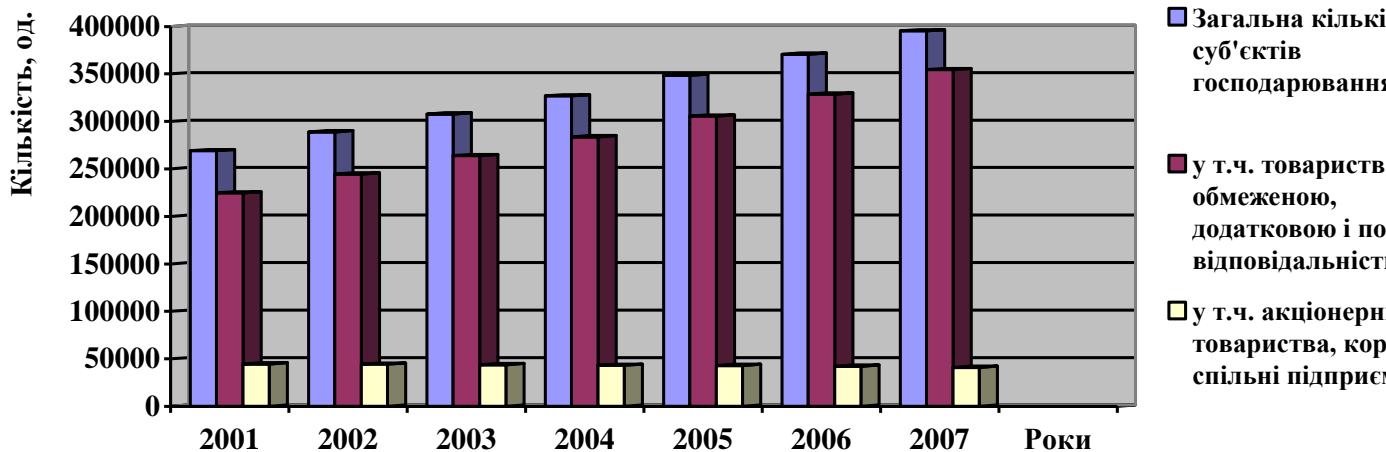


Рис. 1. Динаміка кількості суб'єктів господарювання, у яких може проводитись обов'язковий та ініціативний аудит

Врахування історичних змін у структурі балансу в частині деталізації його статей буде доцільним після проведення реформи у сфері контролю за його складанням. Це обумовлено існуванням, крім суб'єктивних, низкою об'єктивних факторів, які впливають на повноту та достовірність подання звітності. Така реформа повинна орієнтуватися на організацію системи заходів, які б не тільки забезпечили достовірність і повноту, а й не допустили вуалювання та фальсифікації показників балансу.

Застосування історичного методу і ґрунтовний аналіз особливостей розвитку аудиту з моменту, коли аудиторі почали вивчати звітність з ініціативи власників підприємств, дозволили виявити виникнення аудиту балансу у період з другої пол. XIX ст. до 1905р. Проведення аудиту балансу було обумовлено відокремленням функції управління від власника капіталу і стало наслідком великих географічних відкриттів, розширенням торговельних відносин, розвитком промисловості, створенням акціонерних компаній, що супроводжувалося масовими банкрутствами підприємств і розоренням великої кількості людей, що, в свою чергу, обумовило потребу у більш детальному вивченні показників балансу. Під аудитом балансу слід розуміти дослідження відображення у балансі реального фінансового стану підприємства відповідно до визначеного рівня суттєвості, тобто комплексу заходів, що полягає у встановленні відповідності даних балансу показникам інших форм фінансової звітності, даним Головної книги, реєстрів обліку, первинних документів, а також вимогам нормативних актів України та внутрішніх документів підприємства.

Практична реалізація розроблених теоретичних положень, пов'язаних з організацією аудиту бухгалтерського балансу, є основою для отримання обґрунтованої думки аудитора щодо достовірності звітних показників та забезпечення прийняття ефективних економічних рішень.

У другому розділі **“Організація та методика аудиту балансу: шляхи удосконалення”** здійснено дослідження проблемних питань організації і методики аудиту балансу, вивчено закордонний досвід та вітчизняну специфіку у побудові

методики аудиту балансу, виявлено фактори впливу на неї, проведено оцінку аудиторського ризику і суттєвості при перевірці достовірності показників балансу.

Аналіз існуючих підходів до викладення методики аудиту показав, що методика аудиту балансу є процесом послідовного застосування у певному порядку конкретних прийомів і способів, за допомогою яких аудитор здійснює вивчення показників балансу. Методика аудиту балансу складається з комплексу прийомів і способів, які можна поділити на загальнонаукові, розрахунково-аналітичні методи, а також прийоми фактичного та документального контролю. Загальна методика – це система методів досліджень, що застосовуються при вивченні різних об'єктів. Способи та прийоми часткових методик деталізують загальну методику для конкретного об'єкта дослідження.

Важливу роль під час підготовки до проведення аудиту як на організаційній, так і на підготовчій стадіях відіграє планування. Завдяки плануванню проведення аудиту здійснюється ефективно, якісно, на високому професійному рівні та у встановлені терміни. Планування в аудиті слід поділяти на дві стадії: попереднє планування (на організаційній стадії проведення аудиту) та оперативне планування (здійснюється на підготовчій стадії). За результатами оперативного планування складається план і програма аудиту. Розробляючи план та програму перевірки показників балансу, аудитор повинен враховувати наявність матеріалів інвентаризації.

Удосконаленню організації аудиту сприятиме розподіл організаційних завдань в аудиті на три рівні: організація аудиторської діяльності, організація процесу аудиту, організація робочого місця аудитора. Такий розподіл рівнів організації дозволяє зосередити увагу управлінського персоналу аудиторських фірм на ключових проблемах аудиторської діяльності та ефективно їх вирішувати з використанням нових методів і форм організації процесу аудиту.

Для вирішення проблеми теоретичного забезпечення аудиту балансу в напрямі обґрунтування впливу потреб користувачів звітності на організацію і методику його проведення, на основі дослідження теорії і практики аудиту було виділено загальні і спеціальні фактори та специфіку їх впливу на особливості організації та методики аудиторських перевірок. Як загальні фактори визначено: історичні передумови розвитку аудиту, рівень його програмного забезпечення, особливості законодавства в галузі обліку і аудиту. Спеціальними факторами є структура балансу, принципи групування та зміст статей балансу, ступінь доступу до облікових даних та ступінь їх деталізації, поставлені замовником завдання на аудит та порядок оформлення його результатів. Визначені фактори повинні враховуватися в процесі організації аудиторської перевірки, зокрема при договірному урегулюванні відносин сторін, плануванні аудиту, вивченні особливостей бізнесу підприємства, що підлягає перевірці.

Оцінка рівня доступу аудиторів до облікових даних при вивченні балансу у Франції, США та Україні показала, що у вітчизняній практиці спостерігається невідповідність основоположних принципів аудиту та порядку їх реалізації. Проведення в Україні аудиту відповідно до Міжнародних стандартів пов'язане з потребою досліджувати не тільки дані фінансового обліку, але й інформацію

внутрішнього призначення, так звані управлінські дані. Жодне з вітчизняних підприємств не надає аудиторам таку інформацію для вивчення. Це обмежує аудиторів у можливості підтвердити достовірність фінансової звітності, оцінити правильність ведення обліку та відповідність його законодавству.

Основним джерелом для підтвердження правильності оцінки активів і зобов'язань підприємства Міжнародні стандарти аудиту визначають дані інвентаризації. У вітчизняній практиці аудиту отримання інформації про фактичні залишки матеріальних цінностей та результати звірки стану зобов'язань досить ускладнене. Нормативно-правові акти не визначають право аудитора отримувати таку інформацію від підприємства. Враховуючи необхідність підтвердження під час аудиту на підприємствах фактичної наявності майна, запропоновано при проведенні аудиту балансу обов'язково здійснювати інвентаризацію майна.

Основні способи забезпечення аудитора матеріалами інвентаризації залежать від умов співпраці аудиторської фірми та підприємства, що підлягає аудиту, а порядок їх розкриття в аудиторському висновку враховує ступінь доступу аудитора до необхідної інформації (рис. 2):



Рис. 2. Можливі способи забезпечення аудитора матеріалами інвентаризації

З метою удосконалення методичних засад аудиторської діяльності розроблено методика аудиту балансу у формі Програми аудиту. В програмі подано перелік процедур у логічній послідовності, методи і прийоми контролю,

які забезпечують найбільш ефективно проведення аудиторської перевірки, джерела інформації та назви розроблених форм робочих документів аудитора. Програма забезпечує належну організацію аудиторської перевірки, полегшує координацію робіт аудиторської групи, поточний контроль виконання аудиторських процедур, адекватну оцінку затрат часу і праці аудиторів.

Полегшити роботу асистентів аудитора можна через впровадження на аудиторській фірмі уніфікованих форм робочих документів аудитора. Зокрема, під час аудиту балансу автором запропоновано використовувати такі форми документів: РД1. Порівняння відповідності залишків на початок звітнього року залишкам на кінець минулого року, РД2. Відомість результатів перевірки тотожності показників Балансу та Головної книги, РД3. Відомість результатів перевірки балансу за різними джерелами інформації, РД4. Виявлені порушення в кореспонденції рахунків, РД5. Рекомендовані аудитором коригування за залишками на рахунках. Використання робочих документів у практичній діяльності аудиторів забезпечує підтвердження процесу проведеної перевірки, поточний контроль за роботою аудиторської групи, адекватність сформованої думки аудитора.

Для зниження аудиторського ризику аудитор повинен планувати і проводити перевірку, виходячи із рівня суттєвості статей балансу, а також частоти появи помилок і порушень в обліку діяльності підприємства. Структурний аналіз суттєвості статей ф. № 1 “Баланс” досліджуваних підприємств України показав, що високу питому вагу у показниках балансу займають товари; дебіторська заборгованість, заборгованість за виданими авансами; поточні зобов’язання за розрахунками з одержаних авансів; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. Під час перевірки цим статтям аудитор повинен приділяти більшу увагу.

Проведений порівняльний аналіз світових методик розрахунку рівня суттєвості показників фінансової звітності дозволив визначити найбільш адекватний спосіб розрахунку рівня суттєвості для торговельних підприємств України на основі визначення середнього рівня суттєвості з коригуванням на відхилення від середньої, що дозволяє значно скоротити час на проведення аудиторської перевірки за рахунок “відкидання” несуттєвих статей. Рекомендований спосіб визначення рівня суттєвості обґрунтовано розрахунками на основі звітних даних досліджуваного торговельного підприємства ТОВ “Проміві Київ” (табл. 1). З метою підготовки адекватного аудиторського висновку загальний рівень суттєвості виявлених відхилень в обліку та звітності обов’язково повинен враховуватися при виборі типу аудиторського висновку.

Проведений аналіз частоти появи порушень в обліковій практиці підприємств України показав, що найчастіше трапляються порушення умов ліцензування (5%), патентування та сертифікації товарів торговельної діяльності (більше 7%); неправильне визначення первісної вартості при придбанні активів, при внесенні їх до статутного капіталу, безоплатному отриманні, бартерному обміні подібними та неподібними активами (до 20%); неправильне відображення операцій з реалізації товарів та надання торговельних знижок (більше 15%),

відсутність проведення переоцінки товарів або проведення оцінки запасів на дату балансу із порушенням норм чинного законодавства (до 5%).

Таблиця 1

Рівень суттєвості для статей балансу ТОВ “Проміви Київ” за 2006 р.

Статті балансу	Оборот по дебету (тис. грн.) / частка в сумарному обороті	Коефіцієнт розподілу	Рівень суттєвості, тис. грн.		Оборот по кредиту (тис. грн.) / частка в сумарному обороті	Коефіцієнт розподілу	Рівень суттєвості, тис. грн.	
			за коефіцієнтом розподілу	за часткою обороту в загальному обороті			за коефіцієнтом розподілу	за часткою обороту в загальному обороті
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Статті активу								
Готова продукція (виробничі запаси, запасні частини, МШП, товари)	29819 11,2%	0,43	103,2	103,8	29799 11,2%	0,43	103,2	103,0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	38552 14,5%	0,56	134,4	134,4	38907 14,7%	0,56	134,4	135,2
Інша поточна дебіторська заборгованість	538 0,2%	0,01	2,4	1,8	508 0,2%	0,01	2,4	1,8
Разом	68909	x	240	240	69214	x	240	240
Частка від загального обороту (265575 тис. грн.)	25,9%	x	x	x	26,1%	x	x	x
Статті пасиву								
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	242 0,1%	0,01	2,4	1,6	712 0,3%	0,02	4,8	4,7
Короткострокові кредити банків	2400 0,9%	0,06	14,4	13,9	3700 1,4%	0,09	21,6	21,8
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	38535 14,5%	0,93	223,2	224,5	36431 13,7%	0,89	213,6	213,5
Разом	41177	x	240	240	40843	x	240	240
Частка від загального обороту (265575 тис. грн.)	15,5%	x	x	x	15,4%	x	x	x

На основі аналізу порушень у діяльності вітчизняних підприємств, при веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності розроблено Класифікатор типових порушень при перевірці балансу, який враховує специфіку діяльності торговельних підприємств. Використання класифікатора забезпечує належну організацію аудиторської перевірки, полегшує координацію робіт аудиторської групи, спрямовує посилену увагу на облікові процедури, що характеризуються підвищеним ризиком наявності порушень.

Впровадження в практику роботи аудиторських фірм рекомендацій з удосконалення договірної регулювання відносин сторін, розробки методики аудиту балансу, оцінки суттєвості балансових статей, використання форм робочих документів аудитора, класифікатора типових порушень забезпечує підвищення ефективності процесу аудиту, знижує ступінь аудиторського ризику, гарантує адекватність висновку, підготовленого за результатами аудиту балансу.

У третьому розділі “Комп’ютеризація та моделювання аудиту балансу”

проведено наукову розробку з питань комп'ютеризації та моделювання аудиту балансу, вивчення проблем застосування інформаційних технологій під час аудиту балансу, розробки моделей при виконанні завдань з огляду звітності, проведенні обов'язкових та ініціативних аудиторських перевірок.

Комп'ютеризація аудиту до сьогодні залишається складним питанням і передбачає розробку комп'ютерних контролюючих систем для потреб економіки. До цього часу практично відсутні теоретичні рішення в галузі комп'ютеризації контролю як такого, адже це вимагає перегляду основ автоматизації прийомів і способів його здійснення. У практиці аудиту мають місце окремі пропозиції щодо створення систем автоматизації аудиту. Одним з головних інструментів аудитора залишаються універсальні табличні редактори, бухгалтерські та аналітичні програми.

На основі вивчення праць дослідників визначено основні фактори, які перешкоджають впровадженню комп'ютерних технологій у процес проведення аудиту: обмеження у застосуванні професійного судження аудитора; ризики, пов'язані з використанням комп'ютерних систем обробки даних; висока трудомісткість та собівартість процесу розробки аудиторського програмного забезпечення.

Перевагами обробки економічної інформації клієнта за допомогою комп'ютерних технологій порівняно з традиційними методами обробки інформації є: підвищення ефективності роботи аудитора, зменшення витрат на аудит; зменшення кількості даних, що обробляються вручну; розширення сфери аудиту, збільшення кількості проведення аудиторських процедур щодо суттєвих статей; зниження ризику аудитора, пов'язаного з вибірковою перевіркою; зручність у документальному оформленні процесу і результатів аудиту.

На українському ринку комп'ютерних технологій відсутні спеціалізовані програмні продукти, які б дозволяли повною мірою автоматизувати процес аудиту фінансової звітності. З метою полегшення вибору аудиторами комплексу програмного забезпечення процесу аудиту слід враховувати можливості його поетапної реалізації з використанням різних типів програмних продуктів та обирати ті методичні прийоми контролю, які найбільш ефективно реалізуються в комп'ютерному середовищі (рис. 3).

Реалізація аудиторських процедур у комп'ютерному середовищі може відбуватися з використанням різних типів програмних продуктів шляхом виконання нескладних розрахунків, друку типових форм робочих аудиторських документів; використання нормативно-правової довідкової бази в електронному вигляді; виконання запитів до електронної бази даних, сформованої в КСБО; перевірки окремих розрахунків, що здійснюються на різних ділянках обліку; формування реєстрів бухгалтерського обліку й альтернативного балансу з використанням електронної бази даних клієнта; проведення комплексного аналізу фінансового стану економічного суб'єкта. Діалогове спілкування аудитора з комп'ютерною програмою здійснюється на основі відповідного алгоритму дій.

Експериментальне виконання контрольних аудиторських процедур у

комп'ютерному середовищі показало, що найбільш ефективно реалізуються такі прийоми контролю, як алгоритмічний контроль, рахунковий контроль з отриманням контрольних підсумків, балансовий спосіб рахункового контролю, матричні облікові моделі, порівняння однойменних показників, отриманих із різних джерел, обернений перерахунок, підстановка, контроль за відхиленнями.

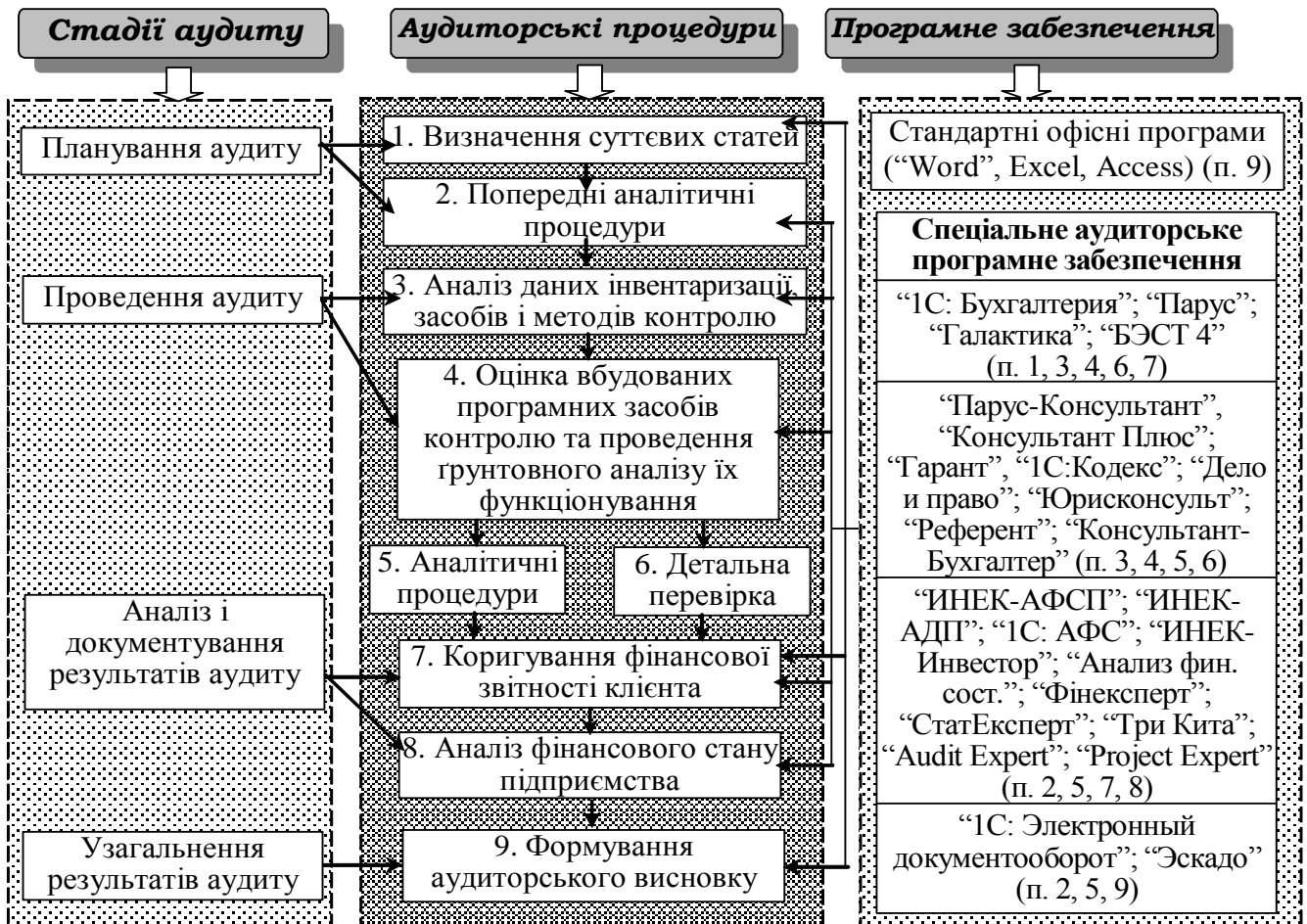


Рис. 3. Послідовність проведення аудиту балансу в комп'ютерному середовищі

З огляду на необхідність комплексного уявлення про порядок проведення аудиторської перевірки, розвитком теорії та практики аудиту виникає потреба у застосуванні нових методів дослідження, одним з яких є моделювання (рис. 4).

Моделювання в аудиті балансу утворює наукову теорію побудови інформаційних систем і забезпечує процес створення штучних, формалізованих мов опису структури аудиту, алгоритмів його здійснення. В результаті проведеного дослідження з'ясовано, що для аудиту характерним є використання методу моделювання. Цей напрям відроджується при створенні комп'ютерних систем аудиту, яким притаманна ознака штучного інтелекту.

На теоретичному рівні моделювання аудиту балансу повинно базуватись на виборі об'єкта моделювання і напрямів проведення аудиторського дослідження, на методичному – розкриваються підходи до моделювання процедур аудиту. З метою забезпечення ефективного проведення аудиту балансу та виконання процедур з огляду розроблено алгоритмічні моделі для оцінки системи внутрішнього контролю, виконання завдань з огляду балансу, перевірки

показників балансу при ініціативному та обов'язковому аудиті. Зокрема, алгоритмічна модель аудиту балансу при обов'язкових перевірках забезпечує ефективну організацію перевірок, належний контроль за роботою групи аудиторів, сприяє скороченню часу на проведення аудиту, підвищенню його якості, знижує ризик невиявлення порушень.

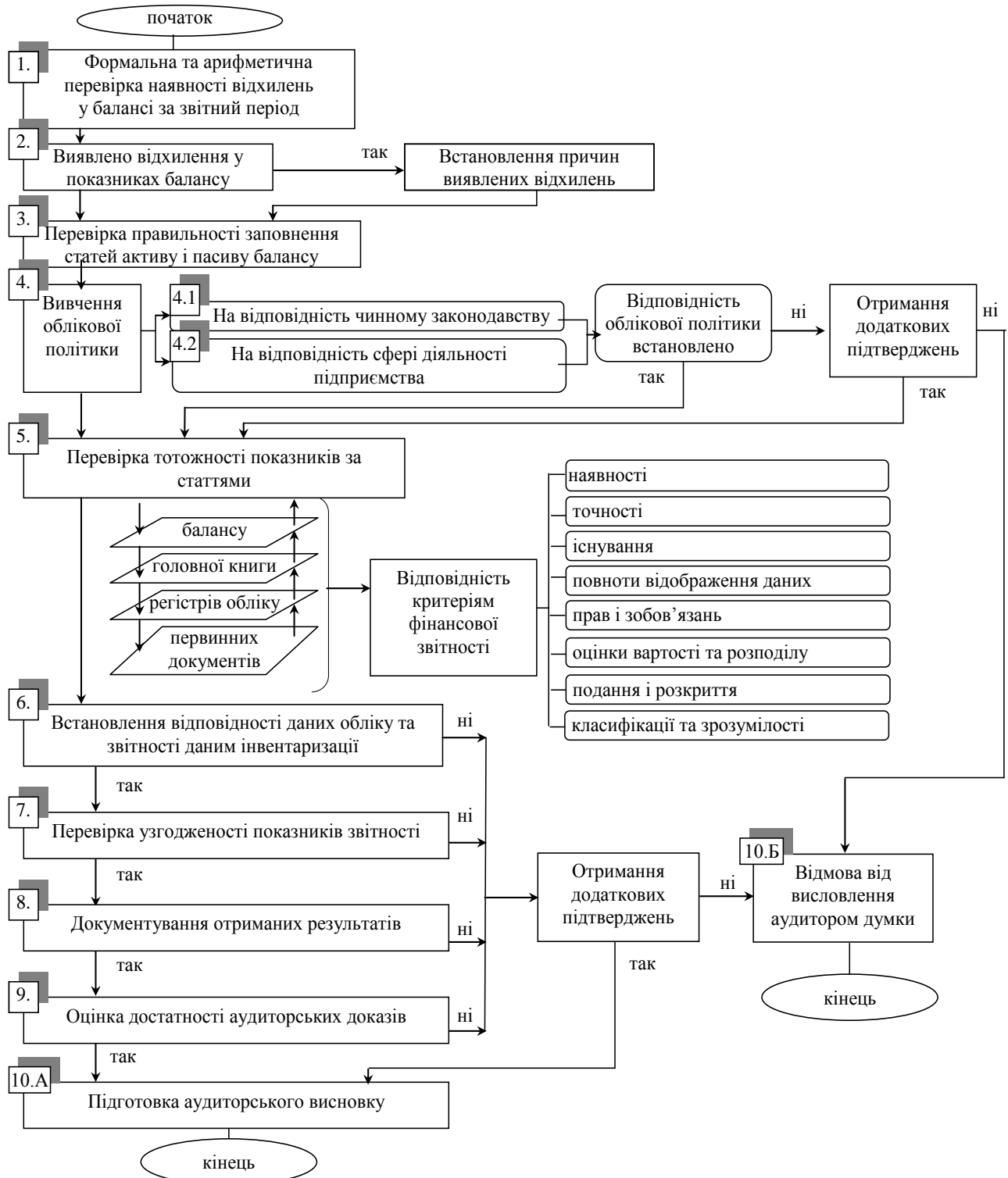


Рис. 4. Алгоритмічна модель аудиту показників балансу підприємства при обов'язковій перевірці

Розробки з наукового обґрунтування теоретичних положень та

узагальнення методичних підходів до організації і проведення аудиту показників балансу підприємств, напрямів комп'ютеризації аудиторських процедур дозволяють у комплексі вирішити проблеми удосконалення аудиту в частині: покращення організації роботи аудиторських фірм та проведення аудиторських перевірок, підвищення ступеня доступу аудиторів до внутрішніх даних підприємства, оцінки суттєвості звітних та облікових даних, організації та проведення поточного контролю за роботою аудиторської групи, підвищення ефективності процесу аудиту та підготовки адекватного висновку за результатами аудиту балансу.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення проблемних питань щодо розробки методичних підходів та обґрунтування практичних рекомендацій з удосконалення організації і методики аудиту балансу. Загальні висновки, сформульовані за науковими результатами дослідження, такі:

1. На основі ретроспективного аналізу виявлено період виникнення аудиту балансу (друга пол. XIX ст. – 1905 р.) та показано ступінь глибини дослідження балансу на подальших етапах, що вимагає переосмислення теоретичних та методичних підходів до проведення аудиту з позиції забезпечення користувачів звітності достовірною інформацією про діяльність суб'єкта господарювання.

2. Складність організації вітчизняного бізнесу, наявність багатьох зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на нього перешкоджають належному вивченню специфіки господарської діяльності підприємств під час аудиту. З метою удосконалення організації процесу аудиту балансу виділено загальні та спеціальні фактори впливу на організацію і методику аудиту, які зумовлюються специфікою бізнесу українських підприємств. До загальних факторів належать: історичні передумови розвитку аудиту, рівень його програмного забезпечення, особливості законодавства з аудиту. Спеціальними факторами названо такі: структуру балансу, принципи групування та зміст статей балансу, ступінь доступу до даних обліку та ступінь деталізації даних, завдання та порядок оформлення результатів аудиту. Виділені фактори сприятимуть ефективному здійсненню аудиту балансу шляхом мінімізації їх негативного впливу на процес та результати аудиторської перевірки.

3. В сучасних умовах проведення аудиту проблема доступу до інформації є однією з найбільших перешкод для надання адекватного аудиторського висновку. З метою підвищення ступеня доступу аудитора до інформації підприємства, покращання якості аудиту доведено необхідність застосування при проведенні обов'язкового аудиту інвентаризації як методу господарського контролю, визначено способи забезпечення суб'єкта проведення аудиту матеріалами інвентаризації (постановка перед замовником завдання на проведення інвентаризації у присутності аудитора, участь аудитора у проведенні річної інвентаризації, вивчення матеріалів інвентаризації, проведеної підприємством самостійно). Це дозволить підвищити ступінь обґрунтованості

аудиторської думки у разі підтвердження достовірності показників балансу.

4. Вітчизняне законодавче поле не визначає єдиних методологічних засад у частині документування процесу аудиту. З метою удосконалення документального забезпечення роботи аудитора розроблено пакет робочих документів. Застосування в діяльності аудиторської фірми уніфікованих робочих документів дозволить полегшити працю асистентів аудитора, контролювати процес і результати виконання аудиторських процедур, систематизувати виявлені порушення у разі підтвердження достовірності показників балансу, забезпечує обґрунтованість сформованої аудитором думки.

5. За умов нестабільного економічного середовища оцінка ризиків діяльності підприємств, що підлягають аудиту, є одним з найменш вирішених питань. Для формування інструментів захисту від негативного впливу складових аудиторського ризику, зокрема ризику невиявлення, виділено контрольні показники діяльності підприємств. Орієнтація аудитора на виділені контрольні показники дозволяє відбирати для вивчення ті статті, які мають підвищений ризик наявності відхилень, та економити час на проведення аудиторської перевірки.

6. Сучасний рівень організації аудиторських перевірок є низьким з огляду на невідповідність вимогам об'єктивності та достовірності надання результатів перевірки. Вивчення практики ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах дозволило узагальнити та систематизувати основні облікові процедури, які враховують галузеву специфіку діяльності, і виявити найбільш типові порушення у них, що згруповані в Класифікаторі типових порушень.

7. На ринку комп'ютерних технологій відсутні програми, які дозволяють комплексно автоматизувати проведення аудиту фінансової звітності. З огляду на це процес аудиту балансу структуровано у розрізі стадії його проведення та показано можливості його реалізації з використанням різних типів програмного забезпечення, зокрема під час аналізу даних інвентаризації, оцінки засобів і методів внутрішнього контролю, аналізу фінансового стану підприємств, формування аудиторського висновку. Найбільш ефективно в комп'ютерному середовищі реалізуються такі прийоми контролю, як алгоритмічний, рахунковий контроль з отриманням контрольних підсумків, балансовий спосіб рахункового контролю, матричні облікові моделі, порівняння однойменних показників, отриманих із різних джерел, обернений перерахунок, підстановка, контроль за відхиленнями.

8. Відсутність наукових розробок у частині впровадження нових методів розвитку теорії та практики аудиту зумовлює необхідність застосування методу моделювання при створенні методик аудиторської перевірки. На основі методу моделювання розроблено алгоритмічні моделі аудиту балансу для оцінки системи внутрішнього контролю, виконання завдань з огляду балансу, перевірки показників при ініціативному аудиті та комплексному обов'язковому аудиті балансу, які дозволять систематизувати процес аудиту, відкинути неефективні аудиторські процедури, організувати і контролювати роботу аудиторської групи. Наведені моделі ґрунтуються на взаємозв'язку та взаємообумовленості контрольних процедур з потребами користувачів фінансової звітності в об'єктивній інформації.

9. Недостатній рівень планування аудиторських перевірок у вітчизняній

практиці аудиту призводить до зниження якості виконаних робіт та довіри користувачів інформації. З метою підтвердження показників балансу аудитором з мінімальним впливом аудиторського ризику запропоновано та впроваджено у діяльність аудиторських компаній методу аудиту балансу. Визначено джерела інформації, методичні прийоми отримання узагальнення та реалізації результатів аудиту балансу, що систематизовано в розробленій Програмі аудиту.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях

1. Сушко Д.С. Аудит балансу: фактори, що визначають відмінності у проведенні аудиту у різних країнах // Вісник Хмельницького національного університету (Економічні науки). – 2005. – № 6 (Том 3). – С. 141-146.
2. Сушко Д.С. Аудиторський ризик: аналіз дефініцій та уточнення поняття // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства. – Харків: НТУ “ХПІ”. – 2005. – № 58, т. 2, 220 с. – С. 113-117.
3. Сушко Д.С. Дефініції аудиту в економічних словниках: причини відхилень // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 4 (30). – С. 261-264.
4. Сушко Д.С. Дефініції балансу в обліково-економічній літературі та їх критична оцінка // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 3 (33). – С. 212-222.
5. Сушко Д.С. Методика перевірки правильності відображення в балансі статей активу і пасиву // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 4 (34). – С. 172-181.
6. Сушко Д.С. Прийоми вивчення достовірності показників бухгалтерського балансу // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 1 (31). – С. 223-227.

Матеріали конференцій

7. Сушко Д.С. Місце бухгалтерського балансу в системі бухгалтерського обліку. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції “Динаміка наукових досліджень’2005”. Том 66. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – 59 с. – с. 48-50.
8. Сушко Д.С. Планування як початковий етап проведення аудиту. Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 116 с. – С. 95-97.
9. Сушко Д.С. Структура та зміст аудиторського висновку. Тезиси и тексты выступлений на IV-ой международной научной конференции “Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции”. – Житомир-Краматорск: ПП “Рута”, 2005. – 240 с. – с. 201-206.

Інші праці

10. Організація і методика обліку та аудиту за міжнародними стандартами: Навчальний посібник / В.П. Бондар, Т.М. Ковбич, М.Д. Корінько, Д.С. Сушко. За редакцією к.е.н. В.П. Бондаря. – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту освіта, 2006. – 320 с. (особисто автора 4,92 д.а.).
11. Звітність підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.А. Остап’юк. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 428 с. (Тема 3, особисто автора – 0,56 д.а.)

Анотація

Сушко Д.С. Аудит бухгалтерського балансу: теорія і методика. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Київ, 2008.

Дисертація присвячена науковому обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики аудиту показників балансу підприємств України. З метою удосконалення організації процесу аудиту балансу доведено необхідність застосування інвентаризації як методу господарського контролю та визначено способи забезпечення суб'єкта проведення аудиту матеріалами інвентаризації. Для полегшення документального забезпечення роботи аудитора розроблено пакет робочих документів, виділено контрольні показники діяльності підприємств.

Узагальнено та систематизовано основні облікові процедури, які враховують галузеву специфіку діяльності, та розроблено Класифікатор типових помилок у бухгалтерському обліку підприємств, який виступатиме базою для контролю за дотриманням підприємствами норм чинного законодавства. Структуровано процес аудиту балансу у розрізі стадії його проведення та показано можливість його реалізації з використанням різних типів програмного забезпечення.

Запропоновано алгоритмічні моделі аудиту балансу, які ґрунтуються на взаємозв'язку та взаємообумовленості контрольних процедур з потребами користувачів фінансової звітності в об'єктивній інформації. З метою підтвердження показників балансу аудитором з мінімальним впливом аудиторського ризику запропоновано та впроваджено у діяльність аудиторських фірм методику аудиту балансу. Визначено джерела інформації, методичні прийоми отримання узагальнення та реалізації результатів аудиту балансу, що систематизовано в розробленій Програмі аудиту.

Ключові слова: аудит, баланс, аудит балансу, організація аудиту, інвентаризація в аудиті, методика аудиту, програма аудиту, робочі документи аудитора, аудиторський ризик, суттєвість в аудиті.

Аннотация

Сушко Д.С. Аудит бухгалтерского баланса: теория и методика. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины, Киев, 2008.

Диссертация посвящена научному обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию организации и методики аудита показателей баланса предприятий Украины.

В диссертации на основе ретроспективного анализа определен период возникновения аудита баланса (2-я пол. XIX в. – 1905 г.) и показана степень глубины

исследования баланса аудиторами на последующих этапах развития. С целью усовершенствования организации процесса аудита баланса на украинских предприятиях выделены общие и специальные факторы влияния.

Показана необходимость применения инвентаризации, как метода хозяйственного контроля, определены способы обеспечения аудитора материалами инвентаризации и порядок их раскрытия в аудиторском заключении: 1) постановка перед заказчиком задачи на проведения инвентаризации, при которой должен присутствовать аудитор. В случае отказа заказчика указать в аудиторском заключении следующее: “отчетность проверена, исходя из документов, предоставленных аудитору, без фактического подтверждения показателей финансовой отчетности”; 2) принятие участия в проведении годовой инвентаризации. Для этого необходимо при заключении договора на долгосрочное обслуживание предусмотреть присутствие аудитора во время проведения годовой инвентаризации или заключать договор за квартал до окончания отчетного периода (если заказчик не является постоянным клиентом аудитора); 3) изучение материалов инвентаризации, проведенной самим предприятием. При этом в аудиторском заключении указать: “отчетность проверена, исходя из документов, предоставленных аудитору, в том числе с проверкой фактического подтверждения показателей финансовой отчетности”.

Для минимизации аудиторского риска аудитор должен планировать и проводить проверку, исходя из уровня существенности статей баланса, а также частоты появления ошибок и нарушений в бухгалтерском учете предприятия. Структурный анализ существенности статей ф. № 1 «Баланс» исследуемых предприятий Украины показал, что высокий удельный вес в показателях баланса занимают товары, дебиторская и кредиторская задолженность, текущие обязательства, по полученным авансам. Этим статьям должно уделяться большее внимание аудитора в ходе проверки.

Проведенный анализ частоты появления нарушений в учетной практике предприятий Украины показал, что чаще всего случаются нарушения условий лицензирования, патентирования и сертификации товаров торговой деятельности; неправильное определение первоначальной стоимости при их приобретении, при взносе в уставный капитал, при бесплатном получении, при бартерном обмене подобными и неподобными активами; неправильное отображение операций по реализации товаров и предоставлению торговых скидок, отсутствие проведения переоценки товаров или проведение оценки запасов на дату баланса с нарушением норм действующего законодательства.

На основании анализа нарушений в деятельности предприятий при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, разработано Классификатор типовых нарушений при проверке баланса, который учитывает специфику деятельности торговых предприятий. Использование классификатора обеспечивает надлежащую организацию аудиторской проверки, облегчает координацию работ аудиторской группы, направляет повышенное внимание на учетные процедуры, которые характеризуются повышенным риском наличия нарушений.

С целью документального обеспечения работы аудитора разработан пакет

рабочих документов. Определены источники информации, методические приемы получения, обобщения и реализации результатов аудита баланса, которые систематизированы в разработанной методике аудита баланса, представленной в виде Программы аудита.

Структурирован процесс аудита баланса в разрезе стадий его проведения и показана возможность его реализации с использованием различных типов программного обеспечения.

Предложены алгоритмические модели аудита баланса: для оценки системы внутреннего контроля, выполнения задач по обзору баланса, проверки показателей при инициативном и обязательном аудите баланса, которые позволяют систематизировать процесс аудита. Модели основаны на взаимосвязи и взаимообусловленности контрольных процедур с потребностями пользователей финансовой отчетности в объективной информации.

Ключевые слова: аудит, баланс, аудит баланса, организация аудита, инвентаризация в аудите, методика аудита, программа аудита, рабочие документы аудитора, аудиторский риск, существенность в аудите.

Annotation

Sushko D.S. Audit of balance sheet: theory and methodology. – Manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of candidate of economic sciences on the specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity). – The statutory academy of statistics, accounting and audit of the statutory broker of statistics of Ukraine, Kyiv, 2008.

Dissertation is devoted to the scientific ground of theoretical positions and development of practical recommendations as for the improvement of organization and audit methodology of balance indexes of enterprises in Ukraine. With the aim of improvement of balance audit organization there proved the necessity of inventory taking application as a method of economic control and defined ways of provision the subject of auditing with inventory taking materials. For the facilitation of documentary provision of auditors' work there developed the package of working documents, appointed reference indicators of enterprises activity.

Generalized and systematized basic accounting procedures, which take into account the particular branch specificity of activity and developed Classifier of typical errors in accounting of enterprises, which will be as a base for the control of the current legislation norms observation by enterprises. The process of balance audit structured according to the stages of its conduction and represented the possibility of its realization with the usage of different types of software.

There offered the algorithmic models of balance audit, based on the interconnection and interconditionality of control procedures with the requirements of financial statement users in objective information. For confirmation of balance' indexes with minimum influence of audit risk there offered and implemented in the practice of audit firms the methodology of balance audit. There appointed sources of information, methodological procedures of getting generalization and realization of balance audit results, that is systematized in the developed Program of audit.

Key words: audit, balance, balance audit, organization of audit, inventory taking in audit, methodology of audit, program of audit, working documents of auditor, auditors' risk, essentiality in audit.

Підписано до друку 12.05.2008 р.
Формат паперу 60x90/16
Друк офісний. Ум. друк. арк. 0,9
Наклад 100 прим. Зам. № _____

ДП “Інформаційно-аналітичне агенство”
01001, Київ -1, вул. Еспланадна, 4-6 оф. 419-2
Тел./факс (044) 287-03-79