

УДК 657.6

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Е.Д. ОПАРИНА

(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

На основании изучения и критического анализа определений аудита отечественных и зарубежных ученых уточнены понятия аудита и аудиторской деятельности, конкретизирована цель аудита бухгалтерской отчетности. Особенность предложенного автором определения состоит в следующем: подчеркивается независимость аудитора; указывается на возможность определения действительного финансового состояния организации и оказание консультационных услуг для его улучшения; отражается консалтинговая сторона аудита. Раскрыта экономическая сущность аудита бухгалтерской отчетности, уточнены его цель и содержание.

Закрепление предложенных автором понятий аудита и аудиторской деятельности в нормативных документах, регулирующих аудиторскую деятельность, позволит устранить существующие разногласия по поводу сущности и содержания аудита.

Введение. В условиях развития рыночных отношений в руках предпринимателей накапливаются огромные суммы собственности и средств производства. Значительная часть этих активов управляется наёмными менеджерами. Естественно, собственник заинтересован в контроле за эффективностью управления, в том числе за движением средств и хозяйственными процессами, которыми управляет менеджер. Для управления всеми хозяйственными субъектами им обоим необходимо и важно иметь достоверную финансовую информацию, проверенную аудитором. Независимая аудиторская служба может играть здесь роль гаранта доверия в отношениях между предпринимателем – владельцем собственности – и менеджером – управляющим. Аудит становится составной частью процесса управления экономикой на микро- и макроуровне хозяйствования.

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами [1, с. 13]:

1) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений её заинтересованными пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

2) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности её составителей;

3) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затруднённости доступа к учётной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Основная часть. В настоящее время во всех развитых странах аудиторская деятельность, с учётом специфических особенностей, имеет широкую структурно-организационную форму. Расширение хозяйственных процессов и усложнение различных операций ставят перед аудитом новые задачи. Если раньше аудит проводился лишь с целью независимой бухгалтерской проверки хозяйственно-финансовых операций, то в современных условиях перед ним стоят более широкие задачи и обязанности. Будучи независимым видом деятельности, он должен воздействовать на все хозяйственные субъекты, оценивать состояние дел с эффективной организацией производства, закономерностью затрат, получением и распределением прибыли, эффективным использованием и оптимизацией запасов, оценкой уровня внедрения последних достижений науки и техники, решением социальных проблем и формированием человеческого капитала.

Институт аудита любой страны является элементом её финансово-экономической системы, что определяет его содержание и функции. Наличие различных трактовок аудита говорит о том, что процесс его становления до настоящего времени не завершён.

В зарубежной и отечественной литературе пока не сформировано единое мнение относительно сущности, содержания и цели аудита. При определении этого понятия за основу принимаются объекты

аудита, его назначение, фактор независимости и другие обстоятельства. К нему относят и различные виды деятельности, которые часто сводят к независимой проверке, оценке данных, экспертизе.

В то же время, если внимательно рассмотреть определения аудита, существующие в странах, где он имеет достаточно давние традиции, можно прийти к выводу, что основная суть аудита сводится к представлению обществу информации о степени возможного доверия к той или иной деятельности хозяйствующих субъектов.

Английский учёный Р. Додж считает, что «аудит – независимая проверка и выражение мнения о финансовом отчёте предприятия» [2, с. 28], что, несомненно, отражает его суть, но не раскрывает полностью само понятие и не учитывает его эволюции. По мнению Адамса, «аудит может быть определён, как деятельность по оказанию необходимой обществу услуги с целью подтверждения видимого правдоподобия опубликованной финансовой отчётности организаций с ограниченной ответственностью» [3, с. 13].

Американские специалисты Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек дают следующее определение: «Аудит – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своём заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [4, с. 7]. Соответствие этого определения понятию аудита представляется, на наш взгляд, весьма спорным, так как с точки зрения практикующего аудитора сложно выделить проверяемую специфическую хозяйственную систему и определить «степень этой информации установленным критериям».

Комитет по основным принципам аудита Американской Ассоциации по бухгалтерскому учёту и Американский Институт присяжных бухгалтеров предлагают следующее определение: «Аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающих уровень их соответствия определённому критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям» [5, с. 19].

Практика аудита в странах с развитой рыночной экономикой очень обширна. В США аудиту подлежит финансовая деятельность всех акционерных обществ, акции которых допущены к котировке на бирже ценных бумаг. Проверяется большинство крупных неакционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью, семейных фирм и фирм, принадлежащих одному владельцу. Американские специалисты определяют аудит как вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического субъекта, и осуществляемой компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Именно это понятие аудита положено в основу международных стандартов аудита. «Аудит – это независимая проверка финансовых отчётов или относящейся к ним финансовой информации объектов, независимо от размера и формы организации, когда такая проверка производится с целью выражения дальнейшего мнения» [6, с. 147]. Хотя это определение и выражает сущность аудита, но оно имеет следующие существенные недостатки:

- 1) не отмечается независимость процедуры;
- 2) не подчёркивается консалтинговая деятельность.

Аудит в странах с развитой рыночной экономикой трактуется по-разному. В России одни авторы дают слишком краткое или упрощённое определение [7 – 9], тогда как другие, наоборот, усложняют это понятие [10, 11]. Например, А.К. Солодов пишет: «Аудит – систематический процесс, проводимый независимым от внешних факторов лицом или группой лиц, основанный на результатах контроля информации, характеризующей деятельность ревизионной единицы с последующим сообщением результатов контроля и своего мнения, основанного на установленных критериях и стандартах, по поводу информации, которую ревизионная единица представляет сторонним пользователям о своей деятельности. Проще – это проверка и мнение о деятельности» [10, с. 37].

В некоторые определения необоснованно включена проверка первичных документов, так как проверка учёта не мыслится без проверки первичных документов. Любые совершённые хозяйственные операции оформляются первичными документами, служащими основой для ведения бухгалтерского учёта. Кроме того, объектом аудита является не только финансовая деятельность, но и, например, производственная и маркетинговая деятельность.

Официальные нормативные акты Российской Федерации в области аудита и аудиторской деятельности регламентируют их понятие и сферы применения. В российском стандарте «Цели и основные принципы аудита» аудит определён как «независимая проверка: бухгалтерской отчётности и соответствия совершённых финансовых и хозяйственных операций установленному порядку ведения бухгалтерского учёта – при обязательном аудите; объектов аудита, определённых в договоре между аудиторской

организацией и инициатором аудита – при инициативном аудите; выражение в форме аудиторского заключения мнения аудитора относительно достоверности информации, характеризующей объект проверки.

Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утверждёнными Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности», установлено, что аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчётности, платёжно-расчётной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также по оказанию иных аудиторских услуг [13]. Как показывает практика, в понятие «иные аудиторские услуги» входят: анализ хозяйственно-финансовой деятельности; консультирование по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Российской Федерации; составление бизнес-планов; обучение и юридические услуги; оказание помощи в проведении приватизации. При этом аудит подразумевается не столько как партнёр инвестора, сколько как оппонент налоговой инспекции. Его методология строится по схеме «антиревизии» налоговой инспекции (либо Банка России).

Согласно Закону Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 18 декабря 2002 года № 164-З «аудиторская деятельность (аудит) – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству».

Как видно из приведённых формулировок, Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации и Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» не дают разграничения аудита и аудиторской деятельности.

Таким образом, анализ взглядов различных авторов по вопросам сущности аудита говорит о необходимости рассмотрения двух взаимосвязанных понятий «аудиторская деятельность» и «аудит», а также уточнения их определения.

Определение аудита, на наш взгляд, необходимо рассматривать исходя из цели, объекта, метода проверки и субъекта исследования. Понятие аудита должно исходить из основной его цели – определения достоверности и правдивости бухгалтерской отчётности, а также контроля за соблюдением предприятием законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства. Эта цель достигается проверкой достоверности следующих сторон деятельности организации: экономико-правовой; производственно-хозяйственной деятельности и её финансовых результатов; состояния расчётно-платёжной дисциплины.

Вышеперечисленные стороны деятельности организации – это объекты аудиторской проверки, тогда как субъекты исследования – аудиторы и аудиторские фирмы, где основными методами аудиторской проверки являются: фактическая проверка; подтверждение; документальная проверка; наблюдение; опрос; проверка точности; аналитические тесты; встречная проверка.

Синтезируя имеющиеся на данный момент времени определения понятия «аудит», а также изучив законодательные и нормативные акты и практику аудита в Республике Беларусь, предлагаем следующее определение аудита: «Аудит – предпринимательская деятельность независимых экспертов с целью проверки определёнными методами деятельности экономического субъекта с точки зрения достоверности её отражения в бухгалтерском учёте и отчётности, соответствия нормативным и законодательным актам, анализа финансового состояния, а также оказание консультационных услуг».

Отличительная особенность настоящего определения в следующем:

- 1) подчёркивается независимость аудитора;
- 2) указывается на возможность определения действительного финансового состояния организации и оказание консультационных услуг для его улучшения;
- 3) отражается консалтинговая сторона аудита.

Содержание аудиторской деятельности, на наш взгляд, намного шире, чем аудита. Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги. В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и, прежде всего, системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские организации начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии бухгалтерской отчётности – реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учёта, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг –

возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учёта и контроля.

Таким образом, определение аудиторской деятельности может быть следующим: «Аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему услуг». Аудиторские организации и аудиторы могут оказывать «сопутствующие аудиту услуги по: составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности; определению состава и оценке стоимости предприятия при заключении договора продажи предприятия либо совершении иных сделок, связанных с установлением, изменением или прекращением вещных прав, а также по оценке стоимости иного имущества; оценке предприятий как имущественных комплексов; документальному подтверждению факта формирования уставного фонда, а в случаях, определенных законодательством, по подтверждению в установленном порядке происхождения денежных средств учредителей (участников) страховой (перестраховочной) организации при формировании ее уставного фонда; постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского учета; составлению деклараций о доходах и имуществе; анализу финансовой и хозяйственной деятельности; консультированию по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения; управленческому консультированию, в том числе связанному с реструктуризацией организаций; информационному обслуживанию организаций и (или) индивидуальных предпринимателей; автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий; оценке предпринимательских рисков; разработке и анализу инвестиционных проектов, составлению бизнес-планов; проведению маркетинговых исследований; обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, в порядке, установленном законодательством» [12].

Для многих аудиторских фирм в тех странах, где это разрешено законодательством (например, в США, Великобритании), оказание аудиторских услуг становится в последние годы преобладающим видом деятельности.

Правильная и рациональная организация процесса аудита, выбора необходимых и достаточных аудиторских процедур основана на чётком понимании цели аудита бухгалтерской отчётности.

Цель аудита – решение конкретной задачи, которая определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента. В частности, целями аудита могут быть: оценка состояния бухгалтерского учёта; проверка достоверности бухгалтерской отчётности; подтверждение проспекта эмиссии ценных бумаг; проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности и подготовка рекомендаций по укреплению финансового состояния клиента; оптимизация затрат; консультирование по вопросам бухгалтерского учёта, налогообложения, хозяйственного права и др.

Аудит бухгалтерской отчётности проводится с целью определения правильности её составления в соответствии с установленными правилами, полноты, достоверности и точности отражения в учёте и отчётности показателей деятельности предприятия за проверяемый период; контроля за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учёта и составления отчётности.

В Правилах аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности», утверждённых Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000 г. № 114, определено, что «целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. Аудиторская организация (аудитор) выражает свое мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях» [14].

Однако на наш взгляд, аудит является не только инструментом измерения достоверности бухгалтерской отчётности, но и инструментом её повышения:

- во-первых, аудиторы выявляют искажения бухгалтерской отчётности и нарушения требований нормативных документов по ведению бухгалтерского учёта, которые устраняются либо во время аудиторских проверок, либо после их завершения;

- во-вторых, это же имеет место при осуществлении такой сопутствующей аудиту услуги, как консультация, которая нередко присутствует и непосредственно во время аудиторской проверки;

- в-третьих, сам факт неизбежных (для субъектов обязательного аудита) или весьма вероятных (при инициативном аудите) аудиторских проверок в будущем подталкивает персонал экономического субъекта к более тщательному профессиональному ведению бухгалтерского учёта.

Заключение. Из вышеизложенного следует, что формулировка цели аудита в Правиле аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности» является, на наш взгляд, неточной. Аудит как проверка бухгалтерской отчётности конкретного экономического субъекта преследует одну цель – оценку достоверности аудируемой бухгалтерской отчётности, а выра-

жение аудиторскими организациями своего мнения по данному вопросу, на наш взгляд, – лишь средство для достижения указанной цели, причём использование данного средства обусловлено спецификой бухгалтерского учёта и аудита. В связи с этим предлагаем следующую формулировку цели аудита: «Целью аудита является оценка достоверности бухгалтерской отчётности аудируемых лиц во всех существенных отношениях».

Основные направления развития аудита в национальной экономике Республики Беларусь прежде всего связаны с необходимостью преодоления сложившегося мнения о том, что аудиторская деятельность не более чем ревизия, выполняемая сторонней негосударственной организацией.

Во многих научных трудах экономистов, в официальных нормативных документах и актах функции аудита ограничиваются проверкой достоверности бухгалтерского учёта, оценкой реальности бухгалтерской отчётности. Однако содержание аудита, судя по международной практике его осуществления, гораздо шире и богаче. В условиях рыночной экономики он может и должен привлекаться к решению ряда важнейших вопросов, таких как, например, оценка эффективности использования ресурсов, финансового состояния организации, его платежеспособности, выявление и мобилизация резервов, оценка уровня менеджмента, степени внедрения достижения науки и техники в производство, уровня разрешения социально-экономических проблем организации, которые прямым или косвенным образом влияют на эффективность хозяйствования.

Необходимо отметить, что аудиторская теория и практика для нашей республики – новая сфера деятельности, и естественно, что за короткое время практически невозможно было углублено изучить и усвоить теоретические аспекты аудита, апробировать его принципы. За рубежом, в развитых в рыночном отношении странах, аудит как система, формировался столетиями, имеется правовая основа его функционирования, опыт использования. По нашему мнению, каждая страна должна найти свой индивидуальный путь к аудиту финансово-экономической деятельности организаций. Страны, которые только встали на путь вхождения в мировую экономическую систему, не могут избежать процесса адаптации к рыночным механизмам, в том числе и такому важному инструменту как аудит.

ЛИТЕРАТУРА

1. Шеремет, А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.
2. Додж, Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж; пер. с англ.; предисл. С.А. Стукова. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
3. Адамс, Р. Основы аудита / Р. Адамс; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
4. Аренс, А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ.; гл. ред. сер. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
5. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз [и др.]; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
6. Панкова, С.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособие / С.В. Панкова. – М.: Экономистъ, 2004. – 158 с.
7. Угольников, К.А. История аудита / К.А. Угольников // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 29 – 31.
8. Иткин, Ю.М. Проблемы становления аудита / Ю.М. Иткин. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 132 с.
9. Пупшис, Т.Ф. Аудит. Основы аудита и аудиторской деятельности: учеб.-метод. пособие / Т.Ф. Пупшис, С.М. Галузина; – СПб.: ИВЭСЭП, Знание, 2001. – 152 с.
10. Солодов, А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники: в 2-х ч. / А.К. Солодов. – Воронеж, 1993. – Ч. 1. – 159 с.
11. Ялбулганов, А.А. Постатейный комментарий Федерального закона «Об аудиторской деятельности» / А.А. Ялбулганов. – М.: Ось, 2001. – 75 с.
12. Об аудиторской деятельности: закон Респ. Беларусь от 18 декабря 2002 г. № 164-З.
13. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации «Об аудиторской деятельности»: утв. Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263.
14. Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности: правило аудиторской деятельности: утв. Постановл. Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 26.10.2000 г. № 114.

Поступила 18.07.2006