

Міністерство освіти України
Донецький державний університет

На правах рукопису

Дмитренко Ірина Миколаївна

**Організаційно-методологічні аспекти аудиту
в умовах формування ринкових відносин**

Спеціальність: 08.06.04 - Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

[Донецьк],

[1997].

857

Дисертацією є рукопис

ЛННБ України ім.В.Стефаника



00753824 (Т)

Дисертаційна робота
господарської діяльності До

Науковий керівник

-кандидат економічних наук, доцент
Сухарева Людмила Олексіївна

Науковий консультант

-кандидат економічних наук, доцент
Пеніна Галина Геннадіївна

Офіційні опоненти

-доктор економічних наук, професор
Білуха Микола Тимофійович

-кандидат економічних наук, доцент
Рассулова Надія Василівна

Провідна організація

-Київський державний
економічний університет

Захист дисертації відбудеться "14" травня 1997р. о 15
год. на засіданні Спеціалізованої вченої ради К.06.06.05 у Донецькому
державному університеті за адресою:

340002, м Донецьк, вул.Челюскінців, 198 "а".

З дисертацією можна ознайомитися у науковій бібліотеці
Донецького державного університету (340055, м.Донецьк,
вул.Університетська, 24).

Автореферат розіслано "11" квітня 1997р..

Відгуки на автореферат у двох примірниках прохання надсилати
на адресу: 340055, м.Донецьк, вул.Університетська, 24. Вченому
секретареві Спеціалізованої вченої ради К.06.06.05.

Вчений секретар

Спеціалізованої вченої ради,

кандидат економічних наук, доцент

Л.І.Дмитриченко Л.І.Дмитриченко

1. Загальна характеристика роботи

1.1. Актуальність теми. Становлення ринкових відносин в економіці України характеризується значною перебудовою у сфері фінансових інститутів і методів управління на підставі зміни відносин власності, утворення підприємств нових організаційно-правових форм і відповідної ринкової інфраструктури.

В цих умовах формування довіри між діловими партнерами неможливо без забезпечення достатньою та об'єктивною інформацією про фінансові результати діяльності кожного з них. А оскільки інтереси учасників ринку досить часто не співпадають, назріла об'єктивна потреба в утворенні незалежного фінансового контролю - аудиту, здібного професійно розв'язати виникаючі протиріччя, захищаючи інтереси власників у рамках чинного законодавства, на підставі формування незалежної думки про вірність та об'єктивність інформації, відображеної у обліку та звітності клієнтів.

В той самий час, ступінь довіри з боку органів як державного, так і незалежного фінансового контролю до якості інформації, що відзеркалює фінансовий стан підприємств, в значній мірі підвищує відлагодженість та відповідний рівень організації системи внутрішнього контролю і, зокрема, підсистеми внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит повинен виконувати роль діагностичного засобу в управлінні кінцевими результатами діяльності підприємства, вирішуючи, крім завдань чисто контрольного характеру, завдання вироблення фінансової стратегії, маркетингових досліджень, управлінського консультування, оцінки рентабельності комерційних угод, реалізації нових видів товарів та ін.

Значним внеском у заповнення інформаційного вакууму на початковому етапі становлення та розвитку аудиту в Україні стало видання праць зарубіжних авторів: Адамса Р., Аренса А., Вульфа Е., Доджа Р., Леворша Ж., Лоббека Дж., Робертсона Дж., Террі С.

ІНБ ім. В.С. Савицького
АФ України

Серед робіт лічизняних вчених, присвячених проблемам адаптації міжнародного досвіду і утворення системи аудиторського контролю, слід особливо відзначити праці Андреева В.П., Білобжецького І.А., Білухи М.Т., Данілевського Ю.О., Зубілевич С.Я., Кузьмінського А.М., Петрик О.О., Савченка В.Я., Соколова Я.В., Солодова А.К., Сопка В.В., Суйца В.П. та ін.

Вагомий внесок в дослідження проблем, пов'язаних з формуванням системи внутрішнього контролю (первісно - підсистеми внутрішньогосподарського контролю, а далі і внутрішнього аудиту) зробили такі вчені, як Валусев Б.І., Сухарева Л.О., Шпіг О.А.

Віддаючи належне наявним дослідженням в цій галузі, слід відзначити, що невирішеною залишається низка актуальних та практично значущих проблем організаційного і методичного забезпечення аудиту, а саме:

- утворення системи Національних стандартів і норм аудиту як основного інструменту саморегулювання аудиторської діяльності;

- утворення організаційних регламентів зовнішнього та внутрішнього аудиту;

- питання організації інформаційного забезпечення, що найбільш відчутно при формуванні банку нормативно-правової інформації з урахуванням можливостей комп'ютерної техніки;

- питання організаційної структури та підпорядкованості служби внутрішнього аудиту для крупних фірм;

- обґрунтування структури та змісту внутрішньофірмової політики аудиторських фірм;

- розробка методик аудиту з урахуванням модифікації їх елементів в умовах комп'ютерного варіанту обліково-контрольного процесу;

- розвиток нового напрямку аудиту - екологічного аудиту, що викликано потребою в екологічній оцінці інвестиційних проєктів, враховуючи несприятливу екологічну ситуацію в Україні.

Недостанє дослідження зазначених проблем та практична потреба в їх вирішенні зумовили вибір теми, актуальність та значущість дисертаційної роботи.

1.2. Мета і завдання дослідження. Основна мета дослідження полягає у розробці науково-обґрунтованих рекомендацій з організації та методики зовнішнього і внутрішнього аудиту. Реалізація поставленої мети передбачає вирішення важливих прикладних завдань з утворення та функціонування надійної підсистеми внутрішнього аудиту, розвитку та зміцнення статусу зовнішнього аудиту. Відповідно до поставленої мети в дисертації сформульовані та обґрунтовані наступні завдання:

розкрити особливості елементів сутності аудиту посередництвом з'ясування місця та ролі: зовнішнього аудиту - в системі фінансово-господарського контролю країни, внутрішнього аудиту - в системі внутрішнього контролю акціонерних підприємств;

розкрити теоретичні положення відносно системного підходу до організації аудиту;

обґрунтувати структуру процесу аудиту в поєднанні його етапів та конкретних процедур виконання;

виробити підхід до формування елементів внутрішньофірмової політики аудиторських фірм;

розробити рекомендації по утворенню регламентної бази та формуванню інформаційного забезпечення внутрішнього та зовнішнього аудиту;

виробити рекомендації відносно структури та змісту контрольної інформації за результатами аудитування;

розкрити суть основних напрямків розробки та інформаційного моделювання методик аудиту з урахуванням модифікації їх елементів під впливом комп'ютеризації обліково-контрольного процесу;

розробити моделі методик аудиту елементів формування прибутку, підкоривши вибір об'єктів ступеню впливу економічного змісту операцій, що досліджуються.

1.3. Предмет та об'єкт дослідження. Предметом дослідження було обрано організаційні та методологічні проблеми зовнішнього та внутрішнього аудиту комерційних підприємств. Автором було вивчено та узагальнено практичний досвід організації та здійснення діяльності більше як 40 аудиторських фірм Донецького регіону, філій транснаціональних аудиторських компаній "Артур Андерсен", "ДРТ" в м.Бредфорд (Великобританія) і м.Корк (Ірландія), а також біля 50 комерційних фірм, які здійснюють роздрібну торгівлю на споживчому ринку Донбасу.

1.4. Методологія і методика дослідження. Теоретичною і методологічною підставою дисертаційної роботи стали праці вітчизняних та зарубіжних вчених в галузі обліку, контролю, аналізу і комп'ютерної обробки обліково-економічної інформації. Дослідження проводились на підставі наукового аналізу законодавчих та нормативних актів, інструктивних та довідкових матеріалів.

В процесі дослідження вивчався досвід зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою (Великобританія, Ірландія) та специфічні умови України.

В дослідженні використовувались як загальнонаукові методи пізнання (аналіз і синтез, комплексний і системний підходи, порівняння, моделювання), так і специфічні способи контролю (експертиза, дослідження документів, перевірка, групування недоліків та ін.).

1.5. Наукова новизна виконаного дослідження полягає у розробці основ системного підходу до вирішення питань організації і методики здійснення зовнішнього і внутрішнього аудиту комерційних підприємств.

Найбільш суттєві результати, що містять новизну, вирішення наукової проблеми і виносяться на захист:

вироблено авторське визначення аудиту, яке відбиває його специфіку, відмітні особливості, концептуальний підхід Європейського Союзу, що утворює підставу для вирішення завдань правового забезпечення аудиту;

позначені місце і роль зовнішнього і внутрішнього аудиту, обґрунтовано авторське бачення класифікації аудиту;

вироблено варіант структури та обґрунтовано зміст Національних стандартів і норм зовнішнього та внутрішнього аудиту, на підставі чого обґрунтовані і запропоновані елементи внутрішньофірмової політики аудиторських фірм;

обґрунтовано структуру процесу аудиту, розкрито зміст його етапів, процедур виконання та особливостей аудиторського менеджменту;

вироблені та проілюстровані рекомендації з формування організаційних регламентів та інформаційного забезпечення процесу аудиту з виділенням потреб кожного з його етапів;

обґрунтовано механізм моделювання методик аудиту та ступінь модифікації їх елементів під впливом комп'ютеризації обліково-контрольного процесу;

розроблена та запропонована модель методики аудиту операцій формування валового доходу з урахуванням залежності від впливу мотивації виникнення порушень на вибір об'єктів аудиту формування прибутку комерційних фірм.

1.6. Теоретичне значення результатів дослідження полягає у комплексному розгляданні організаційних та методологічних аспектів зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Системний підхід дозволив обґрунтувати структуру і зміст Національних стандартів і норм зовнішнього та внутрішнього аудиту як

основного інструменту саморегулювання аудиторської діяльності в Україні відносно її організації та безпосереднього здійснення.

1.7. Практична значимість дисертаційного дослідження полягає у збагаченні практики зовнішнього і внутрішнього аудиту організаційними регламентами, методиками аудиту основних елементів формування прибутку, рекомендаціями по утворенню Банку нормативно-правової інформації, обґрунтуванню внутрішньофірмової політики аудиторських фірм, формуванню Аудиторського звіту.

Рекомендації, що містяться в дисертації, спрямовані на реалізацію системного підходу до управління аудиторською діяльністю, підвищення оперативності формування контрольної інформації за її результатами.

Результати дослідження можуть бути використаними в діяльності аудиторських фірм з метою інформаційного забезпечення прийняття своєчасних та обґрунтованих рішень по управлінню підприємствами всіх галузей народного господарства, в тому числі і торгівлі, що підтверджує можливість їх застосування як на міжгалузевому рівні, так і в масштабах галузі.

Низка висновків та пропозицій, що міститься в роботі, є припустимою для використання крупними комерційними фірмами з метою утворення та забезпечення функціонування служб внутрішнього аудиту.

1.8. Апробація і реалізація результатів дослідження. Ступінь апробації і реалізації результатів дослідження підтверджує практичну значимість роботи. Результати проведеного дослідження знайшли відображення у відповідних розділах держбюджетної тематики НДР, що фінансується Міністерством освіти України.

Реалізація розроблених автором методик аудиту дозволила уникнути штрафних санкцій по виявленим відхиленням у низці комерційних підприємств Донецького регіону, які є клієнтами аудиторських

фірм "Елас-Фенікс-Аудит", "Донецькінаудит", а також скоротити витрати часу на виконання робіт з аудиту приблизно на 30 відсотків. Про практичне використання розроблених рекомендацій є підтвердження у вигляді актів впровадження.

Основні положення дисертаційної роботи доповідалися на науково-методичних конференціях професорсько-викладацького складу ДКІ (1991-1996р.р.), на науково-практичній конференції "Аудиторська діяльність в умовах становлення нових економічних відносин в Україні" Львівської комерційної академії (1995р.) та одержали схвалення.

Результати дослідження використовуються у навчальному процесі при викладанні курсів "Теорія фінансово-господарського контролю", "Внутрішній і зовнішній аудит" студентам обліково-фінансового факультету, знайшли своє втілення в модернізації курсу "Основи аудиту" при реалізації Спільного Європейського проекту Т-JEP-10030-95 під егідою програми TEMPUS-TACIS.

Основні положення дисертації відображені у 15 опублікованих роботах загальним обсягом 8,1 др.арк.

1.9. Структура і обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновку. Робота містить 174 сторінки машинописного тексту, 17 таблиць, 21 рисунок, 8 додатків і список літератури з 202 найменувань.

У вступі обґрунтована актуальність теми дослідження, сформульовані мета, завдання, предмет, об'єкт і методологія дослідження, відбито наукову новизну, теоретичну та практичну значимість роботи.

У першому розділі "Концептуальні напрямки становлення і розвитку аудиту в Україні" розглянуто проблеми становлення та шляхи розвитку незалежного фінансового контролю в Україні. Результати логічного аналізу термінів та термінології покладені в основу нового підходу до визначення аудиту, зроблено акцент на пріоритетному

використанні концепції вірності та об'єктивності Європейського Союзу. Висвітлені основні елементи системного підходу до організації аудиту. Розроблені та запропоновані організаційні регламенти для зовнішніх аудиторів та служб внутрішнього аудиту.

У другому розділі "Організаційно-методологічні аспекти процесу аудиту" системно розкриваються питання організації і методології аудиту як процесу з обґрунтуванням основних його етапів і процедур виконання. Необхідний акцент зроблено на питаннях планування аудиту та оцінки аудиторського ризику. Розроблені і запропоновані елементи внутрішньофірмової політики аудиторських фірм. Викладені рекомендації з формування інформаційного забезпечення відповідно до потреб кожного з етапів процесу аудиту. Обґрунтовано механізм моделювання методик аудиту з урахуванням модифікації їх елементів при комп'ютеризації обліково-контрольного процесу.

Третій розділ "Аудит оптимізації прибутку" відбиває практичну реалізацію моделювання методик аудиту окремих елементів формування прибутку в торгівлі. За основу побудови методик аудиту покладено принцип впливу мотивації виникнення порушень на вибір об'єктів аудитування.

У висновках узагальнено основні результати дисертаційної роботи.

2. Основні положення і результати дослідження

Становлення та розвиток аудиторського контролю в Україні відбувається в умовах відставання теоретичних розробок відносно як питань організації самого процесу аудиту, так і конкретних методик його здійснення. На підставі комплексного дослідження проблем організаційного і методичного забезпечення процесу аудиту в єдності його видів (зовнішнього і внутрішнього), узагальнення досвіду діяльності аудиторських фірм, оцінки можливостей впровадження в

практику крупних комерційних підприємств внутрішнього аудиту, вироблено низку наукових висновків і рекомендацій, зміст яких полягає в наступному:

2.1. В результаті логічного аналізу термінів та термінології обґрунтовано і сформульовано визначення аудиту, яке відбиває його специфіку, відмітні особливості і включає наступні елементи: сферу діяльності, мету і об'єкти аудиту, системне дослідження предмету, засоби досягнення поставленої мети.

Отже, аудит - це система взаємозв'язаних контрольних та експертних дій незалежних суб'єктів (аудиторів), що здійснюється на підставі контракту з метою формування думки про доцільність та законність проведених господарських операцій, вірність та об'єктивність відображення їх в обліку та звітності підприємств всіх форм власності. Контрольна інформація за результатами процесу аудиту реалізується зацікавленим користувачам.

Виходячи з міжнародного досвіду та прагнення України стати членом Європейського Союзу, автором обґрунтована необхідність відображення у визначенні основною метою аудиту не складання аудиторського висновку про достовірність звітності, а формування думки про вірність та об'єктивність інформації, що міститься у фінансовій звітності (IV Директива ЄС).

Новий підхід до визначення аудиту утворює підставу для вирішення завдань правового забезпечення аудиту.

2.2. Необхідність розвитку теорії аудиту обумовила акцент автора на визначенні видів фінансово-господарського контролю (ФГК) в залежності від їх мети, а форм ФГК - від способу виразу та внутрішньої організації контрольних дій. Виходячи з цього, в роботі визначені такі види ФГК, як державний та незалежний. Відносно форм ФГК автор дотримується думки про те, що фінансово-господарський контроль проявляється в формах попереднього, поточного та заключного контролю.

аудиювання. А звідси впливають такі види аудиту, як зовнішній та внутрішній.

• Конструктивний підхід до вирішення організаційних питань реалізується перед усім з уявлення місця і ролі внутрішнього аудиту в загальній системі внутрішнього контролю на підприємстві.

Внутрішній аудит повинен виконувати роль діагностичного засобу в управлінні кінцевими результатами діяльності підприємства, а мета його полягає в експертній оцінці додержання економічної політики підприємства, що включає і облікову, оцінці функціонування внутрішньогосподарського контролю. На думку автора, система внутрішнього контролю підприємств зі складною організаційною структурою управління включає до себе підсистему внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма підрозділами підприємства, та спеціалізований підрозділ внутрішнього аудиту.

В основу визначення варіантів аудиту покладена залежність від змісту об'єкту аудитування. Отже, в числі варіантів визначені узгоджений, стратегічний аудит, аудит фінансової звітності та екологічний аудит. Перші три варіанти реалізують мету внутрішнього аудиту, два останніх - відповідно зовнішнього.

Проведення екологічного аудиту дозволить розв'язати питання, пов'язані з оцінкою екологічних ризиків техногенної діяльності людини та їх ранжуванням, визначенням масштабів відповідальності підприємств за ризики, з оцінкою матеріальних витрат інвесторів (на ліквідацію забруднення навколишнього середовища, штрафів та зборів за невідповідність екологічним нормам), з розробкою стратегії контролю та обмеження ризиків, визначенням розміру інвестицій на контроль за забрудненням навколишнього середовища.

Зовнішній аудит може проявлятися у двох формах, які визначаються його змістом, а саме: обов'язковий та ініціативний аудит.

2.4. Реалізація системного підходу дозволила обґрунтувати необхідність розглядання організації аудиту в двох аспектах: організації всього процесу аудиту; організації як етапу процесу аудиту; що передувє його виконанню за замовленням конкретного клієнту.

Це сприяло обґрунтуванню рекомендацій по утворенню регламентного забезпечення аудиту та реалізовано автором у запропонованих регламентах: Посадовій інструкції зовнішніх аудиторів та Положенні про внутрішній аудит комерційної фірми.

Систематизовані уявлення про утворення системи Національних стандартів і норм аудиту (НСНА) як основного інструменту саморегулювання професії. Це дозволило виробити авторський варіант Національних стандартів і норм зовнішнього і внутрішнього аудиту, обґрунтувати змістовну їх сторону. В основу структуризації НСНА покладені такі принципи:

орієнтація на основні етапи процесу аудиту;
розмежування стандартів на загальні (що мають відношення до всіх етапів) та часткові або операційні (що мають відношення до визначених етапів або окремих процедур будь-якого етапу процесу аудиту).

Стандарти аудиту є системним відображенням загальних, основних правил аудиту та вимог, що ставляться до процесу аудиту в цілому, незалежно від умов реалізації окремих аудиторських процедур. До загальних стандартів віднесені:

1. Кваліфікаційні вимоги та норми етики аудитора.
2. Діяльність аудитора до початку робіт з клієнтом.
3. Інформаційне та технічне забезпечення аудиту.
4. Проведення аудиту у комп'ютерній системі обліку.
5. Визначення довіри до матеріалів іншого аудитора або експерта.
6. Контроль якості аудиторських послуг.

Основним аргументом доцільності дати назву "норми" аудиту частковим (операційним) стандартам є те, що поняття "норма аудиту",

не включає основних правил, але деталізує зміст та дає пояснення комплексу аудиторських процедур, відповідаючих конкретному етапу процесу аудиту. Таким чином, визначені норми організації аудиту, норми виконання робіт з аудиту, норми узагальнення результатів аудиту.

Виходячи з того, що внутрішній контроль (ВК) на підприємствах України відлагоджено слабо, проблема побудування чіткої, логічно організованої системи ВК може бути вирішеною також посередництвом її стандартизації.

Автором визначена структура стандартів і норм внутрішнього контролю і аудиту для підприємств України на підставі систематизації уявлень відносно основних параметрів внутрішнього контролю, що реалізуються в міжнародній практиці. На думку автора, стандартами внутрішнього контролю можуть бути:

СВК-1. Концепція системи внутрішнього контролю.

СВК-2. Основні принципи організації підсистеми внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю.

СВК-3. Критерії якості системи внутрішнього контролю.

СВК-4. Адаптація внутрішнього контролю в мікрокомп'ютерній системі обліку.

СВК-5. Сприяння в роботі зовнішнім аудиторам.

Мотивуючи тим, що регламенти внутрішнього аудиту призначені деталізувати процедурні аспекти окремих його варіантів, автор вважає правомірним називати їх нормами і подати таким чином:

НВ-1. Процедури узгодженого аудиту.

НВ-2. Процедури стратегічного аудиту.

НВ-3. Процедури внутрішнього аудиту фінансової звітності.

Посередництвом формування "дерева цілей" в роботі позначено коло об'єктів зовнішнього та внутрішнього аудиту. Виходячи із специфіки видів аудиту, основними групами об'єктів зовнішнього

аудіювання є юридична правомочність фірм-клієнтів; стан їх обліку, звітності та внутрішнього контролю; стан мікрокомп'ютерних систем та їх функціонування. А об'єктами внутрішнього аудіювання - організаційні, об'єкти тактичного та стратегічного значення. Визначення суб'єктів внутрішнього аудиту підкорено досягненню цілей аудіювання і може бути представлено такими фахівцями, як бухгалтер-аудитор, експерт-аналітик, експерт інформаційних систем, експерт-юрист, експерт-маркетолог.

Особливості основоположних принципів регулювання аудиторської діяльності розглянуті з позицій професійної етики, організації та методології процесу аудиту.

2.5.В роботі вирішено завдання теоретичного характеру про зміст та структуру етапів процесу аудиту. Різноманіття підходів відносно цього питання не сприяло концентрації уваги виконавців на ключових напрямках робіт. На відміну від підходів, що склалися, логіку структурування процесу аудиту запропоновано підкорити групуванню процедур його виконання, виходячи з їх послідовності та змісту.

Вирішення даного теоретичного завдання дозволило обґрунтувати та розробити систему елементів внутрішньофірмової політики аудиторських фірм. Запропоновані в роботі методика аналітичного експрес-огляду фінансової ситуації клієнта; порядок оцінки суттєвості помилок та аудиторського ризику; Загальний план, Програма аудиту, графік роботи аудиторів; Анкета тестування систем обліку та внутрішнього контролю фірми-клієнта віддзеркалюють особливості вищевикладеного підходу.

З метою підвищення управляємості окремими етапами процесу аудиту в роботі зроблено акцент на такому понятті відносно елементів процесу аудиту, як "неперервна діяльність" (Р.Додж). На думку автора, мова йде про аудиторський менеджмент, який знаходиться у компетенції керівника групи аудиторів або директора аудиторської фірми

та пов'язаний з низкою процедур по спостереженню за проведенням аудиту; перевірці роботи асистентів; проведенню перевірок за особливими обставинами (суттєві помилки, незаконні дії); консультиванню з відповідними експертами у зв'язку з особливими проблемами; розгляданню припустимості відносин з клієнтом; фіксації проведеної роботи, отриманих відомостей і результатів у робочих та офіційних документах.

2.6. Формування методик аудиту обумовило потребу в дослідженні класифікаційних ознак інформаційного забезпечення. В основу класифікації була покладена залежність від інформаційних потреб кожного етапу процесу аудиту, а комплекс інформаційного забезпечення підрозділено на блоки. Блок вхідної інформації, в залежності від джерела її формування та змісту, класифіковано на нормативно-правову, нормативно-довідкову, фактографічну та організаційну інформацію. Блок вихідної (контрольної) інформації, в залежності від ступеню узагальнення відомостей, підрозділено на проміжну та підсумкову.

В роботі узагальнено ступінь впливу виду мікрокомп'ютерної техніки на організацію інформаційного забезпечення аудиту, вироблені пропозиції по стандартизації проміжної та підсумкової контрольної інформації. Обґрунтована дробильність із числа документів проміжної інформації стандартизувати:

форму контрольних розрахунків (виходячи з їх залежності від установленної методології обліку господарських операцій);

систему показників аналітичного експрес-огляду фінансової ситуації клієнта (це має першорядне значення при обов'язковому аудиті);

анкети тестування систем обліку і внутрішнього контролю (з наданням можливості внесення додаткових питань в залежності від особливостей діяльності клієнта).

2.7. Мотивуючи тим, що підсумкова інформація за результатами аудювання може стати базою для оцінки якості роботи аудиторів, автором вироблено підхід до формування структури і змісту Аудиторського звіту та основних його складових: Акта аудювання та Аудиторського висновку.

Даний підхід відбиває більшу значущість так званої "додаткової підсумкової документації, яка не є обов'язковою" (згідно Тимчасових національних норм аудиту №12 "Документальне оформлення аудиту" та №13 "Аудиторський висновок"). Виходячи з названих норм, відкритим залишається питання, як же при відсутності детального опису масштабів виконаних аудиторських процедур, застосованих методик, нарешті, виявлених відхилень з рекомендаціями по їх усуненню та попередженню в майбутньому можна оцінити роботу аудиторів. І це в той час, як оцінка якості роботи аудиторів є одним із прийнятих методологічних принципів.

Тому саме вищевикладені та деякі інші параметри роботи запропоновано відображати в Акті аудювання, а в Аудиторському висновку - конкретні висновки по виявленим відхиленням і ступеню їх суттєвості, заключну оцінку відносно вірності і об'єктивності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству, стандартам і нормам бухгалтерського обліку діяльності фірми-клієнта.

Акт аудювання та Аудиторський висновок рекомендовано підписувати та скріплювати печаткою окремо. Оскільки Акт аудювання містить конфіденціальну інформацію і залишається у клієнта для внутрішнього використання, а Аудиторський висновок подається зовнішнім користувачам.

2.8. Обґрунтування механізму моделювання методик аудиту дозволило автору визначити основні їх елементи і ступінь модифікації під впливом комп'ютерного варіанту обробки обліково-економічної інформації фірм-клієнтів.

Основні елементи методик аудиту обумовлені змістом етапів їх розробки і зводяться до наступного: об'єкти аудиту, суб'єкти аудиту, вид фактографічної інформації, мета і зміст аудиторських процедур, способи і прийоми аудиювання, періодичність контролю, техніка аудиту, адреса одержувача контрольної інформації.

Ступінь впливу комп'ютеризації обліково-контрольного процесу на елементи методик аудиту обумовлена виникненням низки нових об'єктів, зміст яких визначає додаткові завдання аудиторів. До основних з них відносяться завдання з оцінки якості організаційного забезпечення обліково-контрольного процесу, проектування автоматизованої системи обліку і внутрішнього контролю, програмного забезпечення обліково-контрольного процесу; адекватності процесу автоматизованої обробки обліково-економічної інформації вимогам стандартів; ступеню надійності роботи апаратних засобів, захисту інформації від несанкціонованого доступу.

Крім того, за цих умов перетворюється система інформаційного забезпечення аудиту та відкриваються можливості оптимізації інформаційних потоків. Додатковим джерелом інформації виступає проектна документація, модифікується техніка здійснення аудиторських процедур з використанням термінальних пристроїв.

2.9. Розробка методик аудиту конкретних об'єктів має на меті уявлення причинно-слідчих зв'язків між мотивацією та характером можливих порушень. Мотивація можливих порушень при формуванні прибутку визначається недосконалістю податкової системи та відсутністю паритету інтересів між платниками податків та державою. Дослідження мотивації і дозволило систематизувати основні групи цих порушень.

Із всього різноманіття об'єктів аудиту операцій формування прибутку автором виділені операції формування валового доходу від реалізації товарів, що обумовлюється високим ступенем значимості даного елемента як основного джерела утворення прибутку в торгівлі.

Отже, якість фінансової інформації безпосередньо залежить від вірності та об'єктивності відображення в обліку і звітності цього показника.

Практичне значення має розроблена автором модель методики аудиту операцій формування валового доходу, що забезпечує можливість комплексного виконання аудиторських процедур. Фрагмент моделі методики аудиту найбільш контролемістких операцій подано в таблиці.

Контроль параметрів об'єкту аудиту запропоновано здійснювати переважно суцільним прийомом. Потреба у суцільному контролі посилюється у випадку виявлення нетипових кореспонденцій рахунків, застосування клієнтом неапробованих бухгалтерських програм.

Прикладне значення даної методики аудиту зростає в силу можливості рекомендувати її для використання службами внутрішнього аудиту великих комерційних фірм. При цьому слід уточнити конкретних суб'єктів внутрішнього аудиту залежно від мети та особливостей об'єктів, періодичність виконання контрольних процедур з орієнтиром на потреби конкретних користувачів контрольної інформації.

Таблиця. Фрагмент моделі методики зовнішнього аудиту найбільш контролеміських операцій формування вальсового доходу.

Об'єкти аудиту	Вид фактографічної інформації	Мета і зміст аудиторських процедур	Способи і прийоми аудитування	Техніка аудиту
1. Оприбуткування торгових надбавок	товари звіти, накладні, реєстри обліку по рахункам 41 "Товари", 42 "Торгова надбавка", 60 "Розрахунки з поставача/постачальниками"	<u>Встановити:</u> 1.1. Повноту та своєчасність відображення торгових надбавок при оприбуткуванні товарів.	порівняння логічний аналіз суцільний	Проаналізувати динаміку сум торгової надбавки по підприємству в цілому та по структурним підрозділам (де це має місце) для виявлення випадків різкого збільшення (зменшення) сум. Прорасувати підсумки графи "В дебет рах.41 з кредиту рах.42" та порівняти з сумою різниці між роздрібною вартістю оверджаних товарів за місяць з сумою, що відображена у реєстрі по рах.60, як купівельна вартість товарів.
і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.
4. Визначення сальдо рахунку 42 "Торгова надбавка"	реєстри обліку по рахункам 42, 46 "Реалізація", Головна книга, Залис, форма №2, розрахунок розподілу торгових надбавок між реалізованими товарами та їх залишками	4.1. Вірність та обгрунтованість сальдо рахунку 42 "Торгова надбавка"	бухгалтерська експертиза суцільний	Зіставити дані про торгові надбавки на залишок товарів в балансі (стр.141) з Головною книгою і реєстром обліку по рахунку 42. Визначити відсоткове відношення торгових надбавок на залишок товарів до суми товарних запасів (стр.141/стр.142 по формі №1) і порівняти отриманий результат з відсотковим відношенням реалізованих торгових надбавок до суми реалізації (стр.010/стр.100 по формі "2")
і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.
7. Визначення сум ПДВ, які підлягають сплаті до бюджету	реєстри обліку по субрахунку 68 ² "ПДВ, строк сплати якого наступив", форма №2.	7.3. Вірність та обгрунтованість сальдо субрахунку 68 ² "ПДВ, строк сплати якого наступив"	бухгалтерська експертиза суцільний	Зіставити суми кредитового сальдо субрахунку 68 ² з сумами по стр.015, 360 форми №2. При касовому методі - удосконалитись у їх тождественності, при методі нарахування - в тождественності тільки зі стр.360 форми №2 (стр.015>стр.360, так як по стр.015 відображується сальдо субрахунку 68 ¹ "ПДВ, строк сплати якого не наступив"
і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.	і.т.д.

3. Основні положення дисертації відображено у публікаціях:

3.1. Аудитору о деятельности совместных предприятий. - Донецк: РИО ОУП, 1993. - 70 с. (в соавторстве). - 4,0 п.л.

Особистий внесок автора: обґрунтовано і розроблено методику експертно-аудиторської діагностики фінансового стану спільних підприємств, методику узагальнення результатів аудитування, варіант посадової інструкції для зовнішніх аудиторів.

3.2. Дмитренко И.Н. Методические указания по теме: "Оценка состояния учета, внутреннего аудита и обобщение материалов аудирования". - Донецк: ДЭГИ, 1994. - 22 с. - 1,0 п.л.

3.3. Дмитренко И.Н. Методика экспертно-аудиторской диагностики финансового состояния совместных предприятий. // Бух.учет.- 1993.- № 9.- с.47-49.- 0,4 п.л.

3.4. Дмитренко И.Н., Сухарева Л.А. Аудит: о терминах и терминологии. // Бухгалтерский учет и аудит. - 1994.- № 9.- с.8-10.- 0,3 п.л.

Особистий внесок автора: на підставі логічного аналізу термінів та термінології обґрунтовано та сформульовано визначення аудиту, що відбиває його специфіку та відмітні особливості.

3.5. Новый план счетов - объективная необходимость. // Бухгалтерский учет и аудит. - 1994.- № 6.- с.5-6. (в соавторстве). - 0,5 п.л.

Особистий внесок автора: обґрунтована необхідність наявності рахунків, що відображали б особливості самостійного вибору підприємства в моменту реалізації.

3.6. Дмитренко И.Н. Читатели предлагают. Вариант обобщения контрольной информации в аудиторском отчете. // Бухгалтерский учет и аудит.- 1995.- № 2.- с.46.- 0,1 п.л.

3.7. Дмитренко І.М. Яким бути аудиторському звіту: погляд на проблему. // Матеріали республіканської науково-практичної конференції. - Львів: САУ, АПУ, ЛКА, 1995.- с.125-127.- 0,2 др.ар.

3.8. Дмитренко И.Н. Перспективы экономической диагностики при выборе делового партнера. // Сборник научных трудов КТЭИ. - Киев, 1993.- с.53-56.- 0,3 п.л.

3.9. Дмитренко І.Н. Вопросы формирования учетно-контрольной информации о торговых скидках и валовых доходах в условиях создания АРМ бухгалтера. // Сборник научных трудов ДИСТ.-Донецк, 1991.-с.93-96.-0,2 п.л.

3.10. Дмитренко І.Н. Организационно-методологические аспекты формирования учетно-экономической информации по отклонениям на базе АРМ контролера. // Материалы республиканской научно-практической конференции. - Кривой Рог, 1991. - с.167-168. - 0,1 п.л.

3.11. Дмитренко І.М. Маркетинговий контроль у діловому співробітництві. //Збірник наукових праць ДКІ.-Донецьк, 1992.-с.94-96 -0,1 др.ар.

3.12. Дмитренко І.М. Реалізація аналітичного тестування в ході експертно-аудиторської діагностики фінансового стану спільних підприємств.//Збірник наукових праць ДКІ.-Донецьк, 1993.-с.74-76.-0,2 др.ар.

3.13. Дмитренко І.М. Аудиторський ризик: сутність та підходи до оцінки.//Збірник наукових праць ДКІ.-Донецьк, 1994.-с.115-117.-0,3 др.ар.

3.14. Дмитренко І.М. До питання про структуру аудиторського звіту. // Збірник наукових праць ДКІ. - Донецьк, 1995. - с.103-106. - 0,2 др.ар.

3.15. Дмитренко І.М. Модифікація елементів методик аудиту в умовах комп'ютеризації обліково-контрольного процесу. // Збірник наукових праць ДКІ. - Донецьк, 1996.- с.153-154 - 0,2 др.ар.

Summary

Dmitrenko I.N. Organization - methodologic aspects of audit in the market of business relation's forming. The Kandidat of economic sciences dissertation on speciality 08.06.04- accounting, analysis and audit, Donetsk State University, Donetsk, 1997.

The author's definition of audit, reflected it's specific character, distinctive features, conceptual approach of European Union was grounded and formulated. The author's vision classification of audit, structure and content of audit process, final monitoring information were proved.

The author researched into appearing of breaches motivation while forming the profit. The sistematic model of audit while forming income as main source of trade's profit was elaborated.

The elements of interior politics of audit firms, author's variant of structure and content of the National standards and norms of exterior and interior audit were elaborated and proposed.

The introduction of research results was carried out in the audit firms of Donetsk region's activity.

Аннотация

Дмитренко И.Н. Организационно-методологические аспекты аудита в условиях формирования рыночных отношений. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 - бухгалтерский учет, анализ и аудит, Донецкий государственный университет, Донецк, 1997.

Обосновано и сформулировано авторское определение аудита, отражающее его специфику, отличительные особенности, концептуальный подход Европейского Союза.

Аргументировано видение автором классификации аудита, структуры и содержания процесса аудита, итоговой контрольной информации.

Исследована мотивация возникновения нарушений при формировании прибыли. Разработана модель методики аудита формирования валового дохода как основного источника прибыли в торговле.

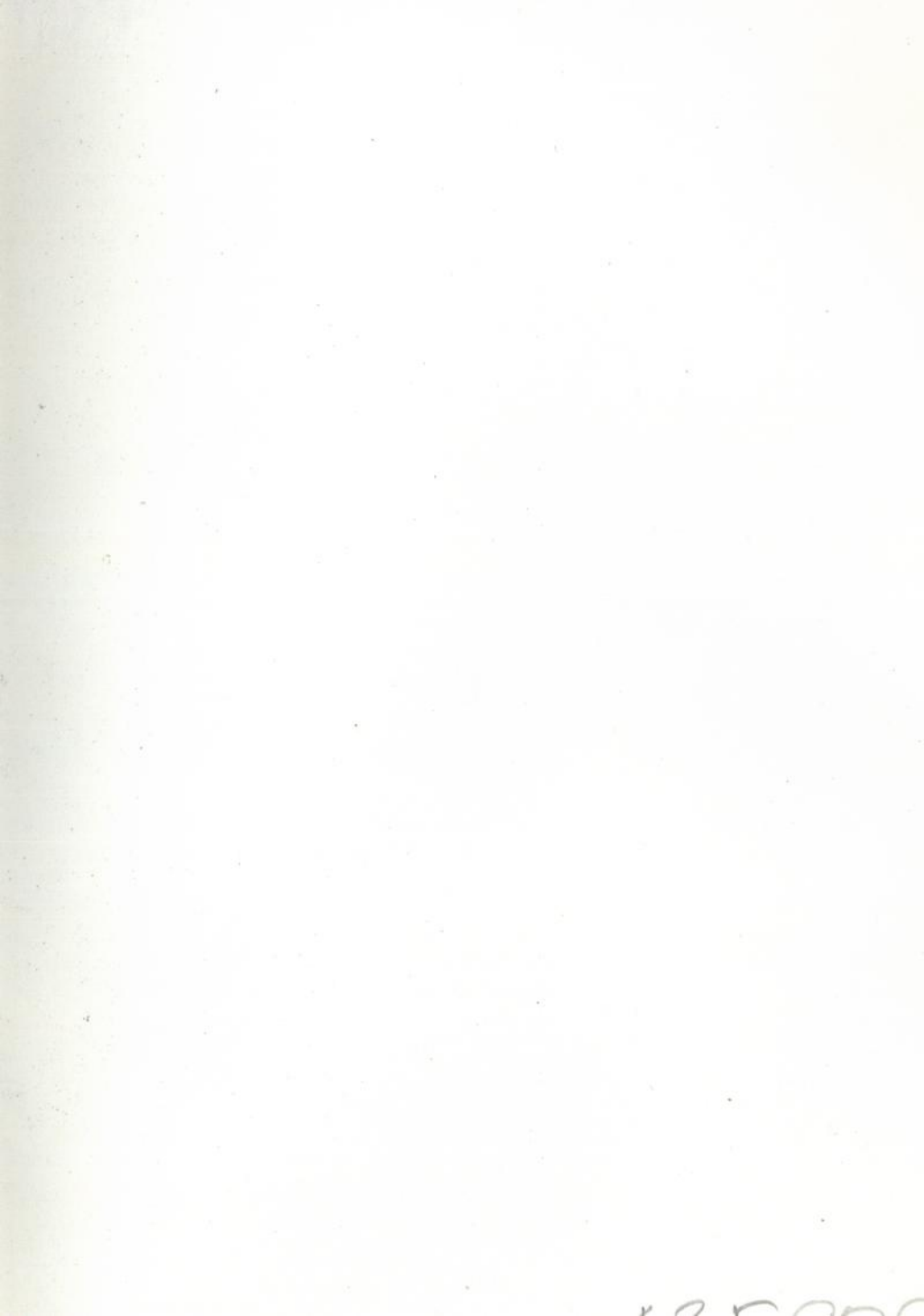
Разработаны и предложены элементы внутрифирменной политики аудиторских фирм, вариант структуры и содержания Национальных стандартов и норм внешнего и внутреннего аудита.

Введение результатов исследования осуществлено в деятельность аудиторских фирм Донецкого региона.

Ключові слова: зовнішній та внутрішній аудит, внутрішньофірмова політика, прибуток, мотивація порушень, моделювання методик аудиту

Підписано до друку 8.04.97 р.
Формат 60x84¹/₁₆. Папір розмнж.техн.
Друк офсетний. Умов.друк. арк.І.
Обліково-видавн. 0,97 арк. Тираж 100 пр-в.
Замовл. 101

Донецьк-48, вул.Артема, 114, Донвугі



AB 37.477