

Министерство образования Республики Беларусь
БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
Факультет технологий управления и гуманитаризации
Кафедра менеджмента

Ревизия и аудит

Учебно- методическое пособие
для студентов специальности
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
дневной и заочной формы обучения

Учебное электронное издание

Минск 2013

УДК 657.6 (075.8)

ББК 65.053я7

Р32

Составители: Г.Д. Веренич, Е. Н. Вербицкая, И. В. Щербакова

Рецензенты: доц., канд. экон. наук БГЭУ С.К. Матальцкая;
доц., канд. экон. наук БНТУ Е.В. Щемелева

Рекомендовано кафедрой менеджмента ФТУГ БНТУ
Протокол № 6 от 11.12. 2012 г.

Учебно-методическое пособие по ревизии и аудиту представляет собой краткий курс лекций по дисциплине «Ревизия и аудит». Изложены организационные формы и методы проведения документальных ревизий, а также методика организации проведения аудиторской деятельности.

Предназначено для студентов вузов, изучающих дисциплину «Ревизия и аудит».

Белорусский национальный технический университет
пр-т Независимости, 65, г. Минск, Республика Беларусь.
Кафедра менеджмента ФТУГ.

Тел. (017) 231-71-25

E-mail <http://www.bntu.by>

Регистрационный номер №

© Веренич Г.Д., Вербицкая Е. Н., Щербакова И. В., 2013

© БНТУ, 2013

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ. ПРЕДМЕТ И МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ.....	8
1.1. Содержание финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления.....	8
1.2. Классификация, виды и формы хозяйственного контроля.....	10
1.3. Предмет и метод контроля.....	13
1.4. Приемы и способы документального контроля.....	15
1.5. Приемы фактического контроля.....	17
Тема 2. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ.....	19
2.1. Сущность, объекты и задачи ревизии.....	19
2.2. Классификация ревизий.....	20
2.3. Планирование контрольно-ревизионной работы.....	22
2.4. Основные этапы ревизии.....	23
2.5. Оформление результатов ревизии.....	26
2.6. Реализация результатов ревизии и организация контроля за выполнением принятых по ней решений.....	28
2.7. Права, обязанности и ответственность ревизоров.....	30
2.8. Обязанности, права и ответственность должностных лиц субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется.....	32
2.9. Сравнительная характеристика ревизии и аудита.....	33
Тема 3. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА И АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	35
3.1. Понятие и сущность аудита и аудиторской деятельности.....	35
3.2. Классификация аудита, его цели и задачи.....	36
3.3. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности и ее лицензирование.....	38
3.4. Стандарты аудиторской деятельности.....	39
3.5. Сопутствующие виды аудиторских услуг.....	41
3.6. Права, обязанности и ответственность аудитора, аудиторских организаций.....	41
3.7. Права, обязанности и ответственность аудируемого лица, заказчика.....	43
3.8. Профессиональная этика аудитора.....	45
Тема 4. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.....	46
4.1. Основные этапы аудита.....	46

4.2. Подготовка аудиторской проверки.....	47
4.3. Планирование аудита.....	49
4.4. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита.....	50
4.5. Существенность в аудите.....	52
4.6. Аудиторский риск и его составляющие.....	54
4.7. Аудиторская выборка.....	56
Тема 5. ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.....	58
5.1. Аналитические процедуры.....	58
5.2. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения.....	59
5.3. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	60
5.4. Использование результатов работы эксперта.....	63
5.5. Использование работы других аудиторов и их взаимодействие.....	64
5.6. Рабочая документация аудитора.....	66
Тема 6. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ОТЧЕТНОСТЬ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	68
6.1. Виды, структура и порядок составления аудиторского заключения.....	68
6.2. Письменная информация (отчет) аудиторской организации (аудитора) по результатам проведения аудита.....	70
Тема 7. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ, ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО ФОНДА, СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ.....	73
7.1. Правовая экспертиза учредительных документов.....	73
7.2. Проверка операций по формированию уставного фонда коммерческой организации.....	75
7.3. Правовая экспертиза учетной политики.....	76
7.4. Проверка организации и состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля.....	78
Тема 8. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ В БАНКАХ.....	81
8.1. Цель, задачи, последовательность проведения и источники информации проверки кассовых операций.....	81
8.2. Методика проведения и порядок оформления результатов инвентаризации наличных денег и денежных документов, находящихся в кассе организации.....	82
8.3. Проверка кассовых операций.....	83

8.4. Цель, задачи, последовательность проведения и источники информации проверки операций по счетам в банке.....	85
8.5. Проверка операций по текущему (расчетному) и специальным счетам в банке.....	86
8.6. Проверка операций по валютным счетам.....	88
8.7. Проверка кассовых операций с наличной иностранной валютой.....	90
Тема 9. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	92
9.1. Цель, задачи и источники информации проверки расчетных операций.....	92
9.2. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	93
9.3. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками.....	95
9.4. Проверка расчетов по претензиям.....	97
9.5. Проверка расчетов с подотчетными лицами.....	99
9.6. Проверка расчетов с бюджетом по налогам и сборам.....	101
9.7. Проверка операций по расчетам с учредителями.....	103
9.8. Проверка расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....	104
9.9. Проверка расчетов по кредитам и займам.....	106
Тема 10. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ.....	109
10.1. Проверка учета личного состава и использования рабочего времени.....	109
10.2. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда.....	109
10.3. Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям.....	112
Тема 11. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ, ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ.....	115
11.1. Цель, задачи и источники проверки вложений в долгосрочные активы (капитальные вложения).....	115
11.2. Проверка правильности учета затрат по вложениям в долгосрочные активы.....	116
11.3. Цель, задачи, источники и последовательность проверки операций с основными средствами.....	118
11.4. Проверка технического состояния и сохранности основных средств.....	119
11.5. Проверка операций по движению основных средств.....	121
11.6. Проверка правильности начисления амортизации основных средств.....	123
11.7. Проверка операций по восстановлению основных средств.....	124
11.8. Проверка операций по переоценке основных средств.....	126
11.9. Проверка операций по учету нематериальных активов.....	126

Тема 12. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) СОХРАННОСТИ И УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.....	129
12.1. Цель, задачи, источники и последовательность проверки сохранности и учета производственных запасов.....	129
12.2. Проверка состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей.....	130
12.3. Проверка полноты оприходования и правильности оценки материальных ценностей	131
12.4. Проверка операций по списанию материальных ценностей в расход	133
12.5. Проверка операций по движению отдельных предметов в составе оборотных средств.....	135
12.6. Проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций производственных запасов и отражения в учете их результатов.....	136
Тема 13. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ).....	138
13.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки учета затрат на производство.....	138
13.2. Проверка правильности и обоснованности включения затрат в состав издержек производства.....	139
13.3. Проверка соблюдения принятых в организации методов учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Оценка состояния учета незавершенного производства и правильности исчисления себестоимости продукции.....	142
Тема 14. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ).....	144
14.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки выпуска и реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг).144	144
14.2. Проверка операций по выпуску готовой продукции.....	145
14.3. Проверка операций по отгрузке и реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг).....	146
Тема 15. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ.....	148
15.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки финансовых результатов и их использования.....	148
15.2. Проверка операций по учету финансовых результатов от текущей деятельности.....	149
15.3. Проверка учета прибылей (убытков) и порядка их распределения (покрытия).....	151

Тема 16. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ФОНДОВ И СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ.....	153
16.1. Проверка резервного, добавочного и других фондов, образуемых организацией	153
16.2. Проверка обоснованности расходования средств целевого финансирования.....	155
Тема 17. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ..	156
17.1. Цель, задачи, источники и последовательность проверки бухгалтерской отчетности.....	156
17.2. Проверка, анализ и подтверждение показателей бухгалтерского баланса.....	157
17.3. Проверка, анализ и подтверждение показателей бухгалтерской отчетности	158
17.4. Проверка и оценка содержания пояснительной записки.....	159
Литература.....	161

Тема 1

СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ. ПРЕДМЕТ И МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ

1.1. Содержание хозяйственного контроля и его место в системе управления.

1.2. Классификация, виды и формы хозяйственного контроля.

1.3. Предмет и метод контроля.

1.4. Приемы и способы документального контроля.

1.5. Приемы фактического контроля.

1.1. Содержание хозяйственного контроля и его место в системе управления

Термин «контроль» происходит от французского «controle», что в переводе означает «проверка чего-либо».

Контроль является самостоятельной функцией управления, представляющей собой систему наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, а также позволяющей выявлять нарушения и отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры.

Контроль как функция управления является самым продолжительным, поскольку осуществляется в течение всего времени, пока управленческое решение реализуется на практике. Он необходим для выявления и разрешения возникающих в хозяйственной деятельности проблем раньше, чем они окажутся слишком серьезными. Контроль позволяет принимать управленческие решения и выявлять фактическое состояние дел в проверяемой организации.

Контроль как функция управления позволяет своевременно выявить и устранить те условия и факторы, которые не способствуют эффективному ведению производства и достижению поставленной цели. Он помогает скорректировать деятельность организации или отдельных ее структурных подразделений, дает возможность установить, какие именно службы и подразделения организации, а также направления их деятельности способствуют достижению намеченных целей и повышению результативности деятельности организации в целом.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что контроль — это проверка исполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления их достоверности, законности и экономической целесообразности.

Организация контроля в целом предполагает создание определенной системы в соответствии с заданными требованиями. Система — это совокупность каких-либо элементов, объединенных по определенным принципам или взаимосвязям и составляющих единое целое. Исходя из этого, система контроля — это совокупность субъекта, объекта и средств контроля, взаимодействующих как единое целое для достижения поставленной цели и выполнения конкретных задач.

Система контроля включает следующие элементы:

- субъект контроля (кто контролирует) – специальные государственные контрольные органы, а также подразделения в организациях;
- объект контроля (кого контролируют)- конкретные организации, предприятия, органы управления;
- предмет контроля это управленческая деятельность организации, финансовые и хозяйственные операции и процессы, рассматриваемые с позиции их экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности, обеспечение сохранности имущества субъекта, хозяйствования и (или) собственника, предусмотренные программой проверки;
- процесс контроля - это деятельность объединенных в определенную структуру субъектов контроля, направленная на достижение наиболее эффективными способами поставленных целей и задач контроля, соблюдая установленные принципы и технологию контроля;
- принципы контроля - это общепризнанные правила действия в процессе контроля;
- методы контроля – совокупность обоснованных и апробированных способов проверок, оценки и анализа состояния конкретных элементов объекта контроля.

К общим принципам осуществления функций контроля относятся следующие:

- объективность — непредвзятое выполнение контрольных функций и освещение результатов проверки в соответствии с фактическим состоянием дел на субъекте контроля.
- гибкость — необходима для достижения эффективности, несмотря на непредвиденные изменения в планах.
- экономичность — осуществление контроля с минимальной численностью работников, владеющих научными методами организации труда, достижение максимального эффекта контрольной деятельности при минимальных затратах на ее проведение.
- всеобъемлемость — распространение контроля на весь хозяйственный механизм, все сферы общественного воспроизводства, все стороны финансово-хозяйственной деятельности контролируемых организаций.
- внезапность — осуществление контрольных мероприятий без согласования времени их проведения с субъектами контроля.

-непрерывность — принцип, означающий, что систематическое выполнение контрольных функций обусловлено непрерывным характером процессов расширенного производства. Период контроля, осуществляемого в определенный момент времени, всегда начинается с момента окончания предыдущей проверки.

-действенность — активное воздействие контроля на процессы финансово-хозяйственной деятельности субъектов проверки путем выявления недостатков и других негативных отклонений, предупреждения их в дальнейшей работе контролируемых организаций.

-плановость - выполнение контрольных функций, осуществление этапов контроля в соответствии с заранее разработанными и утвержденными на этапе подготовки планами контрольных действий.

-научность — применение достижений науки и передового опыта в осуществлении контроля с целью разработки научно обоснованных предложений по использованию выявленных резервов.

-гласность - своевременное информирование заинтересованных должностных лиц и специалистов как субъекта контроля, так и его контролируемых органов о результатах проведенных контрольных действий.

-массовость — участие всех специалистов и других привлеченных лиц в осуществлении контроля на определенном уровне.

Совокупность принципов, методов и процесса контроля объединяется в понятие механизм контроля. Элементы контроля, взаимодействующие как единое целое в процессе достижения его целей, образуют систему контроля.

1.2.Классификация, виды и формы хозяйственного контроля

При классификации контроля по видам, как правило, рассматривается функциональный характер его деятельности, т.е. какие функции, выраженные в объеме властных полномочий, он выполняет в управлении государством. По этому признаку различают: государственный, аудиторский и общественный контроль.

Государственный контроль осуществляют органы государственной власти и управления, административные органы. Он обеспечивает интересы государства и общества.

По целевой направленности государственный контроль подразделяется на:

- общегосударственный;
- отраслевой;
- специальный.

Общегосударственный осуществляется в масштабах всей республики органами государственной власти, центральными органами контроля и управления.

Отраслевой контроль организуется по отраслевому признаку (промышленность, транспорт, торговля и т. п.) и способствует эффективному развитию отдельных отраслей экономики.

Специальный контроль возложен на специализированные инспекции, которые осуществляют проверку соблюдения установленного порядка организации и ведения тех или иных хозяйственных операций, входящих в их компетенцию. Они контролируют соблюдение действующих норм и правил, обеспечивающих эффективную работу организаций (Госархивнадзор, Проматомнадзор).

Аудиторский контроль осуществляют аттестованные специалисты, имеющие лицензию на осуществление аудиторской деятельности. Аудиторский контроль является независимым и представляет интересы всех пользователей отчетной информации.

Общественный контроль осуществляется общественными организациями и решает узконаправленные вопросы в трудовых коллективах, в молодежной среде и по мету жительства членов данных организаций.

По субъектам контрольной деятельности финансово-хозяйственный контроль подразделяется на:

- вневедомственный;
- ведомственный;
- внутрихозяйственный.

Вневедомственный контроль предполагает осуществление контрольных функций независимо от ведомственной подчиненности проверяемых субъектов хозяйствования (например, Комитет государственного контроля). Ведомственный контроль осуществляется контрольно-ревизионными службами министерств, ведомств и других вышестоящих организаций.

Ведомственный контроль представляет интересы ведомств. Министерства, объединения, комитеты, тресты проводят ревизии и тематические проверки в подведомственных организациях. В последнее время руководством Республики Беларусь уделяется большое внимание организации ведомственного контроля.

Внутрихозяйственный контроль за деятельностью филиалов, цехов, участков, бригад, отделов, служб и других внутрихозяйственных подразделений ведется в организациях их руководителями, бухгалтерами, экономистами, технологами, штатными ревизорами (аудиторами) и другими специалистами в пределах их компетенции и полномочий.

По характеру контрольных функций и сфере их применения выделяют:

- административный;
- хозяйственный;
- производственно-технический.

Административный контроль осуществляется административными комиссиями, созданными на уровне соответствующих районов и других территорий.

Хозяйственный контроль осуществляется специальными службами организаций (службы внутреннего аудита, контрольно-ревизионные отделы), их вышестоящими органами управления и соответствующими государственными органами.

Производственно-технический контроль осуществляется в сфере производственного процесса и является способом оперативного регулирования хода производства. Его обеспечивают отделы технического контроля, диспетчерские службы и другие службы контроля и качества.

В зависимости от времени проведения контроль подразделяют на:

- предварительный;
- текущий;
- последующий.

Предварительный контроль применяется до принятия управленческих решений и предшествует совершению хозяйственных и финансовых операций. Его целью является предупреждение нарушений законности, нецелесообразного, неэффективного использования хозяйственных средств и принятия необоснованных решений.

Текущий контроль осуществляется в ходе совершения хозяйственных операций. Его цель — оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений при выполнении производственных заданий, а также поиск и освоение внутрихозяйственных резервов роста эффективности производства. Текущий контроль организуется, как правило, самой организацией.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций по истечении определенного отчетного периода. Цель данного вида контроля — установить правильность, законность и экономическую целесообразность совершенных хозяйственных операций, выявить факты бесхозяйственности и хищений. Эта форма контроля и является самой распространенной и применяется в работе всех контролирующих органов.

В зависимости от источников информации, используемой при выполнении контрольных действий, различают:

- документальный;
- фактический контроль.

Документальный контроль заключается в проверке различного рода первичных документов, бухгалтерских и оперативных регистров, бухгалтерской, оперативной отчетности и других документальных носителей экономической информации.

Фактический контроль предполагает проверку фактического состояния, наличия и использования средств организации, осуществляемую путем обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания и другими способами проверки, не связанными с документальными источниками.

Применяемые методы контроля и система контрольных действий позволяют организовать проверку, используя для этих целей следующие формы:

- ревизию;
- аудит;
- проверку;
- обследование;
- анализ.

Ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по проверке законности, целесообразности и эффективности совершаемых в проверяемом периоде хозяйственных операций деятельности субъекта хозяйствования, а также законности и правильности действий его должностных лиц.

Аудит - это независимая проверка состояния бухгалтерского учета, бухгалтерского баланса и финансовых отчетов.

Проверка представляет собой единичное контрольное действие или исследование финансового состояния на определенном участке деятельности субъекта хозяйствования.

В зависимости от места проведения проверки делятся на камеральные и выездные. Камеральная – это проверка представленной отчетности органу контроля без выезда на объект. Выездная проверка проводится по месту нахождения проверяемого субъекта хозяйствования.

По полноте охвата материала различают проверки сплошные, когда проверяются все документы организации и выборочные, когда проверяется только часть документов.

По объему проверяемых вопросов проверки могут быть комплексными, выборочными и тематическими.

Комплексная – это проверка субъекта хозяйствования за определенный период по всем вопросам его производственной и хозяйственной деятельности.

Выборочная проверка – это проверка отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Тематическая – это проверка определенного направления или вида финансово-хозяйственных операций субъекта хозяйствования.

Обследование представляет собой оперативное выявление положения дел по отдельному вопросу, входящему в компетенцию органа контроля, в целях определения целесообразности изучения данного вопроса и последующей детальной проверки.

Анализ – это системное и пофакторное исследование отдельных вопросов деятельности субъекта хозяйствования.

1.3. Предмет и метод контроля

Контроль имеет собственный предмет, отличный от предмета бухгалтерского учета и экономического анализа. Предметом финансово-хозяйственного контроля является управленческая деятельность организации, хозяйственные и финансовые операции и процессы, рассматриваемые с

позиции их экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности, обеспечения сохранности имущества субъекта хозяйствования и (или) собственника.

Метод (от греческого *methodos* - путь, исследование, прослеживание) - это способ достижения поставленной цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности.

В процессе осуществления контроля, при изучении различных сторон деятельности организаций широко используются такие всеобщие методы познания, как сравнение, анализ и синтез, а также логические методы исследования - дедукция и индукция.

Сравнение предоставляет контролирующим органам возможность всестороннего исследования финансовых и хозяйственных операций, установления причин, оказавших влияние на конечные результаты деятельности субъекта контроля. Например, сравнение фактического расхода материалов с установленными нормами позволяет выявить их экономию или перерасход и в случаях перерасхода материальных ресурсов установить причины и виновных в этом лиц.

Анализ позволяет изучить отдельные операции, факты хозяйственной деятельности, определить степень влияния отдельных факторов, как положительных, так и отрицательных, на конечные результаты деятельности контролируемой организации. Вместе с тем анализ не может дать общей картины действительности. Ее можно получить только с помощью синтеза, который является противоположностью анализа.

Синтез позволяет обобщить установленные факты, отделить в их массе типичные от случайных, основные от второстепенных.

В ходе осуществления контрольных действий эффективен метод дедукции, рассчитанный на получение обоснованных выводов путем перехода от обобщенных синтетических показателей к частным единичным фактам, а именно от показателей бухгалтерской и статистической отчетности через регистры синтетического и аналитического учета до сплошного или выборочного исследования первичных документов.

Индуктивные методы исследования предусматривают обратную последовательность контрольных действий: от первичных документов через учетные регистры до бухгалтерской и статистической отчетности.

В то же время контроль имеет собственный метод, отличный от метода бухгалтерского учета и метода экономического анализа. Он представляет собой комплексное изучение экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности хозяйственных и финансовых операций на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля. В его основе лежит использование системы способов и приемов документального и фактического контроля, раскрывающих его комплексный характер и специфичность метода. Правильный выбор

приемов контроля в значительной мере предопределяет качество и эффективность его результатов.

1.4. Приемы и способы документального контроля

Для получения необходимых доказательств в ходе документальной проверки достоверности хозяйственных операций в зависимости от содержания объектов ревизии или аудита и условий исследования используют общенаучные и специальные приемы документального контроля.

Основными приемами документального контроля являются следующие проверки: по форме; арифметическая; экспертная; логическая; нормативно-правовая; экономическая; встречная проверка документов; контрольное списание; обратная калькуляция (обратный счет); оценка документов по данным корреспондирующих счетов; аналитическая проверка отчетности и балансов; сравнение.

Проверка документа по форме предусматривает проверку соблюдения действующих форм документов, последовательности, полноты и правильности заполнения реквизитов документов, соблюдения порядковой нумерации и наличия соответствующих подписей в документах.

Арифметическая проверка документов включает проверку правильности проставленных цен в документе, приведенных наценок, скидок, произведенных вычислений и таксировок, подсчетов итогов и других арифметических действий, выполняемых при оформлении и обработке документа.

Экспертная проверка дополняет проверку по форме и арифметическую и направлена на выявление подделок в документах. Встречаются различные подделки: дописка текста, букв, цифр, зачеркивание, частичное или полное удаление написанного текста, цифровых записей, подделывание подписей и т. п. Они могут быть выявлены при внимательном осмотре документа. Обычно доброкачественный документ имеет одинаковые цвет бумаги, печатный текст или чернила, каллиграфию письма или шрифт букв, устойчивые цифры и буквы.

При логической проверке путем сопоставления хозяйственной операции, отраженной в документе, с различными взаимосвязанными показателями, событиями, явлениями определяется, была ли объективная возможность ее осуществления.

При нормативно-правовой проверке устанавливается соответствие совершенной операции действующим правилам, требованиям устава или учредительного документа, законам, нет ли отклонений от утвержденных норм, смет, лимитов и т. п.

При экономической проверке выясняются экономическая целесообразность совершенной операции, обеспеченность операции источниками финансирования, плановыми расчетами, изучаются полученные результаты от дан-

ной операции или ее влияние на конечный финансовый результат деятельности организации.

Сущность встречной проверки заключается в изучении достоверности операций путем сопоставления документов и записей в учетных регистрах, относящихся к одним и тем же взаимосвязанным операциям.

При контрольных сличениях остатков на начало проверяемого периода вместе с документированным приходом должен быть равен документируемому расходу вместе с остатком на конец проверяемого периода. Начальные и конечные остатки обычно базируются на данных инвентаризационных описей.

Обратная калькуляция (обратный счет) используется для проверки размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определенного вида готовых изделий. Сущность этого методического приема состоит в том, что по фактическому выпуску готовых изделий, исчисляется расход сырья в соответствии с установленными нормами за межинвентаризационный период, который сопоставляется с фактически произведенными списаниями сырья по первичным документам за это же время. В результате этого устанавливаются факты незаконного списания сырья и материалов на производство.

При применении проверки документов по данным корреспондирующих счетов можно выявить документы, по которым совершены незаконные, нецелесообразные операции, а в ряде случаев и злоупотребления. Это может выражаться в неверной корреспонденции счетов, несоответствии записей в регистрах бухгалтерского учета приложенным документам, отсутствии бухгалтерских проводок, свертывании сальдо по отдельным счетам, повторении корреспонденции в одинаковых суммах по одному и тому же документу, в необоснованных документами сторнировочных и дополнительных записях на счетах бухгалтерского учета.

Среди методических приемов проверки документов особое место занимает аналитическая (счетная) проверка отчетности и балансов. Посредством этого приема изучается обоснованность показателей отчетности и балансов данным аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности и баланса, в регистрах бухгалтерского учета и первичных документах.

В зависимости от полноты проверки, первичных документов, записей в учетных регистрах, бухгалтерской (финансовой) отчетности, данных другой документации различают сплошной и выборочный способы документального контроля.

При сплошном способе контроля проверяются все документы и записи в учетных регистрах за весь проверяемый период.

Выборочный способ предусматривает проверку первичных документов и записей в учетных регистрах за определенные промежутки времени.

В практике работы контрольно-ревизионных служб распространены два варианта выборочного способа контроля:

- проверка части документов за весь контролируемый период;
- проверка всех документов, касающихся конкретных операций за одну декаду, месяц или квартал.

Способы контроля определяются при подготовке к его проведению, в период составления рабочего плана ревизионной группы.

В ходе проведения ревизии сплошным способом, как правило, проверяются кассовые, банковские операции, расчеты с подотчетными лицами, по возмещению материального ущерба.

1.5. Приемы фактического контроля

В ходе проведения контроля для установления действительности, реальности существования, количественного и качественного состояния контролируемого объекта используются приемы фактического контроля.

К приемам фактического контроля относятся: инвентаризация; контрольный обмер; обследование объектов; лабораторный анализ; контрольные проверки; контрольный запуск сырья в производство.

Инвентаризация представляет собой проверку в натуре денежных средств, материальных ценностей, иного имущества организации, состояния расчетов и других статей баланса на определенную дату.

При изучении капитальных и ремонтных работ используются контрольные обмеры. Они организуются для определения фактически выполненного объема строительных и ремонтных работ и применяются для проверки достоверности учета незавершенного производства, расходования строительных материалов в сравнении с нормами и фактически выполненным объемом работ, проверки правильности начисления заработной платы, расчетов с подрядчиками другими предприятиями за выполненные объемы работ.

При изучении организации производственной деятельности и проверки обеспечения сохранности имущества контролируемой организации в ходе аудиторско-ревизионных процедур широко используется такой метод фактического контроля, как обследование объектов. Обычно обследование объектов целесообразно проводить в начале аудиторско-ревизионных процедур. В процессе обследования при визуальном наблюдении, можно получить информацию о неполадках в организационно-производственной деятельности, а также получить ответы на многие вопросы, связанные с обеспечением сохранности имущества непосредственно на объектах, состоянием пропускной системы, организацией труда на рабочих местах и др.

Для проверки обоснованности применения нормативного расходования сырья и материалов на изготовление продукции производится контрольный запуск сырья и материалов в производство. При контрольном запуске сырья и материалов в производство в присутствии контролера и приглашенного специалиста проверяется весь технологический процесс, начиная от взвешивания

вания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, его обработки и кончая взвешиванием готовой продукции. Это дает возможность проверить фактический выход готовой продукции и действительное количество израсходованного сырья и вспомогательных материалов и сопоставить с теми данными, которые имели место до контрольного запуска.

Лабораторные анализы чаще всего применяются при проверках соответствия качества готовой продукции действующим стандартам. Проводятся лабораторные анализы как пищевых, так и непищевых готовых изделий, выпускаемых организациями различных форм собственности.

На многих участках финансово-хозяйственной деятельности проверяющие используют разные по своему содержанию контрольные проверки. Они применяются для изучения полноты оприходования грузов, прибывших автомобильным, водным и железнодорожным транспортом, достоверности совершаемых операций по отпуску материальных ценностей со складов, качества проведенных инвентаризаций, соблюдения правил отпуска материалов, готовой продукции и других ценностей.

Тема 2
ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

- 2.1. Сущность, объекты и задачи ревизии.
- 2.2. Классификация ревизий.
- 2.3. Планирование контрольно-ревизионной работы.
- 2.4. Основные этапы ревизии.
- 2.5. Оформление результатов ревизии.
- 2.6. Реализация результатов ревизии и организация контроля за выполнением принятых по ней решений.
- 2.7. Права, обязанности и ответственность ревизоров.
- 2.8. Обязанности, права и ответственность должностных лиц субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется.
- 2.9. Сравнительная характеристика ревизии и аудита.

2.1. Сущность, объекты и задачи ревизии

Одним из важнейших видов контроля является ревизия. Слово «ревизия» происходит от латинского «revision», что означает пересмотр ранее осуществленных организацией финансовых операций и хозяйственных процессов в сопоставлении с установленными законодательными нормами, правилами, инструкциями и т.д. для установления их законности, достоверности и экономической целесообразности. Ревизия по времени осуществления относится к последующему контролю и проводится путем сплошной или выборочной проверки совершенных хозяйственных операций по данным первичных документов, записей в учетных регистрах и отчетности.

В ходе ревизии изучаются все стороны хозяйственно-финансовой деятельности проверяемых организаций, что не является обязательным при осуществлении других способов финансово-хозяйственного контроля.

В отличие от других форм хозяйственного контроля ревизия имеет четкий правовой статус, определяющий границы ее распространения, сроки проведения (не более 1 раза в год в коммерческой организации, один раз в два года — в бюджетных учреждениях и организациях), права и обязанности лиц, проводящих ревизию, и должностных лиц, деятельность которых проверяется, порядок оформления и рассмотрения результатов ревизии.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности (ревизия) — способ контроля, предусматривающий полное изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, в процессе которого устанавливаются законность и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций, а также ведения бухгалтерского учета во всех направлениях деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Объектами ревизии являются активы организации, финансовые операции, хозяйственные процессы и факты хозяйственной жизни организации, отраженные в первичных документах, учетных регистрах и отчетности и других источниках информации. Объектом ревизии выступает и непосредственно сама управленческая деятельность проверяемой организации. В этом случае изучается организация договорной работы по подбору и расстановке кадров, внутрихозяйственного контроля за работой структурных подразделений и т. п.

Основные задачи, разрешаемые в ходе проведения ревизии:

- проверка соблюдения субъектами предпринимательской деятельности законодательства в сфере экономических отношений;
- проверка законности совершаемых хозяйственных и финансовых операций и обеспечения соблюдения порядка распоряжения государственным имуществом;
- проверка действительности совершения сделок, получения или выдачи указанных в документах денежных средств и материальных ценностей, оказания услуг, выполнения работ;
- сопоставление данных первичного бухгалтерского учета с данными отчетности, данных учета и отчетности с соответствующими плановыми данными;
- сопоставление записей, документов и фактических данных по одним операциям с записями, документами и фактическими данными по связанным с ними другими операциями;
- проверка полноты оприходования готовой продукции, соблюдения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материальных ценностей;
- проверка соблюдения установленного порядка ведения организации бухгалтерского учета денежных средств и материальных ценностей, организации их сохранности, состояния пропускной системы;
- проверка состояния внутрихозяйственного контроля;
- своевременное выявление, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих вред экономическим интересам государства, установление причин и условий, способствующих их совершению;
- принятие мер по возмещению причиненного вреда;
- выявление неиспользованных резервов повышения эффективности экономической деятельности организации;
- проверка целевого и эффективного использования государственного имущества, в том числе бюджетных средств.

2.2. Классификация ревизий

Ревизии финансово-хозяйственной деятельности классифицируются по ряду признаков:

- в зависимости от органов, осуществляющих ревизию: ведомственные, вневедомственные, внутрихозяйственные;
- по организационному признаку: плановые, внеплановые;
- от полноты проверки деятельности организации: комплексные, сквозные, тематические;
- от полноты проверки хозяйственных операций: сплошные, выборочные, комбинированные;
- по характеру и перечню проверяемых хозяйственных операций: полные и частичные.

Ведомственные ревизии проводятся контрольно-ревизионным аппаратом вышестоящих органов управления и осуществляются в отношении финансово-хозяйственной деятельности прямо подчиненных им организаций.

Вневедомственные ревизии проводятся контрольно-ревизионным аппаратом органов государственного управления в пределах своей компетенции и имеющихся полномочий по отношению к организациям всех отраслей экономики независимо от их ведомственной подчиненности, форм собственности и видов деятельности. Например, к ним относятся проверки, проводимые Комитетом государственного контроля.

Внутрихозяйственными являются ревизии, проводимые внутри организации ее штатными работниками. В процессе их контролируется деятельность, входящих в состав организации отдельных структурных подразделений.

Плановые ревизии коммерческих организаций проводятся в соответствии с планом ревизионной работы не реже одного раза в год.

Внеплановые проверки субъектов предпринимательской деятельности проводятся по специальным заданиям вышестоящей организации для проверки поступивших с мест сигналов о нарушениях финансовой дисциплины, хищениях, а также по требованию судебно-следственных органов.

Комплексная ревизия - наиболее действенная форма контроля, сочетающая приемы документальной и фактической проверки и представляющая собой всестороннее и взаимосвязанное исследование всех сторон деятельности проверяемой организации. Она проводится группой специалистов, хорошо знающих экономику и технологию производства, организацию труда и другие вопросы производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации.

Сквозной называется ревизия, в процессе которой проверяется деятельность не только объединения, но и подведомственных ему организаций.

Тематическими считаются ревизии, проводимые в целях проверки отдельных разделов, участков экономической и социальной деятельности проверяемых организаций.

При сплошных ревизиях проверяются за весь ревизуемый период все без исключения хозяйственные процессы, финансовые операции, отраженные в первичных документах, записи в учетных регистрах и отчетные показатели. Этот вид ревизии является наиболее эффективным, особенно при до-

пушении в проверяемой организации серьезных нарушений и злоупотреблений.

Выборочные ревизии предусматривают проверку части финансовых операций и заранее намеченных ревизором хозяйственных процессов за определенные промежутки времени внутри ревизуемого периода.

Комбинированные ревизии сочетают выборочное и сплошное исследование финансовых операций и хозяйственных процессов. Одни операции и процессы организации проверяются выборочным способом, а другие - сплошным способом. Сплошным способом, как правило, проверяют кассовые, банковские операции и расчеты с подотчетными лицами, а все другие финансовые операции и хозяйственные процессы — выборочно.

Полная ревизия предусматривает проверку всей деятельности организации за весь ревизируемый период.

При частичной ревизии проверяется только определенная часть деятельности организации.

2.3. Планирование контрольно-ревизионной работы

Одним из важнейших условий правильной организации контрольно-ревизионной работы является ее планирование. При этом должна соблюдаться периодичность проведения, правильность и последовательность ревизии, установленная законодательными актами. При необходимости проводятся внеплановые ревизии.

Содержание плана контрольно-ревизионной работы должно быть сориентировано на контроль максимально возможного числа организаций при высоком качестве ревизий и проверок с наименьшими затратами, т. е. с соблюдением принципа экономичности контроля.

В план должна включаться вся предстоящая работа, благодаря чему будет обеспечиваться его полнота. Поэтому в контролирующих органах составляется несколько планов: план работы контрольно-ревизионной службы на год (полугодие); план проведения комплексных ревизий на год (полугодие); план проведения тематических проверок. Кроме того, при планировании контрольно-ревизионной работы должен быть обеспечен комплексный подход. Это связано с тем, что в проведении комплексных ревизий принимают участие специалисты различных функциональных отделов и важно определить участки проверки и объем работ каждого из них, разграничить круг проверяемых вопросов, установить сроки представления материалов ревизий.

Для выполнения этих требований контрольно-ревизионная служба органа государственного управления и других контролирующих организаций составляет план работы на год (полугодие).

Ревизируемый период, как правило, определяется количеством календарных месяцев, а время проведения ревизии — дней. При определении количества дней, необходимых для проведения ревизии, необходимо учитывать та-

кие факторы, как объем документооборота, уровень автоматизации учета, способ проверки документов (сплошной или выборочный), ревизуемый период, условия работы ревизуемого объекта, вид деятельности и др. Указанный срок может быть продлён руководителем контролирующего органа или его заместителем. Общий срок проведения ревизии не должен превышать 30 рабочих дней.

При составлении плана проведения комплексных ревизий необходимо предусмотреть равномерную загрузку специалистов контрольно-ревизионных служб, а также выделение резерва времени для выполнения внеплановых проверок и заданий, контроля за выполнением решений, принятых по результатам ранее проведенных ревизий и проверок.

При планировании следует исходить из того, что каждый ревизор должен провести в течение года до 10 ревизий, т. е. не менее двух третей своего рабочего времени заниматься непосредственно проведением ревизий и проверок.

Наряду с вышеуказанными планами в контролирующей организации может составляться план проведения тематических проверок. Вопросы проверки определяются руководителем контрольно-ревизионной службы совместно с руководителем контролирующей организации и зависят от целого ряда субъективных факторов, которые рассматривались нами ранее.

Для контроля за выполнением плана ревизий и проверок вышестоящие контролирующие органы обязаны вести учет фактического проведения ревизий в журнале учета результатов ревизий.

По данным журнала работники контрольно-ревизионного отдела контролируют план проведения ревизий, а также получают информацию по выявленным недостаткам и нарушениям с целью выработки мероприятий по их недопущению.

2.4. Основные этапы ревизии

Проведение ревизии — это последовательный процесс, который включает следующие этапы:

- подготовка к проведению ревизии;
- обследование и инвентаризация;
- организация и непосредственное проведение ревизии в соответствии с программой;
- систематизация и оформление результатов ревизии;
- реализация материалов ревизии;
- контроль за выполнением решений, принятых по результатам ревизии.

Подготовка начинается с издания письменного предписания (распоряжения, приказа) руководителя контролирующего органа за 3-5 дней до начала ревизии. В предписании указываются:

- наименование контролирующего органа, проводящего ревизию и наименование организации, в отношении которой проводится ревизия;
- фамилия и инициалы проверяющего, его должность (состав ревизионной группы с указанием ее руководителя);
- тема ревизии (проверки);
- ревизуемый период, срок проведения ревизии, срок представления материалов ревизии.

В состав ревизионной группы в целях обеспечения комплексности проведения ревизий включаются специалисты производственно-технических, экономических, финансовых, юридических, маркетинговых отделов, бухгалтерии, отделов труда и заработной платы и других функциональных служб организаций в соответствии с перечнем вопросов, поставленных программой проверки.

В контролирующей организации проведению ревизии должна предшествовать подготовительная работа, в процессе которой необходимо изучить нормативные акты, инструктивные материалы и отраслевые указания, касающиеся особенностей деятельности проверяемого субъекта, его бухгалтерской и статистической отчетности, материалов предыдущей ревизии.

На основании задач, поставленных перед ревизией, и по материалам, полученным в ходе изучения ревизуемой организации, контрольно-ревизионная служба составляет программу ревизии, которая содержит перечень основных вопросов, подлежащих проверке, и срок проведения. Программа подписывается руководителем контрольно-ревизионной службы и утверждается руководителем контролирующей организации. Программа должна быть конкретной, в ней следует указать участки работы и вопросы, которые проверяются в ревизуемый период, методы проверки. В программе целесообразно перечислить или приложить к ней перечень законодательных и инструктивных материалов, которыми следует пользоваться при проведении ревизии.

Руководитель ревизионной группы на основании полученной программы ревизии составляет рабочий план проведения ревизии, который утверждается руководителем ревизионной группы.

В рабочем плане указываются перечень работ, подлежащих выполнению, сроки их выполнения, способ проверки и исполнители. По прибытии на ревизуемое предприятие руководитель ревизионной группы обязан предъявить руководителю проверяемой организации, а при его отсутствии — уполномоченному заместителю, служебное удостоверение, предписание на проведение ревизии, а также внести необходимые сведения в книгу учета проверок (ревизий). После этого осуществляется инвентаризация денежных средств и других ценностей, хранящихся в кассе организации.

Руководитель ревизионной группы должен решить вопрос о способах и форме информирования работников ревизуемой организации о начавшейся ревизии, ее сроках, месте нахождения и времени работы ревизоров.

Как правило, при прибытии в ревизуемую организацию руководитель ревизионной группы обязан предъявить ее руководителю приказ о проведении ревизии. Руководитель организации обязан созвать совещание с начальниками отделов, служб, на котором руководитель ревизионной бригады представляет всех ее членов, знакомит с программой ревизии.

После совещания проверяющие начинают работу в соответствии с программой.

Проведению документальной ревизии предшествует проведение инвентаризации материальных ценностей и обследование ревизуемой организации. Для этого руководителем ревизионной группы разрабатывается план проведения инвентаризации материальных ценностей.

При этом им устанавливается: по всем ли материально-ответственным лицам и в какое время проводилась в организации инвентаризация; передавались ли материальные ценности другим работникам при уходе материально-ответственных лиц в отпуск и другие обстоятельства.

Результаты инвентаризаций оформляются справкой о проведенных инвентаризациях материальных ценностей в период комплексной ревизии на определенную дату, которая прилагается к акту комплексной ревизии. Справка подписывается руководителем ревизионной группы, руководителем и главным бухгалтером ревизуемой организации.

Одновременно с инвентаризацией материальных ценностей проводится обследование ревизуемой организации. Для этого ревизионная группа (ревизор) изучает размещение функциональных отделов и служб, цехов и других структурных подразделений, места хранения оборудования и товарно-материальных ценностей, подъездные пути и т. д.

С помощью обследования устанавливаются условия хранения материальных ценностей и денежных средств, наличие пропускной системы и соответствие ее предъявляемым требованиям; обеспеченность помещений для хранения ценностей охранно-пожарной сигнализацией и др. В процессе проведения обследования ревизор может выявить причины и условия, способствующие хищениям.

До начала проведения документальной ревизии следует ознакомиться с состоянием бухгалтерского учета.

После проведения подготовительной организационной работы ревизор приступает непосредственно к ревизии, в ходе которой используются приемы и методы документального и фактического контроля.

Для систематизации материалов ревизии ревизор должен иметь рабочую тетрадь, в которой регистрируются вскрытые факты нарушения, злоупотреблений и другие недостатки в работе организации. Такой порядок накопления материалов ревизии позволяет быстрее и логичнее оформить основной акт ревизии.

На последующих этапах ревизионного процесса оформляются материалы ревизии; реализуются материалы ревизии и организуется контроль за выполнением решений, принятых по результатам ревизии.

2.5. Оформление результатов ревизии.

Результаты документальной ревизии оформляют актом (справкой). По результатам ревизии, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства в сфере экономических отношений, руководителем ревизионной группы составляется акт, в котором излагаются результаты проверки всех вопросов, которые были поставлены в программе ревизии. Результаты ревизии, в ходе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляются справкой. Акт ревизии составляется в сроки, установленные в предписании на проверку.

Материалы ревизии подразделяют на основные акты, накопительные ведомости к ним, промежуточные и разовые акты.

В основном акте излагаются результаты ревизии. Его составляют по окончании ревизии на основании промежуточных и разовых актов.

В накопительных ведомостях указываются факты нарушений в расходовании материальных, денежных и трудовых ресурсов, недостатки в ведении бухгалтерского учета и отчетности.

Промежуточные акты ревизии оформляют в тех случаях, когда факты, установленные в момент проверки, не могут быть подтверждены документами. Их составляют по результатам инвентаризации наличных денежных средств в кассе, товарно-материальных ценностей, расчетов с дебиторами и кредиторами и по другим операциям.

Разовые акты составляют по результатам обследования и технического контроля, а также в случаях, если результаты ревизии не оформляются промежуточными актами.

Акты ревизии должны быть составлены грамотно, написаны кратко, ясно и отражать действительность. Конкретные факты нарушений, выявленные при проведении ревизии, должны быть изложены четко. Если в процессе проведения ревизии использовались приемы экономического анализа и составлялись таблицы, их надо прилагать к акту ревизии в виде приложений.

В акте ревизии должны излагаться только результаты проверки вопросов, которые предусматривались программой ревизии. Нецелесообразно отражать в акте ревизии факты, не содержащие элементов нарушений и не свидетельствующие о наличии недостатков в работе ревизуемой организации, а также мелкие нарушения. В акте не должно быть предположений. Каждый факт должен быть проверен полностью и всесторонне. По всем нарушениям следует указывать, какие приказы, инструкции, положения, законы были нарушены, кем и когда, способ нарушения, причинен ли организации ущерб и в каком размере, сколько возмещено ущерба в ходе ревизии, если он возмещался.

Как правило, акт ревизии состоит из трех основных частей: вступительной, основной и результативной.

Во вступительной части указываются:

- полное наименование документа (акта);
- дата и место его составления;
- основание назначения ревизии, дата и номер предписания на ее проведение, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших ревизию;
- даты начала и завершения проверки или ревизии (в случае перерывов указывается их период);
- должности, фамилии и инициалы работников проверяемой организации, обязанных подписать акт ревизии, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях, а также иных лиц, привлекаемых к ревизии;
- наименование, местонахождение и подчиненность проверяемой организации, ее учетный номер налогоплательщика, реквизиты расчетного и иных счетов;
- наличие книги учета проверок (ревизий), а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке (ревизии);
- кем и когда были проведены предыдущие проверки (ревизии) за проверяемый период по аналогичной тематике, какие приняты меры по выявленным фактам нарушения актов законодательства;
- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены.

В основной части акта ревизии излагается каждый тематический раздел в следующей последовательности:

- вид деятельности, внешнеэкономическая и инвестиционная деятельность;
- организация труда, использование трудовых ресурсов;
- состояние сохранности и использование имущества организации;
- состояние и соблюдение кассовой дисциплины, расчетно-платежной дисциплины;
- затраты на производство и себестоимость продукции, работ, услуг;
- расчеты с покупателями и заказчиками. Поставщиками и подрядчиками;
- финансовые результаты и использование прибыли;
- фонды, резервы и средства целевого финансирования;
- состояние организации бухгалтерского учета и отчетности и другие вопросы, предусмотренные программой проверки.

В результативной части акта ревизии должны быть указаны:

- место, время (если оно установлено) и характер совершенного экономического правонарушения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) установленная законодательством ответственность за данный вид нарушения;
- факты несоблюдения установленного порядка составления и исполнения смет и финансовых планов;

— факты сокрытия или несвоевременного перечисления в бюджет платежей и других сумм, прочих нарушений финансовой дисциплины, неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, невыполнения требований по осуществлению внутрихозяйственного учета и контроля;

— установленные в ходе проверки (ревизии) недостачи и излишки денежных средств и материальных ценностей, потери от переплаты работникам, поставщикам и подрядчикам по счетам и расчетам, прочим дебиторам;

— размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений;

— должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемой организацией законодательства, регулирующего экономические отношения;

— иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении.

Копии документов и учетных регистров, прилагаемых к акту ревизии, заверяет руководитель и главный бухгалтер ревизуемой организации.

Составив акт ревизии, руководитель ревизионной группы передает его на подпись руководителю и главному бухгалтеру ревизуемой организации. В случае отказа руководителя и (или) главного бухгалтера от подписания акта (справки) ревизии (проверки) в нем делается соответствующая запись, и один экземпляр акта (справки) вручается представителю проверяемой организации.

При наличии возражений по акту проверки (ревизии) подписывающие его лица делают об этом запись перед своей подписью и не позднее 5 рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию в контролирующий орган, назначивший ревизию.

Акт ревизии, как правило, составляется в трех экземплярах, а при необходимости передачи материалов ревизии соответствующим органам (следственным и др.) - плюс по одному экземпляру в каждый адрес. Первый экземпляр акта направляется руководителю организации, назначившей ревизию, второй — остается в делах контрольно-ревизионного отдела, третий - ревизуемой организации.

2.6. Реализация результатов ревизии и организация контроля за выполнением принятых по ней решений

Завершающим этапом ревизии является реализация ее результатов. Основными формами такой реализации являются:

— устранение недостатков по мере их выявления в ходе проведения ревизии;

— обсуждение результатов ревизии в ревизуемой организации;

- передача материалов ревизии правоохранительным органам (при необходимости);
- принятие органом, назначившим ревизию, по ее результатам решения в виде письма, распоряжения или приказа;
- рассмотрение результатов ревизии в ревизующей (вышестоящей) организации.

На основании материалов, содержащихся в акте ревизии, виновные должностные и материально ответственные лица привлекаются к материальной, административной и уголовной ответственности, разрабатываются мероприятия по устранению причин и условий, способствовавших выявленным нарушениям и злоупотреблениям. Материалы ревизии должны быть обязательно рассмотрены как в ревизуемой, так и в ревизующей организации. В соответствии с действующими инструктивными материалами руководитель ревизуемой организации обязан рассмотреть результаты ревизии не позднее двухнедельного срока, а руководитель контрольно-ревизионной службы ревизующей организации совместно с отраслевыми управлениями, специалисты которых принимали участие в проведении комплексной ревизии, обязан рассмотреть материалы ревизии не позднее 30-дневного срока со дня подписания акта и принять необходимые меры по устранению выявленных нарушений и привлечению виновных лиц к ответственности.

Материалы рассмотренных результатов ревизии как в ревизуемой, так и в ревизующей организации оформляются протоколами. Кроме того, ревизуемая организация разрабатывает мероприятия по устранению недостатков, отмеченных в акте комплексной ревизии,

Результаты рассмотрения представляются в форме проектов приказов или постановлений как обревизованной, так и вышестоящей организации. Содержание приказов должно быть четким, логичным, понятным и состоять из двух частей: констатирующей и приказной. Первая основывается на выводах ревизующих (содержании исследовательской части акта ревизии), вторая - исходит из констатирующей части.

Констатирующая часть не должна повторять содержание акта, а включать наиболее важные факты с их объективной оценкой, отражать причины и результаты основных нарушений. В ней сначала отмечают положительные показатели производственной и финансово-хозяйственной деятельности ревизуемой организации и мероприятия, проведенные по улучшению ее работы. Затем освещают нарушения и упущения в работе, причины невыполнения плановых (прогнозных) заданий, убытков по результатам деятельности (если они имеются).

Приказная часть должна быть четкой, краткой и конкретной. В ней необходимо дать объективную оценку деятельности руководителей ревизуемой организации; принять к сведению сообщение ревизующих и руководителей этой организации, что сделано в процессе ревизии по устранению недостатков; решить вопрос о возмещении причиненного материального ущерба (если он выявлен в период ревизии); указать меру ответственности должност-

ных лиц, допустивших недостатки, нарушения, злоупотребления и другие упущения в работе, а также лиц, способствовавших их возникновению или сокрытию; предложить конкретные мероприятия, направленные на устранение выявленных нарушений, их предотвращение, улучшение конечных результатов хозяйствования ревизуемой организации.

Для устранения недостатков, выявленных ревизией, недостаточно только издать приказ или распоряжение. Необходимо обеспечить проведение в жизнь намеченных контролируемой организацией мероприятий. Для этого в практической работе применяются различные способы контроля за выполнением решения по результатам ревизии. К ним относятся:

- получение письменных отчетов о выполнении предложений и намеченных мероприятий по итогам ревизии или оперативной информации посредством технических средств связи (телефона, телефакса и др.);

- проверка выполнения решения, принятого по результатам ревизии, по данным отчетности и другим материалам, представляемым в орган, назначивший ревизию;

- вызов руководителя и специалистов ревизуемой организации с отчетом о выполнении решения, принятого по материалам ревизии;

- проверка на месте, осуществляемая работниками ревизирующей организации;

- проверка в ходе следующей ревизии и отражение ее результатов в основном акте ревизии.

2.7. Права, обязанности и ответственность ревизоров

При проведении ревизий и проверок работники контролирующих органов имеют право:

- проверять первичные документы, бухгалтерские книги и другие регистры учета, бухгалтерские и статистические отчеты и балансы, планы, счета и иные документы, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги, материальные ценности и другое имущество;

- требовать письменные объяснения от должностных лиц проверяемой организации, других граждан по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки (ревизии);

- проводить проверки фактического наличия ценностей, требовать от руководства проверяемой организации проведения инвентаризации, проводить контрольные проверки правильности проведенных инвентаризаций, при необходимости опечатывать кассы и кассовые помещения, материальные склады и кладовые, архивы и иные места хранения ценностей, финансовых документов и ценных бумаг;

- привлекать специалистов для определения количества и качества сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции, оказанных услуг и выполненных работ для проверки фактических затрат сырья и материалов,

состояния зданий и сооружений, для контрольных обмеров объемов выполненных ремонтно-строительных работ и определения их качества, а также в других необходимых случаях;

- в предусмотренном законодательством порядке знакомиться в учреждениях банков с подлинными документами и счетами, в том числе валютными, а также получать в необходимых случаях сведения, справки и копии документов, связанных с операциями ревизуемой организации, о состоянии счетов и оборотов по ним, состоянии открытых ей кредитов и другим вопросам, возникающим в ходе проверки (ревизии);

- запрашивать в установленном порядке документы и сведения, необходимые для проведения проверки (ревизии), у других государственных органов и иных государственных организаций;

- получать от организаций независимо от форм собственности справки и копии документов по операциям и расчетам с проверяемой организацией, а при необходимости проводить встречные проверки путем ознакомления с подлинными документальными записями в регистрах учета и получать объяснения от должностных лиц и иных работников;

- требовать у проверяемой организации копии документов и выписки из них, заверенные подписью уполномоченного должностного лица и печатью этой организации;

- передавать в установленном порядке материалы проверок (ревизий) в правоохранительные органы, принимать меры по возмещению вреда и привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства, регулирующего экономические отношения.

При выполнении служебных функций работники контролирующих органов обязаны:

- строго руководствоваться Конституцией Республики Беларусь, законами, иными актами законодательства Республики Беларусь, Порядком организации и проведения проверок и ревизий и разработанными на основе этого документа ведомственными инструкциями;

- принимать необходимые меры по пресечению и предупреждению фактов нарушения законодательства, возмещению ущерба, причиненного государству, привлечению к ответственности виновных лиц, применению экономических санкций, предусмотренных законодательством;

- при выявлении фактов нарушения законодательства в части расходования государственных финансовых и материальных ресурсов, невыполнения обязательств перед бюджетом, других нарушений финансовой дисциплины проверяющими должны быть установлены размер причиненного вреда, причины нарушений и лица, действия (бездействие) которых повлекли нарушения организацией законодательства, регулирующего экономические отношения;

- глубоко владеть всем комплексом способов и приемов контрольно-ревизионной работы и умело их использовать в процессе практической деятельности;

- оказывать помощь работникам ревизуемой организации в устранении вскрытых недостатков и допущенных нарушений, разъяснять действующие положения, если ошибки и недостатки в работе были допущены в результате их незнания;

- оформить результаты проверки (ревизии) соответствующими документами и принять меры к их рассмотрению в установленные сроки;

- проверить выполнение решения по результатам предыдущей ревизии и отразить в акте полноту и своевременность его выполнения.

В процессе осуществления функций контроля работники контролирующих органов несут ответственность:

— за несвоевременность, неполноту и ненадлежащее качество проводимых ревизий и проверок;

— необъективное освещение результатов ревизий и проверок;

— полное или частичное сокрытие обнаруженных нарушений и злоупотреблений;

— неправильность и необоснованность выводов по результатам ревизии и неполное установление материального ущерба;

— использование служебного положения в корыстных целях;

— досрочное разглашение материалов ревизий и проверок, которые впоследствии не подтвердились или их разглашение привело к уничтожению улик, а также несвоевременному и некачественному исследованию финансовых операций и хозяйственных процессов.

2.8. Обязанности, права и ответственность должностных лиц субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется

Должностные лица ревизуемой организации, деятельность которых проверяется, обязаны выполнять требования ревизора, вытекающие из его прав, то есть:

- предъявлять для проверки документы, учетные регистры, бланки строгой отчетности, денежные средства и товарно-материальные ценности и иные активы организации;

- давать объяснение в устной и письменной форме по вопросам, имеющим отношение к проводимой документальной ревизии или проверке;

- не позднее двухнедельного срока рассмотреть результаты ревизии (проверки) и принять решение по устранению отмеченных нарушений, возмещению материального ущерба, привлечению к ответственности виновных лиц и обеспечить контроль за его выполнением;

- разработать мероприятия по устранению выявленных ревизией (проверкой) нарушений и совершенствованию работы функциональных служб и отделов организации по соблюдению действующего законодательства в области экономических отношений.

Должностные лица, деятельность которых проверяется, имеют право:

- присутствовать при инвентаризации вверенных им ценностей, контрольных запусках сырья и материалов в производство, контрольных объемах выполненных работ, осмотрах складов и хранящихся в них материальных ценностей;

- знакомиться с содержанием промежуточных и основного актов ревизий (проверок), относящихся к их служебной деятельности и представлять в письменной форме объяснения и возражения по ним;

- знакомиться со всеми документами и отчетами, послужившими основанием для выводов о допущенных проверяемыми лицами недостатках в работе, нарушениях или злоупотреблениях, а также произведенными расчетами сумм подлежащего возмещению материального ущерба;

- представлять ревизору подлинные документы и другие материалы в оправдание своих действий.

Должностные лица, деятельность которых проверяется, несут ответственность:

- за преднамеренное искажение фактов и обстоятельств, в результате чего контролирующим лицам не представилось возможным установить истинное содержание финансовых операций и хозяйственных процессов и реальный размер причиненного организации материального ущерба;

- за невыполнение требований ревизора о представлении для проверки материальных ресурсов и иных актов организации, документов, учетных регистров, отчетных форм бухгалтерской и статистической отчетности, объяснений по выявленным нарушениям и злоупотреблениям, фактам бесхозяйственности.

2.9. Сравнительная характеристика ревизии и аудита

Аудит отличается от ревизии по своей сущности, подходу к проверке документации, взаимоотношениям между аудитором и заказчиком, выводам, сделанным по результатам проверки и другим признакам.

Общие черты ревизии и аудита являются следствием того, что и ревизия, и аудит - это формы последующего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организаций.

Однако между аудитом и ревизией имеются значительные отличия, которые приведены в таблице 1.

Таблица 1

Отличительные особенности аудита от ревизии

Признак	Аудит	Ревизия
Право	Гражданское право на основе договора	Административное право на основе законов, инструкций государственных или высших органов управления, принимающих решения о проведении ревизии

Цели	Проверка бухгалтерской отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности	Выявление резервов предпринимательской деятельности, повышение ее эффективности и качества работы. устранение причин и условий образования потерь, недостач, хищений, наказание виновных лиц
Задачи	Устанавливаются заказчиком при заключении договора	Определяются органом, назначившим экспертизу
Объект	Годовая бухгалтерская отчетность	Устанавливается органом, назначившим экспертизу
Оплата труда	Заказчик услуг	Орган, назначивший экспертизу
Результат	Аудиторское заключение	Акт (справка) ревизии
Пользователи информации по результатам проверки	Внешние	Внутренние

Тема 3

СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА И АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

- 3.1. Понятие и сущность аудита и аудиторской деятельности.
- 3.2. Классификация аудита, его цели и задачи.
- 3.3. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности и ее лицензирование.
- 3.4. Стандарты аудиторской деятельности.
- 3.5. Сопутствующие виды аудиторских услуг.
- 3.6. Права, обязанности и ответственность аудитора, аудиторских организаций.
- 3.7. Права, обязанности и ответственность аудиторского лица, заказчика.
- 3.8. Профессиональная этика аудитора.

3.1 Понятие и сущность аудита и аудиторской деятельности

В рыночной экономике важную роль играет достоверная информация деятельности организаций. Такую информацию может предоставить независимый контроль, называемый аудитом.

Слово «аудит» происходит от латинского *audio*, что означает он слышит, слушатель. Ряд авторов также считает, что аудитор в переводе с английского языка означает «подсказчик».

В Большом бухгалтерском словаре под аудиторским контролем понимается «система независимого контроля порядка осуществления финансово-хозяйственных операций учета и отчетности предприятия. Основной предпосылкой такого контроля является заинтересованность предприятия в лице их владельцев (акционеров), государства в лице налоговой службы и аудитора в обеспечении достоверности учета и отчетности».

Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» определено, что «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».

3.2. Классификация аудита, его цели и задачи

По отношению к пользователям информации аудит бывает внешний и внутренний.

Внешний аудит предусматривает проведение аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и отчетности заказчика по договору независимой аудиторской организацией.

В зависимости от отраслевой направленности внешний аудит подразделяется на общий, страховой и аудит банков.

Общий аудит проводится у субъектов предпринимательской деятельности независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности. Банковский аудит проводится соответственно в учреждениях банка, а страховой - в страховых и перестраховочных организациях.

Внутренний аудит осуществляется контрольно-ревизионными службами организации или специалистами соответствующих функциональных отделов, непосредственно подчиненных руководству субъекта хозяйствования.

По отношению к требованиям законодательства внешний аудит может быть инициативным и обязательным.

Инициативный аудит проводится по заказу заинтересованной стороны (клиента), если проверка не предусмотрена законодательством. Характер и масштабы такой проверки зависят от желания клиента. Отличительной чертой этого вида аудита является то, что затраты, связанные с его проведением, относятся за счет чистой прибыли аудируемого лица.

Обязательный аудит в отличие от инициативного предусматривается законом, и организация обязана для проверки финансово-хозяйственной деятельности приглашать аудиторов.

В соответствии со статьей 3 Закона РБ «Об аудиторской деятельности» обязательной аудиторской проверке достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат следующие организации:

- открытые акционерные общества;
- банки, небанковские кредитно-финансовые организации;
- биржи;
- коммерческие организации с иностранными инвестициями;
- страховые организации, а также страховые брокеры;
- резиденты Парка высоких технологий;
- иные организации и индивидуальные предприниматели, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий год составляет более 600 тыс. евро.

Все рассмотренные виды аудита могут быть как первоначальными, так и согласованными аудиторскими проверками.

Первоначальный аудит означает проведение проверки данной организации впервые.

Согласованный аудит выполняется в данной организации при повторном заключении договора с аудитором.

В зависимости от цели и решаемых задач различают: аудит финансовой отчетности; специальный аудит и аудит на соответствие требованиям. Аудит финансовой отчетности относится к обязательному аудиту, а специальный и аудит на соответствие требованиям - только к инициативному.

Аудит финансовой отчетности представляет собой проверку отчетности организации на предмет ее достоверности и соответствия действующему законодательству и нормативным актам по вопросам ведения бухгалтерского учета и составления отчетности с последующей выдачей аудиторского заключения установленной формы.

Специальный аудит — это аудит, в процессе которого исследуются конкретные вопросы деятельности организации, имеющий целью подтвердить законность, достоверность и эффективность отдельных хозяйственных процессов и финансовых операций, правильности расчетов с бюджетом по налогам и другие вопросы, которые заранее определяются заказчиком и оговариваются в договоре на проведение аудиторской проверки.

Аудит на соответствие требованиям определяет, соблюдаются ли в организации те конкретные правила, нормы, законы, инструкции, пункты договоров, которые оказывают воздействие на результаты деятельности или отчеты, а также те специфические требования, которые предписаны персоналу администрацией. К этому виду аудита можно отнести проверки по заказу акционеров и иных собственников организации, а также проверки по требованию правоохранительных и судебных органов.

Главная цель внешнего аудита - дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте.

Для выполнения поставленных целей в процессе осуществления аудита решаются следующие задачи:

- оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности и законности совершения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность организации и ее конечные результаты;

- установление правильности составления баланса и других форм отчетности, достоверности пояснительной записки и пр.;

- установление достоверности налоговой отчетности;

- установление состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса,

- определение полноты выполнения решений собственников заказчика об объеме уставного фонда и его изменениях;

- определение правильности отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

- определение полноты отражения в учете и отчетности дебиторской и кредиторской задолженности.

3.3. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности и ее лицензирование

Аудиторская деятельность в Республике Беларусь осуществляется в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и национальными правилами аудита, разрабатываемыми Министерством финансов Республики Беларусь.

В соответствии с действующим законодательством аудиторской деятельностью в республике могут заниматься физические и юридические лица, т. е. аудиторы — индивидуальные предприниматели и аудиторские организации.

Для занятия аудиторской деятельностью физические лица должны пройти аттестацию и получить лицензию. Соответствующую лицензию должна получить и аудиторская организация.

К аттестации на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию, а также стаж работы по специальности не менее трех лет.

Для сдачи экзаменов претенденты представляют в Министерство финансов соответствующие документы.

Экзамены проводятся комиссией по экзаменационным билетам, подготовленным Управлением аудита Министерства финансов на основе утвержденной программы квалификационных экзаменов. Квалификационный экзамен сдается в письменной форме. При успешной сдаче экзамена выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока его действия.

Аудитор обязан не реже одного раза в два года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, повышать свою квалификацию в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров и имеющих государственную аккредитацию, по их программам повышения квалификации аудиторов, согласованным с Министерством финансов Республики Беларусь.

Лицензирование аудиторской деятельности производится с целью обеспечения государственного контроля за соблюдением требований законодательства Республики Беларусь, предъявляемых к аудиторской деятельности.

Претендент на получение лицензии аудитора должен представить в Министерство финансов документы, предусмотренные положением о лицензировании аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

Для проведения внешнего аудита банков, небанковских кредитно-финансовых организаций необходимо наличие дополнительно лицензии на осуществление аудиторской деятельности в банковской системе, выданной Национальным банком Республики Беларусь, а для проведения внешнего аудита страховых (перестраховочных) организаций — дополнительно лицензии

на осуществление аудиторской деятельности в страховании, выданной Министерством финансов Республики Беларусь.

Лицензия выдается сроком на 5 лет и действует на всей территории Республики Беларусь.

Аудиторской организацией признается коммерческая организация, осуществляющая деятельность по проведению аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Основным условием создания такой организации является наличие не менее трех человек, имеющих лицензии на осуществление аудиторской деятельности, включая руководителя аудиторской организации.

Не менее 50 процентов работников аудиторской организации должны составлять граждане Республики Беларусь, постоянно проживающие на территории Республики Беларусь, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, - не менее 75 процентов. Руководителем аудиторской организации может быть только аудитор.

Обязательным условием для осуществления аудиторской деятельности для юридических и физических лиц является их включение в Государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций со дня принятия решения Министерством финансов о выдаче лицензии.

Аудиторским организациям и аудиторам-индивидуальным предпринимателям запрещается занятие другими видами предпринимательской деятельности, кроме аудиторской деятельности, оказания сопутствующих аудиту услуг, преподавательской и научной деятельности.

3.4 Стандарты аудиторской деятельности

Аудиторская работа строится на основе стандартов (правил), в которых содержатся основные методологические принципы, используемые аудиторами в процессе подготовки к аудиту, для получения аудиторских доказательств и при документальном оформлении аудита.

Стандарты аудита не являются подробными правилами и нормативами, охватывающими всю аудиторскую работу. Они являются общими руководящими материалами в выполнении аудиторами их обязанностей по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности и содержат только лишь общие принципы, определяющие процесс подготовки к аудиту, его проведение и документальное оформление результатов аудита.

Основная цель аудиторских стандартов - обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг однообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения.

По принадлежности стандарты подразделяются на внешние и внутренние. Внешние стандарты определяют организацию аудиторской деятельности, являются основным элементом системы ее нормативного регулирования.

Внутренние стандарты разрабатываются в аудиторских фирмах для различных целей.

Внешние аудиторские стандарты могут быть международными и национальными.

Международные стандарты аудита выпускает Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants - IFAC), в которую входят национальные бухгалтерские организации свыше 90 стран мира. Ею разработано более 40 стандартов, которые рекомендуется использовать при разработке национальных стандартов.

Национальные стандарты разрабатываются с целью учесть особенности экономики страны, в которой они применяются.

В настоящее время в Республике Беларусь, используя международные стандарты аудита, разработано и утверждено более 35 правил аудиторской деятельности, в том числе: «Планирование аудита», «Рабочая документация аудитора», «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», «Аудиторские доказательства», «Аналитические процедуры», «Использование результатов работы внутреннего аудита», «Существенность и аудиторский риск», «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности», «Аудиторская выборка», «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг», «Использование результатов работы другой аудиторской организации», «Проверка соблюдения законодательства при проведении аудита», «Использование результатов работы эксперта», «Внутренний контроль качества аудита», «Отчет аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию», «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита», «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого юридического лица или индивидуальным предпринимателем», «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете», «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», «Понимание деятельности проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя», «Общение с руководством юридического лица или индивидуальным предпринимателем», «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности», «Допущения о непрерывности деятельности юридического лица», «Образование аудитора», «Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты», «Сопутствующие аудиту услуги», «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита», «Прочая информация в данных, содержащих проверенную бухгалтерскую отчетность», «Особенности аудита субъектов малого предпринимательства», «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора - индивидуального предпринимателя», «Проверка прогнозной финансовой информации».

3.5. Сопутствующие виды аудиторских услуг

В соответствии с Законом РБ «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и аудиторы - индивидуальные предприниматели могут оказывать сопутствующие аудиту услуги:

- по составлению бухгалтерской отчетности;
- оценке стоимости предприятия как имущественного комплекса, а также иного имущества;
- постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского и налогового учета;
- составлению деклараций о доходах и имуществе;
- анализу финансовой и хозяйственной деятельности;
- консультированию по вопросам, связанным с совершением хозяйственных операций, формированием результатов хозяйственной деятельности и составлением бухгалтерской отчетности;
- информационному обслуживанию;
- 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.

3.6. Права, обязанности и ответственность аудитора, аудиторских организаций

Обязанности, права и ответственность аудиторов, аудиторских организаций и заказчика аудиторских услуг определены в Законе Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

Аудиторские организации и аудиторы — индивидуальные предприниматели при проведении аудита имеют право:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять у аудируемого лица регистры бухгалтерского и налогового учета, счета и другую документацию о финансовой и хозяйственной деятельности, активы и обязательства, фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг, иного имущества и их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- получать в соответствии с законодательством по письменному запросу в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, налоговых и иных органах соответствующие сведения о финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица, необходимые для выполнения договора оказания аудиторских услуг;

— привлекать на договорной основе в соответствии с законодательством при проведении аудита для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний, лиц, имеющих соответствующую специальность, в случае, если в штатном расписании аудиторской организации отсутствуют специалисты такого профиля;

— получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;

— отказаться от проведения аудита или выражения в аудиторском заключении своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях непредставления аудируемым лицом документов, необходимых для проведения аудита, и (или) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству;

— осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторские организации и аудиторы — индивидуальные предприниматели обязаны:

— выполнять требования законодательства при осуществлении аудиторской деятельности (оказании сопутствующих аудиту услуг);

— вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;

— качественно проводить аудит и (или) оказывать сопутствующие аудиту услуги;

— сообщать заказчику о невозможности своего участия в проведении аудита при наличии обстоятельств, предусмотренных частью второй статьи 8 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности»;

— обеспечивать сохранность полученных документов;

— сообщать учредителям (участникам, собственникам имущества) аудируемого лица в ходе проведения аудита в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству;

— передать аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

— исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, в том числе вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, а также уставом аудируемой организации.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у аудиторской организации или ауди-

тора - индивидуального предпринимателя лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора. Под заведомо ложным аудиторским заключением понимается аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или не соответствующее его результатам. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Ответственность аудиторов за качество оказываемых ими аудиторских услуг определяется Гражданским кодексом, Уголовным кодексом и Правилами аудиторской деятельности.

В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь ответственность аудитора и аудиторской организации возникает в связи с нарушением принятых на себя по договору на оказание аудиторских услуг обязательств.

Уголовная ответственность наступает в случаях, предусмотренных Уголовным кодексом Республики Беларусь. Такая ответственность наступает за использование частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или 5 государства.

Уголовная ответственность предположительно может наступить:

- за несоблюдение профессиональной тайны;
- преднамеренное сообщение ложной информации;
- несообщение о фактах правонарушений в случаях, предусмотренных действующим законодательством;
- нарушения правил запрета на занятие аудиторской деятельностью.

Кроме того, к физическим лицам, занимающимся аудиторской деятельностью в составе аудиторской организации, применяется ответственность, предусмотренная нормами Трудового кодекса.

3.7. Права, обязанности и ответственность аудируемого лица, заказчика

Аудируемое лицо, заказчик самостоятельно выбирают аудиторскую организацию или аудитора - индивидуального предпринимателя для оказания аудиторских услуг, если иное не предусмотрено законодательством.

Аудируемое лицо, заказчик имеют право:

- получать от аудиторской организации и (или) аудитора информацию об актах законодательства, на которых основываются их замечания и выводы;
- отказаться от услуг» оказываемых аудиторской организацией или аудитором - индивидуальным предпринимателем, в случаях неисполнения или

ненадлежащего исполнения ими своих обязательств либо потребовать от аудиторской организации замены аудитора;

- сообщать о допущенных аудиторской организацией и (или) аудитором нарушениях законодательства об аудиторской деятельности и (или) условий договора оказания аудиторских услуг в Министерство финансов Республики Беларусь, Национальный банк Республики Беларусь, Комитет государственного контроля Республики Беларусь и иные уполномоченные государственные органы;

- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Аудируемое лицо, заказчик обязаны:

- создавать аудитору условия для своевременного и качественного проведения аудита, представлять ему все необходимые документы;

- давать по запросам аудитора разъяснения в устной и (или) письменной форме;

- устранять выявленные аудитором нарушения законодательства, порядка ведения бухгалтерского и (или) налогового учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и вносить соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в том числе с соблюдением сроков, в случаях, предусмотренных законодательными актами;

- своевременно оплачивать услуги аудиторов в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемого лица, заказчика, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

- исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Выполнение требований аудитора, вытекающих из условий договора оказания аудиторских услуг, является обязательным для аудируемого лица, заказчика.

Аудируемому лицу, заказчику запрещается вмешиваться в действия аудитора по вопросам, касающимся методологии проведения аудита.

Аудируемое лицо, заказчик несут ответственность за полноту и достоверность документов и другой информации, представленных аудиторской организации, аудитору - индивидуальному предпринимателю на проверку.

Проведение аудита не освобождает аудируемое лицо от ответственности за нарушение порядка осуществления хозяйственной деятельности, несоответствие представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности требованиям законодательства.

3.8. Профессиональная этика аудитора

Каждый аудитор должен принимать все меры для создания и поддержания доверия и уважения к своей профессии, защищать нравственные, моральные ценности от всех возможных нарушений и посягательств. Этика - это система норм нравственного поведения человека, какого-либо класса, общественной или профессиональной группы людей.

Существует международный этический кодекс аудитора, на основе которого разработан кодекс профессиональной этики аудиторов Республики Беларусь, который содержит следующие требования: профессиональную компетентность; профессиональная независимость; конфиденциальность; честность и объективность; вежливость и внимание к заказчику.

Профессиональная компетентность заключается в том, что аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное проведение аудита. Аудитор не должен оказывать субъектам каких-либо услуг, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций. Работая с субъектом, аудитор обязан использовать все свои знания и опыт и быть в курсе последних изменений законодательства в области бухгалтерского учета, налогообложения и других вопросов, касающихся деятельности аудируемого субъекта.

Профессиональная независимость заключается в том, что никакие государственные органы, заказчики аудита и любая третья сторона не вправе вмешиваться в профессиональную деятельность аудиторской организации (аудитора) при проведении ими аудита, а также отсутствию у аудиторской организации (аудитора) финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности, которая может повлиять на объективность профессионального суждения.

Конфиденциальность заключается в обеспечении аудиторской организацией (аудитором) сохранности документов, получаемых или составляемых в ходе аудита, в отказе от передачи их третьим лицам без согласия проверяемого субъекта и неразглашении содержащихся в них сведений, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством Республики Беларусь или оговоренных договором. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно и не зависит от продолжения или прекращения отношений с субъектом.

Честность и объективность заключается в соблюдении аудитором общих норм морали, а также в применении непредвзятости и беспристрастности при составлении аудиторского заключения.

Вежливость и внимание к заказчику заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Аудитор не имеет права демонстрировать свое превосходство, разли-

цу в образовательном уровне, позволять себе быть небрежным и грубым, даже если заказчик не прав.

Тема 4

ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

- 4.1. Основные этапы аудита.
- 4.2. Подготовка аудиторской проверки.
- 4.3. Планирование аудита.
- 4.4. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита.
- 4.5. Существенность в аудите
- 4.6. Аудиторский риск и его составляющие.
- 4.7. Аудиторская выборка.

4.1. Основные этапы аудита

Коммерческий успех аудиторов, рост их общественного авторитета и расширение круга клиентов напрямую зависят от уровня их профессионализма, правильности применения методологии и методики контроля, использования передового опыта. Поскольку каждая аудиторская проверка ограничена во времени, аудитору всегда важно четко определить ее цели, безошибочно выбрать исследуемые объекты проверки, грамотно спланировать свои действия, применить эффективные аудиторские процедуры и собрать необходимые доказательства для формулирования объективного заключения. Для успешной реализации целей конкретной аудиторской проверки необходимо, чтобы последовательно выполнялись основные этапы проведения аудита.

В экономической литературе выделяют следующие основные этапы аудита:

— подготовка аудиторской проверки: определение объема аудита, составление письма-обязательства о согласии на проведение аудита, договора оказания аудиторских услуг.

— планирование аудита, оценка организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Планирование аудиторской проверки производится в соответствии с действующим законодательством, условиями договора с клиентом. Аудитор должен получить достаточное представление о всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки и осуществить оценку его системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью установления вероятности возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности и аудиторский риск. На основе такой оценки определяется содержание, масштаб и количе-

ство аудиторских процедур. Эта информация отражается в общем плане и программе аудита. На данном этапе решается также вопрос о привлечении экспертов и составе аудиторской бригады.

— непосредственное проведение аудиторской проверки на предприятии: получение аудиторских доказательств с документированием всех необходимых сведений и фактов;

— составление аудиторского заключения (отчета): обобщение выводов, формирование и выражение мнения аудитора о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта хозяйствования. В процессе составления аудиторского заключения аудитор обобщает результаты проверки, формулирует мнение относительно достоверности отчетности и соответствия ее действующему законодательству.

4.2. Подготовка аудиторской проверки

Подготовка к проведению аудита включает в себя определение объема аудиторской проверки, стоимости ее проведения, которые должны найти отражение в заключаемом между аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем договоре на оказание аудиторских услуг. Договору может предшествовать письмо-обязательство исполнителя о согласии на проведение аудита.

Организация-клиент, сделав свой выбор, направляет аудиторскую организацию (к аудитору-индивидуальному предпринимателю) в письменной форме предложение о проведении аудита (или уведомляет их о готовности к сотрудничеству иным способом). В обращении должна быть представлена исчерпывающая информация о клиенте: полное его наименование, дата и номер государственной регистрации, виды деятельности, состав учредителей, участников и собственников имущества, юридический адрес и др.

Получив письменное предложение о проведении аудита, аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) должна дать на него ответ в виде письма-обязательства аудитора перед клиентом.

Это письмо рассматривается в качестве официального ответного документа, устанавливающего взаимоотношения между аудитором и клиентом до заключения договора. В данном письме должны быть раскрыты: цель аудита и его объекты; сроки проведения проверки; ответственность аудитора перед клиентом и его обязательство о сохранении коммерческой тайны; обязательства клиента по предоставлению необходимой для проверки информации; ответственность руководства предприятия-клиента за достоверность финансовой информации и отчетности; нормативные акты, на основании которых будет проводиться аудит; возможный риск невыявления неточностей и ошибок в учете и отчетности клиента; форма отчетности аудитора по результатам проверки; условия оплаты выполненной работы.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» отношения между аудиторскими организациями (аудиторами — индивидуальными предпринимателями) и заказчиками строятся на основе договора.

Договор документально подтверждает, что стороны пришли к соглашению по всем моментам, оговоренным в договоре. Для того чтобы избежать неправильного понимания сторонами взятых на себя обязательств, условий их выполнения и принятой степени ответственности, необходимо максимально ясно оговорить в договоре все существенные аспекты взаимоотношений, возникающих в связи с заключением договора.

После заключения договора следует момент выдачи заданий конкретному аудитору на проведение аудита и комплектование аудиторской группы под руководством этого аудитора.

Договор оказания аудиторских услуг заключается в письменной форме и должен включать следующие существенные условия: предмет договора; сроки выполнения аудиторских услуг; стоимость оказываемых услуг; права и обязанности сторон; ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором; иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. В этот период необходимо определить трудоемкость и с ее учетом стоимость, а также сроки оказания аудиторских услуг. Для решения этих задач аудитором проводится преддоговорное обследование заказчика. С этой целью аудитор выезжает к заказчику для беседы и общего ознакомления с документацией.

Для более тщательного обследования клиенту может быть предложено заполнить преддоговорный тест-запрос, который включает в себя: краткие сведения о руководстве, организационно-правовой форме, и форме собственности, видах деятельности, периоде времени, подлежащего проверке, и другие сведения.

Заполнение такого теста делает бухгалтер организации, а аудитор сможет получить необходимую на данном этапе информацию, что упростит проведение проверки, сократит ее сроки и поможет избежать необоснованного определения стоимости услуг. В соответствии с объемом и сложностью работы устанавливается стоимость аудита, эта сумма согласовывается с клиентом и указывается в договоре на проведение аудиторской проверки.

Стоимость оказываемых услуг определяется с помощью специального расчета, в основу которого положена калькуляция на оказание аудиторских услуг, разрабатываемая и утверждаемая в аудиторской организации на определенный период времени. Общее количество человеко-часов, необходимое для проведения аудита у данного клиента (определяется исходя из общего плана аудита), умножается на стоимость одного человеко-часа (исходя из

плановой калькуляции). Полученная в соответствии с расчетом сумма услуг должна быть зафиксирована в протоколе согласования цен, который является приложением к договору оказания аудиторских услуг.

Договор подписывается представителями сторон, и их подписи скрепляются печатями (при их наличии).

В аудиторской организации должен вестись учет исполнения договоров оказания аудиторских услуг. С этой целью ведется Книга регистрации заключенных договоров оказания аудиторских услуг и Книга контроля за выполнением приказов о проведении аудиторских проверок.

4.3. Планирование аудита

Аудитор должен тщательно планировать, контролировать свою деятельность, вести ее учет. Планирование является начальным этапом проведения аудита и состоит из разработки общего плана с указанием ожидаемого объема работ и сроков проведения аудита, а также аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудитором объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

При планировании аудита должны соблюдаться следующие принципы:

- принцип комплексности планирования предполагает обеспечение взаимосвязки и согласованности всех этапов планирования, от предварительного до составления общего плана и программы аудита;

- принцип непрерывности планирования предусматривает установление сопряженных заданий группе аудиторов и увязку этапов планирования по срокам и обособленным структурным подразделениям заказчика;

- принцип оптимизации планирования подразумевает обеспечение возможного выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита.

При планировании состава специалистов, необходимых для проведения аудита, аудиторская организация должна учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита; предусмотренные договором сроки проведения аудиторской проверки; квалификационный уровень членов аудиторской группы, проводящей данную проверку.

При планировании аудита аудиторской организации (аудитору) следует выделить следующие этапы:

- а) предварительное планирование аудита;

- б) подготовка и составление общего плана аудита;

- в) подготовка и составление программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация (аудитор) должна ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью клиента и получить информацию о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность, отражающих экономическую ситуацию в республике

в целом и ее отраслевые особенности, а также о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность заказчика, связанных с его индивидуальными особенностями.

Далее необходимо разработать и документально оформить общий план аудита с описанием предполагаемого объема и характера проведения аудиторских процедур. Общий план аудита должен быть достаточно детальным, его форма и содержание могут меняться в ходе осуществления аудиторской проверки в зависимости от объема работ, выполняемых аудлируемым лицом, сложности аудита, специфической методологии и технических приемов, используемых аудитором.

Необходимым условием успешного выполнения планируемых аудиторских работ является наличие программы аудита.

Программа аудита является развитием, общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита, и предполагаемый перечень рабочей документации аудитора.

При подготовке аудиторской программы следует принимать во внимание результаты оценки системы внутреннего контроля. Если окажется, что внутренний аудит был достаточно эффективным, то в программу аудита можно включать не все, а только некоторые аудиторские процедуры, которые позволят обосновать правильные выводы о достоверности или недостоверности показателей финансовых отчетов и баланса. Аудитор может принять решение о неиспользовании данных внутреннего контроля, если у него имеются другие, более эффективные, методы получения достаточных аудиторских доказательств.

4.4. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется у аудируемого им лица, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он должен определить виды, масштаб и затраты времени предполагаемых аудиторских процедур.

Результаты такой оценки позволяют качественнее спланировать работу аудитора: чем выше оценка, тем меньше количество аудиторских процедур, и наоборот.

Эффективно построенная система бухгалтерского учета должна обеспечить гарантию того, что финансовые операции и хозяйственные процессы правильно отражены по времени их совершения и зарегистрированы в полном объеме.

Оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля необходимо проводить с использованием правила аудиторской деятельности «Изу-

чение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита».

Знакомство с системой бухгалтерского учета включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о таких сторонах хозяйственной деятельности проверяемой организации, как:

- учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета;
- организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности;
- распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовки отчетности;
- организация подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные и финансовые операции;
- порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, а также формы и методы обобщения данных таких регистров;
- порядок подготовки периодической бухгалтерской отчетности;
- роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовке отчетности;
- критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок;
- средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

Аудиторская организация в ходе аудита обязана:

- проверить соответствие организации системы бухгалтерского учета проверяемого клиента действующим нормативным документам и отразить в рабочей документации аудитора случаи отмеченных нарушений;
- ознакомиться с внутренними документами клиента, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета, и определить, в какой мере реальное состояние дел соответствует положениям перечисленных выше документов.

При проведении предварительной оценки работы внутреннего аудита следует учитывать организационный статус, профессиональную компетентность, профессиональный уровень и функциональные рамки службы внутреннего аудита.

Для оценки системы внутреннего контроля и принятия решения, в какой мере на нее можно полагаться, аудитор должен использовать специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием средств контроля, содержание которых раскрыто в правиле аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск».

Тестирование средств контроля может включать в себя проверку:

- наличия четкой структуры управления предприятием и четкого административного контроля;
- наличия службы внутреннего аудита (обратить внимание на квалификацию данной службы);

- соблюдения распределения обязанностей между сотрудниками бухгалтерии и материально ответственными лицами;
- особенностей работы бухгалтерии субъекта, отражающих сезонные периоды работы повышенной интенсивности;
- частоты кратковременных замен учетных работников в связи с отпуском или болезнью;
- регулярности составления промежуточной бухгалтерской отчетности;
- возможности появления ошибок, имеющих единичный и случайный характер;
- обеспечения сохранности активов и документации субъекта;
- возможности использования результатов других аудиторских процедур для получения данных о работоспособности средств контроля.

Общий же анализ результатов работы внутреннего аудита и их оценка может включать следующие критерии:

- программа и объем работы внутреннего аудита соответствуют целям аудиторской проверки;
- внутренний аудит проводится специалистами, имеющими соответствующий уровень профессионального образования, навыков и компетентности, работа правильно спланирована, квалифицированно проведена и документально оформлена;
- по результатам работы внутреннего аудита сделаны соответствующие выявленным обстоятельствам выводы, Отчетность подготовлена на основе результатов проведенной работы;
- замечания или проблемные вопросы, поднятые внутренним аудитором, решены.

Оценивая и анализируя организацию и состояние бухгалтерского учета и Внутреннего контроля у клиента, аудитор может определить области наименьшего и максимального риска и сконцентрироваться на последних.

4.5. Существенность в аудите

Основной целью аудиторской проверки является установление достоверности бухгалтерской отчетности заказчика и соответствия совершенных им хозяйственных и финансовых операций нормативным актам, действующим в Республике Беларусь.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. В аудиторской практике используется принцип существенности. Исходя из этого принципа, аудитор обязан установить достоверность бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Существенность в аудите оценивают на стадии планирования, для того чтобы обеспечить необходимую эффективность аудиторской проверки.

Существенность информации - это свойство, которое делает ее способной влиять на экономические решения пользователя такой информации. Это одно из важнейших понятий в аудите, которое определяет размер допустимой ошибки и, как следствие, форму составления аудиторского заключения. Оценка существенности зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого субъекта предпринимательской деятельности с учетом объема и особенностей его деятельности.

Существенность имеет как качественную, так и количественную стороны. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных правовых актов, действующих в Республике Беларусь. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения количественный критерий - уровень существенности.

Уровень существенности — это предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения.

Расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе аудиторской проверки оформляются в виде отдельного документа и являются частью рабочей документации аудитора.

Действующими правилами аудиторской деятельности рекомендовано уровень существенности вычислять как определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом могут использоваться как базовые значения текущего года, так и усредненные показатели текущего периода и предшествующих лет. Допускается как единый показатель уровня существенности для конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей других форм отчетности.

Уровень существенности необходимо принимать во внимание на всех этапах аудиторской проверки. Сопоставляя отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности с установленным уровнем существенности, аудитор делает вывод о достоверности или недостоверности этой отчетности или о необходимости включения в аудиторское заключение соответствующих оговорок.

На практике для определения уровня существенности используются следующие базовые показатели: балансовая прибыль предприятия – 5%, ва-

ловой объем реализации (без НДС) – 2%, валюта баланса – 2%, собственный капитал – 10%, затраты предприятия – 2%.

Пример расчета уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение базового показателя в отчетности проверяемого экономического субъекта, млн. руб.	Уровень существенности, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, млн. руб.
1	2	3	4
Балансовая прибыль	60	5	3
Валовой объем реализации (без НДС)	900	2	18
Валюта баланса	700	2	14
Собственный капитал	400	10	40
Затраты предприятия	800	2	16

Из числа значений, полученных в графе 4, исключаем значение балансовой прибыли в сумме 3 млн. руб., как отличающееся в меньшую сторону от средней величины значений на несколько порядков.

Уровень существенности определяется как среднее значение оставшихся величин: (18 млн. руб. + 14 млн. руб. + 40 млн. руб. + 16 млн. руб.)/4=22 млн. руб.

Для расчета уровня существенности убыточных предприятий рассчитывается среднеарифметическое значение от валюты баланса и конец проверяемого периода и затрат предприятия.

Наименование базового показателя	Значение базового показателя в отчетности проверяемого экономического субъекта, млн. руб.	Уровень существенности, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, млн. руб.
1	2	3	4
Балансовая прибыль	600	5	30
Затраты предприятия	900	2	18

Уровень существенности: (30 млн. руб.+18 млн. руб.)/2=24 млн. руб.

4.6. Аудиторский риск и его составляющие

С существенностью в аудите тесно связан аудиторский риск. Определение аудиторского риска и его компонентов приведено в правиле аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск».

Аудиторский риск — это вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта может содержать невыявленные существенные

искажения после подтверждения ее достоверности или признания того, что она содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: внутривладельческий риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Внутривладельческий риск — вероятность того, что данные балансового счета или отдельные хозяйственные операции не соответствуют действительности, так как содержат недостоверную информацию, которая сама по себе или вместе с другой недостоверной информацией по данным других балансовых счетов или хозяйственных операций искажает бухгалтерскую (финансовую) отчетность и статьи бухгалтерского баланса.

Оценку внутривладельческого риска аудитор должен дать на этапе предварительного планирования на основе своего профессионального суждения, принимая во внимание следующие факторы:

- опыт и квалификацию работников, ответственных за ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности;
- возможность наличия внешнего давления на руководителей с целью достижения определенных показателей отчетности;
- специфические особенности деятельности данного субъекта;
- особенности функционирования и экономического положения отрасли, в которой действует субъект.

Риск средств контроля — вероятность того, что недостоверная информация не выявлена или своевременно не предупреждена системой внутреннего контроля.

Аудитору необходимо изучить и оценить систему внутреннего контроля и эффективность ее работы. Чем выше уровень надежности внутреннего контроля, тем ниже риск аудитора. В тоже время аудитор никогда не должен в полной мере полагаться на систему внутреннего контроля субъекта.

Риск необнаружения — вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

Риск необнаружения является показателем качества работы аудитора, который зависит от квалификации аудитора и особенностей проведения конкретной аудиторской проверки.

Между указанными видами риска существует определенная взаимосвязь. Например, при высоком уровне внутривладельческого риска и риска средств контроля аудитору необходимо увеличить количество аудиторских процедур с целью снижения до минимума величины риска необнаружения и таким образом получить приемлемый размер общего аудиторского риска.

4.7. Аудиторская выборка

В соответствии с правилом аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» аудиторская выборка — это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета субъекта предпринимательской деятельности не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям правила.

Важнейшим требованием, которое должно быть выполнено при формировании выборки, является обеспечение ее репрезентативности, т. е. представительности. Представительность выборки в аудите — это свойство аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основе правильные выводы о всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, не отвечающая этому свойству, называется нерепрезентативной (непредставительной). Требование репрезентативности предполагает, что все элементы проверяемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Для обеспечения репрезентативности аудитор должен использовать один из следующих методов:

- случайный отбор. Он предполагает использование таблиц случайных чисел. Процедура использования таблиц состоит из четырех этапов: установление нумерации для проверяемой совокупности; установление соответствия между таблицей случайных чисел и проверяемой совокупностью; определение порядка чтения и использования таблицы; выбор начальной точки. Каждому случайно выбранному номеру таблицы должен соответствовать конкретный элемент проверяемой совокупности;

- систематический отбор. Он предполагает отбор элементов через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится или на определенном числе элементов (например, отбирается каждый десятый документ из всех документов данной категории), или на стоимостной их оценке;

- комбинированный отбор. Это комбинация различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторская выборка представляет собой метод проверки счетов или классов операций, при котором аудиторские процедуры применяются менее чем к 100 % имеющихся в распоряжении аудитора элементов проверяемой совокупности. Для построения выборки аудитору необходимо определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

При проведении выборки аудитор может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы (подсовокупности), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения проверяемой совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит.

Данная процедура называется стратификацией. Она позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудитора.

При определении размера (объема) выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

По окончании выборки аудитор должен:

- проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать, то есть распространить полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- оценить риски выборки.

Тема 5

ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

- 5.1. Аналитические процедуры.
- 5.2. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения.
- 5.3. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- 5.4. Использование результатов работы эксперта.
- 5.5. Использование работы других аудиторов и их взаимодействие.
- 5.6. Рабочая документация аудитора.

5.1. Аналитические процедуры

Аналитическая процедура представляет собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого субъекта предпринимательской деятельности с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин.

В процессе проведения аудита могут применяться следующие аналитические процедуры:

- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями субъекта;
- сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством и самим субъектом;
- другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры проверяемого субъекта.

Аналитические процедуры должны выполняться на протяжении всего процесса аудита. В процессе непосредственного проведения аудита при исследовании необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов, аналитические процедуры могут выполняться в сочетании с другими аудиторскими процедурами.

Результаты планирования, выполнения аналитических процедур, а также анализа необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов фиксируются в рабочей документации аудитора и служат основой для составления заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5.2. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения

Для составления объективного, обоснованного заключения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе независимых процедур.

Аудиторские доказательства — это информация, имеющаяся в распоряжении аудитора, позволяющая ему выразить мнение о достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, законности всех совершенных хозяйственных и финансовых операций и их соответствии действующему законодательству и т. п.

Степень достоверности аудиторских доказательств зависит от источника их получения. Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными.

Внутренние доказательства - информация, полученная от проверяемой организации (фирмы) в письменном или устном виде.

Внешние доказательства - информация, полученная от третьей стороны в письменном виде.

Смешанные доказательства - информация, полученная от проверяемой организации, (фирмы) в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

Для получения доказательства используются следующие источники: первичные документы субъекта проверки; регистры бухгалтерского учета; бухгалтерская (финансовая) отчетность; результаты инвентаризации активов и обязательств; результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности; сопоставление различных документов проверяемой организации, а также документов проверяемой организации с документами третьих лиц.

Для получения аудиторских доказательств используются те же приемы и способы, что и при проведении контрольно-ревизионной работы. В то же время в действующем правиле аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», приводится ряд наиболее распространенных методов их получения: пересчет, инвентаризация, прослеживание, проверка документов, опрос, подтверждение, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, аналитические процедуры.

Пересчет заключается в проверке арифметических расчетов первичных документов и бухгалтерских записей. В зависимости от плана проверки, оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска, он может быть выборочным или сплошным. При ведении бухгалтерского учета с помощью компьютерных систем аудиторская организация (аудитор) может осуществить проверку, применяя аналогичные системы.

Инвентаризация - прием, позволяющий получить точную информацию о наличии имущества проверяемой организации. При проведении аудита аудиторы могут наблюдать за проведением инвентаризации. Такое наблюдение помогает аудиторской организации (аудитору) правильно оценить надеж-

ность системы бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля.

Прослеживание — метод, заключающийся в проверке некоторых первичных документов, от момента их создания до отражения их в регистрах аналитического и синтетического учета, заключительной корреспонденции счетов и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Проверка документов - метод, заключающийся в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение хозяйственной операции в бухгалтерском учете вплоть до первичного документа, подтверждающего реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Опрос состоит в изучении соответствующей информации компетентных лиц внутри или за пределами экономического субъекта. Опросы могут быть различными: от официальных писем, адресованных третьей стороне, до неофициальных устных опросов, адресованных лицам внутри экономического субъекта.

Подтверждение— метод, используемый для удостоверения информации, содержащейся в учетных записях. Для этого необходимо получить подтверждение в письменной форме от независимой третьей стороны, запросы в адрес которой желательно готовить от имени руководства субъекта.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций — осуществление контроля аудиторской организацией (аудитором) за учетными работами, выполняемыми в бухгалтерии субъекта.

Аналитические процедуры предусматривают анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование основных показателей с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

5.3. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

При планировании проверки аудитор должен быть готов к возможному наличию в первичных документах, учетных регистрах и отчетности проверяемой организации ошибок и искажений, которые условно можно разделить на следующие виды:

- 1.) Нарушения при создании первичных документов выражаются, как правило, в отсутствии обязательных реквизитов, отсутствии разрешительных и оправдательных подписей на документах, наличии неоговоренных исправлений, подчисток, нечетких оттисков печатей и штампов, а также в отсутствии первичных документов.

- 2.) Ошибка в бухгалтерском учете - это нарушение достоверности данных учета, совершенное в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния активов и обязательств. Примерами таких ошибок являются: пропуски операций в учете (в т. ч. не оформленных первичными документами); регистрация несовершенных операций; указание неправильной корреспонденции счетов; арифметические ошибки; несоответствие между данными синтетического и аналитического учета; неправильная разноска операций по отчетным периодам; запись незаконных или не предусмотренных инструкциями и учетной политикой операций и др.
- 3.) Искажение бухгалтерской отчетности — это неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала организации установленных нормативными документами правил ведения учета и составления отчетности. Искажения отчетности проявляются в виде несоответствия между данными статей отчетности и остатками по счетам в учетных регистрах; неполного заполнения отчетности; отсутствия взаимосвязки статей отчетности; неправильной оценки статей отчетности и др.

Нарушения, ошибки и искажения в учете и отчетности могут быть как непреднамеренными, т. е. являться результатом непреднамеренных действий или бездействия персонала организации, так и преднамеренными, т. е. умышленными, совершенными с заведомо корыстными целями, включая введение в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Последние квалифицируются еще как мошенничество, которое влечет за собой ущерб для инвесторов, кредиторов или других юридических и физических лиц, которые имеют деловые взаимоотношения с проверяемой организацией.

Преднамеренные искажения в бухгалтерской отчетности могут осуществляться следующими способами:

- манипуляция учетными записями - это умышленное использование неправильной корреспонденции счетов или сторнированных записей с целью искажения учетных и отчетных показателей.

- фальсификация бухгалтерских документов и записей — это оформление заведомо неправильных (подложных) документов и записей на счетах бухгалтерского учета, искажающих истинное положение дел, реальное наличие имущества.

- неадекватные записи в учете — это отражение финансовой информации в системе счетов в неполном объеме.

- незаконные действия — это действия должностных лиц, противоречащие законодательству, совершенные умышленно или без умысла и в связи с этим расценивающиеся как нарушение норм или как обман или ошибка.

Факторами внутрихозяйственной деятельности субъекта, способствующими появлению искажений, являются:

- несоответствие величины оборотных средств росту объемов продаж (производства) субъекта или снижению прибыли;
- изменение учетной политики, договорных отношений, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;
- нетипичные хозяйственные операции, особенно в период окончания года, существенно влияющие на величину финансовых показателей;
- наличие платежей за услуги, которые не соответствуют предоставленным услугам;
- особенности организационно-управленческой структуры субъекта, наличие недостатков в данной структуре; компетентность управленческого персонала, частая смена главных бухгалтеров;
- наличие отклонений от установленных правил ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- наличие отклонений от установленного порядка распределения прибыли;
- отсутствие первичных или подтверждающих документов, исправления, наличие нетипичных записей, не отраженных в учете хозяйственных операций.

При выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе проведения аудита аудитор должен корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости:

- от видов нарушений, установленных у субъекта и ведущих к появлению искажений;
- степени существенности выявленных искажений;
- риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

При выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна оценить, насколько эффективно действующая у субъекта система внутреннего контроля препятствует возникновению различных нарушений, ведущих к появлению искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если аудиторская организация в процессе проведения аудита делает вывод о более низкой (чем предполагалось ранее) способности системы внутреннего контроля препятствовать появлению искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, то аудиторская организация должна пересмотреть свою предыдущую оценку надежности системы внутреннего контроля и уточнить объем и характер применяемых аудиторских процедур.

Выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации следует отразить в своей рабочей документации и отчете аудитора субъекту.

В соответствии с правилом «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности» ответственность сторон в

связи с выявлением искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности распределяется следующим образом:

1.) аудиторская организация несет ответственность:

— за выражение объективного и обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленного в письменном виде в аудиторском заключении и (или) отчете руководству проверяемого субъекта;

— правильность и полноту данных, отраженных в заключении и (или) отчете аудитора о выявленных или существенных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— несоблюдение конфиденциальности коммерческой информации субъекта.

2.) руководство проверяемого субъекта, включая его персонал, несет ответственность:

— за возникновение непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— непринятие мер по предупреждению возникновения искажений;

— неустранение или несвоевременное устранение искажений.

Ответственность за выявление и обоснование непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудитор. Ответственность за факт наличия этих искажений возлагается на виновных и должностных лиц проверяемой организации.

5.4. Использование результатов работы эксперта

При проведении аудита зачастую возникают вопросы, для проверки которых по существу, необходимы специальные знания, выходящие за пределы познаний аудитора. К таким вопросам следует отнести некоторые аспекты нормирования труда, оценки объектов основных средств и нематериальных активов, планирования, технологии производства, обращения ценных бумаг и т.п.

С учетом этого при возникновении специальных вопросов в процессе проведения аудита аудиторская организация (аудитор) в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» имеет право привлекать на договорной основе для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний, лиц, имеющих соответствующую специальность, в случае, если в штатном расписании аудиторской организации отсутствуют специалисты такого профиля.

Специалист, обладающий знаниями, навыками и опытом работы в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, называется экспертом.

В качестве экспертов при аудиторской проверке могут привлекаться физические и юридические лица. Эксперт должен иметь квалификационный аттестат, сертификат, диплом или другой документ, подтверждающий нали-

чие у него должной квалификации (для физического лица), и специальное разрешение со стороны органов государственного управления, подтверждающего право физического или юридического лица заниматься данным видом деятельности, если этот вид подпадает под лицензирование (лицензию или иной документ). Эксперт не должен иметь родственных и (или) финансовых отношений с проверяемой организацией.

Договор с экспертом может быть заключен либо руководством проверяемой организации, либо самой аудиторской организацией (аудитором) после получения согласия клиента. В случае отказа клиента использовать независимого эксперта аудиторская организация (аудитор) не имеет права привлекать его к проверке, но может снять с себя ответственность, оговорив отказ клиента в аудиторском заключении. Отказ клиента должен быть мотивированным и выраженным в письменной форме. В такой ситуации аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенной проверки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторская организация использует результаты работы эксперта в следующих случаях:

- при подтверждении внесения неденежного вклада в уставный фонд юридического лица с иностранными инвестициями, резидента свободной экономической зоны;

- составлении заключения о рыночной стоимости предприятия (организации, учреждения) при его продаже другому собственнику, выделении доли учредителя (учредителей), передаче доли другому учредителю;

- составлении заключения о финансовом состоянии организации в производстве по делу об экономической несостоятельности (банкротстве);

- в других случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь (например, определение объемов выполненных работ, юридические консультации и др.).

Привлечение эксперта к проверке не снимает ответственности с аудитора за содержание аудиторского заключения. Информация об использовании результатов работы эксперта при проведении аудиторской проверки должна быть включена в рабочую документацию аудитора.

5.5. Использование работы других аудиторов и их взаимодействие

При проведении аудиторской проверки организации, отчетность которой включает показатели нескольких структурных подразделений этой организации, аудит которых проводит другая аудиторская организация или аудитор — индивидуальный предприниматель, возникает необходимость взаимодействия аудиторов в период проведения аудита.

Порядок взаимодействия аудиторов в такой ситуации определен правилом аудиторской деятельности «Использование результатов работы другой аудиторской организации».

В процессе проведения аудиторской проверки аудиторы должны обмениваться информацией. Если в ходе проверки аудитор, проверяющий деятельность структурного подразделения, выявил факты, которые, по его мнению, могли бы иметь значение для работы аудиторской организации, проверяющей деятельность головной организации, то он должен уведомить ее об этом путем непосредственной передачи соответствующей информации или раскрытия соответствующих обстоятельств в аудиторском заключении. Факт передачи информации в отношении подразделения, полученной в процессе аудита, необходимо согласовать с руководством этого подразделения. Если руководство подразделения не дает согласия на то, чтобы информация была передана, аудитору необходимо представить информацию о данном обстоятельстве аудиторской организации, работающей с головной организацией.

О любом ограничении объема аудита, имеющем место в структурном подразделении, аудитор должен непосредственно ставить в известность аудиторскую организацию, проверяющую головную организацию.

В то же время аудиторская организация, осуществляющая проверку головной организации, не обязана предоставлять другим аудиторам, проверяющим структурные подразделения этой организации, какую-либо информацию, полученную в ходе аудита своего клиента. Если в процессе проверки она выявила факты в отношении подразделений организации, которые могут иметь значение для работы других аудиторов, аудиторская организация должна обсудить возможные действия с руководством организации. Такие действия могут заключаться в непосредственной передаче этой информации другим аудиторам, проверяющим структурные подразделения этой организации, или в передаче руководством предприятия этой информации руководству подразделения или тем аудиторам, которые проверяют это подразделение.

Использование результатов работы других аудиторов должно быть задокументировано в аудиторской организации с учетом соблюдения правила аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора».

В рабочей документации аудитора (аудиторской организации), проводившего аудит на головном предприятии, должна быть отражена следующая информация:

- перечень подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация (аудитор), степень существенности их показателей для бухгалтерской (финансовой) отчетности головной организации;
- наименование другой аудиторской организации (фамилия, имя, отчество другого аудитора);
- выводы относительно существенности показателей подразделения для бухгалтерской отчетности головной организации;
- процедуры, выполненные аудиторской организацией, проверяющей головную организацию, в отношении работы, проведенной другой аудиторской организацией (аудитором), и результатов полученных другой аудиторской организацией.

Правилом аудиторской деятельности «Использование результатов работы другой аудиторской организации» предусмотрен порядок выдачи аудиторского заключения по результатам проведенного аудита при условии использования работы других аудиторов.

Так, если аудиторская организация, проводившая аудит в головной организации, приходит к выводу о том, что результаты работы другой аудиторской организации (аудитора) использовать невозможно, а сама аудиторская организация не может выполнить необходимые дополнительные процедуры в отношении показателей структурного подразделения, проверенных другой аудиторской организацией (аудитором), она должна рассмотреть вопрос о подготовке условно положительного аудиторского заключения или об отказе от выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта в связи с ограничением объема аудиторской проверки.

В то же время, если аудиторская организация (аудитор), проверявшая структурное подразделение организации, составила или намеревается составить аудиторское заключение о показателях подразделения, отличное от безусловно положительного, то организация, осуществляющая аудит головной организации, должна рассмотреть вопрос о необходимости и целесообразности составления аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, отличного от безусловно положительного. При этом она должна исходить из того, насколько обстоятельства, повлекшие составление другими аудиторами аудиторского заключения о показателях структурного подразделения, отличного от безусловно положительного, существенны для бухгалтерской (финансовой) отчетности головной организации.

5.6. Рабочая документация аудитора

Рабочая документация аудитора - это документы, получаемые или составляемые аудитором самостоятельно в связи с аудитом.

К ней относятся:

- информация, касающаяся организационной структуры аудируемого лица;
- выписки или копии документов, соглашений и протоколов, касающиеся вопросов аудита;
- информация об особенностях финансово-хозяйственной деятельности и учета аудируемого субъекта предпринимательской деятельности;
- программа и планы проведения аудита;
- копии писем или записок, характеризующие методы работы аудитора;
- копии писем или записок, характеризующие существенные ошибки в работе внутреннего контроля, оценка риска внутреннего контроля;
- анализ произведенных хозяйственных операций и сальдо по счетам;
- анализ основных показателей и тенденций развития организации;

- записи о характере, сроках и масштабе выполненных аудиторских процедур и их результатах;
- список специалистов иного профиля, привлекаемых для проверки отдельных вопросов по программе аудита, и время ее проведения;
- перечень процедур, выполненных другими аудиторами при аудите филиалов аудируемого лица;
- копии переписки с другими аудиторами, экспертами по вопросам аудита;
- объяснения, пояснения, заявления, полученные от руководства проверяемого аудируемого лица;
- письменно оформленные выводы, сделанные аудитором по основным вопросам проверки;
- копии письменных сообщений собственникам имущества о нарушениях законодательства Республики Беларусь, в результате которых физическому или юридическому лицу или государству причинен либо мог быть причинен вред и другие документы.

Форма рабочей документации разрабатывается аудитором самостоятельно, если иное не предусмотрено внутренними документами аудиторской организации.

Рабочая документация аудитора должна быть легко читаемой, полной, понятной, отражать условия конкретной аудиторской проверки или вопроса, исследуемого в рамках аудита. В рабочей документации должен содержаться ответ аудитора на все существенные вопросы, по которым необходимо выразить свое суждение и сформировать аудиторские выводы.

Аудитору необходимо обеспечить сохранность рабочей документации в течение периода проверки.

После завершения аудита рабочая документация хранится в архиве аудиторской организации (аудитора — индивидуального предпринимателя) в течение пяти лет.

Рабочая документация должна храниться скомплектованной в папки («файлы»), заведенные для каждого аудита отдельно, в сброшюрованном виде.

Тема 6

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ОТЧЕТНОСТЬ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

- 6.1. Виды, структура и порядок составления аудиторского заключения.
- 6.2. Письменная информация (отчет) аудиторской организации (аудитора) по результатам проведения аудита.

6.1. Виды, структура и порядок составления аудиторского заключения

Аудиторское заключение — это официальный документ, составленный по результатам аудита основное назначение которого состоит в том, чтобы довести до пользователей информацию о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии совершенных ими финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Форма, структура и порядок предоставления аудиторского заключения определены в правиле аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Аудиторское заключение должно содержать: общие сведения об аудируемом лице и аудиторской организации; вводную часть; часть, описывающую объем аудита; итоговую часть с выражением аудиторского мнения; подписи сторон.

Вводная часть аудиторского заключения должна содержать:

- перечень проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода;
- заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудируемое лицо, а обязанность аудиторской организации заключается в выражении аудиторского мнения о достоверности этой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В части, описывающей объем аудита дается ссылка на нормативные правовые акты, в соответствии с которыми проводился аудит; указывается на способ проведения аудита и его содержание; дается оценка принципов и методов бухгалтерского учета и порядка подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и другая, необходимая информация, предусмотренная Правилом.

В итоговой части, содержащей аудиторское мнение, должно быть указано на соответствие порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица основным принципам и методам, установленным законодательством, а также на достоверность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансового по-

ложения и результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица за проверяемый период, если аудиторской организацией не получены достаточные и убедительные доказательства обратного.

Аудиторское заключение должно иметь дату его подписания, после которой в него не могут быть внесены изменения, не оговоренные с аудируемым лицом. До этой даты необходимо завершить исследование и сбор аудиторских доказательств о событиях, предшествующих дате подписания аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации и лицом, возглавлявшим проверку или проводившим аудит, если проверку проводил один аудитор. Подписи должны быть скреплены печатью аудиторской организации (при ее наличии).

К аудиторскому заключению прилагается подписанная и скрепленная печатью аудируемого лица бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

Пакет указанных документов должен быть прошнурован, пронумерован по листно, скреплен печатью аудиторской организации (при ее наличии) и (или) подписью руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение составляется в количестве экземпляров, согласованном аудиторской организацией и аудируемым лицом.

Аудиторское заключение предоставляется пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности в порядке, установленном законодательством.

Аудиторское заключение по результатам проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности должно быть представлено инспекции Министерства по налогам и сборам в установленные законодательством сроки.

Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение и (или) быть модифицированным.

Безусловно положительное аудиторское мнение должно быть выражено тогда, когда аудиторская организация приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подготовлена в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь и дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если указывает на установленные проведенным аудитом факторы:

- не влияющие на безусловно положительное аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- влияющие на аудиторское мнение и способствующие выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения, а также отказу от его выражения.

Аудиторская организация не должна выражать безусловно положительное аудиторское мнение, если существует хотя бы одно обстоятельство, которое в соответствии с суждением аудиторской организации оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, например:

- имеется существенное ограничение объема аудита, которое может привести к выражению условно положительного аудиторского мнения или к отказу от его выражения;

- имеются разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости принятой им учетной политики, порядка ее применения, адекватности сведений, раскрываемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что выражение безусловно положительного аудиторского мнения невозможно, но влияние разногласий с руководством аудируемого лица или ограничение объема аудита не настолько существенны, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение или отказаться от его выражения.

Отрицательное аудиторское мнение следует выражать в случае, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отказ от выражения аудиторского мнения должен иметь место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные аудиторские доказательства и следовательно не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

6.2. Письменная информация (отчет) аудиторской организации (аудитора) по результатам проведения аудита

При проведении аудита, по итогам которого предусматривается подготовка аудиторского заключения обязательна также подготовка письменной информации (отчета) аудиторской организации по результатам проведения аудита.

В письменной информации аудиторская организация обязана указать все установленные в ходе аудита искажения и (или) нарушения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской, (финансовой) отчетности. При этом аудиторская организация вправе

привести в письменной информации любые сведения, касающиеся аудиторской проверки и фактов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, которые сочтет целесообразным.

В письменной информации (отчете) приводятся реквизиты самого документа, аудируемого лица и аудиторской организации, общие сведения о проведении проверки.

В содержательной части письменной информации в обязательном порядке приводятся следующие сведения:

- развернутая аргументация причин, приведших к условно положительному или отрицательному аудиторскому мнению, а также к отказу от его выражения либо к выражению безусловно положительного аудиторского мнения с поясняющим пунктом о наличии серьезного сомнения в возможности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

- выявленные в ходе аудита нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций;

- выявленные в ходе аудита недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценка (при возможности) количественного расхождения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;

- рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков;

- другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг, а также сведения о количественном составе и структуре бухгалтерской службы аудируемого лица, способах ведения бухгалтерского учета, методике проведения аудита и другая информация, предусмотренная требованиями к содержанию письменной информации, предусмотренной правилом.

Письменная информация должна быть подписана всеми аудиторами, принимавшими участие в проверке. В случае, если аудиторскую проверку проводило несколько групп аудиторов, письменная информация может быть подписана их руководителями.

Письменная информация может быть передана только:

- лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг;

- лицу, названному получателем письменной информации в договоре оказания аудиторских услуг;

- любому другому лицу — в случае письменного указания, полученного аудиторской организацией от лица, подписавшего договор оказания аудиторских услуг со стороны заказчика.

Письменная информация является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в ней, не подлежат передаче аудиторской организа-

цией третьим лицам либо разглашению ее работниками и лицами, привлекаемыми к проведению аудита без письменного согласия заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

По требованию аудиторской организации заказчик обязан представить ей копию письменной информации по результатам аудиторской проверки за предыдущий финансовый год. При этом необходимость соблюдения конфиденциальности относится также к письменной информации, подготовленной предшествующей аудиторской организацией.

Отказ заказчика в представлении письменной информации за предыдущий финансовый год может рассматриваться аудиторской организацией как ограничение объема аудита.

Тема 7

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ, ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО ФОНДА, СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

- 7.1. Правовая экспертиза учредительных документов.
- 7.2. Проверка операций по формированию уставного фонда коммерческой организации.
- 7.3. Правовая экспертиза учетной политики.
- 7.4. Проверка организации и состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля.

7.1. Правовая экспертиза учредительных документов

Учредительными документами коммерческих организаций являются устав и (или) учредительный договор. Проверку учредительных документов могут осуществлять как специалисты контролирующих органов, так и аудиторы.

Целью проверки учредительных документов является подтверждение законных оснований функционирования организации, правильности и полноты расчетов с учредителями.

Исходя из поставленной цели, определяются следующие задачи ревизии (аудита):

- подтвердить юридические основания на право функционирования организации;
- подтвердить правильность формирования уставного фонда организации;
- подтвердить правильность промежуточных и окончательных расчетов с учредителями;
- подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части: величины и структуры уставного фонда, задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный фонд, наличия собственных акций, выкупленных у акционеров, задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов;
- установить полноту и своевременность формирования уставного фонда;
- установить полноту и правильность расчетов с учредителями;
- установить правильность расчетов по денежным и неденежным вкладам;
- установить правильность, своевременность и полноту начисления, удержания и перечисления налогов при расчетах с учредителями.

Источниками информации для выполнения поставленных целей и задач проверки являются: учредительные документы, зарегистрированные из-

менения к учредительным документам; протоколы собраний учредителей (советов учредителей); выписки из годового собрания акционеров, выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей; выписки решений Совета директоров; переписка с учредителями и акционерами; свидетельство общереспубликанской регистрации; документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием государственных предприятий; свидетельство о регистрации в органах статистики (присвоенный ОКЮЛП, ОКЭД, ОКПО, ОКОНХ); документы, подтверждающие внесение учредителями долей в уставный капитал в денежной и неденежной форме, акты оприходования имущества, переданного в неденежной форме, в качестве взноса в уставный фонд; экспертная оценка неденежных вкладов в уставный фонд; отчетность организации и другие документы, связанные со спецификой деятельности субъекта хозяйствования.

При проверке учредительных документов необходимо установить:

- структуру управления организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений;

- своевременно ли внесены изменения в учредительные документы (если они были);

- виды экономической деятельности организации и наличие лицензий на лицензируемые виды деятельности;

- учредителей организации (юридические и физические лица, иностранные участники), наличие соответствующих документов и сведений об учредителях (нотариально заверенные копии учредительных документов, коды, регистрация, паспортные данные (для физических лиц, заверенные копии выписок из торгового или коммерческого регистра соответствующего иностранного государства — для иностранного участника);

- размер уставного фонда и доли каждого учредителя;

- правильность оформления бухгалтерской документации и составление бухгалтерских проводок по формированию уставного фонда и др.

В ходе проверки учредительных документов необходимо получить информацию на соответствие требованиям законодательства по следующим направлениям:

- цели создания организации (коммерческая, некоммерческая);

- организационно-правовая форма (ЗАО, ООО, ОДО, полное товарищество, коммандитное товарищество и т. д.);

- форма собственности (государственная, частная, смешанная);

- принадлежность (белорусские, иностранные, совместные);

- статус (субъект малого предпринимательства);

- степень самостоятельности (зависимое, дочернее, филиал и т. д.);

- территория функционирования (Республика Беларусь, другое государство, СЭЗ);

- виды экономической деятельности;

- структура управления организацией.

В ходе проверки необходимо установить, насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы для того, чтобы организация: начала функционировать; продолжала функционировать, прекратила функционировать.

7.2. Проверка операций по формированию уставного фонда коммерческой организации

Уставный фонд является объектом контроля как аудиторов, так и различных проверяющих органов и представляет собой совокупность вкладов учредителей (участников) в имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Его формирование осуществляется по-разному в зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы организации: в акционерных обществах — за счет подписки на акции акционеров, на государственных и коммунальных унитарных предприятиях — за счет закрепленного за ними имущества на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, а в других организационно-правовых формах субъектов хозяйствования - за счет денежных и неденежных вкладов учредителей.

Цель проверки уставного фонда организации - подтвердить полноту и своевременность формирования уставного фонда.

Источниками информации при проверке являются: учредительные документы, документы, подтверждающие внесение учредителями долей в уставный фонд в денежной и неденежной форме, акты оприходования имущества, переданного в неденежной форме, в качестве вноса в уставный фонд; экспертная оценка неденежных вкладов в уставный фонд; данные аналитического и синтетического учета по счетам 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный фонд» и отчетность организации. В ходе проверки необходимо установить:

- размер уставного фонда и доли каждого учредителя;
- соблюдение требований законодательства и учредительных документов по выполнению обязательств учредителя по формированию уставного фонда;
- адекватность методов оценки вносимых учредителями долей в уставный фонд в неденежной форме;
- своевременность и полноту внесения учредителями своих долей в уставный фонд;
- правильность оформления документов по взносам в уставный фонд;
- организационно правовую форму субъекта хозяйствования (АО, ООО, ОДО и т. п.);
- соотношение размера уставного фонда и чистых активов;
- правомерность внесенных изменений величины уставного фонда организации;

— правильность оформления бухгалтерской документации и составление бухгалтерских проводок по оформлению уставного фонда;

— соответствие записей в первичных документах записям в регистрах бухгалтерского учета по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал».

Объявленный в учредительных документах уставный фонд организации с иностранными инвестициями в форме ОАО должен быть сформирован в полном объеме до государственной регистрации, а в любой другой организационно-правовой форме должен быть сформирован не менее чем на 50 % в течение первого года со дня государственной регистрации этой организации за счет внесения в него каждым из учредителей (участников) не менее 50 % своей доли и в полном объеме - до истечения двух лет со дня регистрации.

Для пересчета уставного фонда и вкладов в него используется официальный курс белорусского рубля к иностранной валюте на день подписания договора о создании коммерческой организации с иностранными инвестициями и (или) утверждения устава, а при принятии решения об увеличении уставного фонда - на дату принятия такого решения.

7.3. Правовая экспертиза учетной политики

Информация об учетной политике как неотъемлемая составляющая пояснений бухгалтерской отчетности является одним из объектов контроля.

Значение проверки учетной политики состоит в том, что учетная политика организации является локальным правовым актом, регулирующим четкую систему непрерывного сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества, обязательств организации, и представляет собой совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, избранных организацией.

Целью проверки учетной политики является установление соответствия учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения требованиям действующего законодательства и специфике деятельности организации.

Задачами проверки учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета является установление:

— соответствия требованиям законодательства порядка утверждения учетной политики;

— полноты и соответствия требованиям законодательства положений учетной политики;

— полноты и соответствия положений учетной политики специфике деятельности организации.

Основные вопросы, подлежащие выяснению в ходе аудита учетной политики:

- наличие у организации учетной политики для целей бухгалтерского учета;
- своевременность утверждения учетной политики;
- обоснованность внесения изменений в учетную политику;
- адаптированность учетной политики при изменении законодательства.

Источниками информации при проведении правовой экспертизы учетной политики организации являются:

- учредительные документы проверяемой организации, содержащие сведения о ней (осуществляемые виды экономической деятельности, руководитель организации и т. д.);
- приказ об утверждении учетной политики организации;
- приложения к учетной политике организации: график документооборота, рабочий план счетов, образцы форм первичных документов, самостоятельно разработанных организацией, список должностей и лиц, имеющих право подписи первичных документов, список должностей и лиц, имеющих право получать денежные средства в подотчет, и другие приложения к учетной политике организации;
- другие источники в зависимости от специфики проверяемой организации.

Проверяя соответствие содержания приказа по учетной политике организации требованиям законодательства Республики Беларусь, аудитор (ревизор) должен обратить внимание на то, что она должна содержать, как правило, три раздела:

- методический аспект учета;
- организационно-технический аспект учета;
- налоговый аспект учета.

В методическом разделе учетной политики должны найти свое отражение избранные организацией способы (методы) ведения бухгалтерского учета по конкретному направлению, которые она избирает из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (например, критерии разделения имущества на основные средства и отдельные предметы в составе оборотных средств, способы начисления амортизации по основным средствам, нематериальным активам и способы погашения стоимости отдельных предметов в составе оборотных средств и др.).

В организационно-техническом разделе учетной политики должны найти свое отражение положения, касающиеся вопросов организации и техники ведения бухгалтерского учета, например:

- применяемая форма бухгалтерского учета;
- рабочий план счетов;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- степень самостоятельности и подчиненности бухгалтерии;

— применяемые организацией формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, отличных от типовых и другие.

Учетная политика для целей налогового учета должна содержать:

— перечень регистров налогового учета, в которых на основе данных бухгалтерского учета должна быть отражена и сгруппирована сводная информация об элементах налогового учета выполнены расчётные корректировки к этим элементам и отражена информация о показателях, применяемых для определения размера налоговой базы;

— перечень лиц, ответственных за ведение регистров налогового учета.

Несоответствие положений приказа (распоряжения) об учетной политике действующим нормативным актам можно выявить при тестировании. Одной из причин таких несоответствий является несвоевременность внесения корректировок в связи с изменениями в нормативных актах.

Проверяя изменения в учетной политике, следует помнить, что они могут иметь место в случаях:

— существенного изменения условий деятельности (реорганизация, смена собственников, изменение видов деятельности);

— изменения законодательства или системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;

— разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованы, а последствия изменений, связанные с изменением законодательства Республики Беларусь, оценены в стоимостном выражении.

7.4. Проверка организации и состояния бухгалтерского учета и внутривозвратного контроля

Организация бухгалтерского учета на предприятии представляет собой систему построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о его хозяйственной и финансовой деятельности и осуществления контроля за рациональным использованием всех ресурсов и средств. Данная система включает ряд организационных аспектов: выбор формы учета, составление рабочего плана счетов, разработку графика документооборота, определение порядка хранения документов и др.

Цель проверки — установить, насколько соответствует организация и состояние бухгалтерского учета в организации действующему законодательству, установленным в организации стандартам, т. е. действующим правилам и положениям. Проверяя организацию и состояние бухгалтерского учета, аудитор (ревизор) руководствуется Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. При проверке данного вопроса следует установить:

- соответствие организации и ведения бухгалтерского учета учетной политике;
- использование прав и исполнение обязанностей главного бухгалтера;
- состояние первичной и сводной документации, их качество, достоверность, своевременность, и полноту отражения хозяйственных операций, и правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- структуру бухгалтерской службы и порядок соподчиненности отделов;
- наличие должностных инструкций работников бухгалтерии, графика документооборота;
- соблюдение требований, предъявляемых к документам и документообороту в бухгалтерском учете;
- своевременность представления (приемки), проверки, утверждения и обработки первичных документов и отчетов бухгалтерией предприятия, организация и состояние архива, соблюдение правил и сроков их хранения; , - наличие договоров о материальной ответственности с материально-ответственными лицами;
- организацию учета, хранения и списания бланков строгой отчетности;
- действенность предварительного, текущего и последующего контроля за эффективностью командировок, заключенных договоров купли-продажи, выполнения работ и оказания услуг, расходованием денежных средств и иного имущества организации;
- наличие и правильность ведения книги учета ревизий и проверок;
- эффективность и целесообразность применяемой формы учета, использования ЭВМ, программных продуктов по бухгалтерскому учету;
- обеспеченность бухгалтерии квалифицированными кадрами, нормативными актами, бланками первичных документов и отчетности;
- реализацию государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь.

Далее нужно провести экспертизу состояния учета и внутрихозяйственного контроля. Для этого следует получить информацию о субъекте в целом, по наиболее важным вопросам отражения операций, обусловить объем учетной документации, установить соответствие системы учета предъявляемым требованиям, тождественность данных аналитического учета данным синтетического и формам отчетности по основным счетам, изучить действенность системы внутреннего контроля и определить степень доверия ее результатам.

В ходе проверки ревизор (аудитор) должен проверить:

- правильно ли применяются план счетов и указания по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета;
- соблюдается ли установленный порядок ведения единой журнально-ордерной формы учета или иной формы ведения бухгалтерского учета, принятой в организации;

- правильность и обоснованность составления первичных учетных документов и внесение в них исправлений;
- своевременно ли поступают в бухгалтерию первичные учетные документы и как организован документооборот;
- своевременно и правильно ли ведутся учетные регистры, соответствуют ли данные синтетического учета аналитическому учету;
- внедряются ли методы учета с применением автоматизированной обработки первичных документов;
- правильно ли учитываются затраты на производство;
- правильно ли оцениваются товарно-материальные ценности, списанные на производство;
- правильно, полно и своевременно ли проведены годовые инвентаризации всех статей баланса, а также как отражены результаты инвентаризации в учете и отчетности;
- как ведется учет бланков строгой отчетности, учет активов и обязательств на забалансовых счетах;
- осуществляется ли главным бухгалтером контроль за законностью использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов, за организацией и состоянием бухгалтерского учета;
- соответствуют ли данные бухгалтерского учета балансу и другим отчетным формам, представляемым в вышестоящие органы;
- правильно ли определена прибыль.

Проверка состояния бухгалтерского учета осуществляется на протяжении всей ревизии (аудита). При проверке каждого объекта учета проверяется правильность ведения бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с данным объектом, а также достоверность представляемой отчетности. Некоторые вопросы состояния бухгалтерского учета выясняются до начала проверки.

При проверке состояния бухгалтерского учета следует обратить внимание также:

- на наличие уплаченных экономических санкций за нарушение налогового законодательства и невыполнение договорных обязательств;
- сдачу в аренду производственных площадей и оборудования по заниженным ценам;
- случаи приобретения без особой необходимости сложной бытовой техники и т. п.

Оценивая состояние бухгалтерского учета, проверяющий дает рекомендации по выбору учетной политики на основе анализа текущего финансового состояния организации, существующих способов и методов ведения бухгалтерского учета и эффективности их применения организацией, изменений действующего законодательства, влияющего на те или иные аспекты учета, перспектив развития проверяемой организации в будущем.

Тема 8

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ В БАНКАХ

8.1. Цель, задачи, последовательность проведения и источники информации проверки кассовых операций.

8.2. Методика проведения и порядок оформления результатов инвентаризации наличных денег и денежных документов, находящихся в кассе организации.

8.3. Проверка кассовых операций.

8.4. Цель, задачи, последовательность проведения и источники информации проверки операций по счетам в банке.

8.5. Проверка операций по текущему (расчетному) и специальным счетам в банке.

8.6. Проверка операций по валютным счетам.

8.7. Проверка кассовых операций с наличной иностранной валютой

8.1. Цель, задачи, последовательность проведения и источники информации проверки кассовых операций

Основная цель проверки кассовых операций - установление законности, достоверности и целесообразности совершенных операций с денежными средствами организации, правильности отражения их в учете.

Основные задачи проверки кассовых операций:

- обеспечение сохранности денежных средств и денежных документов в кассе организации;

- правильность учетных данных об остатках денег и денежных документов;

- своевременность и правильность документального оформления кассовых операций;

- соблюдение кассовой дисциплины в соответствии с требованиями действующего законодательства в Республике Беларусь;

- соблюдение установленного порядка расчетов наличными денежными средствами между субъектами хозяйствования;

- соблюдение законности операций, совершаемых с наличными денежными средствами.

Особенностью проверки денежных средств, правильности, достоверности и законности кассовых операций является сплошная их проверка, осуществляемая в хронологической последовательности с использованием основных приемов документального и фактического контроля: проверка по форме,

экспертная проверка, арифметическая проверка, встречная проверка, инвентаризация.

Проверку кассовых операций проводят в следующей последовательности:

1. Инвентаризация наличных денег и денежных документов в кассе организации.
2. Проверка условий, обеспечивающих сохранность денежных средств.
3. Проверка соблюдения установленного порядка ведения кассовых операций.

Источниками информации для проверки кассовых операций являются: кассовая книга; отчеты кассира с приложенными первичными документами (приходными и расходными кассовыми ордерами, платежными ведомостями); журналы регистрации приходных и расходных кассовых документов; корешки чеков использованных чековых книжек; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счету 50; Главная книга, бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о движении денежных средств (форма № 4) и др.

8.2. Методика проведения и порядок оформления результатов инвентаризации наличных денег и денежных документов, находящихся в кассе организации

При аудиторской проверке проведение инвентаризации кассовой наличности и других ценностей, хранящихся в кассе, не относится к числу обязательных процедур, и аудитор в данном случае, может воспользоваться результатами внутреннего контроля.

Проверка кассовых операций начинается с внезапной инвентаризации наличности кассы. Поэтому сразу после прибытия в проверяемую организацию и предъявления руководителю приказа о назначении проверки, проверяющий приступает к ревизии наличия денег и денежных документов в кассе.

Инвентаризация кассовой наличности проводится комиссией в составе проверяющего, главного бухгалтера и кассира. До начала инвентаризации наличия денежных средств в кассе кассир должен составить кассовый отчет, в который включаются все приходные и расходные кассовые документы, имеющиеся в кассе, и подписывает расписку по установленной форме. Проверяющий должен тщательно проверить правильность кассового отчета и выведения остатка наличных денег в кассе на момент инвентаризации. После проверки кассового отчета проверяющий визирует отчет и все приложенные к нему приходные и расходные документы во избежание исправлений в кассовом отчете.

Далее производится проверка наличия денежных средств и других ценностей в кассе. Для этого кассир предъявляет имеющиеся в кассе деньги и

денежные документы, которые пересчитывает в присутствии ревизора и главного бухгалтера.

После проверки денег и других ценностей, хранящихся в кассе, составляется акт инвентаризации кассы в трех экземплярах. При установлении излишков или недостатков денег или денежных документов проверяющий обязан потребовать от кассира письменное объяснение об их причинах и проверить обоснованность и достоверность представленных объяснений.

Находящиеся в кассе денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, талоны на спецпитание, ценные бумаги и др.) и бланки строгой отчетности пересчитываются в присутствии членов комиссии, при этом составляются специальные описи.

Следующим этапом контроля является проверка условий, обеспечивающих сохранность денежных средств в кассе. Для этого следует установить:

- имеется ли в делах организации договор с кассиром о полной материальной ответственности;
- обеспечивается ли сохранность денежных средств в кассе;
- обеспечивается ли сохранность денег при доставке их из банка в кассу организации;

Для проверки обеспечения сохранности денег в кассе следует обратить внимание на соблюдение следующих условий:

- соблюдаются ли требования по технической укрепленности и оборудованию помещений касс (вопросы по технической укрепленности касс должны быть согласованы с объединением «Охрана»);
- наличие металлических шкафов или сейфов для хранения денежных средств;
- наличие дубликата ключей от помещения кассы, сейфа у руководителя организации.

8.3. Проверка кассовых операций

Проверка кассовых операций позволяет выявить нарушения государственной дисциплины в обеспечении сохранности и правильности расходования денежных средств.

Начинается проверка с установления тождественности остатков по счету 50 «Касса» на начало проверяемого периода путем сверки записей в кассовой книге, кассовом отчете, журнале-ордере № 1 или соответствующей машинограмме, Главной книге и балансе организации.

Проверка кассовых операций проводится, как правило, сплошным способом со дня окончания предыдущей проверки по следующим направлениям:

- проверка установленного порядка ведения кассовых операций;
- установление достоверности и законности операций с наличными денежными средствами;

— проверка соблюдения кассовой дисциплины.

Проверяя соблюдение установленного порядка ведения кассовых операций, необходимо обратить внимание на правильность документального оформления операций по кассе, при этом устанавливается:

— полнота заполнения реквизитов приходных и расходных кассовых документов;

— обязательная регистрация приходных и расходных ордеров, платежных ведомостей и др.;

— наличие подписей ответственных лиц и получателей денежных средств;

— отсутствие исправлений, подчисток;

— наличие в расходных кассовых ордерах сведений о документе, удостоверяющем или подтверждающем личность получателя денежных средств;

— наличие в качестве приложения к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости оформленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь доверенности в случае выдачи наличных денег другому лицу;

— наличие штампа или подписи «Оплачено» с указанием даты (число, месяц, год) на документах, прилагаемых к приходным и расходным кассовым ордерам.

Для подтверждения данных вопросов изучаются отчеты кассира с приложенными документами и кассовая книга.

Далее в ходе проверки ревизор (аудитор) устанавливает достоверность, законность и экономическую целесообразность совершенных кассовых операций. Для этого тщательно анализируется полнота и своевременность оприходования денег в кассу, полученных со счетов организации в банке. Это устанавливается путем встречной и взаимной сверки данных банковских выписок, корешков чековых книжек, приходных кассовых ордеров и записей в кассовой книге.

Тщательной проверке подлежат операции по оприходованию выручки за реализованные товарно-материальные ценности, продукцию и оказанные услуги работникам организации за наличный расчет.

При проверке выплат наличных денег по платежным ведомостям следует выборочно установить, все ли внесенные в расчетно-платежные ведомости лица работали в организации и нет ли среди них подставных лиц, которым выписывалась заработная плата с целью присвоения.

При проверке кассовых отчетов устанавливают соответствие записей кассовых отчетов приложенным к ним документам, правильность подсчета оборотов по приходу и расходу, определения остатка на конец отчетного периода и переноса его с одной страницы на другую, а также соответствие остатка по отчету кассира на конец месяца остатку по счету 50 «Касса» в Главной книге или соответствующей машинограмме.

В ходе контроля кассовых операций необходимо убедиться в соблюдении организацией кассовой дисциплины. Проверая кассовую дисциплину, следует выяснить соблюдение:

- остатка наличных денег в кассе установленному банком лимиту;
- установленного предельного размера расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь;
- своевременности оприходования в кассу наличных денежных средств;
- установленных сроков сдачи выручки в кассу банка, службе инкассации банка либо эксплуатационным предприятиям Министерства связи Республики Беларусь;
- сроков возврата неиспользованных сумм, выданных под отчет на командировочные и другие предстоящие расходы;
- целевого использования наличных денежных средств, полученных из касс банков.

Типичные ошибки в учете кассовых операций:

- не установлен лимит наличных денег в кассе, порядок сдачи выручки и предельный размер расчетов наличными денежными средствами;
- допускается ведение кассовой книги за несколько дней при наличии ежедневных операций;
- не ведутся журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
- допускаются подчистки, помарки и исправления при оформлении приходных и расходных ордеров;
- отсутствуют приложения к приходным и расходным кассовым ордерам, являющиеся основанием для принятия и расхода наличных денег (заявления; расчет стоимости оказанных услуг, реализованных материальных ценностей; приказы; распоряжения и др.) и другие нарушения.

8.4. Цель, задачи, последовательность проведения и источники информации проверки операций по счетам в банке

Цель проверки — установить законность, достоверность и целесообразность совершенных операций по счетам в банках.

При проверке банковских операций особое внимание ревизор (аудитор) должен обратить на соблюдение действующего законодательства при их осуществлении. Проверка проводится по всем счетам, открытым организацией в банках сплошным способом, и прежде всего по текущему (расчетному) счету.

Ревизия (аудит) банковских операций проводится в следующей последовательности:

- проверка полноты и достоверности банковских выписок и приложений к ним документов;
- проверка достоверности всех операций, проведенных через банк;
- проверка порядка ведения учетных регистров и правильности корреспонденции счетов по движению денежных средств.

Источниками информации для проверки операций по счетам в банках являются выписки банка из лицевых счетов с приложенными к ним оправдательными документами, а также записи в учетных регистрах по счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

До начала проверки необходимо, по возможности, установить, какие счета открыты в банке проверяемой организацией.

Приступая к проверке операций по счетам в банке, нужно сверить остатки средств, отраженных в выписках по соответствующим счетам, с остатками средств, которые значатся в учетных регистрах и в Главной книге, т. е. подтвердить правильность входящего остатка по открытым в банке счетам на первое число проверяемого периода. При наличии расхождений выясняют их причины.

8.5. Проверка операций по текущему (расчетному) и специальным счетам в банке

Важной обязанностью проверяющего является проверка полноты и достоверности банковских выписок и приложений к ним документов. Полноту банковских выписок устанавливают по их постраничной нумерации и переносу остатка средств на счете. Достоверность выписок устанавливается путем проверки всех их реквизитов.

Далее устанавливается соответствие оборотов по дебету и кредиту счета по выпискам банка за каждый день проверяемого периода с оборотами согласно учетным регистрам.

На следующем этапе анализируется достоверность операций отчетного периода, что достигается путем изучения выписок банка с приложенными к ним документами. Одновременно банковские документы изучаются по существу. Для этой цели необходимо выяснить:

- полноту зачисления денежных средств на расчетный счет;
- законность списания денежных средств с расчетного счета;
- достоверность документов на получение ссуд или предоставление займов;
- правильность и законность операций с аккредитивами и чековыми книжками.

Проверяя полноту зачисления денежных средств, перечисленных покупателями и заказчиками в оплату отгруженной продукции, выполненных ра-

бот и оказанных услуг, необходимо сверить записи по дебету счета 51 «Расчетный счет» с кредитовыми записями учетных регистров по счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При контроле операций по списанию денежных средств с расчетного счета и прочих счетов в банках особое внимание уделяется своевременности и полноте оприходования в кассу полученных из банка наличных денег, законности перечисления средств по счетам поставщиков и прочих кредиторов.

Детальной проверке должны быть подвергнуты операции по списанию денежных средств с расчетного счета в сопоставлении со счетами учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на реализацию»), так как в данном случае может быть сокрыто перечисление средств за невыполненные работы, неоказанные услуги.

Такие операции должны быть подтверждены документально (договорами, актами сдачи-приемки выполненных работ, накладными на материальные ценности и др.).

В ходе проверки банковских операций необходимо убедиться также в правильности отнесения отдельных видов затрат на соответствующие источники их возмещения (финансирования).

Большой удельный вес в структуре нарушений составляют злоупотребления, связанные с перечислением денег за материальные ценности, которые не приходятся, а присваиваются. Обнаружить эти нарушения можно путем встречных проверок. Сплошной проверке подвергаются операции; связанные с оплатой штрафов, пени, неустоек.

Поступление денежных средств от финансово-кредитных организаций в виде кредитов, зачисление средств с других счетов проверяют путем встречной сверки записей по регистрам бухгалтерского учета по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 55 «Специальные счета в банках», а также сверки выписок и приложенных к ним документов.

В ходе ревизии (аудита) операций по расчетному счету также проверяется:

- порядок ведения учетных регистров;
- своевременность отражения в регистрах синтетического учета операций по движению денежных средств на расчетном счете по каждой выписке банка;
- тождественность записей в учетных регистрах и в выписке банка.

При проверке операций по специальным счетам в банках следует установить:

- наличие указанных счетов у проверяемой организации и их виды;
- причины, вызвавшие аккредитивную форму расчетов;
- документальную обоснованность открытия (выставления) аккредитива;

- источник выставления аккредитива (собственные средства организации или кредиты банка);
- полноту и своевременность использования аккредитива и возврата неиспользованных сумм;
- правильность отражения в учете операций с аккредитивами.

При наличии у организации депозитных счетов необходимо установить:

- наличие депозитных договоров с банками и их условия;
- вид валюты депозитного вклада и порядок начисления процентов по ним;
- правильность отражения в учете операций по депозитным счетам, по полученным процентам.

Далее устанавливается правильность корреспонденции счетов и записей в учетных регистрах по счетам 51 «Расчетный счет» и 55 «Специальные счета в банках».

Типичные ошибки при совершении банковских операций:

- отсутствие платежных документов, подтверждающих факт совершения операций, или оформление их ненадлежащим образом;
- отсутствие приложений к платежным документам, послуживших основанием для совершения операций;
- перечисление авансов по бестоварным счетам, без предварительного оформления договора и по другим сомнительным операциям;
- несоответствие данных в платежных поручениях данным выписки банка;
- некорректная корреспонденция счетов по учету банковских операций.

8.6. Проверка операций по валютным счетам

Валютные операции относятся к числу наиболее сложных разделов учета, и их бухгалтерское отражение нередко сопровождается ошибками, которые влекут применение к организации штрафных санкций. Поэтому проверку этих операций целесообразно осуществлять методами сплошного контроля и поручать высококвалифицированным специалистам.

Порядок проведения проверки операций по валютным счетам в основном такой же, как и при проверке операций по текущему (расчетному) счету.

В ходе проверки ревизор (аудитор), руководствуясь действующей нормативно-правовой базой, регулирующей валютные операции в Республике Беларусь, должен:

- установить количество валютных банковских счетов в организации и законность их открытия;
- подтвердить сальдо и правильность оборотов по всем открытым в банках валютным счетам;

- проверить полноту зачисления валютной выручки на транзитный счет;
- установить законность осуществления и правильность оформления валютных операций, связанных с приобретением имущества и реализацией продукции (работ, услуг);
- установить законность, правильность оформления и отражения в учете операций, связанных с покупкой и продажей валюты;
- проверить достоверность операций по использованию собственной валютной выручки;
- проверить правильность налогообложения валютных операций;
- установить правильность расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам;
- проверить точность отражения в учетных регистрах валютных операций по движению средств на валютном счете.

При проведении контроля валютных операций особое внимание должно быть обращено на соблюдение действующего законодательства при их осуществлении. Предварительно сверяются остатки на счетах по выпискам банка и по учетным регистрам, а также обороты и остатки по счетам в учетных регистрах и в Главной книге. При наличии расхождений выясняются их причины.

Для проверки полноты зачисления выручки сравнивают сумму поступившей в течение года валютной выручки со стоимостью экспортированного товара.

При проверке операций по валютному счету особое внимание обращают на правильность отражения в учете операций по покупке и продаже валюты, так как финансовые работники организаций нередко допускают значительное количество ошибок как в методологии учета, так и при расчетах курсовых разниц по этим операциям и пересчете валюты в рубли.

Проверяя операции по купле-продаже иностранной валюты, следует установить:

- цель приобретения валюты;
- относится ли валютная операция к операциям, не требующим разрешения (лицензии) Национального банка Республики Беларусь;
- имеется ли разрешение (лицензия) Национального банка Республики Беларусь на проведение валютной операции, связанной с движением капитала;
- использована ли купленная валюта по целевому назначению в соответствии с основаниями, указанными в поручении на покупку;
- соблюдены ли сроки хранения иностранной валюты, купленной на внутреннем валютном рынке, на специальном счете (не более 7 дней);
- осуществлена ли операция обратной продажи купленной иностранной валюты (в случае ее неиспользования);
- соблюдение установленного законодательством порядка обязательной продажи иностранной валюты;

- правильность отражения в учете операций, связанных с куплей-продажей иностранной валюты, а также комиссионного вознаграждения, уплаченного банку.

В заключение устанавливается правильность отражения в учетных регистрах валютных операций. Для этого с помощью приемов прослеживания и сопоставления записей в учетных регистрах по счету 52 «Валютный счет» с данными учетных регистров по счетам учета материальных ценностей (10, 18, 41 и др.), затрат (08, 20, 26, 44 и др.), расчетов (60, 62, 76 и др.), учета доходов и расходов (90, 91 и др.) выясняется содержание составленной корреспонденции счетов, их соответствие требованиям нормативных документов. Обнаруженные ошибки ревизор (аудитор) регистрирует в рабочих документах.

Типичные ошибки при совершении валютных операций:

- неполное зачисление на банковские счета валютной выручки по экспортным операциям;
- неправильный пересчет курса иностранной валюты в рубли по валютным операциям;
- отсутствие перевода на русский язык текстов платежных документов, послуживших основанием для оплаты с валютного счета;
- нарушение сроков исполнения обязательств по контрактам, в счет выполнения которых организацией производились авансовые платежи за границу в валюте;
- некорректная корреспонденция счетов по учету валютных операций.

8.7. Проверка кассовых операций с наличной иностранной валютой

При проверке операций с наличной иностранной валютой следует знать, что она может быть получена организациями с их счетов на цели, определенные законодательством РБ и использована на цели, на которые она получена. Организации могут иметь в кассе наличную иностранную валюту в пределах лимитов, установленных банками, и хранить в своих кассах наличную иностранную валюту сверх установленного лимита только для оплаты труда в наличной иностранной валюте не свыше трех рабочих дней, включая день получения наличной иностранной валюты в банке. По истечении этого срока не использованная по назначению наличная иностранная валюта сдается в банк. Если иностранная валюта получалась в банке, следует установить, имеются ли у кассира справочные и информационные материалы, которые необходимы для определения признаков платежеспособности банкнот и платежных документов в иностранной валюте в соответствии с законодательством РБ.

На следующем этапе проверки аудитор должен проверить, правильно ли оформлены приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, имеются ли подписи руководителя и главного бухгалтера организации. Надо также проверить, правильно ли получатели наличной иностранной валюты

делают расписки в кассовых ордерах и платежных ведомостях. При этом аудитор должен знать, что расписка в получении наличной иностранной валюты должна сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием суммы наличной иностранной валюты по номиналу прописью. Следует также проверить выдачу иностранной валюты из кассы организации по доверенности, правильность ее оформления и записи, которые сделаны в расходных ордерах и платежных ведомостях.

Затем следует установить, правильно ли выдается иностранная валюта под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников за границу в соответствии с законодательством РБ. Аудитор должен знать, что выдача иностранной валюты под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам, а также запрещается выдавать наличную иностранную валюту на расходы, связанные со служебными командировками работников за границу, за счет возврата средств, ранее выданных на эту цель и хранящихся в кассе организации. Наличная иностранная валюта, получена в банке лицом, направляемым в служебную командировку за границу, может не сдаваться в кассу организации, если сумма наличной иностранной валюты не превышает сумму наличной иностранной валюты, предназначенную для выдачи организацией этому лицу. Следует также проверить и установить, правильно ли оформляются платежные ведомости на выплату наличной иностранной валюты на оплату труда.

Одновременно надо проверить, имеются ли подписи кассира на приходных и расходных кассовых ордерах и погашены ли они штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты, а также регистрируются ли они до передачи в кассу в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в наличной иностранной валюте.

Далее надо проверить, правильно ли ведется кассовая книга, своевременно ли в ней производятся записи кассиром в день получения или выдачи наличной иностранной валюты отдельно по каждому приходному и расходному кассовому ордеру.

Следует также проверить, проводится ли ревизия кассы с иностранной валютой. При этом аудитор должен знать, что внезапная инвентаризация кассы должна проводиться не реже одного раза в квартал.

Тема 9

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

9.1. Цель, задачи и источники информации проверки расчетных операций.

9.2. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками.

9.3. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками.

9.4. Проверка расчетов по претензиям.

9.5. Проверка расчетов с подотчетными лицами.

9.6. Проверка расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

9.7. Проверка операций по расчетам с учредителями.

9.8. Проверка расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

9.9. Проверка расчетов по кредитам и займам.

9.1. Цель, задачи и источники информации проверки расчетных операций

Цель проверки расчетных операций — оценка правильности ведения учета расчетов в организации, подтверждение законности образования дебиторской и кредиторской задолженности, ее достоверности и реальности погашения.

В соответствии с целью предметом проверки являются дебиторская и кредиторская задолженность, их реальное существование, правильное отражение в учете и отчетности.

В ходе ревизии (аудита) расчетных операций должны быть решены следующие задачи:

- проверка состояния учета и контроля расчетных операций в проверяемой организации;
- проверка полноты и правильности расчетов с подотчетными лицами;
- проверка полноты и правильности расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- проверка полноты и правильности расчетов с покупателями и заказчиками;
- проверка полноты и правильности расчетов с прочими дебиторами и кредиторами;
- проверка учета расчетов по претензиям;
- проверка полноты и своевременности расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- проверка целесообразности и эффективности использования кредитов и займов;
- обобщение результатов аудита или ревизии расчетных операций.

При проверке расчетных операций ревизор (аудитор) использует:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации учета и налогообложения расчетных операций;
- приказ об учетной политике;
- бухгалтерскую и статистическую отчетность;
- регистры синтетического и аналитического учета расчетных операций, составленные организацией;
- первичные документы по отражению в учете расчетных операций.

Оценку состояния учета расчетных операций проводят по видам расчетов. Непосредственную проверку начинают с установления соответствия данных бухгалтерского баланса, Главной книги, регистров синтетического и аналитического учета по счетам 60, 62, 66, 67, 68, 71, 73, 76, 79, 82.

После предварительного подтверждения сальдо счетов по учету расчетных операций необходимо проверить достоверность оборотов по счетам расчетов, используя приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический анализ, а также устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного раздела.

9.2. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками

Цель проверки — установить соответствие совершенных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками действующему законодательству и достоверность отражения этих операций в бухгалтерском учете и отчетности.

Основными задачами контроля расчетов с поставщиками и подрядчиками являются следующие:

- проверка достоверности и законности учетных данных о состоянии этих расчетов;
- проверка соблюдения расчетно-платежной дисциплины и ее влияние на финансовое состояние организации;
- установление реальности задолженности.

Источниками информации при проверке данных хозяйственных операций являются: договоры поставки продукции (работ, услуг), счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, векселя, копии платежных документов, книга покупок, регистры синтетического и аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (журнал-ордер № 6 или соответствующая машинограмма), Главная книга, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации.

Программа проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками включает следующие вопросы:

- проверка соответствия учетных и отчетных данных по расчетам с поставщиками, т. е. подтверждение сальдо расчетов с поставщиками и подрядчиками;

- проверка соблюдения действующего законодательства при осуществлении государственных закупок;
- оценка правильности оформления заключенных хозяйственных договоров;
- проверка своевременности поставок товарно-материальных ценностей;
- проверка полноты и правильности оприходования полученных материальных ценностей;
- проверка своевременности и правильности оплаты кредиторской задолженности;
- проверка правильности выделения и возмещения «входного» НДС, налогообложения по расчетам с поставщиками с использованием векселей, взаимозачета и других форм расчета;
- проверка материалов инвентаризации расчетов, обоснованности предъявляемых и уплаченных штрафных санкций за нарушение условий хозяйственных договоров;
- проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам с поставщиками.

Подтвердив достоверность сальдо расчетов с поставщиками и подрядчиками, ревизор (аудитор) прежде всего изучает договора поставки продукции и другие хозяйственные договора на оказанные организации услуги, выполненные работы и устанавливает их соответствие требованиям норм Гражданского кодекса Республики Беларусь.

К числу важнейших требований при осуществлении сделок на поставку товаров (работ, услуг) помимо соблюдения формы договора относятся также полнота и своевременность исполнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора. Сделки, осуществляемые сторонами умышленно без соблюдения установленной ГК РБ формы, не в полном объеме или несвоевременно, считаются недействительными.

Таким образом, проверяющий должен установить наличие договоров поставки по проведенным сделкам, правильность их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности.

Особое внимание уделяется проверке своевременности поставок соответствующего количества и качества материальных ценностей, а также использования проверяемой организацией своих прав в случаях нарушения условий договоров поставки.

При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками ревизору (аудитору) необходимо оценить качество первичной информации, поступающей в систему бухгалтерского учета. Это связано с тем, что практически все документы данного раздела поступают в организацию извне, а в соответствии с требованиями действующего законодательства Республики Беларусь к организациям применяются меры экономического воздействия за принятие к учету операций по ненадлежаще оформленным первичным документам.

Далее необходимо получить доказательства, что расчеты с поставщиками и подрядчиками за полученные материальные ценности (работы, услуги) отражены в полном объеме, в соответствующем периоде, правильно оценены и отражены в учетных регистрах.

Для этого ревизор (аудитор) проверяет непосредственно расчетные операции с каждым поставщиком (или выборочно) по данным учетных регистров (журналов-ордеров, ведомостей, машинограмм) по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и расчетно-платежных документов. Выясняется дата проведения и характер операций, правильность применения цен, наценок по поступившим ценностям, полнота их оприходования, обоснованность выделения «входного» НДС.

Сопоставляя данные первичных документов с данными договора, заказа, счета-фактуры, проверяющий получает подтверждение о полноте, своевременности и правильности оприходования полученных материальных ценностей (работ, услуг).

Обоснованность расчетов с подрядчиками за выполняемые работы должна подтверждаться кроме заключенных договоров наличием проектно-сметной документации, актов сдачи-приемки выполненных работ, счетов-фактур по НДС.

Реальность числящейся кредиторской или дебиторской задолженности по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», точность произведенных расчетов, качество проектов и смет, отсутствие приписок объемов выполненных работ могут быть проверены при помощи приемов документального контроля, а так же путем контрольного обмера выполненных работ (по заключению эксперта).

По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо установить соблюдение срока исковой давности (общий срок исковой давности по хозяйственным договорам составляет 3 года).

В ходе проверки следует проконтролировать правильность корреспонденции счетов, указанной в учетных регистрах. Кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счётам 08, 10, (15, 16), 20, 23, 25, 26, 29, 41, 44. Дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счетам 50, 51, 52, 55, (или 62, 76 при неденежной форме погашения обязательств). Данные синтетического учета подтверждаются данными аналитического учета. Итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 сверяются с данными Главной книги и баланса.

9.3. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками

Целью проверки расчетов с покупателями и заказчиками является установление полноты, правильности и своевременности данных расчетов.

Источниками информации при проверке данных расчетов являются договоры поставки продукции (работ, услуг), счета-фактуры, товарно-транспортные и товарные накладные, копии платежных документов, акты

сверки расчетов, акты (протоколы) о зачете взаимных требований, ведомость № 16 «Отгрузка, отпуск и реализация продукции (работ, услуг)», учетные регистры по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Главная книга, отчетность организации.

Программа проверки расчетов с покупателями и заказчиками включает следующие вопросы:

- подтверждение реальности сальдо задолженности по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- установление наличия договоров с покупателями и заказчиками на поставку продукции (работ, услуг) и соответствие их оформления требованиям законодательства;
- проверка соблюдения выполнения условий договоров по срокам, ассортименту, суммам, инструментам и валютам платежа;
- установление достоверности учета операций по расчетам с покупателями и заказчиками;
- установление полноты и своевременности расчетов покупателей за отгруженную продукцию (работы, услуги);
- установление правильности формирования отпускных цен на продукцию;
- подтверждение правильности ведения аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- соблюдение предельных сроков исполнения обязательств по расчетам согласно заключенных договоров;
- соблюдение установленных в законодательном порядке нормативов неденежной формы прекращения обязательств;
- проверка соблюдения принятого в учетной политике порядка списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- проверка правильности применяемых схем корреспонденции счетов по расчетам с покупателями и заказчиками.

Проверка расчетов с покупателями и заказчиками в части общей последовательности, оценки сальдо и методических приемов аналогична проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Оценив состояние учета, контроля, реальности сальдо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», ревизор (аудитор) выясняет наличие и правильность оформления договоров на поставку продукции, гарантийных писем от покупателей. После чего проверяющий по данным первичных расчетно-платежных документов, актов инвентаризации расчетов и учетных регистров по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» устанавливает достоверность учета операций по расчетам с покупателями и заказчиками, при этом записи по дебету данного счета сверяются с записями по кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

Важным вопросом является проверка полноты и своевременности расчетов покупателей за полученную продукцию. С этой целью проводится инвентаризация расчетов.

По акту инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками необходимо исследовать задолженность, числящуюся на балансе в целом и по отдельным должникам, в том числе подтвержденную и не подтвержденную ими, а также выявленную инвентаризационной комиссией в качестве просроченной.

Путем прослеживания и арифметического контроля устанавливаются правильность ценообразования при реализации продукции (работ, услуг), использования наценок; отсутствие случаев расчетов с покупателями по ценам ниже себестоимости при взаимозачетах, использовании векселей.

Проверяется также правильность ведения аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», который должен обеспечивать возможность получения информации о реальной задолженности покупателей. Изучаются также имеющиеся факты просроченной дебиторской задолженности, причины неплатежей.

В ходе ревизии (аудита) расчетов с покупателями и заказчиками также проверяется соблюдение принятого в учетной политике порядка списания дебиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, и других нереальных для взыскания долгов за счет соответствующего резерва по сомнительным долгам или отнесение их на финансовые результаты хозяйственной деятельности организации.

В заключение выясняется правильность применяемых схем корреспонденции счетов по расчетам с покупателями и заказчиками, соответствие данных аналитического и синтетического учета.

9.4. Проверка расчетов по претензиям

В ходе ревизии (аудита) расчетных операций немаловажное значение имеет проверка расчетов по претензиям за невыполнение договорных обязательств.

В организации могут возникать претензии:

— к поставщикам и подрядчикам в связи с несоблюдением цен и тарифов, предусмотренных договорами; обнаружением арифметических ошибок в расчетных документах; несоответствием качества поставленных ценностей стандартам или техническим условиям и др.;

— к транспортным организациям за недостачу и порчу груза в пути;

— к банку по суммам, ошибочно списанным со счетов организации;

— по санкциям (штрафы, пени, неустойки) за несоблюдение договорных условий, признанных плательщиками или присужденных хозяйственным судом.

Претензии нередко предъявляют также самой организации по различным основаниям.

Учет таких расчетов ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 3 «Расчеты по претензиям». При их анализе ревизору (аудитору) следует обратить внимание на следующие вопросы:

- своевременность и правильность оформления претензионных документов;
- обоснованность предъявленных претензий к проверяемой организации;
- правильность корреспонденции счетов;
- правильность ведения аналитического учета в разрезе каждой предъявленной претензии.

Проверяющий должен знать, что претензии предъявляются в письменной форме с указанием требований заявителя, суммы претензии и ее расчета, фактов, на которых основаны требования, доказательств, подтверждающих требования со ссылкой на соответствующие нормативные акты, и должны содержать перечень прилагаемых документов.

Претензия отправляется заказным или ценным письмом, по факсу или вручается под расписку и рассматривается в течение 30 дней, если иной срок не установлен договором. Ответ на претензию дается в письменном виде. При полном или частичном отказе в удовлетворении претензии или неполучении в срок ответа на нее заявитель вправе предъявить иск в хозяйственный суд.

При проверке реальности сальдо субсчета 76.3 ревизор (аудитор) выясняет:

- отсутствие в учете сумм по претензиям с истекшим сроком исковой давности;
- наличие претензий, предъявленных с нарушением сроков, предусмотренных в договоре;
- наличие претензий, не подтвержденных документально.

Путем изучения первичных документов и учетных регистров по субсчету 76.3 проверяющему предстоит выяснить, не скрываются ли под видом расчетов по претензиям суммы недостач и потерь товарно-материальных ценностей, не возмещенных организации в установленном порядке и по которым отсутствуют документы, дающие право на списание, а также факты хищений ценностей должностными лицами. Следует, кроме того, установить, не проводились ли внутренние расследования с целью выявления лиц, виновных в возникновении претензии к организации, и взыскивался ли с них причиненный ущерб.

Погашение задолженности по претензиям проверяется по данным платежных документов и выписок банка.

9.5. Проверка расчетов с подотчетными лицами

Целью проверки расчетов с подотчетными лицами является установление законности и правильности расчетов с подотчетными лицами.

Основными задачами проверки расчётов с подотчетными лицами являются:

- установление правильного и целевого использования подотчетных сумм;
- выявление незаконных и экономически нецелесообразных расходов, осуществляемых наличными денежными средствами;
- соблюдение установленного порядка возмещения командировочных расходов.

Источниками информации при проверке данных хозяйственных операций являются: приказы и распоряжения по организации, авансовые отчеты с приложенными к ним оправдательными документами об использовании подотчетных сумм, отчеты кассира с приложенными приходными и расходными кассовыми документами, Главная книга, баланс организации, данные аналитического и синтетического учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Проверку достоверности обязательств по расчетам с подотчетными лицами начинают с установления тождества учетных и отчетных данных по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами». В случае обнаружения несоответствия данных необходимо определить величину отклонений и их причины.

Расчеты с подотчетными лицами проверяются, как правило, сплошным способом. При этом устанавливается:

- соблюдение правил выдачи авансов;
- своевременность предоставления авансовых отчетов и документальная обоснованность использования подотчетных сумм;
- целесообразность и законность использования подотчетных сумм;
- соблюдение установленного в законодательном порядке предельного размера расчетов наличными денежными средствами между субъектами хозяйствования;
- порядок погашения оправдательных документов с целью предотвращения их повторного использования;
- соблюдение правомерности выделения НДС во всех первичных документах, подтверждающих расходы;
- своевременность возврата неиспользованных сумм;
- обоснованность и правильность авансовых отчетов по служебным командировкам в пределах Республики Беларусь и за границу;
- обоснованность произведенных через подотчетное лицо представительских расходов;
- правильность составления корреспонденции счетов по операциям с подотчетными лицами.

Подтвердив сальдо, задолженности по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами», проверяющий приступает непосредственно к документальной проверке хозяйственных операций по расчетам с подотчетными лицами.

В процессе контроля необходимо проверить законность и целесообразность возмещения командировочных расходов.

Проверка расчетов с подотчетными лицами по командировкам предполагает:

- признание факта служебной командировки;
- проверку обоснованности и правильности расходов, связанных с командировкой.

Проверяя авансовые отчеты по командировкам, ревизор (аудитор) устанавливает наличие командировочного удостоверения с указанием цели командировки с соответствующими отметками о выбытии и прибытии; первичных документов, подтверждающих расходы. Авансовые отчеты должны быть утверждены руководителем организации.

Проверка отражения в учете расчетов с подотчетными лицами проводится прослеживанием записей корреспондирующих счетов в авансовых отчетах и регистре по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включаются в себестоимость и отражаются на счетах учета затрат с выделением сверхнормативных расходов для налогового учета.

Нарушения, встречающиеся в практике учета расчетов с подотчетными лицами, делятся на две группы:

- допускаемые администрацией организации;
- возникающие по вине подотчетных лиц при недосмотре или попустительстве администрации.

К первой группе нарушений относятся:

- отсутствие утвержденного списка лиц, которым могут выдаваться подотчетные суммы на хозяйственно-операционные нужды;
- выдача денег в под отчет работникам, не предусмотренным в списке;
- выдача подотчетных сумм работникам, имеющим задолженность по ранее полученным авансам;
- скрытое кредитование работников путем выдачи им авансов без всякой потребности;
- несвоевременное принятие мер к принудительному взысканию задолженности подотчетного лица по невозвращенному в кассу остатку подотчетных сумм и др.

Ко второй группе нарушений относятся:

- несвоевременное предоставление авансового отчета и возвращение остатка денег в кассу;
- передача денег другому подотчетному лицу;
- расходование аванса не по назначению;
- неправильное оформление документов, подтверждающих использование аванса;

- предоставление оправдательных документов, искажающих размеры или направления действительного расходования средств.

9.6. Проверка расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Целью проверки расчетов с бюджетом является подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет налогов, сборов и платежей.

Проверка данных видов расчетов должна осуществляться по следующим направлениям:

- проверка правильности начисления, полноты и своевременности перечисления отчислений в государственные целевые и бюджетные фонды;
- проверка правильности начисления, полноты и своевременности уплаты республиканских налогов и сборов;
- проверка правильности начисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, уплачиваемых в бюджеты областей и г. Минска;
- проверка местных налогов и сборов;
- проверка расчетов с государственным внебюджетным Фондом социальной защиты населения Республики Беларусь.

По каждому виду расчетов с бюджетом ревизор (аудитор) должен проверить:

- состояние внутреннего контроля этих расчетов;
- правильность определения налогооблагаемой базы;
- установить правильность, полноту и своевременность расчетов с бюджетом по налогам и сборам;
- правильность применения ставок налогов, сборов и отчислений;
- правильность применения льгот при расчете и уплате налогов;
- правильность возмещения НДС из бюджета по приобретенным ценностям;
- полноту и своевременность начисления налоговых платежей, правильность составления налоговой отчетности;
- причины просрочки платежей и за чей счет отнесена уплаченная пеня, какие меры приняты к лицам, виновным в несвоевременности перечисления средств, и по предотвращению допущенных нарушений;
- правильность оформления первичных расчетно-платежных документов и отражения в учете операций по начислению и уплате налоговых платежей.

Источниками информации для проверки расчетов с бюджетом по налогам и сборам являются: расчетные ведомости по начислению заработной платы, выписки банка с приложенными к ним документами, учетные регистры (карточки, ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 90, 91, 68, 69, 70, 99 и др., Главная книга, бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), приложение к бухгалтерскому балансу

(форма № 5), расчеты (налоговые декларации) по отдельным налогам и платежам, акты проверок, проведенных налоговыми органами, органами Фонда социальной защиты населения, регистры налогового учета и др.

При проверке расчетов с бюджетом следует руководствоваться действующей законодательной и нормативной правовой базой Республики Беларусь в области налогообложения (Указы, Декреты Президента Республики Беларусь, закон о бюджете, законы о налогах, постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, инструкции областных Советов депутатов и др.).

На начальном этапе целесообразно выяснить, по каким налогам и платежам организация ведёт расчеты с бюджетом, а также ознакомится с результатами предыдущих налоговых проверок организации инспекцией Министерства по налогам и сборам. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены в учете в предыдущем отчетном периоде, наметить объекты для углубленного контроля.

На следующем этапе контроля целесообразно установить достоверность сальдо расчетов по каждому виду уплачиваемых налогов. Для этого необходимо сопоставить данные аналитического учета по каждому налогу, отраженного в ведомостях-машинограммах, с налоговыми декларациями, с записями в Главной книге по отдельным субсчетам счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Для этой цели можно также использовать материалы актов сверки расчетов с налоговыми службами.

В ходе проверки особое внимание должно быть уделено установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки, себестоимости, валовой или чистой прибыли организации, заработной платы персонала).

При проверке правильности исчисления НДС особое внимание необходимо обратить на расчет НДС по недостачам, хищениям и порче товаров сверх норм естественной убыли, прочему выбытию основных средств и нематериальных активов, по излишкам основных средств и нематериальных активов, принятым на учет по результатам инвентаризации, и обоснованность налоговых вычетов по НДС, так как исходя из анализа материалов проверок налоговых органов наибольшее число ошибок, допускаемых организациями, приходится на эти ситуации.

При проверке исчисления налога на прибыль детальной проверке должен быть подвергнут состав затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении прибыли, а также обоснованность применения льгот по суммам прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений производственного и жилищного назначения.

Типичные ошибки по расчетам с бюджетом:

— неправильное исчисление налогооблагаемой базы по отдельным налогам;

— неправомерное возмещение «входящего» НДС при отсутствии его указания в расчетно-платежных документах отдельной строкой или в случае отсутствия счет-фактуры по НДС по работам и услугам, по которым в законодательном порядке предусмотрено ее оформление;

— ненадлежащее ведение учета (искажение выручки от реализации, издержек, неправильное отнесение отдельных налогов, а также штрафов и пеней по ним на счета учета затрат или на убытки и др.);

— нарушение сроков платежей по налогам.

К государственным внебюджетным фондам относятся отчисления в Фонд социальной защиты населения.

При проверке расчетов с Фондом социальной защиты населения необходимо установить:

— правильность определения объекта для расчета отчислений в фонд;

— правильность определения ставок по отчислениям в фонд;

— обоснованность и законность произведенных в организации выплат за счет средств Фонда социальной защиты населения;

— правомерность операций по расчетам с работающими пенсионерами;

— полноту и своевременность перечисления причитающихся фонду средств;

— своевременность предоставления отчетности Фонду социальной защиты населения.

9.7. Проверка операций по расчетам с учредителями

Целью проверки является установление законности и правильности расчетов с учредителями.

Источниками информации при проверке данных хозяйственных операций являются: учредительные документы, протоколы собрания учредителей (акционеров), платежные инструкции на поступление сумм в счет вкладов в уставный фонд и перечисление дивидендов, накладные (акты) на передачу неденежного вклада, экспертное заключение по оценке неденежного вклада, данные аналитического и синтетического учета по счету 75 «Расчеты с учредителями», Главная книга, бухгалтерский баланс и финансовая отчетность организации.

Проверка расчетов с учредителями проводится по двум направлениям:

— проверка расчетов с учредителями по формированию уставного фонда;

— проверка расчетов с учредителями по дивидендам. При проверке расчетов с учредителями по формированию уставного фонда необходимо установить:

— соответствие величины уставного фонда, предусмотренной учредительными документами, требованиям законодательства с учетом организаци-

онно-правовой формы и видов экономической деятельности субъекта хозяйствования;

— выполнение обязательств каждым учредителем по срокам формирования уставного фонда;

— выполнение обязательств каждым учредителем по полноте формирования уставного фонда;

— выполнение обязательств каждым учредителем по форме формирования уставного фонда.

При проверке расчетов с учредителями по дивидендам проверяющий устанавливает:

— обоснованность начисления и выплаты дивидендов учредителям с учетом финансового положения аудируемого лица;

— обоснованность начисления и выплаты дивидендов учредителям с учетом выполнения обязательств по формированию уставного фонда;

— правильность применяемых схем корреспонденции счетов по расчетам с учредителями.

Кроме того, при проверке расчетов с учредителями по формированию уставного фонда необходимо также убедиться:

— в правильности пересчета валютных вкладов иностранных инвесторов в денежные единицы Республики Беларусь либо иностранной валюты в доллары США;

— правильности определения и отражения в учете курсовых разниц между курсами пересчета денежной единицы Республики Беларусь, иностранной валюты в доллары США, установленными Национальным банком Республики Беларусь на день подписания договора о создании организации с иностранными инвестициями и на день фактического внесения вклада.

9.8. Проверка расчетов с разными дебиторами и кредиторами

К прочей дебиторской задолженности организации относится задолженность, возникающая при расчетах с работниками по депонированным суммам; за товары, проданные в кредит; за жилищно-коммунальные услуги; за выполненные работы и оказанные услуги своим работникам, а также населению и др.

При проверке данных видов расчетов следует установить:

- причины и давность возникновения дебиторской задолженности;
- правильность ее документального оформления;
- правильность и своевременность начисления квартирной платы;
- соблюдение установленных норм, тарифов и расценок при оплате коммунальных услуг (освещение, отопление, водоснабжение);
- обоснованность стоимости выполненных работ и оказанных услуг;
- своевременность и полноту погашения задолженности;

- соблюдение сроков исковой давности и меры, принимаемые организацией для ее взыскания.

При проверке расчетов с депонентами необходимо также установить причины и реальность задолженности, законность ее списания» В связи с переходом выплаты заработной платы организациями в основном через учреждения Сбербанка, ситуации с депонированием оплаты труда незначительны или вообще могут отсутствовать. Наличными денежными средствами могут выплачиваться единовременные поощрительные выплаты пенсионерам, оплата труда по договорам гражданско-правового характера, и в таких ситуациях может возникнуть необходимость депонирования этих выплат.

При проверке необходимо сверить депонированные суммы с платежными ведомостями за соответствующий период, сличить подписи депонентов в различных документах (расходных кассовых ордерах, платежных ведомостях, заявлениях, договорах подряда и т.д.), в случае необходимости пригласить отдельных депонентов для подтверждения получения ими соответствующих сумм.

В заключение проверки дебиторской задолженности рассматривают обоснованность и законность ее списания на убытки организации. Нереальные ко взысканию долги погашаются по каждому обязательству на основании данных инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

Также проверяется правильность составления корреспонденции счетов по каждому виду расчетов, организация аналитического учета по ним, обоснованность начисления (или возмещения) НДС по этим операциям.

К прочей кредиторской задолженности организации относится задолженность по расчетам с организациями и лицами по исполнительным документам, по имущественному и личному страхованию и по прочим операциям. При проверке данной кредиторской задолженности необходимо установить:

- документальную обоснованность расчетов с организациями и лицами по исполнительным документам (наличие постановлений судов, протоколов об административных правонарушениях, исполнительных листов на удержание алиментов и т.д.);

- обоснованность определения состава облагаемого фонда оплаты труда по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

- правильность применения установленных тарифов по вышеуказанным отчислениям;

- соблюдение порядка и условий страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств;

- обоснованность отражения в учете начисленных страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств;

- полноту и своевременность перечисления кредиторской задолженности по вышеуказанным расчетам.

По всем видам кредиторской задолженности следует установить ее обоснованность и законность отнесения на финансовые результаты. При этом необходимо помнить о том, что на финансовые результаты относятся все виды кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности.

9.9. Проверка расчетов по кредитам и займам

Целью проверки расчетов по кредитам и займам является подтверждение целесообразности получения и эффективности использования полученных кредитов и займов.

Источниками информации проверки расчетов по кредитам и займам являются: кредитные договоры, договоры займа, дополнительные соглашения к кредитным договорам об изменении процентных ставок по кредиту, сроков возврата кредита, других условий кредитных договоров, выписки банка с приложенными к ним первичными документами по ссудным счетам, данные аналитического учета и синтетического учета по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», бухгалтерская отчетность.

Проверку расчетов по кредитам целесообразно проводить по видам получаемых и используемых кредитов. Поэтому в начале проверки ревизору (аудитору) необходимо установить, в каких банках и какие кредиты получены проверяемой организацией. Также следует выяснить в учреждениях банков, не было ли случаев нарушения правил кредитования со стороны проверяемой организации. Для этого следует ознакомиться с актами проверок, которые проводились работниками банков, заключениями банков по квартальным и годовым отчетам.

В ходе проверки расчетов по кредитам и займам необходимо выполнить следующие процедуры:

- произвести оценку правильности оформления заключенных кредитных договоров и договоров займа;
- подтвердить величину задолженности по кредитам и займам;
- установить обеспеченность полученных кредитов;
- проверить целевое использование кредитов и займов; полноту и своевременность расчетов по ним;
- подтвердить правильность учета процентов за пользование заемными средствами для целей налогообложения;
- проверить обоснованность отнесения процентов по кредитам и займам на соответствующие источники их возмещения;
- установить правильность отражения в учете курсовых разниц по кредитам, полученным в иностранной валюте;
- проверить правильность корреспонденции счетов по учету кредитов и займов и процентов по ним.

Анализируя договоры, проверяющий устанавливает, предусмотрены ли в них: сумма кредита с указанием валюты кредита; цель кредитования; сроки кредита; порядок и условия выдачи и погашения кредита; способ обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору; процентные ставки, порядок и сроки уплаты процентов; обязательства, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита; перечень документов и периодичность их предоставления банку.

Для подтверждения величины задолженности по кредитам и займам необходимо сопоставить данные учетных регистров учета кредитов и займов со счетами Главной книги и данными баланса.

В ходе проверки уточняется целевое использование полученных кредитов и займов. Кредитополучатель не вправе использовать кредит для: покрытия убытков; уплаты взносов в уставные фонды юридических лиц; погашение ранее полученных кредитов либо погашение кредита за другого кредитополучателя; уплаты налогов и иных платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды, страховых платежей, оплаты телеграфных и почтовых расходов; иных целей, определяемых Национальным банком Республики Беларусь.

Полноту и своевременность погашения кредитов проверяющий устанавливает по выпискам банка, при этом необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- имеется ли просроченная задолженность по кредитам;
- причины несвоевременного возврата кредита и какие меры принимаются для их погашения.

При этом при наличии просроченной задолженности по банковским ссудам необходимо определить, как повышались процентные ставки за кредиты, так как это имеет отрицательное влияние на доходы организации.

Кроме кредитов банков организации могут привлекать средства в виде займов и других организаций и физических лиц или путем выпуска и размещения ценных бумаг (облигаций). Учет займов осуществляется на отдельных субсчетах счетов 66 и 67: 66.2 «Расчеты по краткосрочным займам», 67.2 «Расчеты по долгосрочным займам». Аналитический учет ведется по заимодавцам и срокам погашения займов.

При проверке операций с займами следует установить:

- правомочность договоров займа;
- своевременность и полноту погашения займов и процентов по ним;
- достоверность отражения в учете разницы между номинальной стоимостью выпущенных облигаций и ценой, по которой они впервые размещены на рынке ценных бумаг;
- правильность отражения в учете расчетных операций с займами.

Типичные ошибки:

- отсутствие договора займа или составление его с нарушениями ГК РБ, отсутствие договора с банком о пролонгации кредита;

— ненадлежащее ведение учета расчетных операций по кредитам и займам (нарушение методологии их учета, предусмотренной Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, отсутствие аналитического, учета и т.п.);

— неправильный учет расходов по уплате процентов по кредитам и займам при включении их в себестоимость и для целей налогообложения;

— нецелевое использование средств кредитов банков.

Тема 10

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

10.1. Проверка учета личного состава и использования рабочего времени.

10.2. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда.

10.3. Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям.

10.1. Проверка учета личного состава и использования рабочего времени

Цель проверки — контроль соблюдения в организации трудовой дисциплины и использования рабочего времени. В ходе контроля необходимо проверить:

— состояние работы по укреплению трудовой дисциплины и организацию учета использования рабочего времени;

— соблюдение законодательства о труде при приеме и увольнении работника;

— наличие трудовых книжек и произведенных в них записей;

— наличие и правильность оформления необходимых документов по учету личного состава (распоряжений, приказов о приеме, перемещении и увольнении работников в соответствии с утвержденными штатами и ставками, трудовых договоров (контрактов));

— наличие деклараций о доходах и имуществе, предоставляемых должностными лицами при приеме на работу в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

— непроизводительные потери рабочего времени за счет простоев и принимаемые организацией меры по их сокращению;

— наличие сверхурочных часов, причин их возникновения и принимаемые организацией меры по их сокращению;

— наличие медицинского освидетельствования вновь поступающих на работу и переосвидетельствования работающих, осмотр которых предусмотрен соответствующими отраслевыми нормативными актами.

10.2. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда

В процессе деятельности организации не только используют средства труда и расходуют предметы труда, но потребляют труд. Труд является важнейшим элементом себестоимости продукции, работ, услуг. Трудовые затраты измеряются численностью работников и затратами на оплату труда. За свой труд (произведенную продукцию, выполненные работы, оказанные ус-

луги) работник получает заработную плату. Главным требованием к организации заработной платы в организациях является обеспечение необходимого роста заработной платы при снижении ее затрат на единицу выпускаемой продукции и гарантии повышения оплаты труда каждого работника по мере роста эффективности организации в целом. В связи с этим в процессе аудиторской проверки (ревизии) особое внимание должно уделяться расчетам с персоналом по оплате труда.

Цель проверки расчетов с персоналом включает контроль соблюдения действующего законодательства о труде, правильности начисления заработной платы и удержаний из нее.

Основными задачами проверки расчетов по оплате труда являются следующие:

- проверка состояния нормирования труда (определение удельного веса технически обоснованных норм выработки и нормативов обслуживания, своевременности их пересмотра);

- подтверждение обоснованности и правильности производимых начислений по оплате труда и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете;

- установление законности и полноты произведенных удержаний из заработной платы;

- проверка организации аналитического учета расчетов с персоналом и взаимосвязи аналитического и синтетического учета;

- оценка мер, принимаемых руководством организации по своевременному взысканию задолженности с работников (по подотчетным суммам, по фактам недостач и порчи ценностей; возврату ссуд и др.).

Источниками информации служат документы по приему, увольнению и переводу работников организации, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность: штатное расписание, положения, приказы, распоряжения, контракты, договоры гражданско-правового характера (подряда, возмездного оказания услуг и другие формы трудового договора), договоры личного страхования, на выдачу ссуд, продажу товаров в кредит' и пр., таблицы учета использования рабочего времени, наряды, путевые листы, маршрутные листы, листки временной нетрудоспособности, исполнительные листы, расчетные и платежные ведомости, лицевые счета работников, учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 70, 76, Главная книга, отчетность и др.

Приступая к проверке расчетов с персоналом по оплате труда, ревизор (аудитор) должен выяснить:

- какие формы и системы оплаты труда применяются в организации;
- имеется ли внутреннее положение об оплате труда работников и коллективный трудовой договор;

- списочный и среднесписочный состав работников;

- как организован учет расчетов по оплате труда (состав и квалификация бухгалтеров, обеспеченность нормативными материалами, кто осуществ-

ляет контроль за их работой, компьютеризован ли данный участок работы и т. д.).

Достоверность произведенных работникам начислений заработной платы и других выплат (премий, материальной помощи, подарков и т. д.) проверяется обычно выборочно.

Проверку достоверности обязательств организации по расчетам с персоналом по оплате труда начинают с подтверждения учетных данных сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Для этого кредитовое сальдо по данному счету сверяется с итогом перечня регистрации платежных ведомостей или итогом расчетно-платежной ведомости.

При повременной оплате труда выясняется обоснованность применения тарифных ставок и должностных окладов и соблюдение условий контрактов, а при сдельной — выполнение количественных и качественных показателей, правильность применения норм и расценок.

В ходе проверки следует обратить особое внимание на правильность оформления и начисления различных выплат работникам. К ним относятся выплаты стимулирующего характера (премии, вознаграждения по итогам работы за год и др.), выплаты компенсирующего характера (надбавки и доплаты за работу в ночное время, сверхурочное и др.), выплаты за непроработанное время (оплата трудовых и социальных отпусков, пособий по временной нетрудоспособности и др.), оплата простоев, брака и т. д.

На следующем этапе контроля выборочно проверяется правильность начисления оплаты труда отдельно работникам с повременной и работникам со сдельной оплатой труда..

Проверяя правильность и обоснованность начисления премии, ревизор (аудитор) сопоставляет информацию положения о премировании, приказов, расчетных ведомостей и лицевых счетов. Начисление премии должно быть санкционировано приказом руководителя, решением совета директоров и т. п.

В процессе проверки оплаты за время отпуска необходимо установить полноту включения в расчет выплат при определении среднего заработка, правильность определения среднемесячной и среднедневной оплаты труда, суммы оплаты за время отпуска.

Правильность исчисления доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы (за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в праздничные дни, за работу в тяжелых и вредных условиях) устанавливается проверкой соответствия данных расчета табеля учета использования рабочего времени и установленных законодательством размеров доплат.

В процессе контроля проверяется также расходование средств Фонда социальной защиты населения, и прежде всего на выплату пособий по временной нетрудоспособности.

Процедура контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности включает проверку правильности: расчета среднего заработка; ог-

раничения максимального размера пособия; числа дней нетрудоспособности; суммы начисленного пособия.

Аналогично проверяется оформление других документов, дающих право на получение пособий за счет средств Фонда социальной защиты населения (пособие на новорожденных, пособие на детей, пособие по беременности и родам и др.).

Проверив правильность и обоснованность начисления заработной платы, ревизор (аудитор) проверяет удержания из оплаты труда, как правило, выборочно на основе тех же лицевых счетов, по которым проверялось начисление оплаты труда. Необходимо установить документальную обоснованность удержаний из заработной платы работников, законность и их санкционирование.

Особого внимания требует проверка правильности удержания подоходного налога и взносов в Фонд социальной защиты населения.

После проверки расчета заработной платы и удержаний из оплаты труда необходимо установить правильность обобщения и группировки расходов по оплате труда по счетам, центрам ответственности, объектам калькулирования.

При проверке обоснованности отнесения оплаты труда на счета учета затрат (20, 23, 25, 26, 44) следует обратить внимание, нет ли случаев отнесения сумм оплаты труда, связанного с выполнением работ по строительству объектов, выполненных хозяйственным способом на счета учета затрат, а также по нормируемым выплатам, проверить, нет ли случаев включения выплаченных сумм сверх установленных законом размеров. Это может быть установлено методом прослеживания данных первичных документов и учетных регистров, нарядов на сдельные работы, расчетных ведомостей и регистров аналитического и синтетического учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Далее устанавливается правильность указанной в учетных регистрах корреспонденции счетов и сумм начисленной заработной платы и удержаний из нее в отчетном периоде. Сумма невыплаченной в конце месяца заработной платы должна соответствовать кредитовому сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выявленные отклонения фиксируются в рабочей документации ревизора (аудитора) с определением их влияния на показатели себестоимости и налогооблагаемой прибыли организации.

10.3. Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям

Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям, учет которых ведется на отдельных субсчетах счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» по видам операций, направлена на установление реальности и достоверности задолженности по этим операциям.

Проверка прочих операций с персоналом ведется по следующим направлениям:

- проверка расчетов по предоставленным кредитам и займам;
- проверка расчетов по возмещению материального ущерба;
- проверка расчетов за форменную одежду.

Источниками информации при проверке данных расчетов являются: договоры займа; протоколы заседаний инвентаризационных комиссий; сличительные ведомости по результатам инвентаризации; данные аналитического и синтетического учета по отдельным субсчетам счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Проверяя операции по предоставлению займов, необходимо установить:

- реальность задолженности по ссудам за работниками;
- наличие договоров займа на жилищное строительство и другие цели;
- источники выдачи займов;
- предусмотрено ли начисление процентов по предоставленным займам;
- своевременность и полноту погашения предоставленных займов и процентов по ним;
- правильность применяемых схем корреспонденции счетов по операциям, связанным с предоставлением и погашением задолженности по займам.

При проверке расчетов по возмещению материального ущерба следует установить:

- причины возникновения задолженности и ее реальность;
- полноту отнесения на виновных лиц сумм недостач и потерь;
- соблюдение сроков и порядка рассмотрения случаев недостач, хищений, порчи ценностей и т.п.;
- правильность исчисления суммы ущерба, подлежащего возмещению виновными лицами;
- своевременность и правильность оформления материалов по недостачам, потерям и хищениям, переданным в судебно-следственные органы;
- полноту и своевременность взыскания сумм, числящихся по субсчету 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;
- правильность отражения в учете данных операций.

В соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь работникам отдельных отраслей экономики выдается форменная одежда, стоимость которой за вычетом предоставляемой скидки погашается частями в течение установленного срока. В ходе проверки необходимо установить:

- законность выдачи форменной одежды в соответствии с нормами, установленными законодательством;
- правильность предоставления скидки с ее стоимости;
- соблюдение сроков оплаты работниками получаемой одежды.

При проверке расчетов за товары, приобретенные в кредит, прежде всего уточняется порядок учета этих расчетов, полнота и своевременность удержания из заработной платы сумм за товары, приобретенные в кредит.

Тема 11

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ, ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

11.1. Цель, задачи и источники проверки вложений в долгосрочные активы (капитальные вложения).

11.2. Проверка правильности учета затрат по вложениям в долгосрочные активы.

11.3. Цель, задачи, источники и последовательность проверки операций с основными средствами.

11.4. Проверка технического состояния и сохранности основных средств.

11.5. Проверка операций по движению основных средств.

11.6. Проверка правильности начисления амортизации основных средств.

11.7. Проверка операций по восстановлению основных средств.

11.8. Проверка операций по переоценке основных средств.

11.9. Проверка операций по учету нематериальных активов.

11.1. Цель, задачи и источники проверки вложений в долгосрочные активы (капитальные вложения)

Вложения в долгосрочные активы (капитальные вложения) представляют собой совокупность затрат, направляемых на создание новых, техническое перевооружение, реконструкцию действующих основных средств. В их состав входят затраты на строительные и монтажные работы, приобретение оборудования, инструментов и инвентаря, проектно-изыскательские работы, прочие капитальные работы и затраты.

Кроме этого вложениями во внеоборотные активы являются затраты на приобретение нематериальных активов, имущественных прав на земельные участки и другие объекты, а также расходы на выполнение научно-исследовательских и других работ, связанных с созданием внеоборотных активов.

Цель проверки — установить эффективность использования средств, направляемых на капитальные вложения; своевременность, полноту и достоверность учета затрат по капитальным вложениям.

В зависимости от формы инвестирования, вложения в долгосрочные активы подразделяются:

- на приобретение (покупку) объектов;

- создание объектов, в том числе путем проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских технологических работ и другие.

Исходя из этого, проверка вложений в долгосрочные активы осуществляется по двум направлениям:

- проверка капитальных вложений, связанных с новым строительством, реконструкцией, расширением, техническим перевооружением действующих объектов основных средств

- проверка операций по приобретению (покупке) основных средств.

В данном пункте остановимся на задачах и источниках информации проверки капитальных вложений.

В задачи контроля капитальных вложений входит проверка:

- обеспеченности инвестиций проектно-сметной документацией;
- выполнения плана капитальных вложений;
- своевременного, полного и достоверного отражения затрат по видам и объектам капитальных вложений;
- правильности определения инвентарной стоимости вводимых в действие объектов строительства и их оприходования в состав основных средств организации;
- правильности организации учета и отчетности по инвестиционной деятельности.

Источниками информации при проверке вложений в долгосрочные активы являются: договора подряда и поставок оборудования; титульные списки строек; журнал учета выполненных строительно-монтажных работ (форма № С-6); акты приемки выполненных строительно-монтажных работ (форма № С-2); справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма № С-3); первичные документы по учету труда и его оплаты, расходованию материалов; регистры бухгалтерского учета - журналы-ордера № 10-С, 11-С, ведомости № 5-С «Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) и подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные работы или соответствующие машинограммы; статистическая отчетность «Отчет о вводе в действие объектов и выполнение подрядных работ (форма № 1-КС (срочная)) и др.

11.2. Проверка правильности учета затрат по вложениям в долгосрочные активы

При проверке правильности учета затрат по вложениям в долгосрочные активы необходимо установить:

- способ освоения инвестиций;
- правильность документального оформления объемов выполненных строительно-монтажных работ и их отражение в учете при подрядном способе ведения работ;

— правильность отражения расходов по прочим капитальным работам и затратам;

— правильность отражения в учете затрат при хозяйственном способе ведения работ;

— правильность отнесения затрат по статьям калькуляции, формирующим фактическую себестоимость строительно-монтажных работ и готовой строительной продукции.

Приступая к проверке вложений в долгосрочные активы, нужно установить, каким способом осваиваются инвестиции. При освоении инвестиций подрядным способом следует проверить правильность отражения в учете затрат по данным первичных документов. При этом необходимо иметь в виду, что инвестор (застройщик), выполняя работы подрядным способом, учитывает затраты по договорной (сметной) стоимости выполненных работ. Для учета вложений в долгосрочные активы используется счет 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Инвестор отражает затраты на этом счете на основании платежных инструкций, предъявляемых к оплате подрядными строительными и проектными организациями. Подрядные строительные организации к счетам прилагают справки (форма № 3) о стоимости выполненных работ и затрат.

Затем необходимо определить правильность отражения расходов по прочим капитальным работам и затратам. К ним относятся:

— проектно-изыскательные работы, а также авторский надзор проектных организаций;

— расходы по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством;

— затраты на содержание дирекций строящихся предприятий и технического надзора;

— расходы, связанные с применением установленных правительством доплат, льгот и преимуществ, не включаемых в единичные расценки на строительные работы и в ценники на монтажные работы, оплачиваемые по отдельным счетам (надбавки за подвижной и разъездной характер работ; надбавки за выслугу лет и др.), и другие работы и затраты.

При ведении работ хозяйственным способом застройщика (заказчика) учет произведенных затрат также ведут на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» не по сметной стоимости, а по фактической себестоимости. Счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» в данном случае имеет калькуляционный характер. В бухгалтерском учете для регистрации хозяйственных операций применяют те же первичные документы и учетные регистры, что и в учете подрядных организаций.

Уровень затрат на производство строительно-монтажных работ находится в прямой зависимости от объемов выполненных работ. Поэтому в ходе проверки, как правило, проводятся контрольные обмеры выполненных строительно-монтажных работ на объектах незавершенного строительства, с помощью которых устанавливаются приписки объемов выполненных строи-

тельно-монтажных работ, а соответственно и незаконное списание строительных материалов, конструкций, переплата заработной платы.

Строительно-монтажные организации, осуществляющие капитальные вложения по договорам подряда, затраты по строительно-монтажным работам учитывают предварительно на счете 20 «Основное производство» и по мере сдачи их заказчику списывают на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». В этом случае необходимо установить правильность отнесения затрат по статьям калькуляции (материалы; основная заработная плата рабочих; затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов; накладные расходы), формирующим фактическую себестоимость строительно-монтажных работ и готовой строительной продукции.

11.3. Цель, задачи, источники и последовательность проверки операций с основными средствами

Основные средства являются одним из важнейших факторов любого производства. Их состояние и эффективное использование прямо влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности организации.

В задачи контроля входит проверка:

- наличия, сохранности, технического состояния основных средств, их состава и структуры;
- правильности отнесения предметов к основным средствам, их группировка по классификационным группам, принадлежности, по характеру участия в производственном процессе и подругам признакам;
- подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами;
- подтверждение размеров начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;
- установление объемов выполненных ремонтов основных средств и правильность отражения в учете расходов по их проведению в зависимости от выбранного метода;
- подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств;
- оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

В ходе контроля операций по учету основных средств проверяющий руководствуется нормативными правовыми актами, регулирующими учет основных средств в Республике Беларусь.

Источниками информации при проверке операций по учету основных средств являются:

- первичные документы на поступление, перемещение и выбытие основных средств: счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты приемки-передачи основных средств (ОС-1); накладные на внутреннее переме-

щение основных средств (ОС-2); акты о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизируемых объектов основных средств, (ОС-3); акты о списании основных средств (кроме автотранспортных средств) (ОС-4); акты о списании автотранспортных средств (ОС-4а); акты о приеме-передачи оборудования в монтаж (ОС-15); акты приемки выполненных строительного-монтажных работ (форма С-2);

- учетные регистры: ведомости движения основных средств, бухгалтерские справки по движению основных средств, бухгалтерские справки отнесения начисленной амортизации по кодам затрат, инвентарные карточки учета объектов основных средств (ОС-6), бухгалтерские справки об остаточной стоимости в разрезе групп основных средств, ведомости начисления амортизации основных средств, ведомости-машинограммы по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения в долгосрочные активы» и др.;

- договоры поставки, купли-продажи, аренды, строительного подряда;
- протоколы инвентаризационной комиссии, инвентаризационные описи, ведомости переоценки основных средств, акты результатов переоценки основных средств;

- статистическая и бухгалтерская отчетность организации.

Проверка операций с основными средствами осуществляется в следующей последовательности:

- проверка технического состояния и сохранности основных средств;
- проверка операций по движению основных средств;
- проверка правильности начисления амортизации основных средств;
- проверка операций по восстановлению основных средств;
- проверка операций по переоценке основных средств.

11.4. Проверка технического состояния и сохранности основных средств

В процессе контроля технического состояния и сохранности основных средств производится:

— проверка наличия и состояния документации по объектам основных средств (инвентарных карточек, технических паспортов, чертежей, схем, инструкций и т.п.);

— обследование фактического наличия и состояния основных средств, технических характеристик и ходовых качеств транспортных средств, соблюдение сроков технических осмотров, комплектности, сохранности, организации их технического обслуживания.

Проверка условий хранения и эксплуатации объектов основных средств, обеспечения их сохранности предполагает получение сведений о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого полезен осмотр складов, производственных помеще-

ний и других мест нахождения объектов основных средств, опрос сотрудников организации.

Обеспечение сохранности основных средств в значительной степени зависит от постановки их учета. Проверая состояние учета основных средств, нужно убедиться:

- в правильности организации их аналитического учета;
- все ли основные средства организации закреплены за материально ответственными лицами;
- правильно ли проведена последняя инвентаризация, каковы выявленные ею недостатки или излишки и отражены ли они в учете;
- в достоверности учетных данных о наличии и движении основных средств.

Регистром аналитического учета основных средств является инвентарная карточка, содержащая все данные, характеризующие учитываемый объект. Достоверность аналитического учета основных средств в разрезе инвентарных объектов проверяют по инвентарным карточкам форм ОС-6, ОС-6а.

Путем изучения учетных данных проверяющий устанавливает наличие объектов основных средств по отдельным классификационным группам (производственные и непроизводственные, собственные и арендуемые) и местам размещения (подразделениям и материально ответственным лицам). Состояние учета основных средств в местах их нахождения (на складе, в эксплуатации, в ремонте, на консервации) анализируется по данным инвентарных карточек и их описей. Эти данные сопоставляются с записями по счету 01 «Основные средства» в соответствующих учетных регистрах. При расхождении данных аналитического и синтетического учета определяются их причины, виновные лица и экономические последствия.

Важным условием обеспечения сохранности основных средств является качественное проведение их инвентаризации работниками организации, поэтому в процессе контроля нужно проверить:

- полноту и своевременность проведения инвентаризации основных средств;
- правильность документального оформления результатов проведенной инвентаризации;
- правильность отражения ее результатов в бухгалтерском учете.

Для этого ревизором изучаются инвентаризационные описи, сличительные ведомости, протоколы заседаний инвентаризационной комиссии по рассмотрению результатов инвентаризации.

Особое внимание обращается на наличие в организации неиспользуемых, разукomплектованных, находящихся в простое объектов основных средств, установление их причин и наличие мероприятий по устранению данных фактов, а также проверяется выполнение принятых решений по устранению установленных фактов.

Тщательно ревизор должен проверить причины простоя действующих основных средств. Чаще всего простои связаны с неисправностью или нахо-

ждением в ремонте сверх установленного времени, нарушением сроков постановки в резерв или получения из резерва.

В ходе проверки материалов проведенной инвентаризации обращается внимание на качество оформления инвентаризационных описей. Полноту проведенной в организации инвентаризации основных средств устанавливают путем сопоставления инвентаризационных описей по местам нахождения (эксплуатации) основных средств с показателями аналитического учета (ведомости наличия основных средств в разрезе материально ответственных лиц).

В дальнейшем в ходе проверки ревизор должен проверить техническое состояние и сохранность основных средств по местам их нахождения. В ходе решения этой задачи практикуют проведение контрольных инвентаризаций отдельных объектов основных средств.

На заключительном этапе устанавливают соответствие данных учета и отчетности основных средств. Для этого сверяют данные синтетического учета по счету 01 «Основные средства», отраженные в Главной книге (соответствующей машинограмме) с данными ведомости наличия основных средств в разрезе материально ответственных лиц и в целом по организации (иным учетным регистром).

11.5 Проверка операций по движению основных средств

Поступление объектов основных средств должно быть проверено с точки зрения законности, целесообразности и правильности отражения в учете каждой операции.

Для этого в ходе проверки необходимо установить:

- целесообразность их строительства или приобретения и соблюдение нормативных сроков ввода в эксплуатацию основных средств;
- создана ли в организации комиссия по приему основных средств;
- своевременность и правильность документального оформления поступления (ввода в эксплуатацию) объектов основных средств;
- правильность постановки на учет драгоценных металлов в составе вновь поступивших основных средств;
- полноту и своевременность оприходования объектов основных средств и реальность их оценки;
- правильность налогообложения операций, связанных с поступлением основных средств;
- достоверность отражения в учете операций, связанных с поступлением основных средств;
- учитываются ли на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» объекты основных средств, взятые в аренду.

В ходе проверки необходимо выяснить своевременность и правильность документального оформления поступивших основных средств, наличие технической документации на передаваемые объекты и основные виды

оборудования этих объектов установить факты несвоевременного документального оформления поступивших объектов, причины и виновных в этом должностных лиц.

Своевременность оприходования основных средств определяют путем сопоставления даты оприходования по счету 01 «Основные средства» с датами, указанными в первичных документах

Далее проверяющий должен уделить внимание проверке правильности оценки основных средств, что определяют на основании первичных документов на поступление или строительство основных средств, при этом необходимо убедиться:

- правильно ли указана первоначальная стоимость в актах о приемке-передаче основных средств;
- включены ли в первоначальную стоимость объекта основных средств расходы по его монтажу и доставке в организацию; правильно ли определена инвентарная стоимость введенных в эксплуатацию объектов строительства;
- правильно ли отражена дополнительная стоимость после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или уменьшение стоимости при их частичной ликвидации;
- в наличии актов экспертизы оценки имущества при внесении основных средств в счет вклада в уставный фонд.

Проверяя операции, связанные с поступлением основных средств, ревизору необходимо обратить внимание на правильность отражения в учете операций, связанных с поступлением основных средств, при этом помня, что все затраты, связанные со строительством, реконструкцией и приобретением готовых объектов основных средств, отражаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» до момента ввода объектов основных средств в эксплуатацию. Оприходование объектов основных средств отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в разрезе субсчетов.

Документальной проверке подлежат также операции по выбытию основных средств (продажа, безвозмездная передача; физический износ, частичная или полная ликвидация и др.).

В каждом отдельном случае необходимо проверить:

- обоснованность отчуждения государственной собственности;
- обоснованность и правильность оценки реализованного имущества;
- соблюдение установленного порядка списания пришедшего в негодность государственного имущества;
- обоснованность ликвидации основных средств и правильность документального оформления;
- полноту оприходования материалов, полученных от ликвидации объекта, в том числе драгоценных материалов, правильность их оценки;
- правильность документального оформления и отражения в учете затрат по ликвидации основных средств;

- правильность оценки основных средств при передаче их в аренду (лизинг), правильность проведения при этом расчетов;
- обоснованность безвозмездной передачи государственного имущества в пользование организаций других ведомств и физических лиц;
- правильность определения налоговой базы для исчисления НДС по операциям, связанным с выбытием основных средств;
- правильность отражения в учете операций, связанных с реализацией и прочим выбытием основных средств.

Основными типичными ошибками в учете операций по движению основных средств являются:

- несвоевременное оприходование объектов основных средств;
- неправильное определение первоначальной стоимости поступивших объектов основных средств (невключение в первоначальную стоимость затрат по монтажу, транспортировке и др.);
- неоприходование материальных ценностей, остающихся при ликвидации объектов основных средств;
- неправильное исчисление налогооблагаемой базы по операциям, связанным с ликвидацией основных средств;
- неправильное определение стоимости реализуемых объектов основных средств;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете операций по движению основных средств.

11.6. Проверка правильности начисления амортизации основных средств

Прежде чем приступить непосредственно к проверке расчетов по начислению амортизации, необходимо установить способ начисления амортизации, принятый организацией, закрепленный в учетной политике, а также установить достоверность данных синтетического и аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств».

В процессе проверки необходимо установить:

- наличие в организации комиссии по проведению амортизационной политики и выполнение ею соответствующих функций;
- полноту включения объектов основных средств в расчет по начислению амортизации;
- правильность определения нормативных сроков службы и сроков полезного использования и соответственно норм амортизационных отчислений при линейном способе начисления амортизации по объектам, используемым в предпринимательской деятельности;
- соблюдение установленных законодательством сроков начала начисления амортизации по принятым на учет объектам и сроков прекращения

начисления амортизации по выбывшим и полностью самортизированным объектам основных средств;

— порядок начисления амортизации по объектам основных средств, находящихся в простое, ремонте, запасе, на консервации, в период проведения реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, технического диагностирования с соответствующим освидетельствованием с полной их остановкой, а также по объектам аренды (лизинга);

— правильность отражения в учете начисленной амортизации по соответствующим счетам и статьям затрат;

— полноту и правильность образования амортизационного фонда;

— наличие случаев нарушений порядка расчетов амортизационных отчислений.

По всем обнаруженным фактам неправильного начисления амортизации и отражения ее в учете:

— определяется общая сумма излишне начисленной или недоначисленной амортизации;

— устанавливается влияние допущенных ошибок на себестоимость продукции (работ, услуг) и финансовый результат деятельности организации;

— выясняются причины и виновные в этом лица;

— даются предложения (рекомендации) по недопущению подобных нарушений в будущем.

Типичные нарушения по учету амортизации основных средств:

— неправильное определение нормативных сроков службы, сроков полезного использования объектов основных средств;

— начисление амортизации по полностью самортизированным объектам;

— неправильное определение амортизируемой стоимости основных средств после модернизации, реконструкции и в иных подобных случаях.

11.7. Проверка операций по восстановлению основных средств

Проверку операций по восстановлению объектов основных средств рекомендуется проводить по следующим направлениям:

— проверка соблюдения сроков выполнения отдельных видов ремонта;

— проверка организации ремонта основных средств;

— проверка правильности документального оформления и учета затрат по ремонту основных средств;

— проверка правильности документального оформления и учета затрат на реконструкцию, модернизацию объектов основных средств.

В процессе ревизии необходимо проверить соблюдение сроков выполнения отдельных видов ремонта, своевременность постановки в ремонт, правильность документального оформления ремонта.

Проверяя правильность документального оформления и учета затрат по капитальному ремонту основных средств, необходимо установить:

- наличие планов и смет на ремонт, актов технического осмотра зданий и сооружений, дефектных актов, договоров подряда при подрядном способе выполнения ремонта, актов приемки выполненных работ;

- правильность и своевременность составления-этих документов;

- целесообразность и законность операций по ремонту основных средств;

- правильность формирования затрат по ремонту в разрезе каждого ремонтируемого объекта;

- достоверность отражения в учете операций, связанных с ремонтом основных средств.

Кроме этого также необходимо обратить внимание на порядок включения затрат по ремонту основных средств в состав издержек производства и его соответствие принятому порядку в учетной политике. Организациям предоставляется право выбора одного из следующих вариантов отражения в учете затрат по ремонту основных средств:

- при небольших объемах ремонтных работ затраты относятся на счета издержек в том периоде, в котором они возникли;

- при проведении крупных плановых ремонтов для равномерного включения затрат в себестоимость продукции целесообразно формирование резерва на выполнение всех видов ремонтов (резерв формируется путем ежемесячных отчислений на основе плановой сметы затрат и учитывается на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» на отдельном субсчете);

- при выполнении крупных по затратам и продолжительности по времени (до нескольких лет) особо сложных ремонтов основных средств может создаваться ремонтный фонд (отчисления в него производятся ежемесячно на основе стабильных нормативов, устанавливаемых самой организацией на пять лет, и учитываются на отдельном субсчете счета 96 «Резервы предстоящих расходов»);

- при выполнении крупных внеплановых ремонтов затраты могут сначала относиться на счет 97 «Расходы будущих периодов» и равномерно включаться в состав издержек производства в течение периода, оставшегося до конца года.

На завершающем этапе проверки необходимо обратить внимание на наличие и правильное оформление первичных документов, подтверждающих факт выполнения и приемки выполненных работ по восстановлению объектов основных средств (актов формы № ОС-3), а также на наличие записей о проведении соответствующих работ в инвентарной карточке учета объектов основных средств (форма № ОС-6).

Наиболее типичной ошибкой в учете операций по восстановлению основных средств является неправильное разделение расходов на затраты капитального и некапитального характера.

11.8. Проверка операций по переоценке основных средств

При проверке операций по переоценке основных средств необходимо установить:

- сроки и методы проведения переоценки;
- полноту включения в ведомость переоценки всех объектов, подлежащих переоценке;
- наличие и достоверность документов, подтверждающих рыночную стоимость объектов, по которым применяется метод прямой оценки;
- правильность применения коэффициентов пересчета балансовой стоимости объектов при применении индексного метода;
- правильность определения амортизируемой стоимости после переоценки;
- правильность и полноту наличия всех документов по переоценке основных средств;
- правильность определения и отражения в учете дооценки (уценки) первоначальной стоимости и сумм накопленной амортизации.

Переоценка, как правило, проводится по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, индексным методом, методом прямой оценки (самостоятельно организацией или оценщиком), методом пересчета валютной стоимости.

На заключительном этапе следует проверить правильность определения организацией сумм дооценки первоначальной стоимости и накопленной амортизации, и правильность отражения их в учете.

Сумма увеличения (уменьшения) первоначальной стоимости основных средств в результате переоценки определяется как разность между восстановительной стоимостью, определенной одним из методов переоценки, и первоначальной стоимостью основных средств, числящихся в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, до проведения переоценки.

Результаты переоценки должны быть оформлены в ведомости переоценки объектов основных средств, а после переоценки составляется акт о результатах переоценки, на основе которого производятся записи на счетах бухгалтерского учета.

11.9. Проверка операций по учету нематериальных активов

Цель проверки операций по учету нематериальных активов — сформулировать объективное мнение о достоверности и законности операций, осуществленных в организациях с нематериальными активами. Для достижения поставленной цели ревизор (аудитор) должен решить ряд задач:

- изучить состав и структуру нематериальных активов организации по данным первичных документов и учетных регистров, порядка их эксплуатации;
- подтвердить право собственности на нематериальные активы;
- установить правильность отражения в учете операций с нематериальными активами;
- подтвердить достоверность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;
- оценить качество инвентаризаций нематериальных активов.

Источниками информации при проверке операций с нематериальными активами являются: договоры-купли продажи (создания) объектов нематериальных активов; авторские договоры; акты приемки-передачи нематериальных активов; протоколы собраний учредителей; свидетельства на право пользования, лицензии, протоколы о внесении объектов нематериальных активов в уставный фонд (совместную деятельность) и согласовании их стоимости; карточки учета нематериальных активов (форма № НМА-1); описи инвентарных карточек, инвентарная книга; акты списания нематериальных активов; разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости и др.) по счетам 04, 05, 91, 60, 76 и др.; Главная книга, бухгалтерский баланс (форма № 1) и пр.

Поскольку на практике операции с нематериальными активами в организациях бывают сравнительно немногочисленными, контрольные процедуры должны быть направлены, как правило, на сплошное изучение системы их учета. Для получения предварительной информации о состоянии систем учета и контроля за операциями с нематериальными активами проводится тестирование систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов.

Нематериальные активы отражаются в учете в сумме фактических затрат на приобретение, изготовление и доведение до состояния, пригодного для использования в запланированных целях. Проверка операций с нематериальными активами проводится по четырем направлениям:

- проверка операций поступления и создания нематериальных активов;
- проверка учета амортизации нематериальных активов;
- проверка учета выбытия нематериальных активов;
- правильности налогообложения по нематериальным активам.

Для этого следует составить подробный список нематериальных активов и указанные в нем данные подвергнуть арифметической проверке, а состав нематериальных активов - инвентаризации.

При проверке операций поступления и создания нематериальных активов необходимо установить:

- создана ли в организации комиссия по приемке нематериальных активов;
- наличие договоров купли-продажи нематериальных активов, протоколов согласования договорной цены и правильности их оформления;

- правильность оценки вносимых в уставный фонд нематериальных активов и фактическое их поступление;
- порядок организации и ведения синтетического и аналитического учета нематериальных активов в бухгалтерском учете и по материально ответственным лицам в местах эксплуатации.

При проверке учета амортизации нематериальных активов необходимо убедиться в правильности отражения в учете и отчетности начисленной амортизации нематериальных активов.

Проверяя операции по выбытию нематериальных активов, необходимо установить:

- причины их выбытия (реализация, вклад в уставный фонд другой организации, окончание срока полезного использования и др.);
- правильность документального оформления и отражения в учете операций, связанных с выбытием нематериальных активов;
- достоверность данных финансового результата от выбытия нематериальных активов.

На заключительном этапе устанавливается: полностью ли соблюдены требования действующего законодательства по налогообложению операций с нематериальными активами в части налога на добавленную стоимость, налога на прибыль.

Обнаруженные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации проверяющего.

Типичные ошибки в учете нематериальных активов:

- отсутствие первичных приходных документов или их оформление с нарушением установленных требований;
- неправильное отнесение отдельных видов расходов к нематериальным активам;
- неправильное начисление амортизации по отдельным объектам нематериальных активов.

Тема 12

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) СОХРАННОСТИ И УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

12.1. Цель, задачи, источники и последовательность проверки сохранности и учета производственных запасов.

12.2. Проверка состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей.

12.3. Проверка полноты оприходования и правильность оценки материальных запасов.

12.4. Проверка операций по списанию материальных ценностей в расход.

12.5. Проверка операций по движению отдельных предметов в составе оборотных средств.

12.6. Проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций производственных запасов и отражения в учете их результатов.

12.1. Цель, задачи, источники и последовательность проверки сохранности и учета производственных запасов

Ревизия (аудит) сохранности и учета производственных запасов в организациях включает комплекс вопросов и мероприятий, цель которых предотвратить непроизводительные потери и расходы, недостачи и хищения, бесхозяйственное использование средств, подтвердить достоверность данных по наличию и движению материально-производственных запасов, а также установить соответствие применяемой в организации методики учета операций с материальными ценностями действующим в Республике Беларусь нормативным актам.

В процессе проверки операций с материальными ценностями решаются следующие задачи:

- изучение организации материально-технического снабжения и его планирование, увязка снабжения с производственным планом, нормами расхода и запасов;

- установление реальности наличия и существования материальных ценностей;

- изучение их состава и выявление излишних и неиспользуемых в производстве материальных ценностей;

- обследование состояния складского хозяйства и ознакомление с условиями хранения материальных запасов;

- установление правильности документального оформления движения материалов, формирования их учетной стоимости, полноты оприходования материальных ценностей, обоснованности и законности отпуска и списания

материальных ценностей и правильности отражения в учете данных операций;

- проверка правильности учета отдельных предметов в составе оборотных средств;

- оценка полноты и качества проводимых инвентаризаций материальных ценностей.

Источниками информации при проверке материальных ценностей являются:

- плановые и нормативные данные органов материально-технического снабжения: заявки на потребность материальных ценностей, договоры с поставщиками, нормативы запасов, нормы и лимиты расходов, план материально-технического обеспечения;

- первичные документы по движению материальных ценностей: товарно-транспортные накладные формы ТТН-1 и товарные накладные формы ТН-2, железнодорожные накладные, спецификации, сертификаты и другие документы, удостоверяющие качество материальных ценностей, счета-фактуры, приходные ордера формы М-4, акты о приемке материалов формы М-7, лимитно-заборные карты формы М-9, требования на отпуск материалов формы М-11;

- учетные регистры: карточки складского учета материалов, ведомости (машинограммы) аналитического и синтетического учета по счетам 10, 16, 60; инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей;

- бухгалтерская и статистическая отчетность: бухгалтерский баланс, отчет об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов (форма 3-сн) и др.

Проверку операций по учету материально-производственных запасов рекомендуется проводить в следующей последовательности:

- проверка состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей;

- проверка операций по поступлению материальных ценностей;

- проверка операций по списанию материальных ценностей в расход;

- проверка учета отдельных предметов в составе оборотных средств;

- проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций материально-производственных запасов и отражения в учете их результатов.

12.2. Проверка состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей

В обеспечении сохранности и рационального использования материальных ценностей важное значение имеет правильная организация складского хозяйства, в понятие которого входит наличие необходимых помещений и емкостей для их хранения с набором измерительных, учетных, противопожарных и охранных средств. Поэтому при осуществлении контро-

ля за состоянием хранения и сохранности материальных ценностей, в первую очередь, уделяется внимание проверке состояния складского хозяйства в организации.

В процессе проверки проверяющий выясняет число и размещение складских помещений, их емкость, специализацию, наличие условий для хранения ценностей, обеспеченность пожарно-охранной сигнализацией, весоизмерительным оборудованием, тарой. Проверку складских помещений и емкостей для хранения материальных ценностей рекомендуется проводить путем их осмотра в натуре в начале ревизии.

В ходе проверки особое внимание уделяется изучению организации материальной ответственности работников, связанных с приемкой, хранением и отпуском материальных ценностей (проверка наличия в личных делах договоров о материальной ответственности и должностных инструкций).

При осмотре мест хранения материальных ценностей по имеющимся у материально ответственных лиц документам проверяют, своевременно ли они оформляют приемку и отпуск материалов и делают записи в книги или карточки складского учета и устанавливают неучтенные излишки, причинами которых могут быть обвес, обсчет, обмер получателей сырья и материалов, необоснованное составление актов на потери при транспортировке или хранении на складах. Это можно установить по карточкам складского учета.

При осмотре складского хозяйства проверяющим может проводиться выборочная инвентаризация материальных ценностей для сверки фактического их наличия с данными бухгалтерского учета. Подписанные ревизором, членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами инвентаризационные описи передаются в бухгалтерию для определения результатов инвентаризации. При обнаружении по некоторым материалам отклонений от учетных данных по ним составляются сличительные ведомости. По всем фактам недостач и излишков материально ответственные лица должны дать письменные объяснения. Если размеры нарушений значительны, проверяющий может дать руководителю рекомендацию провести окончательную сплошную инвентаризацию материальных ценностей в организации.

12.3. Проверка полноты оприходования и правильности оценки материальных ценностей

Проверяя организацию бухгалтерского учета материальных ценностей в организации, проверяющий на основе изучения и сопоставления данных первичных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, накладных и др.) и учетных регистров (карточек складского учета, отчетов о движении ценностей, ведомостей, машинограмм и пр.) устанавливает полноту оприходования материальных ценностей, правильность их классификации и оценки.

При проверке полноты оприходования материальных ценностей аудитор или ревизору следует учитывать условия и формы расчетов с поставщиками, принятый в учетной политике вариант оценки.

Обоснованность операций по поступлению и оприходованию материальных ценностей проверяют на основе договоров с поставщиками и сопроводительных документов (товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счета-фактура, спецификации, упаковочные ярлыки, качественные удостоверения и др.). В ходе проверки также выясняется соблюдение установленного порядка учета выдачи доверенностей и отчетности материально-ответственных лиц за их получение.

Общим способом проверки приходных операций на складе является сопоставление приходных документов склада с сопроводительными документами поставщиков или документами на приобретение материалов в розничной торговле за наличный расчет.

Объектом исследования является оперативная и служебная информация. Например, из журнала по учету поступления грузов можно получить данные в разрезе поставщиков об ассортименте и сроках поставки материальных ценностей и др. информацию.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей, проверяющий устанавливает, соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях учета материальных ценностей (ведомость движения материальных ценностей № 10), данным других учетных регистров (журналу-ордеру № 6 или соответствующей машинограмме по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Одновременно проверяя полноту оприходования материальных ценностей, проверяющий обращает внимание на реальность кредиторской задолженности поставщикам с целью выявления неучтенных счетов поставщиков. Для этого он сверяет записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам.

В ходе документальной проверки операций по поступлению материальных ценностей устанавливают:

- соблюдение правил количественной и качественной приемки;
- правильность оформления актов приемки и коммерческих актов;
- своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортным организациям в случаях наличия недостатков и порчи материальных ценностей при их приемке;
- своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов.

В случае необходимости проверяющий проводит встречную сверку с документами, находящимися у поставщиков материальных ценностей.

Одновременно с проверкой полноты оприходования материальных ценностей изучается правильность их оценки в зависимости от организации и

постановки их аналитического и синтетического учета, руководствуясь при этом Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Конкретный вариант оценки материальных ценностей, принятый в организации, должен быть зафиксирован в его учетной политике. Соблюдение принятого в учетной политике метода оценки материальных ценностей устанавливается на основании анализа применяемых схем корреспонденции счетов по учету поступления материалов. Если материальные ценности учитываются по учетным ценам, то объектом контроля является распределение отклонений между этими ценами и фактической себестоимостью приобретенных материалов.

Но в любом случае материальные ценности включаются в затраты на производство продукции (работ, услуг) и отражаются в балансе по фактической себестоимости их приобретения (заготовления).

12.4. Проверка операций по списанию материальных ценностей в расход

При проверке обоснованности списания материальных ценностей в расход на производственные нужды руководствуются Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и Методическими рекомендациями по планированию и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), разработанными и утвержденными соответствующими министерствами и ведомствами.

Обоснованность списания материальных ценностей в расход (отпуск в производство, реализация на сторону, безвозмездная передача и др.) выясняется по данным соответствующих первичных документов и учетных регистров (накладных, требований на отпуск, лимитно-заборных карт, накопительной ведомости по расходу и оборотной ведомости по движению материалов, журнала-ордера № 10 по кредиту счетов 10, 16 и др.).

Ревизору (аудитору) в ходе проверки операций по расходу материальных ценностей необходимо установить:

- правильность документального оформления операций по расходу материальных ценностей;
- обоснованность списания материальных ценностей на производственные нужды;
- правильность оценки при списании материальных ресурсов в расход;
- обоснованность списания отклонений в стоимости материальных ресурсов;
- законность отнесения на себестоимость недостачи и порчи ценностей;
- обоснованность списания в расход горюче-смазочных материалов;

— правильность применяемых схем корреспонденции счетов по списанию материальных ресурсов.

Отпуск материалов со складов в производство оформляют лимитно-заборными картами или ведомостями отпуска, актами-требованиями на замену материалов или на дополнительный отпуск, комплектовочными ведомостями и другими документами в зависимости от специфики деятельности организации. Отпуск материалов в производство должен производиться в пределах лимита на выпуск определенного вида-продукции.

Правильность списания материалов на производственные нужды по количеству и стоимости ревизор может проверить путем составления балансовых расчетов, уделяя при этом внимание обоснованности применяемых норм расхода материальных ценностей. Для этого сравнивается количество отпущенного сырья и материалов по нормам с выходом готовой продукции в натуральном выражении (с учетом технологических отходов по норме).

Далее проверяющий должен убедиться в неизменности применения в течение года выбранных методов оценки по отношению к конкретным видам запасов, проверить правильность их применения.

Если материальные ресурсы оцениваются по учетным ценам, то объектом контроля является распределение отклонений между этими ценами и фактической себестоимостью приобретенных материалов.

Правильность отражения в учете стоимости недостающих (излишних) ценностей, выявленных в ходе инвентаризации, проверяется ревизором (аудитором) путем анализа инвентаризационных описей и сличительных ведомостей, приказов руководителя, бухгалтерских справок, решений судебных органов и т. д. При этом необходимо помнить, что на издержки производства может быть списана сумма недостач и порчи ценностей только в пределах норм естественной убыли. Недостачи сверх норм должны относиться на виновных лиц, а при их отсутствии на финансовые результаты деятельности организации.

Особое внимание в ходе проверки операций по использованию материальных ценностей уделяется вопросам правильности учета и обоснованности списания в расход горюче-смазочных материалов. В связи с тем, что учет горючего в 9 местах хранения ведется в килограммах, а выдача производится в литрах, необходимо проверить отчеты заправщиков о количестве поступившего и израсходованного топлива, правильность ведения учета топлива в баках автомобилей, правильность расчет нормативного расхода топлива на фактический пробег автотранспортных средств и определения размера экономии или перерасхода горючего отдельными водителями.

Правильность применяемых схем корреспонденции счетов по списанию материальных ценностей в расход устанавливается путем выборочного контроля записей в учетных регистрах по счетам 20, 23, 25, 26, 44, 91, 94 и сопоставления их с данными первичных расходных документов. Если в отчетном периоде материальные ценности реализовывались на сторону, то

проверяющий должен выяснить правильность исчисления НДС и определения финансового результата от их реализации.

12.5. Проверка операций по движению отдельных предметов в составе оборотных средств

Большое значение в деятельности организации занимают отдельные предметы в составе оборотных средств, к которым относятся: инструменты, инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная одежда и обувь и др. предметы, стоимость которых на дату приобретения не превышает установленного лимита (30 базовых величин за единицу или комплект, 10 базовых величин по коврам и ковровым изделиям).

При проверке операций по движению отдельных предметов в составе оборотных средств необходимо установить:

- правильность отнесения поступивших ценностей к отдельным предметам в составе оборотных средств;
- обеспечение сохранности, своевременного и полного их оприходования и правильность оценки данных предметов;
- правильность погашения стоимости отдельных предметов в составе оборотных средств;
- правильность ведения аналитического учета данных предметов;
- правильность отражения в учете операций по движению отдельных предметов в составе оборотных средств.

Предельный размер имущества, включаемого в состав средств в обороте, должен быть зафиксирован в учетной политике организации.

Порядок проверки обеспечения сохранности, своевременного и полного оприходования и правильности оценки данных предметов аналогичен проверке материалов.

Проверяя правильность оприходования отдельных предметов в составе оборотных средств, ревизор (аудитор) обращает внимание на правильность документального оформления и формирования стоимости их приобретения. Особо тщательно он должен проверить операции по выбытию и движению данных предметов.

Передача отдельных предметов со склада в эксплуатацию должна быть документально оформлена, т. к. сам факт передачи их в эксплуатацию является основанием для погашения их стоимости. Порядок погашения стоимости этих предметов так же должен быть зафиксирован в учетной политике организации.

Надлежащая организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля предполагает отдельный аналитический учет движения отдельных предметов, находящихся в запасе (на складе) и в эксплуатации.

Тщательной проверке подлежат акты на списание отдельных предметов, которые должны быть составлены по установленной форме постоянно действующей комиссией, назначенной руководителем организации.

Списание отдельных предметов по актам может проводиться лишь при наличии документов, подтверждающих сдачу их в металлолом или утильсырье. В случаях обнаружения фактов преждевременного списания по причине ломки и порчи выявляют виновных лиц и сумму причиненного ущерба (в ходе ревизии).

В завершение проверки операций с отдельными предметами проверяется правильность применяемых в организации схем корреспонденции счетов по учету операций с отдельными предметами в составе оборотных средств.

12.6. Проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций производственных запасов и отражения в учете их результатов

Изучение материалов инвентаризации начинается с проверки наличия в бухгалтерии необходимых документов.

В ходе контроля проверяющий должен:

— установить, имеется ли в организации приказ, в котором определены сроки проведения инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии, а при большом объеме работ — состав рабочих инвентаризационных комиссий;

— проверить наличие инвентаризационных описей или актов, сличительных ведомостей, письменных объяснений материально-ответственных лиц по результатам инвентаризаций; протоколов, приказов и других документов по рассмотрению и утверждению результатов инвентаризаций.

В ходе такой документальной проверки проверяющим одновременно обращается внимание на компетентность состава инвентаризационных комиссий: включены ли в состав комиссии специалисты, хорошо знающие потребительские признаки ценностей, а в ситуациях, когда инвентаризация имущества проводится в случаях стихийного бедствия, в состав комиссии должен быть включен представитель местной исполнительной власти в качестве председателя комиссии.

Для установления качества проведенных инвентаризаций нужно проанализировать данные инвентаризационных описей и их оформление, т.е. описи должны содержать следующие сведения: наименование организации; место, где проводилась инвентаризация; время ее проведения; перечень материальных ценностей с указанием их марки, сортности и других отличительных признаков; наличие на каждой странице описи показателя числа порядковых номеров товарно-материальных ценностей прописью и общий итог количества всех единиц по странице в натуральном выражении, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, кг, метрах и т. д.) эти ценности показаны; подписи членов инвентаризационной комиссии и подпись материально ответственного лица, подтверждающая правильность проведения инвентаризации и принятия ценностей на ответственное хранение.

Для проверки полноты проведения инвентаризации материальных ценностей во всех местах их хранения инвентаризационные описи сверяются с ведомостью № 10 «Движение материалов в денежном выражении» по каждому материально ответственному лицу или с данными соответствующей машинограммы.

Затем следует изучить сличительные ведомости и установить, соответствуют ли показанные в них фактические количественные остатки материальных ценностей данным остаткам, приведенным в инвентаризационных описях, учитывая при этом, что сличительные ведомости составляются по материальным ценностям, по которым установлены отклонения от учетных данных.

При проверке сличительных ведомостей необходимо установить:

— правильно ли выведены остатки по данным складского и бухгалтерского учета на момент проведения инвентаризации;

— все ли ценности, по которым выявлены отклонения от учетных данных, записаны в сличительной ведомости;

— правильно ли произведены взаимные зачеты излишков и недостач в результате пересортицы;

— правильно ли отражены количественные и суммовые результаты по сличительным ведомостям и как они отражены в бухгалтерском учете;

— правильно ли составлены расчеты потерь в пределах норм естественной убыли, имея при этом в виду, что списание потерь может быть произведено не свыше размеров выявленной недостачи по сличительной ведомости.

Потери от порчи, брака, боя во всех случаях комиссией оформляются отдельной инвентаризационной описью или актом с указанием периода образования по каждому виду ценностей, причин потерь и возможного их использования.

На завершающем этапе проверки ревизор (аудитор) должен проверить порядок отражения в учете инвентаризационных разниц.

При проверке правильности списания недостач материальных ценностей сверх норм, естественной убыли контролирующий орган должен определить причины их возникновения и установить, какие меры принимаются организацией для ликвидации таких потерь.

В процессе проверки необходимо установить: правильно ли определен размер ущерба, причиненного недостачами и порчей ценностей.

На заключительном этапе проверки устанавливается правильность начисления НДС по недостачам, потерям материальных ценностей сверх норм естественной убыли и отражения в учете операций по регулированию инвентаризационных разниц.

Тема 13

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ)

13.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки учета затрат на производство.

13.2. Проверка правильности и обоснованности включения затрат в состав издержек производства.

13.3. Проверка соблюдения принятых в организации методов учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Оценка состояния учета незавершенного производства и правильности исчисления себестоимости продукции.

13.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки учета затрат на производство

Цель проверки учета затрат на производство — установление обоснованности формирования и правильности учета издержек производства.

Задачами проверки учета затрат на производство являются:

— проверка документальной обоснованности, правомерности и своевременности включения в состав затрат на производство расходов, произведенных организацией;

— проверка правильности группировки затрат по экономическим элементам, по местам возникновения и организации аналитического учета;

— оценка качества инвентаризаций незавершенного производства;

— арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета;

— проверка правильности учета затрат для целей налогового учета.

Источниками информации для проведения ревизии (аудита) учета затрат на производство продукции являются учетные регистры аналитического и синтетического учета: карточки (ведомости) по заказам; разработанные таблицы (машинограммы), формирующие себестоимость (по распределению заработной платы, израсходованных сырья и материалов, отчислений на социальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств); ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) по инвентаризации незавершенного производства; ведомость сводного учета затрат на производство; ведомости аналитического учета (машинограммы) по счетам 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 97, 96, Главная

книга, статистический отчет о затратах на производство и реализацию продукции (форма № 5-э) и др. Кроме того, используют данные ревизии (аудиторской проверки) основных средств, нематериальных активов, материальных запасов, фонда оплаты труда, денежных средств и другую информацию, отражающую использование хозяйственных средств организации.

Проверка производственных затрат является трудоемким процессом, требующим от проверяющего знания, помимо нормативных и инструктивных материалов, также особенностей исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) (далее - продукции) в отдельных отраслях и видах деятельности. Поэтому до начала документальной проверки аудиторю (ревизору) необходимо изучить организационные и технологические особенности организации, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его деятельности, дать оценку системе внутреннего контроля процесса производства и системе учета затрат.

Далее проверяющему необходимо дать оценку соблюдения выбранного Организацией метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и последовательно осуществлять процедуры проверки обоснованности и правильности включения отдельных видов затрат в состав себестоимости продукции, правильности учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, затрат вспомогательных производств, операций по учету брака, недостачи и потерь в производстве, учету и оценке незавершенного производства.

На заключительном этапе проверки проверяется организация аналитического учета затрат на производство, сводного учета затрат и правильность исчисления себестоимости продукции.

13.2. Проверка правильности и обоснованности включения затрат в состав издержек производства

При изучении затрат ревизору (аудитору) важно документально установить правильность исчисления себестоимости продукции. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны быть правильно оформлены и содержать все обязательные реквизиты.

В себестоимость продукции включаются все затраты, предусмотренные Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, и отраслевыми инструкциями.

В ходе контроля затрат на производство проверяющий должен установить:

— обоснованность применяемого организацией метода учета затрат и порядка калькулирования себестоимости продукции и его неизменность в течение проверяемого периода;

— правильность разграничения производственных затрат по отчетным периодам;

- состав и обоснованность отнесения отдельных видов затрат на себестоимость продукции;
- обоснованность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по объектам калькуляции;
- правильность учета и распределения затрат вспомогательных производств;
- организацию учета возвратных отходов и брака;
- правильность применяемой корреспонденции счетов и др.

На основе изучения учетной политики и особенностей производства в организации, проверяющий выясняет обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат. При этом он должен помнить, что используемые методы учета затрат с точки зрения способа предварительного контроля делятся на нормативные и ненормативные (попередельный, позаказный, попроцессный методы). Сводный учет затрат может быть организован в одном из двух вариантов: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Все затраты, связанные с производством и реализацией продукции, при планировании, учете и калькулировании себестоимости группируются по статьям затрат, перечень которых, а также порядок их учета и методы распределения определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости.

Важно разграничить издержки по временным стадиям, определить, какие из них входят в выпущенную продукцию за отчетный период, а какие относятся к иным временным фазам, т.е. к расходам будущих периодов.

На основании бухгалтерских записей по счету 97 «Расходы будущих периодов» устанавливают правомерность списания на затраты производства взносов арендной платы, уплаченной вперед за несколько месяцев или лет, расходов на подготовку и освоение новых производств, по обязательному страхованию гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств, подписке на периодическую печать и др.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство, расходы на реализацию продукции в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, организации могут создавать различные резервы, например: предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование); предстоящих затрат на ремонт основных средств, когда ремонт производится неравномерно на протяжении года и другие.

В ходе проверки операций по созданию предстоящих расходов необходимо установить:

- правильность произведенных отчислений в резервы;
- соответствие данных учредительных документов данным учетной политики организации и фактическим данным по видам образованных в организации резервов;

- правильность установленных в организации нормативов отчислений в резервы;
- своевременность проведения инвентаризации резервов;
- правильность применяемых схем корреспонденции счетов по учету резервов.

Далее в ходе проверки для выяснения поставленных задач целесообразно проверить обособленно каждый элемент затрат, исследуя при этом данные проверки по предыдущим разделам общего плана ревизии или аудита (операции по учету основных средств, товарно-материальных ценностей, кассовые, банковские, расчетные и кредитные операции).

Проверяя структуру материальных затрат, необходимо убедиться в том, что их стоимость состоит не только из расхода материальных и топливно-энергетических ресурсов, но и некоторых затрат на оплату работ и услуг производственного характера, в частности выполненных другими организациями и хозяйствами данной организации, не относящимися к основному виду деятельности.

Проверяя материальные затраты, необходимо убедиться в обоснованности списания материалов, топлива, энергии на затраты производства, а также в соблюдении выбранного метода и точности оценки материальных ресурсов.

Обоснованность списания материальных затрат на производственные нужды и включения их в себестоимость продукции (работ, услуг) контролируется путем сопоставления, данных складов об отпуске материалов в производство с данными цехов и других подразделений о поступлении их в производство, а также путем анализа записей по кредиту счета 10 «Материалы» и дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», отражаемых в журнале-ордере № 10 или заменяющих его машинограммах.

При проверке элемента «Расходы на оплату труда» контролю подвергается правомерность выплат из фонда оплаты труда, включаемых в себестоимость продукции, и выплат, направленных на потребление, за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, или образуемых в соответствии с учредительными документами фондов.

Используя данные разработочной таблицы (машинограммы) распределения заработной платы по направлениям затрат, устанавливаются правомерность отнесения начисленных сумм оплаты труда на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Обоснованность включения в себестоимость продукции отчислений на социальные нужды проверяется на основании записей по кредиту счета 69

«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетами учета производственных затрат (счета 20, 23, 25, 26, 28, 29).

В ходе проверки ревизор (аудитор) должен проследить, чтобы величина начисленной амортизации по каждому объекту основных средств и нематериальных активов не превышала их балансовую стоимость, а также установить обоснованность отнесения начисленной амортизации на издержки производства.

Так как элемент «Прочие затраты» объединяет широкий блок денежных затрат и отчислений, включаемых в себестоимость продукции, то в ходе проверки следует установить:

— правильность включения в затраты производства экологического налога, налога на землю, отчислений в инновационные фонды;

— обоснованность отражения в учете расходов по уплате процентов за пользование банковскими кредитами;

— законность отражения в учете расходов, по командировкам, представительских расходов, расходов на рекламу, консультационных, информационных и аудиторских услуг, расходов на подготовку кадров, имея в виду то, что данные расходы в целях ведения налогового учета включаются в состав затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) в пределах утвержденных в законодательном порядке норм и др.

13.3. Проверка соблюдения принятых в организации методов учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Оценка состояния учета незавершенного производства и правильности исчисления себестоимости продукции

Ревизору (аудитору) в ходе проверки учета затрат на производство следует внимательно проанализировать состав и распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которые учитываются соответственно на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В первую очередь, на основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и организации в целом и отчислений от нее, установленных законодательством, расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг, компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях и т. п.

Проверяющий подтверждает также правильность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета затрат в соответствии с положениями учетной политики.

В ходе ревизии (аудита) следует также проверить состояние учета незавершенного производства, своевременность и правильность его инвентари-

зации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете. Для подтверждения поставленных задач проверяющий может провести выборочную инвентаризацию незавершенного производства.

Подтверждая достоверность оценки незавершенного производства, аудитор (ревизор) проверяет правильность применяемых норм расхода по каждой статье прямых затрат (если такие установлены в организации) и осуществляет арифметический контроль рассчитываемых показателей.

Оценка правильности исчисления себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля данных ведомости сводного учета затрат. Причем при нормативном методе учета затрат себестоимость продукции определяется как алгебраическая сумма нормативной себестоимости, учтенных изменений норм и учтенных отклонений от норм. При ненормативных методах себестоимость исчисляется как сумма остатка незавершенного производства на начало месяца и затрат за месяц минус остаток незавершенного производства на конец месяца.

В ходе проверки устанавливается правильность составления плановых и отчетных калькуляций по важнейшим видам продукции, а также достоверность отчетных показателей себестоимости продукции.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора (ревизора).

Типичные ошибки в учете затрат на производство:

- неправильное отражение в учете нормируемых расходов;
- неправильная оценка остатков незавершенного производства;
- неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;
- несоответствие применяемого метода учета затрат методу, зафиксированному в учетной политике;
- необоснованное включение в себестоимость отдельных видов затрат.

На основе анализа выявленных ошибок и отклонений намечаются резервы снижения себестоимости продукции.

Тема 14

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ)

14.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки выпуска и реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг).

14.2. Проверка операций по выпуску готовой продукции.

14.3. Проверка операций по отгрузке и реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг).

14.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки выпуска и реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг)

Цель проверки выпуска готовой продукции и ее реализации - установление полноты оприходования и правильности оценки готовой продукции, правильности исчисления выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции.

В ходе контроля проверяющий решает следующие задачи:

— подтверждение обоснованности выбора и правильности применения варианта оценки готовой продукции;

— установление полноты оприходования готовой продукции;

— подтверждение объемов отгруженной и реализованной продукции;

— подтверждение себестоимости отгруженной и реализованной продукции.

Источниками информации для проверки состояния учета выпуска готовой продукции и ее реализации являются: приемосдаточные накладные, карточки складского учета готовой продукции, плановые и фактические калькуляции, прејскуранты, договоры на поставку продукции, протоколы согласования цены, счета-фактуры, накладные на отпуск готовой продукции (ТТН-1, ТН-2), доверенности покупателей, первичные банковские и кассовые документы на поступление выручки (платежные поручения, платежные требования, приходные кассовые ордера и др.), учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 20, 23, 40, 41, 43, 44, 45, 50, 51, 62, 90, 99, Главная книга, отчет о прибылях и убытках (форма № 2) и др.

Прежде чем приступить к непосредственной документальной проверке учета выпуска и реализации готовой продукции, проверяющему целесообразно провести правовую экспертизу заключенных хозяйственных договоров с покупателями, установить взаимосогласованность договоров-поставок с программой выпуск готовой продукции.

На следующем этапе проверяются операции по выпуску готовой продукции, а затем по ее отгрузке и реализации.

14.2. Проверка операций по выпуску готовой продукции

В начале проверки готовой продукции особое внимание обращается на взаимосогласованность договоров-поставок с программой выпуска готовой продукции. Для этого изучаются показатели оперативного учета отдела сбыта за выполнением договоров-поставок готовой продукции покупателю; заключенные организацией договора с покупателями; программа выпуска готовых изделий; накопительные ведомости учета выпуска готовой продукции.

В процессе проверки устанавливаются, согласуются ли графики выпуска со сроками отгрузки продукции покупателям, согласно заключенным договорам поставки продукции.

В ходе дальнейшей проверки необходимо установить:

- правильность документального оформления приемки выпущенной из производства готовой продукции;
- полноту оприходования и правильность оценки готовой продукции;
- порядок отражения в учете выпуска готовой продукции и определения ее себестоимости;
- правильность корреспонденции счетов по учету выпуска готовой продукции;
- правильность ведения складского учета и обеспечения сохранности готовой продукции;
- соответствие данных регистров учета выпуска готовой продукции со счетами Главной книги и балансом.

Правильность документального оформления приемки выпущенной из производства готовой продукции устанавливается по данным приемосдаточных накладных, которые могут быть разовыми и накопительными (декадные, месячные и квартальные), подтвержденные подписью представителя ОТК, а также мастером цеха и заведующим склада.

Полнота оприходования и комплектность произведенной продукции может быть проверена путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов, выхода готовой продукции исходя из нормативных затрат. Для проверки объема производства продукции используются данные первичных документов и производственных отчетов, актов инвентаризации незавершенного производства, регистров аналитического и синтетического учета (ведомостей выпуска готовой продукции). При этом показатели фактического выхода и сдачи на склад готовой продукции по фактической себестоимости, учтенные по дебету счета 43 «Готовая продукция», сравнивают с оборотами по кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг проверяется путем сопоставления кредитовых оборотов по счетам 20 и 23 и дебетовых оборотов по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Соблюдение конкретного варианта оценки готовой продукции и соответствующего ему порядка отражения операций по ее выпуску в учете устанавливается путем анализа применяемых схем корреспонденции счетов.

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции по ее видам отражается в аналитическом учете на счете 20 «Основное производство». Она переносится в накопительную ведомость выпуска готовой продукции по каждому виду, где суммируется и определяется общая фактическая себестоимость всех выпущенных изделий.

Фактическое движение готовой продукции анализируется по данным производственных отчетов и отчетов о движении материальных ценностей на складах. Одновременно выясняется организация складского учета готовой продукции, правильность и своевременность оформления первичных документов и отражения их данных на счетах бухгалтерского учета.

14.3. Проверка операций по отгрузке и реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг)

Отгрузку покупателям готовой продукции производят на основании оформленных товарных, платежных документов и документов, подтверждающих ее качество и установленные отпускные цены. В ходе проверки операций по отгрузке и реализации готовой продукции следует установить:

- правильность оформления отгрузочных документов;
- соответствие цен, указанных в отгрузочных документах, ценам, указанным в протоколах согласования договорных цен, прейскурантах, калькуляциях;
- правильность определения выручки от реализации готовой продукции;
- своевременность и полноту списания себестоимости реализованной продукции и коммерческих расходов;
- правильность определения финансового результата от реализации готовой продукции;
- правильность корреспонденции счетов по учету реализации продукции, поступлению выручки от реализации, списанию себестоимости и распределению коммерческих расходов.

В процессе проверки устанавливают организацию оперативного учета отгрузки продукции в соответствии с требованием контроля за выполнением договорных обязательств:

- наличие по каждому договору расшифровок ассортимента с указанием сроков поставки покупателям соответствующих изделий;
- наличие отметок о фактическом отпуске с указанием дат.

При проверке операций, связанных с отгрузкой и реализацией продукции, особое внимание должно быть уделено проверке правильности определения выручки за реализованную продукцию и ее фактической себестоимости.

сти, т. к. от правильности этих показателей зависит достоверное определение финансового результата от реализации, а также правильность исчисления и уплаты налогов в бюджет.

Проверяя правильность определения выручки от реализации продукции, аудитор или ревизор должен прежде всего выяснить применяемый организацией метод ее исчисления для целей налогообложения: по мере отгрузки продукции и предъявления покупателям расчетных документов; по мере оплаты покупателями расчетных документов за отгруженную продукцию.

Соблюдение организацией принятого в учетной политике метода признания выручки устанавливается на основе анализа применяемой корреспонденции счетов.

Правильность определения себестоимости реализованной продукции проверяющий выясняет путем арифметического пересчета соответствующих показателей в разделе «Расчет фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции» ведомости № 16 «Движение готовых изделий, их отгрузка и реализация».

Аналогичному контролю подвергаются и коммерческие расходы, которые связаны со сбытом продукции и включают расходы на тару и упаковку, по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, автомобили, комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническими организациями, расходы на рекламу и др. Они учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию» субсчет 1 «Коммерческие расходы». Аудитору или ревизору путем сверки данных первичных расчетно-платежных документов и учетных регистров по субсчету 44/1 следует выяснить организацию аналитического учета этих расходов, а с помощью арифметического контроля - проверить правильность их распределения между видами реализованной продукции.

В заключение ревизор (аудитор) проверяет правильность исчисления НДС и других налогов, уплачиваемых из выручки, и финансового результата от реализации. Особое внимание должно быть обращено на факты реализации продукции по ценам ниже фактической себестоимости. При установлении таких фактов следует выяснить их причины и проверить правильность доначисления НДС.

Все обнаруженные ошибки и нарушения фиксируются в рабочих документах ревизора (аудитора).

Типичные ошибки:

- неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;
- несоблюдение установленного учетной политикой метода определения выручки для целей налогообложения;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете реализации продукции при осуществлении многостороннего зачета взаимных требований и других неденежных форм погашения обязательств между сторонами сделки.

Тема 15

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

15.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки учета финансовых результатов и их использования.

15.2. Проверка операций по учету финансовых результатов от текущей деятельности.

15.4. Проверка учета прибылей (убытков) и порядка распределения (покрытия).

15.1. Цель, задачи, источники информации и последовательность проверки финансовых результатов и их использования

Цель проверки состоит в установлении достоверности данных учета и отчетности по формированию финансовых результатов, обоснованности распределения прибыли, а также своевременности и полноты перечисления в бюджет налогов из прибыли.

Задачами проверки учета финансовых результатов являются:

- проверка правильности формирования финансовых результатов от видов деятельности;
- проверка правильности формирования финансовых результатов от операционных и внереализационных доходов и расходов;
- подтверждение достоверности информации о финансовых результатах, отражаемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- проверка налоговых деклараций по налогу на прибыль и своевременности его уплаты в бюджет;
- проверка налоговых деклараций по уплате целевых сборов из прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- анализ путей поиска резервов роста прибыли и эффективности ее использования.

Источниками информации при проверке учета финансовых результатов являются: различные первичные документы, банковские выписки, кассовые отчеты с приложенными первичными документами, данные аналитического и синтетического учета, отраженные в учетных регистрах (Главная книга, журнал-ордер № 15 или соответствующая машинограмма) по счетам 90, 91, 99, 84; налоговые декларации (расчеты) по налогу на прибыль и местным целевым сборам, уплачиваемым из прибыли, остающейся в распоряжении организации; бухгалтерский баланс (форма № 1); отчет о прибылях и убытках (форма № 2); бизнес-план организации, учредительные документы и др.

При проведении проверки хозяйственных операций по формированию финансовых результатов следует учитывать, что конечный финансовый ре-

зультат (прибыль или убыток) определяется как сумма финансового результата от вида деятельности, операционных и внереализационных доходов, за вычетом расходов по этим операциям, поэтому проверке подвергается каждый в отдельности источник формирования прибыли (убытка).

15.2. Проверка операций по учету финансовых результатов от текущей деятельности

Наибольший удельный вес в формировании конечного финансового результата коммерческой организации составляет финансовый результат от видов деятельности, т.е. от реализации товаров, продукции (работ, услуг), указанных в Уставе организации.

Основными вопросами проверки формирования финансовых результатов от видов деятельности являются:

— установление порядка признания выручки, принятого в учетной политике организации, и его соответствия фактически применяемому;

— установление полноты отражения в учете выручки за реализованную продукцию по всем видам деятельности при различных формах ее оплаты (денежная, неденежная);

— проверка правильности признания и отражения в бухгалтерском и налоговом учете расходов, включаемых в состав затрат по производству и реализации продукции (товаров, работ, услуг) для целей бухгалтерского и налогового учета;

— проверка обоснованности распределения коммерческих расходов;

— проверка полноты и правильности исчислений налогов и сборов, включаемых в выручку от реализации продукции, и определения финансового результата;

— проверка правильности применяемых схем корреспонденции счетов по учету финансовых результатов от видов деятельности.

Достоверность определения финансового результата от реализации продукции, а также соответствия фактически принятого порядка признания выручки принятому в учетной политике определяется путем проверки последовательности бухгалтерских записей по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При проверке полноты отражения в учете выручки за реализованные товары, продукцию, работы и услуги особое внимание следует обратить на включение в состав выручки стоимости продукции, товаров, выдаваемых работникам организации взамен денежной заработной платы, потому что исходя из анализа ошибочных ситуаций, допускаемых субъектами хозяйствования встречаются случаи невключения в состав выручки стоимости такой продукции, товаров, работ, услуг. Кроме этого, необходимо проверить полноту и правильность отражения в учете выручки за реализованные товары, продукцию при зачете взаимных требований между организациями.

Особое внимание при проверке учета финансовых результатов от видов деятельности необходимо обратить на порядок отражения (признания) расходов", включаемых в состав затрат по производству и реализации для целей бухгалтерского и налогового учета.

Достоверность данных фактической себестоимости реализованных товаров, продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета подтверждается на основании записей по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на реализацию».

Состав затрат, включаемых в себестоимость товаров, продукции, определен Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Достоверность данных состава затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении, подтверждается на основании данных налогового учета.

В соответствии с вышеприведенными законодательными актами для целей налогообложения в состав затрат по производству и реализации товаров продукции (работ, услуг) в пределах норм, установленных Президентом Республики Беларусь, включаются следующие расходы: на рекламу, маркетинговые, консультационные и информационные услуги, представительские цели, на обучение кадров по договорам, заключенным с учреждениями, обеспечивающими получение высшего, среднего специального и профессионально-технического образования; отчисления на финансирование организаций, осуществляющих ведомственный контроль.

К расходам, подлежащим включению в состав затрат в пределах норм, установленных в порядке, определенном Президентом Республики Беларусь, относятся: расходы по проведению обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности; расходы на проведение аудита организациями, осуществляющими ведомственный контроль.

К расходам, подлежащим включению в состав затрат в пределах норм, установленных в порядке, определенном иными актами законодательства, относятся: расходы по командировкам; потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей; расходы по содержанию служебного легкового автотранспорта и др.

В ходе проверки ревизору (аудитору) необходимо убедиться в правильности отражения в налоговом учете вышеперечисленных нормируемых расходов.

На величину финансового результата от видов деятельности значительное влияние оказывают уплачиваемые из выручки в бюджет налоги и отчисления. Поэтому в ходе проверки ревизор (аудитор) должен убедиться в правильности и полноте их исчисления, обращая при этом внимание на правильность исчисления налогооблагаемой базы по НДС в случае реализации продукции (работ, услуг) собственного производства по ценам ниже факти-

ческой себестоимости, имея при этом в виду, что в таких случаях в соответствии с действующим законодательством налоговая база определяется исходя из цены реализации такой продукции (работ, услуг).

На заключительном этапе контроля проверяющий должен убедиться в соблюдении организацией действующей методологии отражения в учете операций по учету финансовых результатов от видов деятельности.

15.3. Проверки учета прибылей (убытков) и порядка их распределения (покрытия)

Конечный финансовый результат прибыль (убыток) формируется на счете 99 «Прибыли и убытки», путем ежемесячного перенесения (заключительными оборотами), со счетов 90, 91 соответствующих финансовых результатов. Ежемесячно по дебету счета 99 отражаются начисленные налоги и сборы из прибыли.

Счет 99 закрывается заключительной записью по дебету (кредиту) счета 99 и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в установленные учетной политикой сроки.

В ходе проверки операций по движению сумм нераспределенной прибыли необходимо установить:

- правильность определения сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и порядка отражения их в бухгалтерском учете;
- правильность и обоснованность покрытия убытков отчетного года;
- обоснованность и законность использования сумм нераспределенной прибыли.

При проверке правильности определения сумм нераспределенной прибыли ревизор (аудитор) должен помнить, что из бухгалтерской прибыли в первоочередном порядке организация возмещает расходы на уплату:

- текущих платежей по налогу на прибыль и по другим налогам, начисляемым за счет прибыли;
- штрафов, пеней за несоблюдение правил налогообложения и нарушение порядка расчетов с бюджетными фондами;
- штрафных санкций, предъявляемых таможенными органами;
- других расходов, покрываемых за счет прибыли в соответствии с законодательством.

Сумма бухгалтерской прибыли, полученная после вычета перечисленных текущих расходов, представляет собой чистую прибыль, поступающую в распоряжение организации (учредителей) для ее использования после утверждения итогов финансово-хозяйственной деятельности за истекший год.

При проверке правильности и обоснованности покрытия убытка отчетного года необходимо помнить, что в качестве источников покрытия убытков могут быть использованы средства: резервного фонда; нераспределенной прибыли прошлых лет; целевых взносов участников или акционеров.

На покрытие убытков истекшего отчетного года не могут быть направлены средства целевых резервов и фондов, создаваемых по решению Правительства Республики Беларусь (резервный фонд оплаты труда, средства фонда накопления, фонда безвозмездно полученных основных средств и иного имущества).

При проверке обоснованности и законности использования сумм нераспределенной прибыли необходимо знать, что чистая (нераспределенная) прибыль, полученная организацией за отчетный год, может быть израсходована по усмотрению ее собственников. Решение принимается на общем собрании участников или акционеров. Часть прибыли может пополнить резервный фонд организации. Часть прибыли, оставшаяся после отчислений в резервный фонд, можно направить на формирование фондов накопления и потребления, если они предусмотрены уставом. Также ее можно использовать на покрытие убытков прошлых лет.

На заключительном этапе проверяющий устанавливает правильность применяемых организацией схем корреспонденции счетов по учету прибылей и убытков и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Тема 16

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ФОНДОВ И СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

16.1. Проверка резервного, добавочного и других фондов, образуемых организацией.

16.2. Проверка обоснованности расходования средств целевого финансирования.

16.1. Проверка резервного, добавочного и других фондов, образуемых организацией

Важным источником собственных средств организации являются фонды. Порядок их создания регулируется законодательством и учредительными документами.

Цель проверки — установление законности формирования резервного, добавочного и других фондов, образуемых организацией, их целевого использования, правильности отражения в учете.

Задачами проверки фондов является:

— проверка правильности их образования в соответствии с действующим законодательством, положениями и инструкциями Министерства финансов, учредительными документами;

— проверка целевого использования средств образованных в организации фондов;

— проверка правильности применяемых схем корреспонденции счетов по учету образования и использования средств образованных фондов.

Источниками информации при проверке данных операций являются: учредительные документы организации; учетная политика; протоколы решений учредителей по использованию средств образованных фондов; данные аналитического и синтетического учета по счетам 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

При проверке обоснованности образования и законности использования средств резервного фонда следует иметь в виду, что резервный фонд образуется в соответствии с законодательством Республики Беларусь за счет нераспределенной прибыли организации. Средства этого фонда могут быть использованы на покрытие убытков отчетного года и прошлых лет; на выплату дивидендов учредителям по привилегированным акциям; на погашение стоимости облигаций акционерного общества и процентов по ним и другие цели.

При проверке операций по образованию средств добавочного фонда необходимо убедиться:

- в достоверности определения прироста стоимости внеоборотных и оборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

- правильности определения суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества (т. е. при первичном размещении акций);

- правильности направления нераспределенной прибыли (фонда накопления) на финансирование вложений во внеоборотные активы (по мере принятия к бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов);

- достоверности данных учета стоимости полученного безвозмездно имущества (в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа);

- правильности определения эмиссионного дохода и курсовых разниц, возникающих при формировании уставного фонда организации с иностранными инвестициями.

При проверке операций по использованию средств добавочного фонда, следует иметь в виду, что его использование осуществляется в исключительных случаях:

- снижения стоимости внеоборотных активов, выявившегося по результатам их переоценки;

- увеличения уставного фонда;

- распределения сумм между учредителями организации.

На заключительном этапе необходимо убедиться в соблюдении организацией действующей методологии отражения в учете операций, связанных с образованием и использованием средств резервного и добавочного фондов.

Действующим законодательством, учредительными документами и учетной политикой организации может быть предусмотрено образование за счет чистой прибыли организации фонда накопления, фонда потребления и других фондов. В ходе проверки особое внимание уделяется порядку образования и обоснованности и правильности отражения в учете операций по фонду накопления использованному, при этом имея в виду, что при направлении прибыли на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банка, полученных и использованных на эти цели (при получении льготы на прибыль), в бухгалтерском учете одновременно с записью "Д-т 99 «Прибыли и убытки», К-т 84.1 «Фонд накопления (образованный)»", составляется следующая запись, отражающая использование источника финансирования капитальных вложений: "Д-т 84.1 «Фонд накопления» (образованный), К-т 83.4 «Фонд накопления (использованный)»".

16.2. Проверка обоснованности расходования средств целевого финансирования

Для осуществления финансирования некоторых мероприятий (выполнения определенных работ) организации могут получать из бюджета, от сторонних юридических и физических лиц целевые средства. К ним относятся средства, поступающие из бюджета, от министерств (ведомств) на финансирование капитальных вложений, научно-исследовательских работ и другие цели; от родителей - на содержание детей в детских дошкольных учреждениях; от других организаций - на долевое участие в капитальных вложениях, финансирование расходов по совместному содержанию санаториев, баз отдыха и т.п.

Расходование средств целевого финансирования должно производиться в строгом соответствии с их назначением.

Исходя из этого, в ходе проведения ревизии (аудита) уделяется внимание проверке учета средств целевого финансирования.

Цель проверки - установить обоснованное использование средств целевого финансирования.

Источниками информации при проверке учета средств целевого финансирования являются: выписки по счетам в банке с прилагаемыми платежными документами на поступление средств целевого финансирования, данные аналитического и синтетического учета по счету 86 «Целевое финансирование».

При проверке данных операций необходимо:

- дать оценку правильности оформления документов, подтверждающих факт предоставления организации средств целевого финансирования;
- установить целевое использование и правильность налогообложения средств целевого финансирования;
- подтвердить правильность корреспонденции счетов по учету средств целевого финансирования.

Тема 17

РЕВИЗИЯ (АУДИТ) БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

17.1. Цель, задачи, источники и последовательность проверки бухгалтерской отчетности.

17.2. Проверка, анализ и подтверждение показателей бухгалтерского баланса.

17.3. Проверка, анализ и подтверждение показателей бухгалтерской отчетности.

17.4. Проверка и оценка содержания пояснительной записки.

17.1. Цель, задачи, источники и последовательность проверки бухгалтерской отчетности

Завершающим этапом учетного процесса является составление бухгалтерской отчетности, показатели которой являются основой оценки деятельности организации и используются для анализа динамики ее развития, составления бизнес-планов на предстоящий период в других необходимых случаях.

В этой связи показатели отчетности должны отвечать требованиям достоверности и точности, соответствия и сравнимости, экономичности, а также установленному порядку ее представления и публикации, поэтому данному вопросу проверки должно быть уделено должное внимание.

Исходя из этого, целью проверки состояния бухгалтерской отчетности является установление ее достоверности и соответствия требованиям, предъявляемым действующими нормативными правовыми актами Республики Беларусь, регулирующими данные вопросы.

В ходе проверки важно установить:

— дает ли баланс верное и объективное представление о состоянии активов и пассивов организации;

— составлена ли отчетность с учетом принятых принципов бухгалтерского учета;

— дает ли консолидированная отчетность верное и точное представление о финансовых результатах и т. п.;

— составлена ли бухгалтерская отчетность в полном объеме.

Проверке подлежат все формы, составляющие отчетность организации:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменении капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о целевом использовании полученных средств;
- пояснительная записка.

Проверку бухгалтерской отчетности необходимо начать с обобщенного рассмотрения отчетных форм.

При этом обращается внимание на заполнение адресной части, правильность заполнений отчетности по форме, наличие всех предусмотренных показателей, отсутствие подчисток и помарок.

Далее необходимо провести счетную проверку, т. е. проверить сопоставимость и взаимосвязь показателей, отраженных в различных формах бухгалтерской отчетности.

17.2. Проверка, анализ и подтверждение показателей бухгалтерского баланса

Одной из важнейших форм отчетности организации является ее бухгалтерский баланс. При проверке правильности составления бухгалтерского баланса следует обратить внимание на следующие моменты:

- соответствие данных статей баланса на начало периода данным баланса за предшествующий период;
- подтверждение статей баланса на конец отчетного периода результатами инвентаризации;
- согласованность отдельных статей баланса с финансовыми, налоговыми органами и учреждениями банков;
- соответствие данных заключительного баланса оборотам и остаткам по счетам Главной книги (соответствующей машинограммы);
- сопоставимость данных баланса на начало и конец года.

Проверка правильности составления баланса осуществляется по следующим направлениям: проверка правильности отражения в балансе основных средств и нематериальных активов; запасов и затрат; денежных средств; расчетных операций; собственных источников средств; полученных кредитов и займов.

На первом этапе проверки устанавливается соответствие данных вступительного баланса данным утвержденного заключительного баланса за предыдущий период,

Любые расхождения в методологии формирования одной и той же статьи вступительного и заключительного балансов должны быть объяснены.

Каждая статья баланса на конец года должна быть подтверждена результатами тщательно проведенной инвентаризации. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, а также все ошибки, нарушения, выявленные в ходе инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с дебиторами, финансовыми, налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны (т. е. подтверждены актами сверки).

Следует проверить правильность оценки статей баланса, расчета финансовых результатов, согласованность данных отчетов о движении источников собственных средств и данных приложения к балансу. После чего необходимо проконтролировать соответствие данных аналитического и синтетического учета по всем счетам, их взаимосвязь и соответствие данным Главной книги (соответствующей машинограммы) и форм бухгалтерской отчетности.

На следующем этапе проверяется состав и правильность заполнения форм бухгалтерской отчетности, их взаимоувязка, своевременность ее представления, обеспечение сопоставимости показателей за отчетный период с показателями за соответствующий период предыдущего года. Также особое внимание уделяется проверке своевременности и правильности исправления ошибок в отчетности и наличию пояснений в пояснительной записке о корректировке отчетности. Внесение исправлений в бухгалтерский учет осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2005 г. № 83.

17.3. Проверка, анализ и подтверждение показателей бухгалтерской отчетности

Проверяя показатели отчета о прибылях и убытках, необходимо помнить, что элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации являются доходы и расходы организации.

В ходе проверки и анализа показателей отчета о прибылях и убытках необходимо:

- подтвердить полноту и достоверность доходов и расходов организации за отчетный период;
- с помощью арифметической проверки убедиться в правильности определения величины показателей прибыли (убытка) организации;
- удостовериться в увязке показателей внутри формы, а также с показателями отчета об изменении капитала.

При этом необходимо иметь в виду то, что стр. 240 «Чистая прибыль (убыток)» формируется не как сальдо счета 99 «Прибыли и убытки», а как сумма прибыли до ее распределения. Одним из элементов распределения прибыли является использование ее в качестве льготы по налогу на прибыль на капитальные вложения, которая согласно налоговому законодательству и разъяснениям Министерства финансов Республики Беларусь отражается в учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и одновременно по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 83 «До-

бавочный капитал». Сумма такой льготы приводится в отчете только справочно по строке «Сумма предоставленной льготы по налогу на прибыль».

При проверке и анализе данных отчета об изменении капитала, который содержит информацию об остатках на начало и конец года фондов и резервов, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь и учредительными документами, их изменении в течение года, а также о суммах прибыли и направлениях ее использования, необходимо:

- установить причины, вызвавшие изменения величины уставного фонда организации;
- подтвердить правильность расчета «чистых активов»;
- убедиться в наличии расшифровки создаваемых в организации резервных фондов и подтвердить фактическое их образование данными учредительных документов;
- подтвердить приведенные в отчете причины, вызвавшие изменения величины добавочного фонда;
- убедиться в правильности приведенной в отчете расшифровки распределения прибыли и остатка нераспределенной прибыли, а также суммы использованной прибыли;
- убедиться в увязке показателей внутри формы, а также с показателями бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложения к бухгалтерскому балансу.

Проверяя данные отчета о движении денежных средств, которые формируются на основе информации о потоках денежных средств с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, необходимо:

- подтвердить данные об остатках денежных средств по валютным счетам, т. е. правильность пересчета иностранной валюты в белорусские рубли;
- проанализировать и подтвердить достоверность данных по всем строкам отчета;
- подтвердить взаимоувязку отчетных показателей внутри формы, с показателями бухгалтерского баланса, приложения к бухгалтерскому балансу.

17.4. Проверка и оценка содержания пояснительной записки

Обязательным элементом состава годовой бухгалтерской отчетности является пояснительная записка, в которой приводятся данные по показателям, не нашедшим отражения в формах бухгалтерской отчетности.

Проверяя и оценивая пояснительную записку, аудитор (ревизор) должен убедиться в соответствии ее содержания требованиям Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. № 19, а именно в наличии в пояснительной записке:

— краткой характеристики деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности);

— основных показателей деятельности и факторов, повлиявших в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли;

— причины изменения вступительного баланса на начало года;

— информации о событиях, произошедших после отчетной даты и существенно повлиявших на величину ее активов, пассивов;

— раскрытия избранных при формировании учетной политики, отличных от предыдущего года способов ведения бухгалтерского учета;

— сведений о наличии дочерних и зависимых обществ (если они имеются), их месте нахождения, наименовании и виде деятельности, размере их уставных фондов и др.;

— принятого порядка расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.).

При оценке финансового состояния на долгосрочную перспективу в пояснительной записке должна быть приведена характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр.

Акционерные общества в пояснительной записке должны приводить:

— состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета);

— данные о количестве акций выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных;

— количество акций, выпущенных, но неоплаченных или оплаченных частично;

— номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;

— количестве акционеров, зарегистрированных в реестре;

— сведения о наиболее крупных акционерах.

Организации должны отражать в пояснительной записке выполнение основных показателей бизнес-плана (при его наличии) (всего, в том числе доведенных вышестоящими организациями).

Результаты проверки соответствия показателей баланса и форм отчетности регистрам бухгалтерского учета и полноты содержания необходимой информации в пояснительной записке проверяющий отражает в своей рабочей документации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Порядок организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 15.11.1999 г. № 673 (с изменениями и дополнениями, внесенными Указами Президента Республики Беларусь от 6.12.2001 г. № 722, от 12.11.2003 г. № 509, от 25.05.2004 г. № 249, от 19.07.2005 г. № 326, от 1.12.2005 г. № 570, от 15.03.2006 г. № 151).

2. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-11 (Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь. 1994 г. № 35. Ст. 573). [Изменения и дополнения: Закон от 18 декабря 2002 г. № 164-3 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003 г. рег. № 2/913), Закон Республики Беларусь от 29 июня 2006 г. № 137-3 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2006 г. рег. № 2/1235), Закон от 25 июня 2007 г. № 240-3 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2007 г. рег. № 2/1337).].

3. О мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь. Указ Президента Республики Беларусь от 25 мая 2000 г. № 293 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2000 г. № 52, 1/1312).

4. О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 09.01.2002 г. №22.

5. О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельности и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь. Декрет Президента Республики Беларусь от 28 июля 1999 г. № 30 (в редакции Декрета Президента Республики Беларусь от 31.01.2000 г. № 3).

6. Положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроле за ее осуществлением в Республике Беларусь. Утверждено постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30.11.1999 г. № 1862 (в редакции Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 08.02.2000 г. № 651 с учетом изменений и дополнений, внесенных Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 мая 2002 г. № 649).

7. Положение о квалификационной комиссии по аудиторской деятельности. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.05.2001 г. № 60.

8. Положение об аттестации на право осуществления аудиторской деятельности. Утверждено Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22.05.2002 г. № 650 с изменениями и дополнениями (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 2002 г., рег. № 5/10481).

9. Правила аудиторской деятельности. - 2-е изд. изм и доп. - Минск: ООО «Информпресс», 2003.

10. Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. - Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
11. Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. - 3-е изд., перераб. и доп. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА; Аудит, 2004.
12. Богатая И. Н. Аудит: учебное пособие.- Ростов-н/Д: Феникс, 2007.
13. Дробышевский Н. П., Солодкий Д. Т. Ревизия и аудит: учебно-методическое пособие.-2-е изд. перераб. и доп.- Минск: ООО «Мисанта», 2009
14. Павлович Т.П. Организация учета и аудита: учеб. пособие: В 2 ч. - Гомель: БелГУТ, 2003.
15. Хмельницкий ВА Ревизия и аудит учеб. комплекс. - Минск Книжный Дом, 2005.