

О. И. Харламова

Ревизия и аудит

Учебно-методический комплекс

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ.Ф.СКОРИНЫ

Гомель 2012

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Требования образовательного стандарта.....	5
Тексты лекций по первому разделу учебного курса.....	16
Лекция 1. Сущность, роль и значение контроля в обществе.....	17
Лекция 2. Экономический контроль за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью организаций.....	23
Лекция 3. Организация контрольно-ревизионной работы.....	42
Лекция 4. Организация ревизионного процесса.....	51
Лекция 5. Методические приёмы проведения ревизии и реализующие их контрольно-ревизионные процедуры.....	59
Лекция 6. Акт ревизии и реализация ревизионных материалов.....	70
Лекция 7. Ответственность должностных лиц и наложение экономических санкций на организацию.....	78
Лекция 8. Понятие и виды аудиторской деятельности.....	88
Лекция 9. Основные аспекты организации аудита.....	105
Лекция 10. Этапы и последовательность проведения аудиторской проверки.....	113
Лекция 11. Порядок составления аудиторского заключения.....	120
Планы-задания к практическим занятиям.....	134
Литература.....	149

ВВЕДЕНИЕ

Одной из важнейших функций управления является контроль. Основной целью контроля является объективное изучение фактического положения дел в различных областях общественной и государственной жизни, выявление тех факторов и условий, которые отрицательно сказываются на выполнении принятых решений и достижении поставленных целей, обеспечении единства решений и исполнения, предупреждении возможных недоработок. Контроль является завершающим этапом управленческой деятельности. Его результаты служат базой для управления. Практическая подготовка бухгалтеров-экономистов в области хозяйственного контроля требует глубокого овладения законодательными актами и нормативными документами, регулирующими контрольно-ревизионную и аудиторскую деятельность субъектов хозяйствования. Будущие специалисты должны владеть всем комплексом методических приемов и технологий проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций всех форм собственности. Этим обосновывается необходимость изучения дисциплины «Ревизия и аудит».

Учебно-методический комплекс по дисциплине «Ревизия и аудит» предназначен для обучения студентов методам контроля, ревизии и аудита финансово-хозяйственной деятельности промышленных организаций, а также ознакомление с особенностями проверок организаций других отраслей народного хозяйства и различных форм собственности.

Целью данного учебно-методического комплекса является помощь студентам в овладении основными методами и приемами контроля деятельности организаций и их структурных подразделений; привитие навыков подбора, проверки и обработки информации, необходимой для ревизии и аудита, разработки рекомендаций по улучшению хозяйственной и другой деятельности организаций, оптимального использования экономического потенциала.

Данный комплекс включает требования образовательного стандарта по дисциплине «Ревизия и аудит» для студентов специальности 1-25 01 08 - «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», учебную программу всего курса, тексты лекций и планы-задания к практическим занятиям по первому разделу курса.

Содержание дисциплины «Ревизия и аудит» тесно связано с такими дисциплинами, как «Бухгалтерский учет», «Финансы предприятий», «Анализ хозяйственной деятельности» и их дополняет и углубляет.

Дисциплина «Ревизия и аудит» углубляет знания студентов по таким предметам, как «Налоги и налогообложение», «Банковский надзор и аудит», «Внеэкономическая деятельность».

ТРЕБОВАНИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО СТАНДАРТА
(Руководящий документ Республики Беларусь
РДРБ 02100.5.122-98)

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

СПЕЦИАЛЬНОСТЬ 1-25 01 08 -
«БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ»

ДИСЦИПЛИНА «РЕВИЗИЯ И АУДИТ»

Контроль как функция управления. Организационные формы контроля. Содержание, задачи и виды ревизии. Содержание, задачи и виды аудита. Методические приемы и способы документального контроля. Методические приемы и способы фактического контроля. Ревизия и аудит отдельных участков хозяйственной деятельности: кассовых, банковских и расчетных операций; основных средств и нематериальных активов; материальных ресурсов и продукции; производственных затрат; формирования себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовой деятельности предприятия; бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ТРЕБОВАНИЯ К ЗНАНИЯМ И УМЕНИЯМ

Специалист должен:

иметь представление:

- о месте и роли учетно-аналитической и контрольной информации в системе управления хозяйственной деятельностью;
- о развитии международных стандартов аудита и их влиянии на совершенствование аудита в нашей стране;
- о значении контроля для принятия управленческих решений;
- о законодательстве и нормативных актах в области экономики и управления производством.

знать:

- законодательство о бухгалтерском учете и отчетности;
- порядок регистрации и документирования хозяйственной деятельности предприятия;
- теоретические основы контроля (аудита): сущность, объекты, предметы, методы и методологию; виды, цель и задачи, место и роль в системе экономического управления;
- организацию ревизии и внутривозвратного контроля;
- методические способы и приемы контроля хозяйственной деятельности предприятия;
- историю развития аудита.

владеть:

- законодательными и нормативными актами по вопросам учета и отчетности;
- методикой инвентаризации, оформления и отражения её результатов в бухгалтерском учете;
- методами проведения ревизии, аудита, внутривозвратного контроля;
- методическими приемами и способами документального контроля и правилами реализации его результатов;
- приемами и методами совершенствования организации учетно-аналитической и контрольно-ревизионной работы.

уметь использовать:

- методику проведения ревизии, аудита и их результаты;
- информацию, полученную по данным бухгалтерского учета, контроля и анализа для принятия обоснованных решений.

иметь опыт:

- практического использования законодательных и нормативных документов по вопросам бухгалтерского учета, анализа, контроля и аудита;
- разработки документооборота на предприятии и организации контроля за его использованием;
- ревизии и внутривозвратного контроля деятельности предприятия и её соответствие действующим законодательным актам и нормативно-правовым документам;
- использования теоретических и глубоких специальных знаний в своей практической деятельности

УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА

Одной из важнейших функций управления является контроль. Основной целью контроля является объективное изучение фактического положения дел в различных областях общественной и государственной жизни, выявление тех факторов и условий, которые отрицательно сказываются на выполнении принятых решений и достижении поставленных целей, обеспечении единства решений и исполнения, предупреждении возможных недоработок. Контроль является завершающим этапом управленческой деятельности. Его результаты служат базой для управления. Практическая подготовка бухгалтеров-экономистов в области хозяйственного контроля требует глубокого овладения законодательными актами и нормативными документами, регулирующими контрольно-ревизионную и аудиторскую деятельность субъектов хозяйствования. Будущие специалисты должны владеть всем комплексом методических приемов и технологий проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций всех форм собственности. Этим обосновывается необходимость изучения дисциплины «Ревизия и аудит».

Целью преподавания дисциплины является обучение студентов методам контроля, ревизии и аудита финансово-хозяйственной деятельности промышленных организаций, а также ознакомление с особенностями проверок организаций других отраслей народного хозяйства и различных форм собственности.

Задачи изучения учебного курса: овладение основными методами и приемами контроля деятельности предприятий, хозяйственных организаций и их структурных подразделений; привитие студентам навыков подбора, проверки и обработки информации, необходимой для ревизии и аудита, разработки рекомендаций по улучшению хозяйственной и другой деятельности организаций, оптимального использования экономического потенциала.

Содержание дисциплины «Ревизия и аудит» тесно связано с такими дисциплинами, как «Бухгалтерский учет», «Финансы предприятий», «Анализ хозяйственной деятельности» и их дополняет и углубляет.

Дисциплина «Ревизия и аудит» углубляет знания студентов по таким предметам, как «Налоги и налогообложение», «Банковский надзор и аудит», «Внешикономическая деятельность».

Учебная дисциплина «Ревизия и аудит» изучается студентами 4 и 5 курсов экономического факультета специальности 1 – 25 01 08 - «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит».

Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РЕВИЗИИ И АУДИТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Тема 1. Сущность, роль и значение контроля в обществе

Предмет и задачи курса, его связь с другими дисциплинами. Особенности изучения курса.

Экономическая сущность, роль и значение контроля в осуществлении задач и функций государства в повышении эффективности общественного производства. Контроль как функция управления. Взаимосвязь контроля с другими функциями управления.

Контроль как обособившаяся сфера деятельности. Объекты и субъекты контроля. Принципы организации контрольной деятельности.

Необходимость и основные признаки классификации контроля. Организационные формы контроля. Виды контроля.

Тема 2. Экономический контроль за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью организаций

Цели и задачи экономического контроля. Функции экономического контроля. Методы экономического контроля.

Структура государственного контроля экономической деятельности. Комитет государственного контроля Республики Беларусь, его основные функции и права. Государственный комитет финансовых расследований. Министерство финансов и контрольно-ревизионное управление Министерства финансов и их функции. Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь и его функции. Контроль, осуществляемый другими органами законодательной и исполнительной власти. Совет по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь. Ведомственный контроль. Общественный контроль, организации, его осуществляющие.

Место и значение аудиторской деятельности в системе экономического контроля. Необходимость аудита. Задачи аудита.

Тема 3. Организация контрольно-ревизионной работы и ревизионного процесса

Ревизии как основной метод проведения контроля производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций. Содержание, задачи и классификация ревизий.

Планирование контрольно-ревизионной работы. Перспективные и текущие планы ревизий и тематических проверок. Программа и рабочий план ревизии. Их содержание, порядок составления и утверждения. Учет выполнения планов контрольно-ревизионной работы и результатов ревизий и проверок. Отчет о контрольно-ревизионной работе.

Права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов и проверяемых лиц. Законодательные и нормативные акты, регулирующие контрольно-ревизионную работу.

Этапы ревизионного процесса. Подготовительная работа ревизора до выезда на ревизию на предприятие. Действия ревизора на ревизуемом предприятии.

Тема 4. Методические приёмы проведения ревизии и реализующие их контрольно-ревизионные процедуры

Общая характеристика методов контроля.

Способы и технические приёмы документального контроля: формальная, арифметическая, экспертная, логическая, экономическая, нормативно-правовая, встречная проверка, контрольное сличение, обратная калькуляция, оценка документов по данным корреспондирующих счетов, счетная проверка отчетности и балансов, сравнение.

Способы и технические приёмы фактического контроля: инвентаризация, осмотр, обследование объекта, контрольный запуск сырья в производство, лабораторный анализ, контрольный обмер, контрольные проверки.

Тема 5. Документальное оформление и реализация материалов ревизии

Методика обобщения и систематизации материалов ревизии. Основные требования, предъявляемые к акту ревизии, его структура. Стиль составления акта. Приложения к нему. Порядок подписания акта ревизии. Промежуточные акты.

Подготовки проекта решения по результатам ревизии. Выбор формы распорядительного документа, методика его составления и стиль изложения. Порядок принятия решения по результатам проведенной ревизии. Способы контроля за исполнением решений по результатам ревизии.

Понятие материального ущерба, правила его определения. Условия привлечения к материальной ответственности. Виды материальной ответственности работников.

Порядок привлечения к материальной, дисциплинарной и административной ответственности должностных лиц, экономические санкции, налагаемые на организацию.

Оформление документов для передачи материалов ревизии в следственные органы. Порядок изъятия документов, свидетельствующих о злоупотреблениях.

Тема 6. Понятие и виды аудиторской деятельности

История аудита. Этапы развития аудита в странах с развитой рыночной экономикой. Предпосылки становления аудиторского контроля в Республике Беларусь.

Место аудита в рыночной экономике. Проблемы организации аудиторского контроля в Республике Беларусь. Нормативно-правовая база, регламентирующая аудиторскую деятельность в Республике Беларусь.

Порядок получения аттестата и лицензии на занятие аудиторской деятельностью. Квалификационные требования к аудиторам. Виды аудиторских услуг. Аудит внешний и внутренний. Аудит обязательный и инициативный.

Общее понятие аудиторских стандартов и правил. Значение аудиторских стандартов. Международные стандарты аудиторской деятельности.

Тема 7. Организация аудиторской деятельности

Правила аудиторской деятельности, принятые в Республике Беларусь.

Цели и общие принципы аудита. Кодекс этики аудиторов Республики Беларусь. Профессиональная независимость. Права, обязанности и ответственность аудитора (аудиторской организации).

Планирование аудита: принципы и этапы. Договор и условия проведения аудиторской проверки. Объем и этапы аудиторской проверки.

Существенность и аудиторский риск. Аудиторские доказательства, процедуры их получения. Аналитические процедуры. Взаимодействие внешних и внутренних аудиторов. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности. Использование специалистов. Рабочая документация аудитора.

Мнение аудитора о предприятии. Существенность (материальность) установленных отклонений. Виды аудиторских заключений и порядок их составления. Дополнительная информация, предоставляемая управляющим, собственникам организаций.

Раздел II. РЕВИЗИЯ И АУДИТ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Тема 1. Ревизия денежных средств и операций с ними

Обеспечение сохранности денежных средств, ценных бумаг, денежных документов и бланков строгой отчетности. Порядок проведения внезапной инвентаризации находящихся в кассе ценностей. Квалификация нарушений при установлении недостачи (излишка).

Методика проверки законности, целесообразности, документального оформления и отражения в учете операций с денежными средствами и документами. Правила ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в национальной и иностранной валюте, проверка его соблюдения.

Методика проверки кассовых ордеров, платежных ведомостей на выплату зарплаты и других видов кассовых документов.

Контроль операций на счетах в банках. Проверка их достоверности, законности и целесообразности.

Особенности ревизии операций по расчетам аккредитивами и чеками лимитированных и нелимитированных книжек.

Контроль денежных средств в пути и операций с денежными документами.

Тема 2. Ревизия основных средств, нематериальных активов и

операции с ними

Задачи, источники и последовательность контроля операций с основными средствами и нематериальными активами.

Проверка сохранности и технического состояния основных средств, качества проведенных инвентаризаций. Ревизия операции по поступлению, перемещению и выбытию основных средств. Проверка переоценки основных средств и её отражения в учете. Своевременность и правильность начисления амортизации и отражения её в учете. Ревизия операций по ремонту основных средств.

Контроль операций с арендованными и сдаваемыми в аренду объектами основных средств. Ревизия лизинговых операций.

Анализ показателей, характеризующих эффективность использования основных средств.

Проверка состава нематериальных активов и правильности их оценки. Ревизия начисления амортизации, списания и реализации нематериальных активов.

Проверка своевременности и правильности отражения операций по основным средствам и нематериальным активам на счетах бухгалтерского учета и отчетности. Проверка аналитического и синтетического учета основных средств и нематериальных активов.

Тема 3. Ревизия сохранности, использования и учета товарно-материальных ценностей

Задачи, источники и последовательность ревизии операций с материальными ценностями.

Контроль сохранности материальных ценностей и состояния складского хозяйства. Соблюдение правил приёмки и документирования поступающих грузов. Контроль выдачи и использования доверенностей на получение товарно-материальных ценностей.

Ревизия использования материалов в производстве. Методы контроля за расходом и списанием материальных ценностей. Проверка правильности формирования фактической себестоимости отпущенных материалов и списания отклонений в стоимости материалов. Проведение контрольных инвентаризаций.

Контроль переоценки товарно-материальных ценностей.

Контроль и ревизия операций с инвентарем, хозяйственными принадлежностями, спецодеждой, оснасткой. Особенности проверки операций с тарой и тарными материалами.

Контроль отражения операций с товарно-материальными ценностями на счетах бухгалтерского учета.

Тема 4. Ревизия оплаты труда и связанных с ней расчетов

Задачи и источники ревизии. Состав фонда заработной платы. Источники оплаты труда.

Контроль средств, направляемых на потребление. Ревизия расчетов с работниками по оплате труда, соблюдение порядка депонирования заработной платы. Проверка правильности и своевременности удержаний из зарплаты работников налогов, платежей по исполнительным листам и за товары, проданные в кредит и др.

Контроль расчетов с Фондом социальной защиты населения по отчислениям на социальные нужды.

Особенности ревизии оплаты труда в условиях машинной обработки информации.

Тема 5. Ревизия расчетных и кредитных операций

Задачи, последовательность и источники ревизии расчетно-кредитных операций. Контроль и ревизия расчетов с подотчетными лицами. Законность, целесообразность и правильность расходования подотчетных сумм.

Ревизия расчетов с дебиторами и кредиторами. Проверка сроков образования, причин возникновения, реальности и правильности отражения задолженности в учете и отчетности.

Ревизия расчетов с поставщиками и покупателями. Правильность определения суммы выручки. Обоснованность претензий по поставкам и взаимным расчетам.

Ревизия кредитных операций. Правильность отражения расчетных и кредитных операций на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

Ревизия расчетов по возмещению материального ущерба. Порядок предъявления претензий и исков.

Проверка расчетов с учредителями. Контроль начисления и выплаты дивидендов на акционерных предприятиях.

Ревизия расчетов с бюджетом по налогам и сборам. Проверка правильности налоговых расчетов и своевременности уплаты налогов. Проверка исчисления косвенных налогов и платежей, налогов, относимых на себестоимость и уплачиваемых из прибыли организации. Проверка применения налоговых льгот и отражения её в учете.

Тема 6. Ревизия производственных издержек. Проверка формирования финансового результата, оценка финансового состояния предприятия

Задачи, источники и последовательность проверки.

Контроль затрат на производство продукции. Проверка соблюдения порядка отнесения произведенных расходов на себестоимость изделий (работ, услуг).

Правильность отражения в учете и списания на себестоимость накладных расходов. Особенности контроля нормируемых затрат.

Контроль затрат незавершенного производства. Методы проверки потерь от брака и от простоев. Выявление прочих непроизводительных расходов и потерь, их причин и виновников.

Методические приёмы контроля финансового положения организации. Контроль финансовых результатов, правильности исчисления прибыли и рентабельности организации. Анализ факторов, оказавших влияние на уровень рентабельности. Установление причин убыточности отдельных видов выпускаемой продукции, выполняемых работ и услуг. Оценка финансового состояния организации. Ликвидность баланса. Проверка платежеспособности организации. Коэффициенты, используемые при анализе финансового положения организации. Причины неустойчивости финансового состояния.

Правильность определения размеров потерь по аннулированным заказам, недостачам и хищениям и обоснованность их списания на убытки.

Тема 7. Ревизия капитала и резервов организации

Задачи и источники проверки.

Проверка формирования уставного фонда (капитала) организации. Особенности проверки совместных и акционерных организаций.

Проверка формирования добавочного и резервного капитала. Контроль использования средств фонда потребления.

Виды резервов предстоящих расходов и платежей. Проверка их образования и использования.

Контроль формирования и использования средств фонда воспроизводства основных средств и нематериальных активов.

Проверка размера и обоснованности создания резерва по сомнительным долгам и его списания.

Тема 8. Ревизия инвестиционной деятельности

Проверка соблюдения требований законодательства при осуществлении инвестиционной деятельности. Направления инвестиций и их виды. Ревизия затрат на капитальные вложения. Контроль сохранности оборудования, предназначенного для установки. Проверка правильности определения инвентарной стоимости вводимых в действие объектов. Проверка целесообразности финансовых инвестиций, контроль за поступлением дивидендов. Оценка эффективности формирования портфеля ценных бумаг.

Тема 9. Ревизия состояния бухгалтерского учета, отчетности и внутрихозяйственного контроля

Задачи проверки состояния учета и отчетности.

Проверка качества оформления первичных документов, организации контроля за их оформлением.

Проверка состояния оперативного, бухгалтерского и статистического учета, их взаимосвязь и тождественность показателей. Соответствие аналитического и синтетического учета Главной книге, балансу. Счетная проверка отчетности.

Организация бухгалтерского архива и обеспечение сохранности документов.

Внедрение прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета с применением компьютерных систем.

Проверка организации внутривозвратного контроля. Выполнение положений по инвентаризации ценностей и расчетов, своевременность отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

Исполнение руководством организации решений контролирующих органов.

Тема 10. Особенности ревизий организаций разных форм собственности и сфер деятельности

Особенности производственного процесса и организации бухгалтерского учета в строительстве. Специфика ревизий строительных организаций.

Особенности ревизий транспортных организаций.

Особенности контроля хозяйственных операций в торговле и общественном питании.

Контроль и ревизия внешнеэкономической деятельности.

Специфические особенности проверки акционерных организаций.

ТЕКСТЫ ЛЕКЦИЙ

Тема 1. Сущность, роль и значение контроля в обществе

Ключевые слова: контроль, основная цель контроля, объект контроля, субъект контроля, задачи контроля, принципы организации контрольной деятельности, классификация контроля, государственный контроль, негосударственный контроль, общегосударственный контроль, отраслевой контроль, специальный контроль, вневедомственный контроль, ведомственный контроль, внутрихозяйственный контроль, независимый контроль (аудит), правовой контроль, экономический контроль, производственно-технический контроль, предварительный контроль, текущий контроль, последующий контроль, ревизия, проверка, документальный контроль, фактический контроль.

Лекция 1. СУЩНОСТЬ, РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ В ОБЩЕСТВЕ

1. Сущность и принципы контроля.
2. Классификация контроля.

1. Сущность и принципы контроля

Для того чтобы деятельность организации приносила ожидаемые результаты, организацией нужно управлять. Единый процесс комплексного управления организацией обеспечивается посредством осуществления двух важнейших функций – функции планирования и функции контроля. В свою очередь контрольная функция включает в себя учёт, анализ и регулирование. В переводе с французского (*controle*) означает список, ведущийся в двух экземплярах, пересмотр, проверка чего-либо.

Структурно-логическая система управления организацией может быть представлена следующим образом:

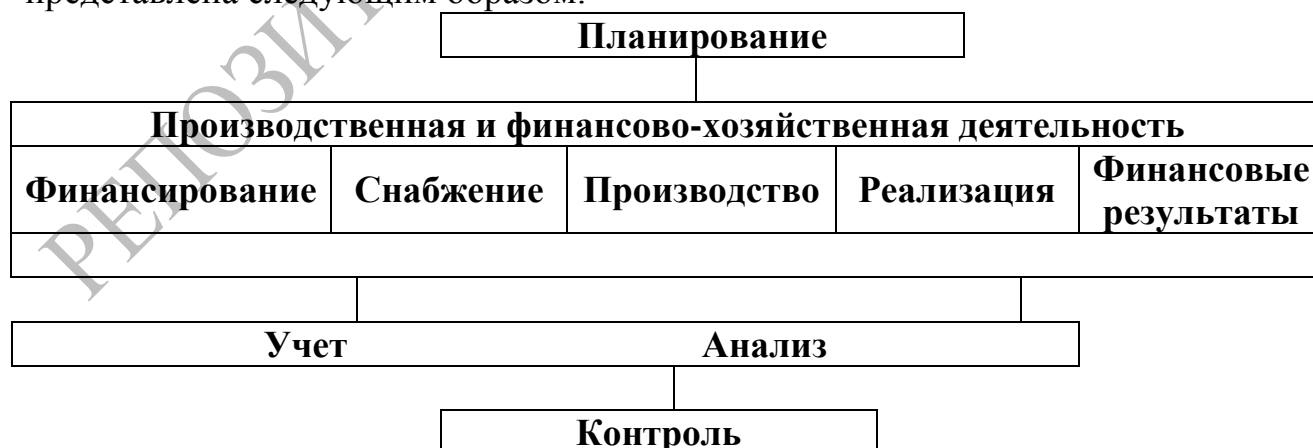


Рисунок 1 - Структурно-логическая система управления субъектом хозяйствования

Функция контроля является одной из самостоятельных функций управления.

Контроль – это процесс, обеспечивающий соответствие функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям.

Контроль – это управленческая деятельность, задачей которой является количественная и качественная оценка и учёт результатов работы организации. Главные инструменты выполнения данной функции – наблюдение, проверка всех сторон деятельности, учёт и анализ.

Основная цель контроля – объективное изучение фактического положения дел в различных сферах деятельности, выявление тех факторов и условий, которые отрицательно сказываются на выполнении принятых решений и достижении поставленных целей; обеспечение единства решений и исполнения; предупреждение возможных недоработок.

Контроль является завершающим этапом управленческой деятельности. Именно результаты контроля служат базой для управления.

С помощью контроля осуществляется связь между объектом и субъектом управления. Эта связь выражается в том, что контроль как функция управления позволяет:

- 1) своевременно выявить и устранить те условия и факторы, которые не способствуют эффективному ведению производства;
- 2) скорректировать деятельность организации или её подразделений;
- 3) установить службы и подразделения организации, а также направления деятельности, способствующие достижению намеченных целей и повышению результативности деятельности.

Объектом контроля является управляемое звено (организация, объединение, отрасль, региональный комплекс). Внутри объекта контроля выделяют элементы и происходящие в них процессы.

Субъектом контроля является контролирующее звено. Субъектами контроля могут выступать как государственные, так и негосударственные органы.

В основу системы контроля положены следующие принципы:

- чёткое обособление объектов контроля по формам собственности и источникам финансирования;
- расчленение субъектов контроля на государственный, общественный, аудиторский, внутрихозяйственный;
- регламентация контролируемых вопросов хозяйственно-финансовой деятельности – правильность формирования доходов и расходов бюджета, достоверность отчётности, контроль и анализ финансовых результатов, выявление и оценка резервов организации, оценка состояния учёта, оказание методической помощи по вопросам учёта, контроля, экономического анализа и др.;
- чёткое разграничение сфер действия государственных и местных контрольных органов.

Задачи контроля можно разделить на общие и конкретные. Общие задачи контроля вытекают из конституции и законодательных актов общенационального характера:

- проверка исполнения государственных законов;
- проверка исполнения решений правительства;
- обеспечение сохранности собственности;
- укрепление законопослушности юридических и физических лиц;
- контроль сбалансированности развития национального хозяйства.

Конкретные задачи контроля обуславливаются характером задач, стоящих перед функциональным звеном.

Организация контрольной деятельности основывается на соблюдении следующих принципов:

- 1) систематичность, т.е. постоянное действие контроля;
 - 2) гласность;
 - 3) независимость; предполагается независимость субъекта контроля от объекта контроля и от внешней среды;
 - 4) объективность;
- действенность; проявляется в регулярной и точной информации контроля, в адекватном реагировании на неё субъектов, своевременном соответствующем воздействии на объект контроля;
- 5) экономичность.

2. Классификация контроля

Сущность контроля, принципы его построения, формы организации и методы осуществления раскрываются и через классификацию по различным признакам. В качестве таковых могут выступать:

- 1) функциональный характер;
- 2) целевая направленность;
- 3) субъекты контроля;
- 4) содержание;
- 5) время проведения;
- 6) формы и методы проведения;
- 7) источники проверки.

Однако следует иметь в виду, что при классификации контроля исходят из единства цели всех видов контроля.

По функциональному характеру контроль делят на государственный и негосударственный.

Государственный контроль осуществляется органами государственной власти и управления, а также административными органами.

Негосударственный контроль осуществляют общественные организации: профсоюзы, общественные комиссии, партии, союзы, общества и т.д.

В зависимости от целевой направленности различают общегосударственный, отраслевой и специальный контроль.

Общегосударственный контроль осуществляется в масштабах всей страны центральными органами управления. Его цель заключается в обеспечении

выполнения законов и правительственных программ, повышении эффективности производства.

Отраслевой контроль осуществляется в масштабе отраслей народного хозяйства с целью выявления резервов, улучшения качества работы и способствует эффективному развитию отраслей.

Специальный контроль осуществляется специализированными контрольными органами, такими как техническая инспекция, налоговая инспекция и т.п. с целью контроля за соблюдением действующих норм и правил, обеспечивающих эффективную и безопасную работу организаций.

В зависимости от субъекта контрольной деятельности различают вневедомственный, ведомственный, внутрихозяйственный и независимый контроль.

Вневедомственный контроль предполагает право осуществления контрольной функции независимо от ведомственной подчинённости проверяемых организаций. Имеет предметный характер, т.е. проводится по определённым кругу вопросов. Вневедомственному контролю характерна высокая степень объективности и независимости. Эффективность зачастую низкая, т.к. проводится некомплексно и несистематично.

Ведомственный контроль – это контроль за деятельностью нижестоящих организаций вышестоящими. В данном случае действует принцип административной подчинённости. Недостатком данного вида контроля являются ограниченность и низкий уровень независимости.

Внутрихозяйственный контроль является элементом оперативного управления деятельностью предприятия. Его содержание составляет контрольная деятельность администрации организации, производственно-технических служб, юридических отделов. Он осуществляется собственными службами в отношении структурных подразделений самой организации. Ответственность за внутрихозяйственный контроль возложена на работников учётной службы и главного бухгалтера.

Независимый контроль (аудит) проводится с целью получения максимально объективной информации о состоянии объекта, его деятельности и рекомендаций по использованию возможных резервов. Проводится самостоятельными организациями. Недостатков видимых нет. Наиболее перспективный вид контроля в рыночной экономике.

По содержанию различают правовой, экономический и производственно-технический контроль.

Правовой контроль обеспечивает точное соблюдение законов всеми юридическими и физическими лицами. Осуществляется в сфере государственного управления в основном органами прокуратуры и судами.

Экономический контроль осуществляется в сфере управления экономикой. Выделяют финансовый, бухгалтерский, статистический контроль и т.д.

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

В зависимости от времени проведения различают контроль предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль осуществляется до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Объекты предварительного контроля: внутривозрастные планы, проектно-сметная документация, документы на отпуск ТМЦ и готовой продукции, на выдачу денежных средств, договоры и т.д. Цель предварительного контроля – предупреждение незаконных действий должностных лиц, незаконных и экономически нецелесообразных хозяйственных операций, обеспечение экономного и эффективного расходования хозяйственных ресурсов, недопущение непроизводительных расходов. Предварительный контроль необходим на всех уровнях управления.

Текущий контроль имеет оперативный характер и осуществляется в ходе хозяйственного процесса. Часто называют этот контроль не текущим, а оперативным. Цель – своевременное обнаружение нарушений при осуществлении какой-либо хозяйственной операции. При текущем контроле анализируются показатели оперативной отчётности, осуществляются тематические проверки как вышестоящими организациями, так и специалистами самих предприятий. Особенно эффективно сочетание текущего контроля с предварительным.

Последующий контроль – осуществляется после совершения хозяйственной операции, по истечении определённого периода на основе данных, зафиксированных в первичных документах, регистрах бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности. Цель – установление правомочности, законности, экономической целесообразности операции, вскрытие недостатков. Наиболее распространён. Помогает вскрыть и мобилизовать резервы для дальнейшего улучшения всех производственных и экономических показателей.

Высокую действенность и эффективность контроля может обеспечить только сочетание предварительного, текущего и последующего контроля, а не их противопоставление.

В зависимости от форм и методов проведения различают следующие виды контроля: ревизия, проверка, обследование.

Ревизия – всесторонняя, документальная, фактическая проверка деятельности предприятий за определённый период с целью получения полной достоверной информации о состоянии объекта. Ревизия – это система контрольных действий, осуществляемая по поручению руководителя вышестоящего органа управления ревизионной группой или ревизором за деятельностью подведомственных предприятий и организаций, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершенных хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц, участвующих в их осуществлении.

Проверка – менее глубокая, чем ревизия. Она организуется по отдельной тематике. Например, проверка сохранности денежных средств и ценных бумаг; обеспечения сохранности и использования оборудования; использования фондов специального назначения и т.д. Проверки осуществляют вышестоящие и государственные органы на предприятиях.

Обследование – ознакомление с состоянием объекта на месте, с процессами, которые в нём происходят.

В зависимости от методов контроля и системы контрольных действий можно ещё выделить следствие и служебное расследование.

Следствие – это процессуальное действие, в ходе которого устанавливают виновность отдельных лиц в совершении тех или иных нарушений законности, связанных с присвоением денежных средств и материальных ценностей, бесхозяйственностью и совершением должностных злоупотреблений. Следствие осуществляется судебно-следственными органами и регулируется особым процессуальным законодательством.

Служебное расследование – это проверка соблюдения работниками предприятия должностных обязанностей, а также нормативно-правовых актов, регулирующих производственные отношения в различных отраслях экономики. Оно проводится специальной комиссией, создаваемой приказом руководителя предприятия, в случаях выявления хищений, недостач, потерь, порчи товарно-материальных ценностей, изготовления нестандартной продукции.

В зависимости от источника проверки контроль делится на документальный и фактический.

Документальный контроль – это проверка различных документов. Заключается в установлении достоверности и законности хозяйственных операций по данным первичной документации, учётных регистров и отчётности, в которых они нашли отражение.

Фактический контроль – проверка фактического наличия и использования средств, фактов совершения операций. В процессе фактического контроля количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчёта, взвешивания, лабораторного анализа и других способов проверки фактического состояния объекта. К объектам контроля относятся: наличные деньги в кассе, основные средства, материальные ценности, готовая продукция, незавершённое производство, выполненные работы и т.п.

Документальный и фактический контроль тесно взаимосвязаны, так как только их совместное проведение позволяет установить действительное состояние объекта проверки.

Тема 2. Экономический контроль за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью организаций

Ключевые слова: экономический контроль, функции экономического контроля, органы государственного контроля, функции органов государственного контроля, аудит, внешний аудит, внутренний аудит, частный аудит (добровольный), аудит по закону (обязательный), финансовый аудит, согласованный (регулярный) аудит, управленческий (производственный) аудит, обще-

ственный аудит.

Лекция 2. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ И ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИЙ

1. Задача и функции экономического контроля.
2. Органы государственного контроля и их функции.
3. Аудит (независимый контроль), его цель и значение.

1. Задача и функции экономического контроля

Экономический контроль - объективное явление, система мер по проверке экономических взаимоотношений систем воспроизводства, изучению их обоснованности и эффективности.

Объект экономического контроля – хозяйственная деятельность организации и все виды имущества и обязательств.

Задачей экономического контроля является проверка средств и хозяйственных процессов, происходящих в организациях.

В экономической литературе выделяются четыре функции экономического контроля: информационная, профилактическая, мобилизующая и воспитательная.

Информационная функция заключается в том, что информация, полученная в результате экономического контроля, является основанием для принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта. Данная информация способствует объективному изучению состояния дел контролируемого объекта, помогает выявить влияние факторов, способствующих росту эффективности производства.

Профилактическая функция заключается в том, что экономический контроль призван выявить не только недостатки, хищения, злоупотребления, но и способствует их устранению и недопущению в дальнейшей работе. Усиление профилактической функции контроля является объективной необходимостью совершенствования управления экономикой, обеспечения динамичного и пропорционального развития всех отраслей и производств, успешного достижения целей, стоящих перед контролируемым объектом.

Мобилизующая функция контроля заставляет субъекты хозяйствования ответственно выполнять свои обязательства. Предприятие должно обеспечить рациональное и целевое использование всех своих средств и ресурсов. Целевое использование средств означает, что они должны расходоваться в соответствии с конечной целью функционирования данного предприятия, с планами, сметами и договорами. Рациональное использование средств — достижение наиболее высоких показателей производства при наименьших затратах ресурсов и

труда. Предприятие должно мобилизовать все имеющиеся у него ресурсы для достижения поставленной цели и эффективного ведения производства.

Контроль выполняет также важную воспитательную функцию; приобщая людей к управлению производством, он воспитывает у работников предприятий потребность неукоснительного соблюдения законности и четкого исполнения своих обязанностей. Контроль, являясь важным средством в борьбе с бесхозяйственностью, учит соблюдать дисциплину, воспитывает сознательное отношение к труду и собственности предприятия.

Количество видов преступлений в сфере предпринимательства и иной хозяйственной деятельности постоянно обновляется и расширяется. Это лжепредпринимательство, выманивание кредитов и дотаций, ложное, злостное банкротство, срыв возмещения убытков кредитору, нарушение порядка осуществления предпринимательской деятельности, нарушение антимонопольного законодательства, недобросовестная конкуренция, незаконное пользование товарными знаками, коммерческий подкуп, сокрытие, занижение прибыли и доходов, легализация преступных доходов и ряд других. В связи с этим роль экономического контроля постоянно возрастает.

Независимо от форм собственности экономический контроль должен осуществляться через цены, налоги, заработную плату, прибыль, издержки производства, ссудный процент, арендную плату и т.д. Экономический контроль может осуществляться путём рейтинговой оценки экономических процессов по различным направлениям и определения критериев неплатёжеспособности. Такой контроль не только не затрагивает самостоятельности, самоуправления как малых, так и больших предприятий, но и не мешает внедрять рыночные отношения, не ограничивает связи государственных органов с субъектами хозяйствования различных форм собственности, сигнализирует о неблагополучии, о наметившихся диспропорциях, о возможности применения финансовых санкций и т.д. Действующее законодательство не ограничивает в этом хозяйственника: он имеет право проводить любой контроль и анализ, который может дать объективную оценку состояния предприятия.

2. Органы государственного контроля и их функции

Государственный контроль в Республике Беларусь осуществляется практически всеми органами государственной власти и управления.

Высшим органом финансово-экономического контроля в республике является Комитет государственного контроля Республики Беларусь, который преобразован из Контрольной палаты в декабре 1996 г. Является юридическим лицом.

Законом Республик Беларусь «О Комитете государственного контроля» от 9 февраля 2000 г. № 369-3 определены его основные функции:

- контроль за исполнением законов Республики Беларусь, постановлений Совета Министров и соответствия им других актов, регулирующих отношения

государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения;

- контроль за своевременным поступлением доходов в бюджет, целевым и экономным использованием средств государственного бюджета и внебюджетных государственных фондов;
- проверка законности и эффективности использования государственных ресурсов всеми государственными организациями и предприятиями, а также использования материальных и денежных средств, направляемых государством на создание и развитие предприятий негосударственных форм собственности;
- контроль за состоянием контрольно-ревизионной работы в органах государственного управления;
- проверка финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций, представительств и учреждений, действующих за рубежом и финансируемых за счет средств бюджета;
- контроль внешнеэкономической деятельности органов государственного управления, законности и эффективности использования государственных средств при осуществлении внешнеторговых операций, создании и организации деятельности совместных предприятий, привлечении иностранных инвестиций в экономику республики;
- контроль за исполнением министерствами, ведомствами, другими органами государственного и хозяйственного управления, а также субъектами хозяйствования, независимо от форм собственности и подчиненности, законодательных и других нормативных актов в сфере экономики;
- контроль за использованием государственных средств и материальных ресурсов;
- контроль за исполнением предприятиями и организациями, независимо от форм собственности и подчиненности, а также физическими лицами, законодательных и других нормативных актов по вопросам, которые касаются правил торговли, дисциплины цен при реализации товаров и услуг, качества производимых и реализуемых товаров;
- ревизия и тематические проверки на предприятиях, в организациях и учреждениях, в том числе и по постановлению правоохранительных органов.

Комитет государственного контроля имеет право:

- проводить финансовые ревизии в аппарате высших и местных органов государственной власти и управления, проверки, ревизии и обследования в министерствах, учреждениях, организациях и на государственных предприятиях;
- получать от государственных, коммерческих банков и других кредитных учреждений необходимую для контроля информацию о финансово-хозяйственных операциях и состоянии денежных счетов тех органов, которые подвергаются проверке, а от других предприятий и организаций — справки и копии документов по операциям и расчетам с ревизуемым предприятием или организацией;

- давать администрации предприятий, учреждений и организаций в пределах своей компетенции обязательные для исполнения указания об устранении выявленных нарушений и возвращении в бюджет недоплаченных сумм;
- направлять материалы проверок и ревизий в Совет Министров, министерства, государственные комитеты, ведомства Республики Беларусь и другие органы государственного управления для рассмотрения и принятия необходимых мер;
- вносить в Совет Министров и другие государственные органы представления о привлечении к ответственности должностных лиц, виновных в нарушении требований законодательства, бесхозяйственности, причинении материального ущерба государству;
- в случаях выявления при проведении проверок и ревизий фактов воровства денежных средств и материальных ценностей, других злоупотреблений передавать материалы проверок и ревизий в правоохранительные органы;
- контролировать и координировать деятельность государственных органов, осуществляющих финансово-экономический контроль в республике;
- давать предписания банковским и финансовым органам, государственным налоговым инспекциям о взыскании платежей в бюджет, выявленных проверками, а также штрафов, налагаемых Комитетом государственного контроля на органы управления, предприятия, учреждения, организации.

Государственный комитет финансовых расследований был преобразован в 1998 г. из Управления налоговых расследований. Подчиняется Комитету государственного контроля. Занимается вопросами злоупотреблений в финансовой сфере (возврат кредитов, операции с валютой и др.). Не является юридическим лицом.

Особое место в системе государственных контролирующих органов занимает Министерство финансов Республики Беларусь и его контрольно-ревизионное управление. Министерство финансов осуществляет непосредственное руководство финансовой системой. Его органы выполняют задачу составления бюджета, контроля полноты и своевременности поступления средств в бюджет, целевого их использования, соблюдения финансовой дисциплины учреждениями и организациями, состоящими на государственном бюджете, следят за состоянием бухгалтерского учета и отчетности, за выполнением предприятиями финансовых планов. В соответствии с данными задачами указанные финансовые органы осуществляют документальные и фактические ревизии и проверки выполнения предприятиями обязательств перед бюджетом республики.

В системе Министерства финансов имеется контрольно-ревизионное управление, которое имеет своих представителей во всех областях. Они осуществляют систематический контроль за соблюдением законов о бюджете отраслевыми министерствами и ведомствами, соблюдением финансовой дисциплины всеми предприятиями, организациями и учреждениями, выполнением

республиканского бюджета министерствами, ведомствами и другими предприятиями.

Контрольно-ревизионные управления Министерства финансов имеют право:

- производить ревизии и проверки финансовой деятельности во всех предприятиях, организациях, учреждениях, министерствах и ведомствах, в том числе по заданию правоохранительных органов;
- проверять денежные документы, бухгалтерские регистры, планы, сметы и другие документы, наличие и правильность расходования денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей;
- получать необходимые справки и объяснения по вопросам, возникающим в ходе ревизий и проверок, от предприятий, организаций, учреждений и отдельных должностных лиц;
- принимать совместно с руководителями ревизуемых предприятий, организаций и учреждений необходимые меры по устранению выявленных нарушений, а также давать им указания об устранении вскрытых нарушений.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь является республиканским органом государственного управления, который осуществляет регулирование и управление в сфере налогообложения.

Основными задачами Министерства по налогам и сборам являются: контроль за соблюдением законодательства о налогах и предпринимательстве, обеспечением правильного исчисления, полного и своевременного внесения налогов в бюджет и их учет; руководство деятельностью инспекций МНС по областям и г. Минску, по городам, районам и районам в городах; разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства и организации работы государственных налоговых органов; осуществление валютного контроля в пределах своей компетенции; предупреждение, пресечение правонарушений в сфере налогового законодательства; подготовка налоговых соглашений с другими государствами, осуществление связей с их налоговыми службами, изучение опыта их работы; издание методических указаний и разъяснений о порядке исчисления, учета и взимания налогов и других платежей в бюджет.

Должностным лицам Министерства по налогам и сборам предоставлены широкие права. Они имеют право:

- производить в государственных органах, на предприятиях и у граждан проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, относящимся к их компетенции. В органах и на предприятиях, работающих в режиме секретности, указанные проверки производятся работниками налоговых органов, имеющими оформленные в установленном порядке документы по допуску их к секретным сведениям и документам;

- получать от предприятий и граждан необходимые сведения, справки и документы (копии с них) о хозяйственной деятельности проверяемых предприятий и граждан, в том числе от банков об открытии счетов предприятиям и гражданам, наличии на них денежных средств и об операциях по этим счетам;
- при исполнении служебных обязанностей и предъявлении служебного удостоверения свободно входить и с участием собственника (его представителя либо уполномоченного им лица) производить в соответствии с законодательством обследование принадлежащих предприятиям и гражданам любых производственных, складских, торговых и иных помещений, которые используются или могут использоваться для извлечения доходов;
- производить с соблюдением законодательства личный досмотр нарушителей законодательства о налогах и предпринимательстве, а также досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;
- в случаях, предусмотренных законодательством, изымать документы, свидетельствующие о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или иных объектов от налогообложения, а также патенты, регистрационные удостоверения, лицензии для передачи их в органы, которые выдали эти документы, с сообщением о нарушениях налогового законодательства; изымать у правонарушителей вещи и товарно-материальные ценности (неоприходованные товары, образцы сырья, полуфабрикатов, готовой продукции, денежную выручку), являющиеся объектами нарушений законодательства о налогах и предпринимательстве или вещественными доказательствами по этим делам;
- в случаях, предусмотренных законодательством, опечатывать кассы, помещения, места хранения документов, вещей, товарно-материальных ценностей и денег, за исключением касс и хранилищ учреждений банков, назначать их инвентаризации;
- налагать в соответствии с законодательством на имущество (кроме денежных средств и других ценностей, находящихся в банках) предприятий и граждан — нарушителей законодательства о налогах и предпринимательстве арест, который заключается в проведении описи имущества и объявлении запрета распоряжаться этим имуществом; передавать описанное имущество под расписку на хранение недоимщику или его представителю, иному лицу с предупреждением последних об уголовной ответственности за сохранность описанного имущества или производить изъятие описанного имущества для обеспечения принудительного взыскания в бюджет, недоимок по налогам и финансовых санкций путем обращения взыскания на описанное имущество;
- требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых предприятий, также от граждан устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и предпринимательстве и контролировать выполнения таких требований;
- проверять в пределах своей компетенции достоверность данных, указанных в декларациях, об источниках получения доходов, представляемых в установленном законодательством порядке;

- приостанавливать полностью или частично операции предприятий и граждан по их счетам и вкладам в банках в случаях непредставления (или отказа представить) государственным налоговым инспекциям и их должностным лицам бухгалтерских отчетов и балансов, расчетов, декларации и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов в бюджет; в случаях установления фактов сокрытия прибыли (дохода) или иных объектов налогообложения либо получения средств от занятия запрещенной деятельностью, или от осуществления деятельности без соответствующего разрешения, когда его получение обязательно, а также от предпринимательской деятельности, осуществляемой без государственной регистрации и без постановки на налоговый учет;
- взыскивать в бюджет недоимки по налогам, финансовые санкции, которые применяются к нарушителям законодательства о налогах и предпринимательстве, а также экономические санкции, применяемые к правонарушителям другими государственными контролирующими органами, не наделенными правом бесспорного их взыскания, с предприятий — в бесспорном порядке, а с граждан — в судебном порядке; в таком же порядке обращать взыскание платежей на имущество граждан и на имущество предприятий в виде финансовых активов предприятий, независимо от места его расположения; обращать взыскание на иное имущество предприятий в судебном порядке;
- взыскивать в бесспорном порядке с предприятий своевременно полностью или частично ими не удержанный или не перечисленный в бюджет налог с сумм, подлежащих обложению налогом у источника выплаты;
- выдавать обязательные для банков и других финансово-кредитных учреждений распоряжения (постановления) на принудительное взыскание платежей, добровольно не уплаченных в бюджет в установленные сроки, со счетов предприятий и граждан, а также со счетов их дебиторов;
- получать заключения соответствующих специалистов и экспертов для проверки возражений налогоплательщиков-правонарушителей по актам государственных налоговых инспекций за счет средств виновных лиц или государственных налоговых инспекций, если вина этих лиц не установлена;
- вносить в органы государственного и хозяйственного управления и в Национальный банк Республики Беларусь представления о лишении предприятий и граждан лицензий (разрешений) на занятие определенными видами деятельности в случае неоднократного или грубого нарушения законодательства о налогах и предпринимательстве;
- входить в управления (отделы) внутренних дел исполнительных комитетов областных, городских, районных Советов народных депутатов с предложениями о приостановлении выезда за границу лиц до погашения ими задолженности по налогам, недоимкам и финансовым санкциям;
- отменять не соответствующие законодательству решения нижестоящих налоговых инспекций.

Платежные поручения предприятий и граждан на перечисление налогов в бюджет и распоряжения налоговых органов на принудительное взыскание налогов, сборов и отчислений в бюджет и внебюджетные фонды, выполняются банками в первоочередном порядке. При этом прекращаются все другие операции по расходованию средств плательщиков.

Причитающиеся в доход бюджета суммы (задолженность по платежам, финансовые санкции, штрафы) при недостаточности рублевых средств и наличии иностранной валюты на валютных счетах плательщиков взыскиваются в валюте по установленному курсу, действующему на дату взыскания.

Национальный банк, являясь единым эмиссионным банком, контролирует наличие денег в обращении, ход выполнения планов производства и обращения товаров, расходования всеми субъектами хозяйствования заемных и собственных средств, целевое использование денежных средств, соблюдение режима экономии и платежной дисциплины.

Непосредственное финансирование и кредитование предприятий осуществляют коммерческие банки. Они производят проверки использования денежных средств предприятиями, организациями и учреждениями по целевому назначению; выявляют реальность обеспечения банковского кредита, объемов выполненных строительно-монтажных работ, проверяют соблюдение проектно-сметной и финансовой дисциплины, реальность расчетных операций, соблюдение действующего порядка открытия счетов в банке; применяют установленные санкции к нарушителям платежной дисциплины.

Министерство экономики осуществляет контроль за социально-экономическим развитием республики, вносит в правительство предложения по актуальным вопросам развития национальной экономики. Министерство экономики проверяет обоснованность планов развития экономики, выполнение планов социально-экономического развития, соответствия перспективных планов, разрабатываемых министерствами и ведомствами, утвержденным контрольным цифрам в целом по республике. Данное министерство осуществляет контроль за соблюдением государственной дисциплины в выполнении планов межгосударственных поставок и поставок продукции для общереспубликанских нужд, правильным использованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Министерство статистики и анализа контролирует по данным отчетности выполнение планов социально-экономического развития по территориально-отраслевому признаку. Данное министерство контролирует наличие трудовых и материальных ресурсов, необходимых для расширенного воспроизводства, анализирует статистические материалы. Оно осуществляет проверку достоверности отчетных данных и состояние учета и отчетности на предприятиях, в организациях и учреждениях. Министерство статистики и анализа контролирует соблюдение действующего порядка утверждения, составления и представления отчетности, недопущения отчетности, не утвержденной в установленном порядке.

Органы специализированного контроля осуществляют проверку соблюдения установленного порядка организации и ведения тех или иных хозяйственных операций, входящих в их компетенцию. Такие органы представлены различными инспекциями (Госавтоинспекция, пожарная инспекция, санитарная инспекция и др.).

Административные органы (Верховный суд, хозяйственные суды) призваны обеспечить строгий контроль за соблюдением всеми предприятиями, организациями, учреждениями и отдельными лицами законодательства Республики Беларусь. Они осуществляют проверки состояния исполнительской дисциплины, выявляют факты нарушения законов, виновных в этом лиц и сумму причиненного при этом материального ущерба, а также принимают меры по возмещению причиненного материального ущерба и привлечению виновных лиц к установленной законом ответственности.

Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов РБ и порядка применения ими экономических санкций» в целях осуществления комплексных мер по защите экономических интересов Республики Беларусь, повышения эффективности координации деятельности государственных органов, уполномоченных в соответствии с законодательством проводить проверки и ревизии финансово-хозяйственной деятельности, образован Совет по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь. Совет создаётся Президентом и осуществляет координацию органов Комитета государственного контроля, Национального банка, иных государственных органов, уполномоченных в соответствии с законодательством проводить проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности.

Основные задачи Совета:

- обеспечение выполнения решений Президента Республики Беларусь при осуществлении контрольной деятельности;
- координация деятельности контролирующих органов, прогнозирование и планирование контрольной работы, в том числе путём разработки единого координационного плана;
- организация и проведение совместных (с участием нескольких контролирующих органов) проверок субъектов предпринимательской деятельности по наиболее значимым вопросам соблюдения актов законодательства в сфере экономики;
- координация деятельности по учёту и анализу информации в подконтрольных сферах, обмен соответствующими данными, создание единого банка этих данных;
- повышение эффективности реализации решений, принятых по результатам контрольной деятельности;
- анализ итогов контрольной деятельности, разработка на их основе предложений для государственных органов, а также предложений по совершенствованию актов законодательства в сфере экономических интересов;

- организация обмена опытом контрольной работы;
- координация подготовки и повышения квалификации сотрудников контролирующих органов;
- помощь в информационном обеспечении контролирующих органов.

Совет имеет право:

- давать поручения, обязательные для исполнения контролируемыми органами;
- рассматривать жалобы субъектов предпринимательской деятельности о необоснованном назначении проверок и по результатам рассмотрения этих жалоб приостанавливать или отменять проведение контролируемыми органами проверок;
- вносить в установленном порядке предложения по совершенствованию законодательства;
- запрашивать и получать от государственных органов, а также субъектов предпринимательской деятельности материалы и иную информацию, необходимую для решения возложенных на Совет задач;
- заслушивать по вопросам своей компетенции сообщения и отчёты должностных лиц контролирующих органов, других государственных органов, а также субъектов предпринимательской деятельности.

Возглавляет Совет председатель Совета, который по должности является председателем Комитета государственного контроля. Персональный состав утверждается Президентом по представлению председателя. В состав Совета входят представители руководства Совета Министров, администрации Президента, государственного секретариата Совета Безопасности Республики Беларусь, прокуратуры, Комитета государственной безопасности, Национального банка, Министерства внутренних дел, Министерства финансов, Министерства по налогам и сборам, Государственного комитета финансовых расследований, Государственного комитета пограничных войск, Государственного таможенного комитета, Министерства предпринимательства и инвестиций, Министерства промышленности, Министерства сельского хозяйства и продовольствия.

Заседания Совета проводятся не реже одного раза в три месяца. Делопроектирование возлагается на Комитет государственного контроля.

Решения Совета, принятые в пределах его компетенции, являются обязательными для исполнения всеми контролируемыми органами и их должностными лицами.

В Республике Беларусь существует система ведомственного контроля. Ведомственный контроль за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, организаций и учреждений осуществляется соответствующими вышестоящими органами управления. Данный контроль осуществляют специальные должностные лица, состоящие в штатах контрольно-ревизионных подразделений соответствующих министерств и ведомств. Совокупность этих подразделений и штатов составляет понятие ведомственного контрольно-ревизионного аппарата, численность которого определяется коли-

чеством подведомственных предприятий, организаций и учреждений, деятельность которых подлежит систематическому контролю.

Основными функциями органов ведомственного контроля являются:

- осуществление систематического контроля за состоянием экономики подведомственных предприятий, организаций и учреждений;
- осуществление контроля за производственно-финансовой деятельностью подведомственных предприятий путем проведения ревизий и тематических проверок;
- установление хозяйственных и финансовых нарушений, хищений, бесхозяйственности и расточительства;
- установление причин и условий, способствующих хозяйственным нарушениям и хищениям;
- пресечение фактов приписок, бесхозяйственности, расточительства, наличия всякого рода излишков;
- принятие мер по возмещению причиненного ущерба как в процессе ревизии, так и после нее;
- контроль за сохранностью денежных средств и хозяйственных ресурсов;
- контроль за правильностью постановки бухгалтерского учета и достоверностью отчетности;
- выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производства;
- профилактическая работа по недопущению нарушений, бесхозяйственности, хищений и других злоупотреблений, приносящих ущерб.

Для успешного осуществления данных функций в министерствах и ведомствах имеются контрольно-ревизионные управления. Данные управления разрабатывают нормативно-справочную и методическую литературу, рекомендации, методические указания, обзоры и предложения по вопросам организации ревизий и совершенствованию постановки ведомственного контроля.

Контрольно-ревизионная работа органов ведомственного контроля регламентируется отраслевыми инструкциями, разрабатываемыми министерствами, государственными комитетами и ведомствами. В настоящее время с развитием новых форм собственности, расширением самостоятельности предприятий роль ведомственного контроля возрастает.

В мае 2000 г. был издан Указ Президента Республики Беларусь "О мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь". Согласно данному указу министерства, иные республиканские органы государственного управления, подчиненные Правительству Республики Беларусь, местные исполнительные и распорядительные органы должны осуществлять контроль за финансово-хозяйственной деятельностью всех подчиненных или входящих в их состав организаций государственной формы собственности, а также с долей государственной собственности.

Деятельность государственных контрольных органов регулируется:

- конституцией, законами, непосредственно определяющими статус этих органов либо регулируемыми отдельные правоотношения (например, законы о прокуратуре, о МНС, о КГБ, о милиции, о налогах и сборах, взимаемых в бюджет РБ и т.д.);
- в ряде случаев положениями о конкретных органах (Положение о Комитете государственного контроля РБ, Положение о Государственном комитете финансовых расследований);
- подзаконными актами, регулируемыми порядок проведения проверок, применения санкций и т.д. (например, Положение о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, утвержденное постановлением КМ РБ от 27 ноября 1995 г. № 642);
- порядок организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденный Указом ПРБ от 15 ноября 1999 г. № 673;
- актами, определяющими ответственность государственных органов и их должностных лиц за ущерб, причиненный их незаконными действиями;
- в ряде случаев актами самих контрольных органов, принятыми в пределах предоставленных им прав (приказ ГНК от 26 апреля 1999 г. № 85 «Об организации работы по рассмотрению дел об административных правонарушениях»).

Общие требования в отношении контроля за деятельностью субъектов хозяйствования содержатся также в некоторых законах, регулирующих хозяйственную деятельность. Так, согласно ст. 102 Закона о предприятиях, налоговые и другие государственные органы, на которые законодательными актами Республики Беларусь возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия, могут осуществлять такие проверки по мере возникновения необходимости и строго в пределах своей компетенции. Предприятия имеют право не выполнять требования этих органов по вопросам, не входящим в их компетенцию, и не знакомить их с материалами, не относящимися к предмету контроля. В соответствии со ст. 9 Закона о предпринимательстве в РБ вмешательство государственных или иных органов либо их должностных лиц в деятельность предпринимателя не допускается, кроме как по установленным законодательством основаниям и в пределах компетенции указанных органов.

Хорошо поставленный контроль и надзор создают условия для сохранности собственности, обеспечивают лучшее использование производственных ресурсов и получение оптимальных результатов хозяйственной деятельности. Работа по совершенствованию системы контроля за деятельностью предприятий и организаций различных форм собственности проводится постоянно.

Руководители предприятий должны знать права и обязанности контролирующих органов, это поможет избежать им многих ошибок.

1. Имеют право посещать и проверять предприятия, организации:

- Комитет государственного контроля;
- Министерство по налогам и сборам;
- Государственный комитет финансовых расследований;

- Государственный таможенный комитет;
- Комитет цен при Министерстве экономики Республики Беларусь;
- Комитет по энергоэффективности при Совете Министров Республики Беларусь;
- Комитет по надзору за страховой деятельностью при Министерстве финансов Республики Беларусь;
- Комитет по инспекции труда при Министерстве труда Республики Беларусь;
- Комитет по ценным бумагам при Совете Министров Республики Беларусь;
- Государственный комитет по стандартизации, метрологии и сертификации;
- Министерство торговли.

2. Имеют право отбирать образцы товаров, продукции предприятия для проверки:

- Государственный таможенный комитет;
- Комитет цен при Министерстве экономики;
- Комитет по инспекции труда при Министерстве труда;
- Государственный комитет по стандартизации, метрологии и стандартизации.

3. Имеют право получать (изымать) документы:

- Министерство по налогам и сборам;
- Государственный таможенный комитет;
- Государственный комитет по стандартизации, метрологии и стандартизации;
- Комитет по инспекции труда при Министерстве труда;
- Комитет по энергоэффективности;
- Комитет цен при Министерстве экономики Республики Беларусь;
- Министерство торговли.

4. Налагают финансовые, экономические санкции, арест на имущество, административные штрафы, денежные начёты, приостанавливают операции по счетам и вкладам в банках:

- Министерство по налогам и сборам;
- Государственный таможенный комитет;
- Государственный комитет по стандартизации, метрологии и стандартизации;
- Комитет по ценным бумагам;
- Комитет по инспекции труда при Министерстве труда;
- Комитет по надзору за страховой деятельностью при Министерстве финансов Республики Беларусь;
- Комитет по энергоэффективности;
- Комитет цен при Министерстве экономики Республики Беларусь.

5. Имеют право направлять материалы о ликвидации (прекращении деятельности) коммерческой организации в связи с нарушением государственной отчётной дисциплины структурные подразделения Министерства статистики и анализа, руководители областных, районных и городских органов статистики.

3. Аудит (независимый контроль), его цель и значение

Аудит – это лицензируемая предпринимательская деятельность аттестованных независимых юридических и физических лиц (аудиторских фирм и аудиторов – индивидуальных предпринимателей), направленная на подтверждение достоверности финансовой, бухгалтерской и налоговой отчетности.

Главная цель аудита – независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдение ими законодательства.

Необходимость аудита обуславливается:

- государственными интересами, а именно: необходимостью охватить финансовым контролем негосударственный сектор экономики. Это позволяет увеличить поступления в бюджет как результат правильного налогообложения, не расходуя при этом государственных средств. Более того, аудиторские организации и аудиторы сами являются налогоплательщиками;
- интересами предприятий и организаций всех форм собственности. Предприятия в условиях хозяйственной самостоятельности нуждаются в квалифицированной помощи в организации финансов, бухгалтерского учёта, в оптимизации налогообложения, в других услугах, оказываемых аудиторскими фирмами;
- необходимостью разрешить противоречие между администрацией предприятия и инвесторами, собственниками, различными пользователями информации, заинтересованных в достоверных данных.

Аудит – независимая экспертиза финансово-хозяйственной деятельности с целью подтверждения бухгалтерской и финансовой отчётности.

Задачи аудита сходны с задачами государственного контроля: определить достоверность проверяемой информации, соответствие совершённых хозяйственных операций действующему законодательству. В то же время имеются существенные отличия аудита от государственного контроля, осуществляемого в форме ревизии финансово-хозяйственной деятельности:

1. По цели

Аудит предполагает выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности; оказание услуги, помощь, сотрудничество с клиентом. Ревизия направлена на выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных.

2. По характеру

Аудит — предпринимательская деятельность. Ревизия — исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

3. По основе взаимоотношений

Аудит, как правило, осуществляется добровольно, на основе договоров. Даже в случае проведения обязательного аудита, предприятия и организации имеют право выбора аудитора. Ревизия имеет принудительный характер, так как проводится по распоряжению вышестоящих (или государственных) органов.

4. По управленческим связям

Аудит предполагает горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним. При ревизии связи вертикальные, так как происходит назначение проверки и осуществляется отчет перед вышестоящим звеном об исполнении.

5. По принципу оплаты услуг

Аудит оплачивает клиент. Ревизию оплачивает вышестоящее звено или государственный орган.

6. По практическим задачам

Аудит направлен на улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента. Ревизия направлена на сохранение активов, пресечение и профилактику злоупотреблений.

7. По результатам

Аудиторское заключение, которое составляется по результатам аудита, является документом, имеющим юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована.

По результатам ревизии составляется справка или акт ревизии, которые являются внутренними документами для контролирующего органа. Они должны быть переданы вышестоящему и другим органам. В акте отмечаются все выявленные недостатки, включая незначительные.

Деятельность аудиторов регулируется Законом «Об аудиторской деятельности» от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХП.

В аудиторской практике сегодня можно чётко определить два направления деятельности:

- частный аудит (добровольный);
- аудит по закону (обязательный).

Под первым подразумевается аудит, проведенный по инициативе заинтересованной стороны или сторон, например, партнёров по компании.

Под вторым – понимается необходимая мера. Характер и масштабы частного аудита зависят главным образом от желания клиента. Масштабы же аудита по закону чётко определены, и менять их никто не имеет право.

Выделяются внешний аудит и внутренний аудит.

Внешний аудит независим по отношению к контролируемому предприятию и несет ответственность перед внешними потребителями его информации (акционерами, учредителями, кредиторами, банками и т.д.). Объектом внешнего аудита является финансово-хозяйственная деятельность субъекта хозяйствования.

Внутренний аудит проводится собственными службами предприятия. Он выступает по отношению к внешнему аудиту важным элементом оценки качества информационной базы предприятия.

В экономической литературе аудит в зависимости от решаемых задач и поставленных целей подразделяется на финансовый аудит, согласованный (или регулярный) аудит, управленческий аудит и общественный аудит.

Финансовый аудит – проверка бухгалтерского баланса и финансовой отчетности на достоверность и объективность содержащейся в них информации. Осуществляется в основном внешними аудиторами.

Согласованный (или регулярный) аудит осуществляется по требованию руководства предприятия для получения информации о соблюдении конкретных процедур, норм или правил деятельности. Осуществляется в основном внутренними аудиторами.

Управленческий (или производственный) аудит используется для проверок качества управленческой деятельности, прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия и перспектив его развития. Осуществляется в основном внутренними аудиторами.

Общественный аудит (проверка) предназначен для сбора и публикации информации для общественности. Такие проверки могут осуществляться по заданиям различных общественных организаций и фондов (охрана окружающей среды, определение минимальной потребительской корзины и т.д.).

В Республике Беларусь аудиторское движение началось в 1991 г., когда постановлением Совета Министров БССР от 30 сентября 1991 г. было утверждено «Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь», в котором были намечены основы аудиторского движения и их правовое регулирование.

С 17 августа 1992 г. по 28 августа 1999 г. в Республике Беларусь действовала Аудиторская палата. Это была независимая организация, регулирующая аудиторскую деятельность в РБ. Её функциями были:

- кадровая – организация подготовки, аттестации и выдачи лицензии;
- «арбитражная» - связанная с деятельностью аудиторских организаций по решению спорных вопросов при создании, аттестации, выдаче и лишении лицензий, ведению учёта, рассмотрению споров, возникающих с заказчиками аудита;
- методологическая – включающая разработку нормативных и методологических документов, издание справочных, учебных, информационных материалов по вопросам аудита;
- управление и контроль – предполагает руководство и контроль за деятельностью аудиторских организаций без вмешательства в оперативное управление и решение ими хозяйственных задач.

В настоящее время деятельность Аудиторской палаты прекращена. Её функции переданы Главному управлению аудита при Министерстве финансов Республики Беларусь.

Аудит осуществляют аудиторские организации (юридические лица) и аудиторы (физические лица). Аудиторские организации могут существовать как ОАО, ООО и др. Аудиторы должны иметь лицензию частного предпринимателя.

В мировой практике аудиторы, как правило, специализируются только в бухгалтерском или налоговом учёте, что предусматривает не контроль за законностью или незаконностью хозяйственных операций, а их суммовую оценку и правильность отражения в финансовой (налоговой) отчётности.

Тема 3. Организация контрольно-ревизионной работы и ревизионного процесса

Ключевые слова: проверка, ревизия, контрольно-ревизионная работа, ведомственная ревизия, вневедомственная ревизия, внутрихозяйственная ревизия, плановая ревизия, внеплановая ревизия, комплексная ревизия, некомплексная ревизия, тематическая проверка, сплошная ревизия, выборочная ревизия, комбинированная ревизия, ревизионный процесс, программа ревизии.

Лекция 3. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

1. Ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности, их сущность, классификация и виды.
2. Планирование, учет и отчетность контрольно-ревизионной работы государственных органов контроля.

1. Ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности, их сущность, классификация и виды

Ревизия в переводе с латинского означает «пересмотр».

Указом Президента Республики Беларусь от 6.12.2001 г. № 722 утвержден ныне действующий Порядок организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, в котором содержатся следующие определения ревизии и проверки.

Проверка – способ контроля, в процессе которого устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершаемых хозяйственных операций по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Ревизия – способ контроля, предусматривающий наиболее глубокое и полное изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, в процессе которого устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершаемых хозяйственных операций, а также ведения бухгалтерского учёта в нескольких или во всех направлениях деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Ревизия представляет собой систему контрольных действий, осуществляемую по поручению руководителя вышестоящего органа управления ревизионной группой или ревизором за деятельностью подведомственных предприятий и организаций, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершённых хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц, участвующих в их осуществлении.

Документальная ревизия является наиболее распространённым способом контроля и выступает как форма организации контрольно-ревизионной работы. Ревизия предполагает контрольное изучение ранее совершённой операции с точки зрения законности, достоверности, экономической целесообразности.

Ревизия объединяет фактический и документальный контроль, что позволяет глубоко проверить результаты деятельности предприятия.

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

Ревизия имеет чёткий правовой статус, определяющий границы, сроки проведения, права и обязанности должностных и других лиц. Так, комплексные плановые ревизии с одновременным изучением всей или большей части деятельности субъектов хозяйствования проводятся не более одного раза в год, а учреждений – не более одного раза в два года. Тематические проверки проводятся по усмотрению соответствующего органа управления. В отдельных случаях руководитель органа управления может принять решение о проведении комплексной ревизии субъекта хозяйствования один раз в два-три года, а учреждения – один раз в три года.

Основные задачи, которые решаются в ходе проведения ревизий:

- проверка соблюдения субъектами предпринимательской деятельности законодательства в сфере экономических отношений;
- проверка законности совершаемых хозяйственных и финансовых операций, обеспечения сохранности государственного имущества;
- своевременное выявление, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих ущерб экономическим интересам Республики Беларусь, установление причин и условий, способствующих их совершению;
- принятие мер по возмещению причинённого ущерба;
- выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Указом Президента Республики Беларусь от 06.12.2001 г. № 722 определяются следующие пути осуществления ревизии финансово-хозяйственной деятельности:

- изучения действующей у проверяемого субъекта предпринимательской деятельности системы внутрихозяйственного учета, контроля и экономического анализа;
- проверки документов в целях установления, законности проведенных хозяйственных и финансовых операций;
- проверки действительности совершения сделок, получения или выдачи указанных в документах денежных средств и материальных ценностей, оказания услуг, выполнения работ;
- сопоставления данных первичного бухгалтерского учета с данными отчетности, данных учета и отчетности с соответствующими плановыми данными (сметой, балансом доходов и расходов и другими);
- сопоставления записей, документов и фактических данных по одним операциям с записями, документами и фактическими данными по связанным с ним другим операциям;
- проведения встречных проверок;
- сличения в установленном законодательством порядке имеющихся у проверяемого субъекта предпринимательской деятельности выписок банка по расчётным, валютным и другим счетам с подлинными записями по этим счетам в банке, а также ознакомления с документами, послужившими основанием для производства указанных записей, в целях сопоставления их с копиями;
- сличения в предусмотренных законодательством случаях и порядке копий платежных документов, имеющихся у проверяемого субъекта предпринимательской деятельности, с платежными документами, хранящимися в банке;
- контрольного обмера объемов выполненных работ;
- взвешивания и обмера сырья, материалов, полуфабрикатов и готовых изделий;
- контрольного запуска сырья и материалов в производство, контрольного анализа сырья, материалов и готовой продукции для установления действительных расходов сырья и материалов, соответствия продукции государственным стандартам, правильности списания на производство сырья и материалов, а также установления норм их расходов;
- проверки полноты оприходования готовой продукции, соблюдения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материальных ценностей;
- проверки соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета денежных средств и материальных ценностей, организации их охраны, состояния пропускной системы;
- проверки состояния внутрихозяйственного контроля;
- других контрольных действий, связанных с изучением вопросов, определенных программой проверки (ревизии).

В зависимости от органов, осуществляющих ревизию, выделяются:

- ведомственные ревизии (проводятся в подведомственных предприятиях контрольно-ревизионным аппаратом вышестоящих органов: министерств, государственных комитетов, ведомств);

- вневедомственные ревизии (проводятся контрольно-ревизионным аппаратом органов государственного контроля, наделённых контрольными правами по отношению к предприятиям и организациям всех отраслей экономики, независимо от их ведомственной подчинённости);
- внутриведомственные ревизии (проводятся внутри предприятия и контролируют деятельность входящих в состав предприятия структурных подразделений, не имеющих юридической самостоятельности).

По организационному признаку ревизии делятся на:

- плановые (проводятся в соответствии с планом ревизионной работы; вышестоящие органы планируют ежегодное проведение ревизий; планы бывают квартальные и годовые; вневедомственный контрольно-ревизионный аппарат планирует ревизии отдельных предприятий и организаций избирательно);
- внеплановые. Внеплановые проверки проводятся по поручению Президента Республики Беларусь, Совета по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь, Совета Министров Республики Беларусь, Государственного секретариата Совета Безопасности Республики Беларусь, Комитета государственного контроля, правоохранительных, судебных и иных уполномоченных на то государственных органов, а в исключительных случаях – по поручению уполномоченных должностных лиц самого контролирующего органа. Ранее действующими нормативными документами определялось, что внеплановые ревизии проводятся при необходимости и могут быть вызваны неблагоприятным положением дел на отдельном предприятии, проводятся при обнаружении фактов хищений и злоупотреблений, по просьбе судебно-следственных органов и т.д.

В зависимости от полноты ревизии бывают комплексные, некомплексные и тематические.

Комплексные ревизии предполагают проверку всех сторон деятельности предприятия. Проверяется производственная и финансово-хозяйственная деятельность. Комплексную ревизию проводит бригада, в состав которой входит бухгалтер-ревизор, специалисты, знающие экономику и технологию производства, организацию труда и другие вопросы производственной и финансово-хозяйственной деятельности.

Некомплексная ревизия – это ревизия, проводимая одним ревизором (обычно специалистом по бухгалтерскому учёту и финансам), при которой проверяется финансово-хозяйственная деятельность. Некомплексные ревизии не позволяют в полной мере выявить состояние ведения производства, уровень внедрения достижений научно-технического прогресса и передовых технологий, поэтому они менее эффективны по сравнению с комплексными ревизиями.

Тематические ревизии – это ревизии, проводимые в целях проверки состояния отдельных разделов (частей, участков) экономической и социальной деятельности предприятий и организаций. Такие ревизии назначаются для детального изучения соответствующих тем (вопросов) и разработок конкретных мероприятий по устранению выявленных недостатков. Тематика таких ревизий, например, может быть следующей: «Ревизия обеспечения сохранности и раци-

онального использования материальных ресурсов (всех или конкретных видов)», «Ревизия правильности образования и использования фондов специального назначения» и др.

В зависимости от полноты проверки хозяйственных операций ревизии классифицируются на сплошные, выборочные и комбинированные.

Сплошные ревизии – проверка осуществляется за весь период без исключения всех хозяйственных операций. Проверяются все записи в учётных регистрах и отчётные показатели. Это наиболее эффективный вид ревизий, однако, как правило, из-за большой трудоёмкости он используется только в тех случаях, когда на предприятии допущены серьезные нарушения и злоупотребления.

Выборочные ревизии – это такие ревизии, которые предусматривают проверку хозяйственных операций и бухгалтерских документов не за весь ревизуемый период, а только за время, заранее намеченное ревизором, т.е. за определённые промежутки времени внутри ревизуемого периода.

Комбинированные ревизии сочетают выборочное и сплошное исследование хозяйственных операций. Одни операции предприятия проверяются выборочно, а другие – сплошным способом. Сплошным способом проверяют кассовые операции и расчеты с подотчётными лицами, все другие хозяйственные операции – выборочно. Однако если в процессе выборочной проверки будут выявлены злоупотребления, хищения и другие серьезные нарушения финансовой или расчётно-кассовой дисциплины, то по данному кругу хозяйственных операций следует провести сплошную проверку документов и записей в учётных регистрах.

В экономической литературе выделяются и такие признаки классификации ревизии, как очередность исследования одних и тех же вопросов, глубина проведения ревизий и звенность ревизуемых объектов. В зависимости от очередности исследования одних и тех же операций ревизии делятся на первичные и вторичные, в зависимости от глубины проведения – на сквозные и локальные, а в зависимости от звенности – на отраслевые, сквозные и однозвенные.

2. Планирование, учет и отчетность контрольно-ревизионной работы государственных органов контроля

Организация контрольной деятельности предполагает её планирование, учёт, отчётность и контроль за ней.

Планы контрольно-ревизионной работы делятся на перспективные и текущие.

Перспективные планы составляются на 3 - 5 лет, включают мероприятия по совершенствованию форм и методов хозяйственного контроля, усовершенствованию действующих и разработке новых нормативно-справочных материа-

лов и методических рекомендаций по проведению контрольно-ревизионной работы, по подготовке и повышению квалификации кадров контрольно-ревизионного аппарата.

Текущие планы контрольно-ревизионной работы составляются на предстоящий год. Они детальны. В плане должны найти отражение следующие показатели: наименование и местонахождение ревизуемого предприятия, за какой период проведена предыдущая ревизия, ревизуемый период, вид ревизии, срок проведения ревизии, продолжительность ревизии (в днях), исполнители.

При составлении плана контрольно-ревизионной работы предусматриваются равномерная загрузка работников ревизионного аппарата, а также выделение резерва времени для внеплановых заданий и контроля за выполнением решений, принятых по результатам ранее проведенных ревизий и проверок. При планировании следует исходить из того, что каждый бухгалтер-ревизор должен быть занят примерно 2/3 времени непосредственно на ревизиях и проверках. Остальное время отводится на подготовку к ревизиям, проведение внеплановых ревизий и проверок, учёбу, участие в семинарах, на очередной отпуск и т.д.

При составлении текущего плана должна учитываться периодичность проведения ревизий.

Ревизия должна охватывать период, начинающийся со дня окончания предыдущей и заканчивающийся датой составления баланса, проверкой которого завершается планируемая ревизия. При определении очередности ревизий необходимо учитывать время, прошедшее после предыдущей ревизии, наличие информации о злоупотреблениях или незаконных действиях отдельных работников предприятия, хищениях и недостачах товарно-материальных ценностей и других недостатках в финансово-хозяйственной деятельности в прошедшем периоде.

Планируемая продолжительность ревизии зависит от объёма производства предприятия и документооборота, вида ревизии, количества и квалификации ревизующих и не должна быть более 30 дней. Продление срока ревизии допускается с разрешения руководителя органа, назначившего ревизию. Основанием для продления срока могут быть следующие причины:

- проведение ревизии за время, превышающее один год;
- изменение программы в ходе осуществления ревизии;
- необходимость сплошной проверки хозяйственных операций с целью установления полного размера причинённого материального ущерба при выявлении фактов хищений, злоупотреблений и других нарушений;
- болезнь ревизора на срок до одного месяца (при болезни на срок более одного месяца рекомендуется назначить другого ревизора) и т.д.

Утверждённые в установленном порядке планы проведения ревизий могут дополняться и уточняться исходя из конкретных обстоятельств (смена руководителей или главных бухгалтеров предприятий, хищений, злоупотреблений и т.п.). Принятые планы в определенных случаях не должны разглашаться, чтобы обеспечить внезапность проведения каждой ревизии.

Государственными контролирующими органами составляются также планы тематических проверок. В них определяются темы, объекты, сроки, исполнители.

Каждому работнику составляется индивидуальный план-график работы на основании годовых планов. План-график содержит два раздела. В первом разделе указываются наименования предприятий, подлежащих ревизии, сведения о проведенной в них предыдущей ревизии, а также сроки предстоящей ревизии и ревизуемый период. Во втором разделе планируются тематические проверки. Для контроля ревизий и проверок план содержит графу «Отметка о выполнении».

Учёт выполнения планов контрольно-ревизионной работы и результатов проверок осуществляется в журнале регистрации проведенных ревизий и проверок.

Основные реквизиты этого журнала:

- наименование ревизуемого предприятия,
- вид ревизии,
- время проведения ревизии,
- дата представления акта ревизии,
- дата и номер принятого решения по результатам,
- дата информации по выполнению решения,
- результаты ревизии (незаконные выплаты денежных средств, сумма ущерба от порчи, повреждений, хищений, приписки и искажения отчётности).

Наряду с этими показателями в журнале следует учитывать:

- число дел и на какую сумму передано следственным органам;
- количество лиц, привлечённых к дисциплинарной ответственности, в том числе освобождено от занимаемых должностей;
- количество лиц, привлечённых к материальной ответственности, включая лишение премий;
- сумму возмещённого ущерба.

За 1-е полугодие и за год контролирующими органами составляется «Отчёт о контрольно-ревизионной работе» по форме № 11-ревизия, который представляется вышестоящей организации. Отчёт содержит: количество подконтрольных объектов, количество объектов, на которых проведены ревизии, выявленные незаконные хозяйственные операции и их суммы, суммы недостач, хищений, количество переданных дел в следственные органы, суммы, взысканные в ходе ревизии и позже, численность ревизоров по штату и фактически.

К отчёту прилагается объяснительная записка, где отражаются наиболее характерные факты нарушений, злоупотреблений, анализируются причины, меры к органам контроля по устранению негативных фактов. К отчету прилагается объяснительная записка, которая составляется по каждому разделу отчета.

Раздел 1 «Проведено ревизий и проверок» отражает особенности осуществления ревизионной деятельности в отчетном периоде по сравнению с предыдущим, работу по координации осуществляемых проверок с другими ор-

ганами ведомственного и вневедомственного контроля. Здесь же отражается выполнение плана проведения ревизий. Если план проведения ревизий не выполнен, указываются причины невыполнения и принятые меры по недопущению таких фактов в дальнейшем. Перечисляются субъекты хозяйствования, в которых ревизии не проводились несколько лет подряд, указываются причины несоблюдения установленной периодичности проведения ревизий, принимаемые меры к устранению подобных явлений в ревизионной работе. В этом разделе указывается, работники каких служб участвуют в комплексных ревизиях, эффективность их проверок, а также отражается работа по подготовке к ревизиям.

Первый раздел должен содержать характеристику наиболее существенных нарушений и недостатков, выявленных ревизиями и проверками, а также меры, принятые по их устранению и предотвращению в дальнейшем. Указываются причины образования незаконных расходов и выявленных излишков.

В разделе 2 «Выявлено ущерба» приводятся наиболее характерные факты причиненного ущерба, которые занимают наибольший удельный вес в общей сумме выявленного ущерба, указываются причины, способствующие образованию данного ущерба. При отражении недостач и хищений денежных средств и материальных ценностей указывается период их совершения, кто проводил там ревизии ранее и какие приняты меры по результатам ревизий.

В данном разделе описываются имевшие место случаи нецелевого использования бюджетных средств, средств внебюджетных и целевых бюджетных фондов, а также необоснованно полученных дотаций и компенсаций из бюджета.

В разделе 3 «Принятые меры по результатам ревизий и проверок» отражаются принятые меры по возмещению выявленного ущерба, применению санкций к предприятиям и виновным лицам с целью предотвращения подобных нарушений в дальнейшем, а также описывается организация контроля за выполнением принятых мер.

Приводятся данные о сумме возмещенного ущерба, выделяются наиболее крупные суммы не восстановленного ущерба. Показывается количество дел, находящихся на рассмотрении в правоохранительных органах на конец отчетного периода.

Раздел 4 называется «Мероприятия по работе с кадрами и совершенствованию контрольной деятельности». В нем отражается работа с кадровым составом ревизионной службы по повышению квалификации, организации обмена опытом ревизионной работы, а также совершенствованию методов проведения ревизий.

Министерства и ведомства данный отчет предоставляют Министерству финансов и Государственному комитету по статистике и анализу.

Лекция 4. ОРГАНИЗАЦИЯ РЕВИЗИОННОГО ПРОЦЕССА

1. Права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов и проверяемых лиц.
2. Этапы и организация ревизионного процесса.

1. Права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов и проверяемых лиц

Для качественного проведения ревизии ревизоры должны быть наделены большими правами. Они отражены в Порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утвержденных Указом Президента Республики Беларусь от 6.12.2001 № 722.

При проведении проверок (ревизий) работники контролирующих органов имеют право:

- 1) проверять документы, бухгалтерские книги и другие регистры учета, статистические и бухгалтерские отчёты и балансы, планы, счета и иные документы, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги, материальные ценности и другое имущество;
- 2) требовать письменные объяснения от индивидуального предпринимателя, должностных лиц проверяемого юридического лица, других граждан по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки (ревизии);
- 3) опечатывать кассы и кассовые помещения, склады, архивы, иные места хранения ценностей, финансовых документов и ценных бумаг, проводить проверки фактического наличия ценностей в них, требовать от руководителя проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя проведения инвентаризаций, а также проводить проверки правильности их проведения;
- 4) 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 ремонтно-строительных работ и определения их качества, а также в других необходимых случаях;
- 5) 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 проверяемых субъектов предпринимательской деятельности; о состоянии счетов и оборотов по ним, состоянии открытых им кредитов и по другим вопросам, возникающим в ходе проверки (ревизии);
- 6) запрашивать документы и сведения, необходимые для проведения проверки (ревизии), у других государственных органов и иных государственных организаций;

- 7) получать от организаций независимо от форм собственности справки и копии документов по операциям и расчетам с проверяемым субъектом предпринимательской деятельности, а при необходимости проводить встречные проверки путем ознакомления с подлинными документальными записями в регистрах учета и получать объяснения от должностных лиц и иных работников;
- 8) требовать у проверяемого субъекта предпринимательской деятельности копии документов и выписки из них, заверенные подписью уполномоченного должностного лица и печатью этого субъекта;
- 9) передавать по согласованию с лицом, назначившим проверку (ревизию), материалы в правоохранительные органы, принимать меры по возмещению вреда и привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение субъектом предпринимательской деятельности законодательства, регулирующего экономические отношения.

Должностные лица организаций, субъекты предпринимательской деятельности обязаны выполнять требования работников контролирующих органов, вытекающие из настоящего пункта. За невыполнение таких требований указанные лица и субъекты несут ответственность, установленную законодательством.

Ревизор обязан:

- знать действующее законодательство, постановления правительства, приказы и распоряжения вышестоящих органов, инструктивные и другие нормативно-правовые материалы, относящиеся к деятельности ревизуемого предприятия, и строго ими руководствоваться в своей практической работе;
- глубоко владеть всем комплексом способов и приемов контрольно-ревизионной работы и умело их использовать в процессе практической деятельности;
- подготовить уточненный план работы группы и программу для каждого участника ревизии и обеспечить организацию работы с таким расчетом, чтобы как можно полнее были охвачены все участки производственной и финансовой деятельности ревизуемого предприятия в сроки, установленные руководителем организации, назначившей ревизию. Результаты ревизий должны быть оформлены актом ревизии с необходимыми предложениями и всеми объяснительными записками должностных лиц, виновных в допущенных нарушениях;
- объективно освещать выявленные ревизией (проверкой) факты нарушений и злоупотреблений с указанием виновных лиц, размера причиненного материального ущерба и причин вскрытых нарушений и злоупотреблений;
- оказывать помощь работникам ревизуемого предприятия в устранении вскрытых недостатков и допущенных нарушений, объяснять действующие положения, если ошибки и недостатки в работе были допущены в результате их незнания. В случае установления фактов недостач и хищений, нарушений законности, требующих принятия срочных мер по привлечению виновных к ответственности, ревизор по согласованию с руководителем ревизующего органа обязан незамедлительно поставить об этом вопрос перед руководителем ревизуемого предприятия. Если за допущенное нарушение законности несет ответ-

ственность и руководитель ревизуемого предприятия, то ревизирующий орган оформляет и передает материалы о случившемся в следственные органы;

- участвовать в выработке мер по устранению выявленных в процессе ревизии недостатков и нарушений в работе ревизуемого предприятия;
- докладывать коллективу ревизуемого предприятия (руководителям отдельных служб, цехов и других структурных подразделений, специалистам) результаты ревизии (проверки);
- проверять выполнение решения по результатам предыдущей ревизии и отразить в акте полноту и своевременность его выполнения;
- выполнять требования Положения о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий, объединений, организаций и учреждений.

Ревизор может быть привлечен к административной ответственности за некачественно и неполно проведенную ревизию, за неправильное отражение результатов ревизии в актах, за неполное отражение имеющихся нарушений, за необоснованность выводов и предложений, за досрочное разглашение материалов ревизии, что привело к уничтожению улик. Ревизор может быть привлечен к уголовной ответственности за умышленное сокрытие фактов ревизии, за использование служебного положения в корыстных целях.

Ревизорам не предоставлены административные права, они не могут давать обязательных распоряжений работникам ревизуемых предприятий, требовать наказания за их неправильные действия. Они обязаны в процессе ревизии указывать руководителям проверяемых предприятий и организаций на необходимость устранения выявленных нарушений законности, а также возмещения материального ущерба.

Права, обязанности и ответственность должностных лиц проверяемых субъектов хозяйствования соотносятся с правами, обязанностями и ответственностью ревизоров.

Проверяемые должностные лица обязаны предъявлять по требованию ревизора необходимые документы; давать разъяснения и справки в письменной форме.

Должностные лица ревизуемого предприятия имеют право присутствовать при инвентаризации вверенных им ценностей, контрольных обмерах, осмотрах складов и т.д.; знакомиться с актами ревизий, относящихся к их служебной деятельности, с документами, которые являются основанием для выводов о нарушениях, с расчётами сумм материального ущерба; представлять подлинные документы и другие материалы в оправдание своих действий; представлять в письменном виде возражения и объяснения.

Должностные лица ревизуемых предприятий несут ответственность за преднамеренное искажение фактов, в результате чего ревизор не смог установить истинное содержание хозяйственных операций, реальный размер ущерба; за невыполнение требований ревизора о представлении документов и т.д.

2. Этапы и организация ревизионного процесса

Ревизионный процесс состоит из следующих этапов:

- 1) подготовительный;
- 2) проведение ревизии;
- 3) оформление результатов;
- 4) реализация материалов ревизии;
- 5) контроль за исполнением решений по ревизии.

Подготовительный этап предполагает проведение определённой работы, в процессе которой определяется перечень разрабатываемых вопросов, подлежащих проверке, а при необходимости разрабатывается программа её проведения, утверждаемая лицом, назначившим проверку.

На подготовительном этапе происходит предварительное ознакомление с материалами, характеризующими деятельность объекта, поднимаются акты предыдущих проверок и другие материалы, изучается отчётность предприятия, анализируется другая информация.

Затем руководитель ревизионной группы составляет программу ревизии. Программа должна включать перечень основных вопросов, подлежащих проверке, период, за который должна быть проведена проверка, а также используемые способы и приемы контроля. Вопросы должны быть сформулированы четко и ясно, они должны охватить самое важное и существенное для данной ревизии. Программа составляется таким образом, чтобы проверить так называемые «узкие» места, участки. Программа ревизии должна быть единой для всех ревизоров. Она утверждается руководителем контрольно-ревизионного аппарата организации, назначившей ревизию.

«Утверждаю»
Начальник контрольно-
ревизионного управления Мини-
стерства финансов
_____ Месяцев О.Б.

«__» _____

Программа комплексной ревизии финансово-хозяйственной
деятельности организации

(наименование субъекта хозяйствования)

с _____ по _____

№	Объекты ревизии	Количество дней	Исполнители (отдел, ревизор)
1	2	3	4
1	Проверка кассы предприятия, составление акта		контролер-ревизор
2	Внезапная инвентаризация товарно-		контролер-ревизор,

	материальных ценностей, составление бухгалтерией инвентаризационных описей и сличительных ведомостей		бухгалтер
3	Проверка распорядительных, оправдательных (исполнительных), комбинированных документов и документов бухгалтерского оформления с точки зрения законности, достоверности и обоснованности совершенных операций по: кассовым операциям банковским операциям расчетам с подотчетными лицами другим расчетам с дебиторами и кредиторами оплате труда товарно-материальным ценностям учету издержек производства (обращения), фондов и резервов финансовым результатам и использованию прибыли		контролер-ревизор контролер-ревизор контролер-ревизор контролер-ревизор контролер-ревизор, отдел труда и заработной платы контролер-ревизор, бухгалтер контролер-ревизор, бухгалтер контролер-ревизор, финансовый отдел
4	Оценка состояния бухгалтерского учета		контролер-ревизор, бухгалтер
5	Установление достоверности бухгалтерской отчетности. Инвентаризация статей баланса		контролер-ревизор, бухгалтер

6	<p>Действенность внутривозвратного контроля за:</p> <p>сохранностью товарно-материальных ценностей</p> <p>состоянием материально-технической базы</p> <p>соблюдением договорной дисциплины, трудового законодательства</p> <p>проведением оргтехнических мероприятий и пр.</p>		<p>контролер-ревизор, производственный отдел</p> <p>контролер-ревизор, технический отдел</p> <p>контролер-ревизор, юридический отдел</p> <p>производственно-технический отдел</p>
7	Проведение контрольных проверок (обмеров) и т. д.		контролер-ревизор
8	Состояние количественных и качественных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия		контролер-ревизор, экономист, бухгалтер
9	Состояние охраны труда и техники безопасности		инженер по технике безопасности
10	Достоверность данных сводной документации и учетных регистров		контролер-ревизор, бухгалтер
11	Обоснованность применяемых норм, нормативов, расценок, цен, тарифов и т. п.		плановый отдел, финансовый отдел, бухгалтер
12	Своевременность рассмотрения жалоб, заявлений и писем работающих и других граждан		отдел кадров, юридический отдел
13	Выполнение мероприятий по улучшению результатов хозяйствования, а также постановлений, распоряжений, принимаемых по результатам ревизий и проверок		контролер-ревизор
14	Обобщение материалов и составление по ним акта		контролер-ревизор

Руководитель ревизионной группы

Ильин П.П.

На основании утвержденной программы каждым исполнителем готовится рабочий план (график) проведения ревизии отдельных участков деятельности предприятия. Рабочие планы должны утверждаться руководителем группы. При необходимости в них могут вноситься изменения в ходе ревизии.

«Утверждаю»
Руководитель ревизион-
ной группы
Ильин П.П.

Рабочий план
проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности

(субъект хозяйствования)

за период с _____ по _____
ревизором

№ п/п	Наименование (содержание работ)	Способ про- ведения ре- визии	Срок исполнения		Дата пред- ставления ма- териала	Примечание
			начало	окончание		
1	Ревизия кассо- вых операций	Сплошной				
2	Ревизия опера- ций по счетам в банке	Выборочный				
3	Ревизия расче- тов с подотчет- ными лицами	Сплошной				
	и т.д.					

При составлении рабочего плана следует учесть, что необходимо зарезервировать три дня для составления акта ревизии и дополнительной проверки фактов в связи с возможными замечаниями и возражениями должностных лиц, а также для доклада результатов ревизии администрации ревизуемого предприятия.

Ревизия назначается приказом, в котором указывается объект контроля, срок, период ревизии, фамилия ревизора. Ревизия начинается с прибытия ревизора на предприятие и предъявления руководителю приказа или распоряжения о проведении ревизии, а также служебного удостоверения. После этого производится инвентаризация кассы. Руководитель ревизуемого предприятия даёт распоряжение о предоставлении необходимых документов для ревизии, определяется место для работы ревизора. При наличии информации о хищениях, нарушениях пропускного режима на предприятии ревизор должен начать проверку с инвентаризации товарно-материальных ценностей.

Ревизор должен лично ознакомиться с хозяйством, структурой управления, а также оповестить работников ревизуемого предприятия о начавшейся ревизии и сроках её проведения.

Затем ревизор переходит непосредственно к документальной и фактической проверке предприятия.

На третьем этапе происходит оформление результатов ревизии. Начинать следует с систематизации полученной информации. Оформляется акт ревизии – основной документ, отражающий обнаруженные недостатки, нарушения и зло-

употребления. Существуют основные и промежуточные акты. В основном акте излагаются все недостатки в общем. В промежуточных актах определяются недостатки отдельных участков, объектов. Они составляются, когда нарушение может быть скрыто или надо срочно его устранить и привлечь к ответственности виновных лиц. Акты составляются в двух экземплярах, с обязательным вручением акта первому лицу, деятельность которого проверялась.

Результаты ревизий, в ходе которых не установлено нарушений, оформляются справками.

Реализация материалов ревизии осуществляется путем обсуждения их на подконтрольном объекте. Разрабатываются мероприятия по устранению недостатков. Материалы ревизии могут быть переданы в следственные органы. По результатам ревизии издаётся приказ, состоящий из констатирующей и постановляющей частей. Приказом определяются мероприятия, лица, ответственные за мероприятия, сроки их проведения и наказание виновных.

Контроль за исполнением решений по ревизии осуществляется следующими способами:

- проверка решений, принятых по результатам других проверок;
- получение информации от проверяемого объекта;
- назначение специальных, тематических проверок.

Тема 4. Методические приёмы проведения ревизии и реализующие их контрольно-ревизионные процедуры

Ключевые слова: метод контроля, документальный контроль, формальная проверка, арифметическая проверка, экспертная проверка, логическая проверка, экономическая проверка, нормативно-правовая проверка, встречная проверка, контрольное сличение, обратная калькуляция, оценка документов по корреспондирующим счетам, аналитическая проверка, сравнение, инвентаризация, осмотр, обследование объекта, контрольный запуск сырья в производство, лабораторный анализ, контрольный обмер, контрольные проверки.

Лекция 5. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ ПРОВЕДЕНИЯ РЕВИЗИИ И РЕАЛИЗУЮЩИЕ ИХ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННЫЕ ПРОЦЕДУРЫ

1. Общая характеристика методов контроля и необходимость получения доказательств в процессе его проведения.
2. Способы и приёмы документального контроля.
3. Способы и приёмы фактического контроля.

1. Общая характеристика методов контроля и необходимость получения доказательств в процессе его проведения

Термин «метод» означает совокупность приемов труда в какой-либо области, способ достижения какой-то цели. Существуют различные приемы, характерные для специалистов разных областей знаний, которыми могут пользоваться ревизоры и аудиторы, применяя их в зависимости от поставленной задачи. Знание специфики деятельности определенной организации в сочетании с приемами, выбранными правильно и в определенной последовательности, позволяют ревизорам и аудиторам более эффективно проводить проверки.

Для удовлетворения интересов пользователей информации о финансовой деятельности предприятия ревизоры и аудиторы должны получать доказательства о достоверности показателей учета, баланса и финансовой отчетности. Такие доказательства могут быть получены при проведении специальных аудиторско-ревизионных процедур.

Полная и всесторонняя оценка деятельности предприятия и его платежеспособности, достоверности показателей бухгалтерского баланса и финансовой отчетности должны базироваться на принципах достаточности и убедительности аудиторско-ревизионных доказательств.

Эффективность аудиторско-ревизионной работы во многом зависит не только от знания методов проверки, но и от правильного их сочетания в соответствии с поставленными задачами. Методы документальной проверки применяют не только в различном сочетании, но и с различными методами фактической проверки, а также с логическим исследованием финансово-хозяйственных ситуаций. Кроме того, широко применяют на практике специальные методы для экономического анализа.

Умелое применение методов на практике способствует достижению максимальных результатов в выполнении аудиторами своих функций.

2. Способы и технические приёмы документального контроля

Каждая хозяйственная операция оформляется соответствующими документами, ими же обосновываются записи в регистрах синтетического и аналитического учёта. На основе регистров бухгалтерского учёта составляются бухгалтерский баланс и отчётность. Поэтому для оценки достоверности совершённых хозяйственных операций, прежде всего, прибегают к использованию методических приёмов проверки документов и записей в регистрах бухгалтерского учёта.

Без использования методических приёмов проверки первичной документации, произведенных записей в учётных регистрах и бухгалтерской отчётности, никакая аудиторская и ревизорская деятельность невозможна.

В зависимости от содержания контроля и состояния бухгалтерского учёта, для оценки совершённых хозяйственных операций используются различные по содержанию методические приёмы проверки документов. Среди них можно выделить:

- формальную проверку;
- арифметическую;
- экспертную;
- логическую;
- экономическую;
- нормативно-правовую;
- встречную;
- контрольное сличение;
- обратную калькуляцию (обратный счёт);
- оценку документов по данным корреспондирующих счетов;
- счётную (аналитическую) проверку отчётности и балансов;
- сравнение и т.д.

Формальная проверка 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 правильность проставленных цен в документе, приведенных наценок, скидок, произведенных вычислений и таксировок, подсчёт итогов и других арифметических действий, выполняемых при оформлении и обработке документов. Например, подсчёт итогов в кассовой книге.

Экспертная проверка дополняет формальную и арифметическую и направлена на выявление подделок в документах. Встречаются различные подделки: дописка текста, букв и цифр, зачёркивание, 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 подделках документы не имеют устойчивых признаков. Там, где заменены буквы и цифры, остаются вмятины, местами изменены цвет бумаги, шрифт цифр и букв, окраска печатного текста или цвет чернил. Буквы и цифры выглядят излишне извилистыми, неровными, имеются нарушения в наклоне букв и цифр и другие признаки.

По каллиграфии письма можно отличить женский почерк от мужского. Это необходимо для выявления подделок подписей в документах. Например, путём обзора подписей в платёжной ведомости можно различить те строки, где за разных лиц в получении денег расписалось одно лицо (например, кассир).

Поддельные документы подлежат глубокому изучению. Для этих целей используют другие приёмы проверки документов (логическую и встречную проверку), что позволит получить дополнительные доказательства о подделке документа. Такие документы целесообразно направлять в специальные лаборатории на криминалистическую экспертизу. Её заключение используется для бесспорного доказательства совершённых злоупотреблений.

Логическая проверка. При логической проверке злоупотреблений сопоставляются хозяйственная операция, отражённая в документе, с различными взаимосвязанными показателями, событиями, явлениями, определяется, была ли объективная возможность её возникновения. Например, приведенные в накладной данные о массе и объёме груза сопоставляются с грузоподъёмностью или объёмом автомобиля, на котором перевозился груз, вместительностью тары, указанной в накладной; количество какого-либо сырья и материала, зафиксированного в инвентаризационной описи, с размером площади, на которой он может храниться, вместимостями цистерн, бочек; количество выпущенной готовой продукции с производственной мощностью оборудования, цеха, комбината.

Логическая проверка во взаимосвязи с другими методическими приёмами проверки документов позволяет выявить сокрытия хищений, приписок выполненного объёма работ и другие злоупотребления.

Экономическая проверка позволяет выяснить экономическую целесообразность совершённой операции, обоснованность операции источниками финансирования, плановыми расчётами, изучаются полученные результаты от данной операции или её влияние на конечный финансовый результат (прибыль).

При нормативно-правовой проверке устанавливается соответствие совершённой операции действующим правилам, требованиям устава или учредительного документа, законам, нет ли отклонений от утверждённых норм, смет, лимитов и т.д. При их наличии составляются расчёты и аналитические таблицы, выясняются последствия и виновные лица, определяется ущерб, причинённый неправомерными действиями работников предприятия.

Сущность встречной проверки заключается в изучении достоверности операции путём сопоставления документов и записей в учётных регистрах, относящихся к одним и тем же взаимосвязанным операциям. Изучаются документы, относящиеся к одной операции на проверяемом предприятии и у контрагента.

Обычно документы составляются в двух и более экземплярах, а отдельные операции оформляются дополнительными документами. Такие документы находятся при отчётах (реестрах) разных материально-ответственных лиц. Многократно могут повторяться и записи в учётных регистрах бухгалтерского учёта. Всё это открывает большие возможности для встречной проверки изучаемого документа и уточнения достоверности совершённой операции.

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

Контрольные сличения применяются преимущественно там, где ведётся учёт материальных ценностей по наименованиям без указания сортов, марок, номеров и других признаков, имеющих особую цену, при запущенности аналитического учёта по отдельным сортам, маркам, номерам материальных ценно-

стей и во всех случаях, когда отдельные предприятия прибегают к суммовому учёту материальных ценностей.

Контрольные сличения находят широкое применение для проверки правильности оприходования и списания в расход отдельных сортов материальных ценностей, достоверности аналитического учёта и т.д.

Обратная калькуляция (обратный счёт) используется для проверки размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определённого вида готовых изделий. Сущность этого методического приёма 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.

В некоторых случаях возникает необходимость проверки правильности списания сырья, материалов по выпуску готовых изделий в связи с уточнёнными нормами затрат по заключению специальной экспертизы о действительных затратах сырья и материалов. Для того, чтобы определить сумму необоснованно списанного сырья, фактически выпущенное количество изделий за изучаемый период умножается на разность между фактически списанным сырьём на единицу изделия и реальными нормами, согласно заключению специальной экспертизы.

При применении оценки документов по данным корреспондирующих счетов можно выявить документы, по которым совершены незаконные, нецелесообразные операции, а в ряде случаев - злоупотребления. Нарушения могут выражаться в неверной корреспонденции счетов, несоответствии записей в регистрах бухгалтерского учёта 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 учёта.

Среди методических приёмов проверки документов особое место занимает аналитическая (счётная) проверка отчётности и балансов. Посредством этого приёма изучается обоснованность показателей отчётности и балансов данным аналитического и синтетического учёта, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчётности и баланса, в регистрах бухгалтерского учёта и первичных документах.

Этот методический приём обычно применяется в сочетании с другими приёмами контроля, что позволяет осуществить не только техническую (счётную) проверку бухгалтерской отчётности и балансов, но и изучить состояние расчётных взаимоотношений с финансовыми органами по платежам налогов и сборов в бюджет, с банками по кредитованию, а также с другими предприятиями и организациями по различным расчётам.

Кроме того, аналитическая проверка отчётов и балансов позволяет провести подготовительную работу по подбору и систематизации отчётных материа-

лов для выполнения аналитических расчётов, связанных с оценкой финансового состояния предприятия.

При изучении финансовых результатов и состояния сохранности имущества предприятия широко используется сравнение. С его помощью фактические данные, отражённые в отчётности, сопоставляются с базисными периодами, плановыми, нормативными и другими показателями.

Для изучения финансовых результатов, приведенных в балансе и отчётности, и раскрытия качественной их стороны используются относительные величины, выраженные в коэффициентах, индексах, процентах.

В ряде случаев аудит и ревизия связаны с изучением большого объёма документации и бухгалтерских записей. Поэтому проверка не может быть сплошной на всех участках производственно-хозяйственной деятельности. В условиях большого потока документации возникает необходимость в выборочном изучении документов. На практике аудиторы и ревизоры используют различные варианты несплошной проверки: проверка части документов за изучаемый период; проверка однородных операций за несколько месяцев, за последний месяц каждого квартала, за последний квартал или даже за последние два месяца.

Наиболее приемлемым является первый вариант, так как в этом случае риск сводится к минимуму, и вероятность ошибки может оказаться незначительной.

Вначале производятся разбивки документов на однородные группы в зависимости от содержания и места их совершения. Затем производится отбор документов по заданному интервалу выборки. Предположим, что объём исследования операций по расчётному счёту за проверяемый период составляет 750 выписок банка с приложенными к ним оправдательными документами. Заранее нами запланирован интервал выборки в 100 единиц. Если на учёт взяли первую единицу 50, то в дальнейшем должны быть проверены выписки банка со всеми приложенными документами через каждый интервал в 100 единиц: 150, 250, 350 и так до конца всей совокупности.

Если в результате проверки выписок банка ошибки не будут обнаружены, аудитор решает сам, что он предпримет в дальнейшем. Либо будет верить в безгрешность внутреннего аудита и оставит без проверки остальные документы по движению средств на расчётном счёте, либо продолжит дальнейшую проверку, снизив интервал выборки. Если при проверке документов по заданному интервалу выборки нарушение будет обнаружено ревизором, то он должен провести сплошную проверку документов с целью определения виновных лиц и размера ущерба. Надо иметь в виду, что чем меньше интервал выборки, тем больше фактор достоверности совершённых операций.

Если в результате выборки документов по интервалу будут выявлены ошибки, следует потребовать от администрации перепроверки всех выписок банка и внесения соответствующих исправлений в регистрах и счетах бухгалтерского учёта.

3. Способы и приёмы фактического контроля

Действенность, реальность, количественное и качественное состояние контролируемого объекта позволяют установить приемы фактического контроля.

К приёмам фактического контроля относятся:

- инвентаризация;
- осмотр;
- обследование объекта;
- контрольный запуск сырья в производство;
- лабораторный анализ;
- контрольный обмер;
- контрольные проверки и т.д.

Инвентаризация – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия имущества и финансовых обязательств, выявление отклонений от учётных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учёта.

Применяется часто, так как без инвентаризации невозможно дать объективную оценку сохранности имущества, определить действительные потери сырья и материалов при их хранении и перевозках в пределах норм естественной убыли, ущерб, причинённый недостачами, растратами и другими злоупотреблениями. Она также используется для определения изъятого имущества по подложным документам, завышения цен и других неправомерных действий должностных лиц.

Проведение инвентаризации обязательно:

- 1) при смене собственника или реорганизации предприятия (учреждения);
- 2) при ликвидации предприятия;
- 3) перед составлением годовой отчётности;
- 4) при смене руководителя предприятия или другого материально-ответственного лица;
- 5) при установлении фактов хищений, других злоупотреблений имущественного характера, порчи, утраты имущества или по иным причинам (пожар, стихийное бедствие);
- 6) по решению контролирующих, судебных и иных уполномоченных на то органов.

Последовательность проведения инвентаризаций (комплекс обязательных мероприятий):

- 1) создание инвентаризационной комиссии и издание об этом приказа или распоряжения по предприятию;
- 2) инструктаж инвентаризационной комиссии о порядке и правилах проведения инвентаризации;

3) подготовка к инвентаризации данных учёта на дату инвентаризации по каждому материально-ответственному лицу;

4) истребование от материально-ответственных лиц материального отчёта на дату проведения инвентаризации и получение от материально-ответственных лиц расписки о включении в материальный отчёт к моменту инвентаризации всех приходных и расходных документов, об отсутствии у них на руках документов, не включённых в последний отчёт;

5) снятие фактического наличия материальных ценностей с составлением инвентаризационной описи;

6) составление сличительной ведомости;

7) рассмотрение и утверждение результатов инвентаризации.

Важно соблюдать последовательность проведения инвентаризации, т.к. это соблюдение позволяет обеспечить качество.

Проводится также инвентаризация расчётов и других статей баланса.

Осмотр. С помощью этого метода можно выяснить условия хранения имущества, документов. Осмотру подвергают разнообразные объекты: территорию, места хранения материальных ценностей, документов, производственное и торговое оборудование, готовую продукцию, контрольно-кассовые аппараты и т.д.

Обследование представляет собой как бы продолжение осмотра, но с одновременным ознакомлением с документами как нормативными, так и оправдательными, с получением объяснения от ответственных лиц. Обследование объектов включает круг вопросов, связанных с изучением организационно-производственной деятельности и проверкой сохранности имущества контролируемого предприятия. Как правило, наиболее целесообразно проводить обследование в начале аудиторско-ревизионных процедур. Обследование объектов позволяет получить ответы на вопросы:

1) наличие неиспользованного оборудования, его качественное состояние, условия хранения;

2) причины перебоев в работе действующего оборудования;

3) наличие запасов сырья, материалов и готовой продукции и условия их хранения;

4) действенность пропускной системы предприятия при ввозе и вывозе сырья, материалов и готовой продукции;

5) ведение оперативного учёта заказов и поставок продукции и т.п.

При обследовании объекта целесообразно ознакомиться с организацией и ведением учёта в местах хранения материальных ценностей и готовой продукции, соблюдением действующих правил и порядка оформления документами операций по их оприходованию и выбытию. При этом необходимо обратить особое внимание на ознакомление с неофициальной документацией, т.е. документами, не проходящими бухгалтерскую обработку (документами и записями, которые материально-ответственные лица ведут по собственной инициативе для фиксации расчётов, связанных с движением денежных, материальных и других ценностей).

При необходимости в обследование можно включать анкетирование, хронометраж, фотографирование, наблюдение за поведением материально-ответственных лиц на рабочих местах и т.д.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство применяют в тех случаях, когда необходимо установить фактический расход сырья или материалов на производстве, выход полуфабрикатов, готовой продукции, количество отходов. Применяют его и для проверки действующих или ранее действовавших на предприятии норм расхода сырья и материалов, технологического процесса, производительности оборудования и т.п. Для этого проводят соответствующий производственный эксперимент (например, изготовление образцов изделий, выпечка кулинарной продукции и др.).

Перед контрольным запуском сырья в производство следует определить, по каким видам выпускаемой продукции будет проведен эксперимент. При этом учитываются претензии к качеству изделий или сведения о перерасходе по отдельным видам материалов, завышенных нормах и т.д. Если экспериментом ставят цель проверить фактическое производство готовой продукции, то необходимо, чтобы экспериментальное производство осуществлялось в тех же условиях, в том же порядке, в каком оно осуществлялось ранее. Если будет установлено, что характер и условия производства не изменились, то в качестве контрольного может быть принят любой очередной запуск сырья в производство.

Благодаря эксперименту уточняются нормы, усиливается контроль за списанием фактического расхода сырья и выходом продукции. Кроме того, могут быть выявлены недостатки в нормировании и технологии производства, искажения в качественных показателях продукции и другие нарушения.

Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции. Использование данного метода дает возможность контролировать качество поступающих материалов, товаров, сырья, а также готовой продукции и полуфабрикатов; позволяет выявить факты использования некондиционного сырья, несоблюдение норм расхода. Эти и другие факты могут свидетельствовать, например, о нарушении технологического режима, установленных норм и т.д. Анализ может проводиться отделом технического контроля или соответствующими специализированными организациями (инспекцией по качеству и др.).

Лабораторные анализы проводятся как пищевых, так и непищевых готовых изделий, выпускаемых предприятиями. Для анализа изымают пробу готового изделия. Одну пробу берут у производителя, а другую желательно получить у покупателя. Изъятые пробы пломбируются и при письменном сопровождении направляются в соответствующую лабораторию. На основе проведенного анализа лаборатория даёт заключение, которое затем используется контролёром.

Контрольный обмер. С помощью обмера проверяют:

- соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки и нарядах, а также в проектах и смете;

- соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренных сметными нормами, на основании которых составлены применяемые при расчетах единичные расценки, калькуляции и прейскурантные цены;
- законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей. Такую проверку проводят различными способами, что зависит от характера работ и их результатов.

К основным способам проверки относятся:

- контрольный обмер фактически выполненных работ;
- сопоставление объема работ, указанных в актах приемки и в актах инвентаризации незавершенного строительства, с объемом работ, указанных в оплаченных рабочих нарядах;
- встречная проверка операций по расчетам с другими организациями;
- проверка сопутствующих операций по расчетам за выполненные и сданные работы.

Наиболее распространен контрольный обмер фактически выполненных работ, применяемый для проверки выполнения работ по строительству, капитальному и текущему ремонту зданий и сооружений.

Для контрольного обмера создается специальная комиссия с обязательным привлечением специалистов по строительству (инженера-строителя, техника-строителя, мастера). Комиссия производит обмер (кладка фундамента, кладка стен, настил пола и т.п.). Результаты комиссии оформляются актом. Если контрольный обмер производился с целью проверки правильности расходования материалов, то на основе акта составляется сличительная ведомость, в которой приводятся данные о наименовании материалов, израсходованных на выполненные работы по установленным нормам, фактический расход материалов по данным бухгалтерского учёта и результат обмера (списано больше или меньше).

В процессе контроля не всегда приходится прибегать к инвентаризации и контрольным обмерам. Можно использовать данные инвентаризаций и контрольных обмеров, проведенных в процессе внутреннего контроля, если есть уверенность, что внутренние инвентаризации и контрольные обмеры проводились методически верно и их результаты отражены в учёте.

Контрольные проверки по своему содержанию могут быть разными. Аудиторы и ревизоры применяют контрольные проверки для изучения полноты оприходования грузов, прибывших автомобильным, водным или железнодорожным транспортом, достоверности совершаемых операций по отпуску материальных ценностей со складов, качества инвентаризаций, проводимых в процессе аудита или ревизии, соблюдения правил отпуска материалов, готовой продукции и т.д.

Важное место отводится контрольным проверкам в распознавании завуалированных хищений. Иногда расхитители прибегают к созданию неучтённых излишков материальных ценностей на разных этапах их движения. Источниками таких излишков могут быть фиктивные акты на недостачу материальных

ценностей, фиктивные приёмочные акты, составляемые в местах окончательного приёма поступившего груза, обсчёт и обмер получателей при отпуске им ценностей непосредственно со складов, выпуск готовой продукции за счёт изменения компонентов набора сырья для её изготовления и т.д.

Обычно подобные хищения, если они имеют место, носят не разовый, а систематический характер. Поэтому при внимательном изучении записей в аналитическом учёте складов, кладовых и первичных документов можно определить, где создаются неучтённые излишки. При этом для распознавания завуалированных хищений требуется комплекс методических приёмов документального контроля. Важно выяснить не только лиц, занимающихся неправомерными действиями, но и способы и пути сбыта неучтённых излишков. В этом случае существенную помощь проверяющим могут оказать контрольные проверки полноты оприходованных грузов, достоверности совершённых операций по отпуску материальных ценностей, выборочные контрольные инвентаризации и др.

Тема 5. Документальное оформление и реализация материалов ревизии

Ключевые слова: акт ревизии, промежуточный акт, материальный ущерб, материальная ответственность, полная материальная ответственность, ограниченная материальная ответственность, коллективная материальная ответственность, дисциплинарная ответственность, виды дисциплинарной ответственности, административная ответственность, экономическая санкция.

Лекция 6. АКТ РЕВИЗИИ И РЕАЛИЗАЦИЯ РЕВИЗИОННЫХ МАТЕРИАЛОВ

1. Акт ревизии, его содержание и требования, предъявляемые к нему.
2. Принятие решения по результатам ревизии.
3. Понятие материального ущерба и правила определения его размера.

1. Акт ревизии, его содержание и требования, предъявляемые к нему

Результаты ревизии, в ходе которой не выявлены нарушения, оформляются справкой. Если нарушения есть, то составляется акт.

Для систематизации материалов ревизии ревизор должен иметь рабочую тетрадь (дневник), в которой регистрируются вскрытые факты нарушений, злоупотреблений и другие недостатки в работе предприятия. Регистрация установленных фактов в рабочей тетради должна производиться по отдельным разде-

лам ревизии в соответствии со структурой (содержанием) основного акта документальной ревизии. Такой порядок накопления материалов ревизии позволяет быстрее и логичнее оформить основной акт ревизии, полнее изложить недостатки, нарушения и злоупотребления, установленные ревизией.

Члены ревизионной группы систематизируют материалы и передают их руководителю бригады. Руководитель бригады готовит общий акт ревизии предприятия.

Акт ревизии состоит из вступительной (общей) и результативной (исследовательской) частей, включая подписи и приложения.

Во вступительной части указывается полное наименование документа, дата и место его составления, основания для проведения ревизии, даты начала и окончания ревизии (в случаях перерывов указывается их период), состав ревизионной группы, полное наименование ревизуемого предприятия, период производственной и финансово-хозяйственной деятельности, за который осуществляется проверка, фамилии должностных лиц, ответственных за осуществление финансово-хозяйственной деятельности и организацию учёта.

Если в ревизуемом периоде происходила смена должностного лица, то указываются фамилии, период работы в должности и то же для сменившего его лица, меры ответственности за недостатки, вскрытые во время ревизии, сведения о предыдущей ревизии и за какой период. Это позволяет установить преемственность.

Кроме того, указываются общие сведения о ревизуемом предприятии, его организационной структуре и виде деятельности. Во вступительной части акта указывают способы документальной проверки, какие операции (кассовые, банковские, расчёты с подотчётными лицами и т.д.) проверены сплошным способом, а какие выборочным. В последнем случае отмечают периоды, выбранные для проверки. Это необходимо для установления меры ответственности ревизора, если впоследствии окажется, что он не отразил в акте выявленные нарушения. Здесь также приводятся способы проведения инвентаризаций материальных ценностей, основных средств, поголовья скота, а также расчётов с дебиторами и кредиторами и т.п. Заканчивается вступительная (общая) часть акта стереотипной фразой «Настоящей ревизией установлено следующее...», после чего следует изложение результативной (исследовательской) части.

Назначение вступительной части акта ревизии состоит в том, чтобы показать, как была организована документальная ревизия, и что собой представляет объект ревизии. Это имеет важное юридическое значение при использовании такого документа в качестве источника доказательства. В связи с этим содержание вступительной части акта должно быть более или менее однообразно для всех ревизий независимо от их характера, задач и целей.

Вступительная часть акта ревизии может иметь следующий вид.

Акт
реvisions финансово-хозяйственной деятельности

_____ (наименование организации, предприятия)

_____ (дата составления)

_____ (место составления)

Контролер-ревизор _____ (бригада _____ в _____ составе)

_____ (должность, Ф.И.О.)

на основании приказа (распоряжения) № _____ от «__»

произвел(и) _____ ревизию _____ финансово-хозяйственной _____ деятельности _____ -

_____ (наименование организации, предприятия)

за период с _____ по _____

_____ Предыдущая ревизия была проведена

_____ (должность, Ф.И.О.)

за период с _____ по _____

За ревизуемый период работали:

а) _____ весь период;

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя)

б) _____ весь период.

_____ (должность, Ф.И.О. главного бухгалтера)

В проведении ревизии приняли участие

_____ (должность, Ф.И.О. специалистов, принявших участие в проведении ревизии)

За ревизуемый период проведены следующие проверки контролирующими органами _____

(наименование контролирующего органа, дата проверки)

Ревизия проводилась в период с

по _____.

Сплошным способом за весь ревизуемый период проверены документы по

_____ операциям.

Прочие операции проверены выборочным способом. При ревизии произведена полная (частичная) инвентаризация денежных средств, товаров, тары, сверка расчётов с дебиторами и кредиторами. Акты и справки по результатам инвентаризации прилагаются.

Ревизией установлено следующее:

Структура результативной части строго не регламентируется. Она составляется по значимости и по разделам учёта.

При составлении акта комплексной ревизии могут быть выделены следующие разделы:

- денежные средства, кассовые и банковские операции;
- расчётные и кредитные операции;
- производство и реализация продукции;
- основные средства;
- товарно-материальные ценности;
- труд и заработная плата;
- издержки производства и себестоимость;
- прибыль, фонды и резервы;
- вложения во внеоборотные активы;
- расчёты с бюджетом и внебюджетными фондами;
- бухгалтерский учёт, отчётность, внутривозрастной контроль;
- выполнение обязательств по результатам предыдущей ревизии.

В акт включаются обоснованные документами нарушения: все записи должны быть точными, непроверяемыми. В акт ревизии не должны включаться факты, основанные на заключении отдельных лиц.

Акт должен оформляться так, чтобы запись по каждому отражаемому факту могла ответить на вопросы:

- что нарушено (указываются содержащиеся нарушения со ссылкой на соответствующие законы, нормативные акты);
- кто нарушил (должность, фамилия);
- период, время нарушения;
- место нарушения;
- каким способом произошло нарушение;
- последствия нарушения.

Факты должны излагаться объективно, ясно и с точным описанием выяв-

ленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода предположений, не подтверждённых документами. В акте ревизий не должна даваться оценка действиям должностных лиц.

Однородные нарушения могут отражаться в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта ревизии, в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения, сумма ущерба, период, на протяжении которого совершалось нарушение, даты и номера документов, виновные лица и др. В акте могут приводиться обобщённые итоговые данные и примеры, а в приложение выносятся расчёты.

Чтобы составить качественный акт ревизии надо:

- внимательно систематизировать собранные ревизией факты, группируя их по определённым признакам (например, по разделам ведения учёта, по степени материального ущерба);
- излагать в акте существенные нарушения, делая ссылки на приложения;
- включать в акт только документально обоснованные факты;
- отредактировать акт, не допуская в нём неточных формулировок;
- факты хищений должны подтверждаться документально подлинными документами.

Если документ изымается, то на его место помещают копию с указанием основания и даты изъятия подлинника. В определённых случаях копии не снимаются. Тогда передача изъятых документов оформляется актом и подписями бухгалтера и ревизора. В изъятых документах ревизор не имеет права делать никаких пометок, подчисток и т.п. В акте об изъятии указывается, какие пометки были в документе-подлиннике. Копии документов и учётных регистров должны быть заверены руководителем и главным бухгалтером.

Промежуточные акты составляются в случаях, когда выявленное нарушение или злоупотребление может быть скрыто или по выявленным фактам необходимо принять срочные меры к их устранению и привлечению к ответственности виновных лиц, не ожидая окончания ревизии.

Промежуточные акты подписываются членами ревизионной группы и должностными лицами, причастными к выявленным нарушениям. От виновных обязательно требуется письменное объяснение. Одновременно проверяющий должен предложить руководству ревизуемого объекта принять меры по устранению нарушений, недопущению их в дальнейшем и возмещению причинённого ущерба.

Промежуточные акты составляются также по результатам проверки кассы (фактического наличия ценностей в кассе или у подотчётного лица, материальных ценностей у материально-ответственных лиц или у экспедирующих ценности, а также в схожих случаях). Один экземпляр промежуточного акта передаётся лицу, подписавшему его. Второй экземпляр прилагается к основному акту ревизии. Факты, изложенные в промежуточных актах, включаются в общий акт ревизии.

Все приложения к акту должны быть пронумерованы, а в конце акта все приложения должны быть перечислены.

Ревизор, составив акт ревизии, до его перепечатки должен ознакомить с ним руководителя и главного бухгалтера. Возражения и замечания должны быть проверены и затем вносятся дополнения в акт. Затем акт передаётся на подпись руководителю и главному бухгалтеру.

При наличии возражений или замечаний по акту подписывающие его должностные лица ревизуемого объекта делают об этом оговорку перед своей подписью и не позднее 5 дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения или замечания в орган, назначивший ревизию. Проверяющий вправе потребовать представить также письменные объяснения должностных лиц юридического лица и лиц, непосредственно виновных в установленных ревизией нарушениях. Данные объяснения и замечания прилагаются к акту проверки и являются неотъемлемой его частью.

Акт составляется в трёх экземплярах, если ревизия проводилась контролирующим органом по поручению другого: первый вручается руководителю предприятия; второй передаётся органу, назначившему ревизию; третий остаётся у органа, проводившего ревизию.

Если ревизия проводилась в соответствии с планом контрольно-ревизионной работы, то составляется два экземпляра акта. Первый вручается руководителю ревизуемого предприятия, а второй остаётся у органа, проводившего проверку.

Ревизии обсуждаются на собраниях. Протокол по этим собраниям прилагается к основному акту ревизии.

2. Принятие решения по результатам ревизии

По окончании ревизии орган, проводивший её, обязан в течение 14 дней проинформировать вышестоящий орган государственного управления, собственника (уполномоченное им лицо) проверенного субъекта предпринимательской деятельности о выявленных фактах нарушений законодательства с указанием обстоятельств и причин их возникновения и с внесением предложений по их устранению и предотвращению.

Решение по результатам ревизии оформляется либо в виде письма руководству, либо в виде распоряжения, решения, приказа. Решение должно предусматривать меры по устранению недостатков, определять ответственных за реализацию мероприятий, определять профилактику нарушений, меры по возмещению материального ущерба и меры по привлечению к дисциплинарной ответственности.

При выявлении фактов причинения ущерба, недостач и хищений денежных средств (материальных ценностей), должностного подлога и других нарушений законодательства, влекущих уголовную ответственность, об этом немедленно ставится в известность лицо, назначившее проверку. Материалы таких ревизий передаются в 10-дневный срок правоохранным органам в оригиналах. Уголовная ответственность наступает за ущерб в крупных разме-

рах (это сделка, ущерб, доход (нажива) на сумму, в 250 и более раз превышающую размер базовых величин, установленный на день преступления) и особо крупных размерах (это нажива на сумму, в 250 и более раз превышающую размер базовых величин, установленный на день преступления).

Материалы ревизии направляются в правоохранительные органы с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование проверяемого объекта; его юридический адрес; характер выявленных нарушений; какие требования нормативных правовых актов не соблюдены; фамилии и должности лиц, виновных в нарушениях, с приложением документов, регламентирующих их должностные обязанности. В случае привлечения контролирующими органами субъекта предпринимательской деятельности и его руководителя, виновных в нарушениях законодательства, к экономической и иной ответственности к акту прилагают соответствующие документы.

Персональную ответственность за своевременность, полноту и надлежащее качество направляемых в правоохранительные органы материалов ревизий несёт руководитель органа, назначивший ревизию.

Государственные органы и должностные лица, осуществляющие уголовное преследование, при получении материалов проверки, регистрируют и рассматривают их с принятием решения в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством. При отказе в возбуждении уголовного дела или прекращении возбуждённого по материалам ревизии уголовного дела в контролирующий орган направляется копия соответствующего постановления, а также разъясняются право и порядок ознакомления с материалами дела и обжалования принятого решения.

При невозможности принятия решения по поступившим материалам ревизии вследствие неполноты представленных документов прокурор, начальник следственного подразделения и орган дознания могут назначить дополнительную или повторную проверку, проведение которой поручается уполномоченному подразделению Министерства финансов. О назначении дополнительной проверки информируется контролирующий орган, который вправе принять участие в её проведении.

Оформленный в соответствии с требованиями нормативных документов акт проверки направляется должностному лицу контролирующего органа, уполномоченному рассматривать материалы о совершённом правонарушении.

Уполномоченные должностные лица контролирующего органа, проводившего ревизию, обязаны не позднее 30-дневного срока со дня получения материалов рассмотреть их и вынести в пределах своей компетенции решение о применении к субъекту предпринимательской деятельности экономических санкций, обеспечить контроль за выполнением этого решения, а также принять иные необходимые меры по устранению выявленных нарушений и привлечению виновных лиц к ответственности.

Решения по результатам ревизии оформляются либо в виде письма руководству, либо в виде распоряжения, решения, приказа. Решение должно предусматривать меры по устранению недостатков, определять ответственных за ре-

ализацию мероприятий, определять профилактику нарушений, меры по возмещению материального ущерба и меры по привлечению к дисциплинарной ответственности.

3. Понятие материального ущерба и правила определения его размера

К материальному ущербу, устанавливаемому при ревизии, относятся:

- недостачи денежных средств, ТМЦ, готовой продукции, скота, птицы сверх норм естественной убыли;
- полная или частичная порча ТМЦ и готовой продукции;
- падёж или гибель скота, птицы по вине работников;
- выплата заработной платы сверх установленных расценок, незаконная выплата премий и т.п.;
- невзысканная дебиторская задолженность, если право на её взыскание утрачено по вине работника;
- списание в расход ТМЦ, денежных средств по подложным документам;
- необоснованные расходы, связанные с неправомерными выплатами, с некачественными работами и т.п.

К материальной ответственности привлекают за прямой действительный материальный ущерб, т.е. за действительную потерю ценностей.

Материальную ответственность за причинённый ущерб рабочие и служащие несут в случаях, если имеют место следующие условия:

1. Наличие прямого действительного ущерба. Это утрата, ухудшение или понижение ценности имущества; необходимость для предприятия произвести затраты на восстановление, приобретение имущества, либо сделать излишние выплаты. Не возмещаются не полученные доходы, которые предприятие могло бы получить, если бы правонарушение не было совершено. Например, неправомерно взыскивать с работника, совершившего прогул, убытки, вызванные простоем техники.

2. Установление противоправности поведения работника.

С 1 апреля 2003 г. вред, причиненный государственному имуществу в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей, подлежит возмещению в размере, определенном законодательством, с увеличением его на коэффициент инфляции последнего индекса потребительских цен, установленного Министерством статистики и анализа на день вынесения контролирующими органами решения о его возмещении, за исключением денежных средств, увеличение размера процентов по которым определяется учетной ставкой Национального банка на день исполнения обязательства или его части.

Возмещение ущерба производится независимо от привлечения виновных лиц к административной или уголовной ответственности за деяния, которыми причинён ущерб.

Лекция 7. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ И НАЛОЖЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ САНКЦИЙ НА ОРГАНИЗАЦИЮ

1. Условия, виды и порядок привлечения к материальной ответственности.
2. Порядок привлечения к дисциплинарной ответственности.
3. Порядок привлечения к административной ответственности должностных лиц.
4. Экономические санкции, налагаемые на организацию.

1. Условия, виды и порядок привлечения к материальной ответственности

Порядок привлечения к материальной ответственности регулирует Трудовой кодекс.

Работник может быть привлечён к материальной ответственности при одновременном наличии следующих условий:

- 1) ущерба, причинённого нанимателю при исполнении трудовых обязанностей;
- 2) противоправности поведения (действия или бездействия) работника;
- 3) прямой причинной связи между противоправным поведением работника и возникшим у нанимателя ущербом;
- 4) вины работника в причинении ущерба.

При определении размера ущерба учитывается только прямой действительный ущерб, неполученные доходы не учитываются. Под прямым действительным ущербом понимается утрата, ухудшение или понижение ценности имущества, влекущие необходимость для нанимателя произвести затраты на восстановление, приобретение имущества или иных ценностей либо произвести излишние выплаты.

Противоправным признаётся такое поведение (действие или бездействие) работника, при котором он не исполняет (или не должным образом исполняет) трудовые обязанности, возложенные на него трудовым кодексом, коллективным договором, трудовым договором.

Обязанность доказать факт причинения вреда, а также наличие других условий материальной ответственности лежит на нанимателе.

Недопустимо возложение на работника ответственности за вред, который относится к категории нормального производственно-хозяйственного риска (экспериментальное производство, введение новых технологий и др.).

Наниматель обязан создавать работникам условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения сохранности вверенных им ценностей.

Работник, причинивший ущерб, может добровольно возместить его полностью или частично.

С согласия нанимателя работник может передать для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное.

Ограниченную материальную ответственность несут:

1) работники — в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше своего среднего месячного заработка, за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также за порчу или уничтожение по небрежности инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

2) руководители организаций, их заместители, руководители структурных подразделений и их заместители — в размере причиненного по их вине ущерба, но не свыше трехкратного среднего месячного заработка, если ущерб причинен неправильной постановкой учета и хранения материальных или денежных ценностей, непринятием необходимых мер к предотвращению простоев или выпуска недоброкачественной продукции.

Работники, как правило, несут полную материальную ответственность за ущерб, причиненный по их вине нанимателю.

Работники несут материальную ответственность в полном размере ущерба, причиненного по их вине нанимателю, в случаях, когда:

1) между работником и нанимателем в соответствии со статьей 405 Трудового кодекса заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;

2) имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;

3) ущерб причинен преступлением. Освобождение работника от уголовной ответственности по не реабилитирующим основаниям не освобождает его от материальной ответственности;

4) ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

5) ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;

6) ущерб (с учетом неполученных доходов) причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

Письменные договоры о полной материальной ответственности могут быть заключены нанимателем с работниками, достигшими восемнадцати лет, занимающими должности или выполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей.

Примерный перечень таких должностей и работ, а также примерный договор о полной индивидуальной материальной ответственности утверждаются Правительством Республики Беларусь.

С учетом примерного перечня, указанного в части второй настоящей статьи, наниматель вправе на основании коллективного договора, а при его отсутствии — самостоятельно утвердить примерный перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми могут заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности.

При совместном выполнении работниками отдельных видов работ, связанных с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей, когда невозможно разграничить материальную ответственность каждого работника и заключить с ним договор о полной материальной ответственности, может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность.

Необходимость введения коллективной (бригадной) материальной ответственности определяется нанимателем в соответствии с частью первой настоящей статьи.

Письменный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности заключается между нанимателем и всеми членами коллектива (бригады).

Примерный перечень работ, при выполнении которых может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность, а также примерный договор о такой ответственности утверждаются Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

С учетом примерного перечня, указанного в части четвертой настоящей статьи, наниматель вправе на основании коллективного договора, а при его отсутствии — самостоятельно утверждать перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми могут заключаться письменные договоры о полной коллективной (бригадной) материальной ответственности.

Возмещение ущерба работниками в размере, не превышающем среднего месячного заработка, производится по распоряжению нанимателя путем удержания из заработной платы работника.

Распоряжение нанимателя должно быть сделано не позднее двух недель со дня обнаружения причиненного работником ущерба и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику. До издания распоряжения нанимателя об удержании из заработной платы от работника должно быть затребовано письменное объяснение.

Если работник не согласен с вычетом или его размером, трудовой спор по его заявлению рассматривается комиссией по трудовым спорам. В остальных случаях возмещение ущерба производится в судебном порядке.

Если наниматель в нарушение порядка произвел удержание из заработной платы работника, то орган по рассмотрению трудовых споров принимает по жалобе работника решение о возврате незаконно удержанной суммы.

Взыскание с руководителей организаций и их заместителей материального ущерба в судебном порядке производится по заявлению собственника или уполномоченного им органа либо прокурора.

Возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действие (бездействие), которым причинен ущерб нанимателю.

Суд может с учетом степени вины, конкретных обстоятельств и материального положения работника уменьшить размер ущерба, подлежащего возмещению.

Таким образом, взыскание может быть добровольным и принудительным. Принудительное взыскание может происходить в судебном порядке и во внесудебном порядке (комиссия по трудовым спорам).

2. Порядок привлечения к дисциплинарной ответственности

Дисциплинарная ответственность устанавливается за противоправное, виновное неисполнение или ненадлежащее исполнение работником своих трудовых обязанностей. Регулирует порядок привлечения к дисциплинарной ответственности Трудовой кодекс (статьи 197 – 204) и другие законодательные акты.

За совершение дисциплинарного проступка наниматель может применить к работнику следующие меры дисциплинарного взыскания:

- замечание;
- выговор;
- увольнение (за систематическое неисполнение работником без уважительных причин обязанностей, прогулы (в том числе отсутствия на работе более трёх часов в течение рабочего дня) без уважительных причин, за совершение по месту работы хищения имущества нанимателя, установленного вступившим в законную силу приговором суда или постановлением органа, в компетенцию которого входит наложение административного взыскания и т.д.).

Право выбора меры дисциплинарного взыскания принадлежит нанимателю. При выборе меры дисциплинарного взыскания должны учитываться тяжесть проступка, обстоятельства, при которых он совершен, предшествующая работа и поведение работника на производстве.

К работникам, совершившим дисциплинарный проступок, независимо от применения мер дисциплинарного взыскания могут применяться: лишение премий, изменение времени предоставления трудового отпуска и другие меры. Виды и порядок применения этих мер определяются правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, соглашением, иными локальными нормативными актами.

До применения дисциплинарного взыскания наниматель обязан затребовать письменное объяснение работника.

Отказ работника от дачи объяснения не является препятствием для применения взыскания и оформляется актом с указанием присутствующих при этом свидетелей.

За каждый дисциплинарный проступок может быть применено только одно дисциплинарное взыскание.

Дисциплинарное взыскание оформляется приказом (распоряжением), постановлением нанимателя.

Приказ (распоряжение), постановление о дисциплинарном взыскании с указанием мотивов объявляется работнику под роспись в пятидневный срок. Работник, не ознакомленный с приказом (распоряжением), постановлением о дисциплинарном взыскании, считается не имеющим дисциплинарного взыскания. Отказ работника от ознакомления с приказом (распоряжением), постановлением оформляется актом с указанием присутствующих при этом свидетелей.

Дисциплинарное взыскание применяется не позднее одного месяца со дня обнаружения дисциплинарного проступка, не считая времени болезни работника и (или) пребывания его в отпуске.

Днем обнаружения дисциплинарного проступка считается день, когда о проступке стало известно лицу, которому работник непосредственно подчинен.

При рассмотрении материалов о дисциплинарном проступке правоохранными органами дисциплинарное взыскание применяется не позднее одного месяца со дня отказа в возбуждении или прекращении уголовного дела.

Дисциплинарное взыскание не может быть применено позднее шести месяцев, а по результатам ревизии, проверки, проведенной компетентными государственными органами или организациями, — позднее двух лет со дня совершения дисциплинарного проступка. В указанные сроки не включается время производства по уголовному делу.

Дисциплинарное взыскание применяется органом или руководителем, которому предоставлено право приема (избрания, утверждения, назначения на должность) и увольнения работников.

Передача полномочий по применению дисциплинарных взысканий оформляется приказом (распоряжением) руководителя.

Дисциплинарные взыскания к отдельным категориям работников с особым характером труда могут применяться также вышестоящими органами или руководителями.

Работники, занимающие выборные должности, могут быть уволены с работы только по решению органа, которым они избраны, и только по основаниям, предусмотренным законодательством.

Дисциплинарное взыскание может быть обжаловано. Орган, рассматривающий трудовой спор, с учетом степени вины работника, соответствия дисциплинарного взыскания тяжести дисциплинарного проступка, обстоятельств, при которых проступок совершен, предшествующего поведения работника на

производстве и его отношения к труду вправе отменить дисциплинарное взыскание.

После отмены дисциплинарного взыскания наниматель может применить к работнику более мягкое дисциплинарное взыскание.

Вышестоящий орган или руководитель, рассматривающий трудовые споры отдельных категорий работников с особым характером труда, вправе отменить, смягчить или усилить (в пределах предоставленных ему полномочий) дисциплинарное взыскание, наложенное нижестоящим органом (руководителем), если установит, что это взыскание не соответствует тяжести совершенного дисциплинарного проступка.

Усиление дисциплинарного взыскания не допускается, если вопрос о наложении дисциплинарного взыскания рассматривается по жалобе работника.

Если в течение года со дня применения дисциплинарного взыскания работник не будет подвергнут новому дисциплинарному взысканию, он считается не подвергавшимся дисциплинарному взысканию. При этом дисциплинарное взыскание погашается автоматически без издания приказа.

Руководитель, применивший взыскание, имеет право снять его досрочно до истечения года по собственной инициативе, по ходатайству непосредственного руководителя, профсоюза или иного представительного органа (представителя) работников, а также по просьбе работника.

Досрочное снятие дисциплинарного взыскания оформляется приказом (распоряжением), постановлением.

3. Порядок привлечения к административной ответственности должностных лиц

Административная ответственность наступает за совершённые административные нарушения, если эти правонарушения по своему характеру не влекут за собой уголовную ответственность.

К административной ответственности должностные лица могут быть привлечены за административные правонарушения, связанные с несоблюдением установленных правил, обеспечение выполнения которых входит в их служебные обязанности. Порядок привлечения к административной ответственности регулируется Кодексом об административных правонарушениях и другими законодательными актами.

К административной ответственности должностные лица могут быть привлечены руководителем органа, имеющего соответствующие полномочия (руководителем налоговой инспекции, Комитетом государственного контроля и т.д.).

Факт административного нарушения фиксируется в протоколе об административных правонарушениях. Протокол составляет работник, проводящий проверку. В протоколе предусмотрены следующие реквизиты: должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол, должность, фамилия, имя,

отчество и место работы нарушителя, указывается нарушение, допущенное должностным лицом. При этом указывается закон, статья, которые нарушили, обязательны подписи нарушителя и составителя. Справочно указывается размер заработной платы нарушителя. Протокол подписывается составителем и нарушителем. Если нарушитель отказывается подписывать протокол, то об этом делается запись. Один экземпляр вручается нарушителю.

Дело об административном правонарушении рассматривается в пятнадцатидневный срок со дня получения должностным лицом, правомочным рассматривать дело, протокола и других материалов дела.

Рассмотрение дела происходит в соответствии со ст. 255 – 259 КоАП. Может быть вынесено одно из следующих постановлений:

- 1) о наложении административного взыскания;
- 2) о прекращении дела производством.

Копия постановления в течение трёх дней вручается под расписку или высылается лицу, в отношении которого оно вынесено.

Постановление по делу может быть обжаловано вышестоящему должностному лицу. Жалоба на постановление по делу об административных правонарушениях может быть подана в течение 10-ти дней со дня вынесения постановления.

Кодекс об административных правонарушениях устанавливает следующие виды административной ответственности:

- штраф;
- возмездное изъятие предмета;
- конфискация;
- лишение специального права;
- исправительные работы;
- административный арест;
- предупреждение.

Из всех видов административной ответственности на практике наиболее часто применяются штрафы. Это основной вид административной ответственности. Постановление о наложении штрафа подлежит принудительному исполнению по истечении 15-дневного срока, установленного для добровольного исполнения.

Если добровольно в 15-дневный срок виновник штрафа не заплатил, то штраф взыскивается из зарплаты или иного заработка. Если это невозможно, то постановление о наложении штрафа направляется в суд для принудительного исполнения в порядке исполнительного производства.

4. Экономические санкции, налагаемые на организацию

Экономическая санкция – установленные правовыми актами законодательства правовые последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения

субъектом предпринимательской деятельности предписаний, предусмотренных актами законодательства в сфере экономических отношений.

В настоящее время право налагать санкции на предприятия предоставлено большинству существующих республиканских государственных органов, имеющих регулирующие, контролирующие функции в сфере экономики.

Санкция - строжайшее постановление - меры принудительного воздействия по отношению к нарушителям правил нормального ведения хозяйственной и финансовой деятельности.

Санкции включают запрещение или ограничение деятельности, штрафы, лишение кредитов, закрытие счетов в банках, изъятие материальных и денежных средств.

Санкции подразделяются на:

договорные (штрафы за невыполнение условий договора),

кредитные (банковские, применяемые банком при нарушении обязательств по кредиту),

финансовые (финансовые меры со стороны государственных и иных органов).

Санкции можно определить как государственно-обязательные веления. Они обеспечиваются, как правило, принудительными мерами. Карательные свойства их состоят в том, что они взыскиваются в виде штрафов, пени, денежных начётов, изъятия стоимости продукции, не соответствующей требованиям технических условий и стандартов, необоснованной полученной выручки от завышения цен, сокрытой суммы доходов (прибыли) от налогообложения, досрочного взыскания бюджетных средств, используемых не по целевому назначению и т.д. Решения принимаются уполномоченными на то должностными лицами органов государственного управления в пределах их компетенции.

Имеют право налагать финансовые, экономические санкции, арест на имущество, административные штрафы, денежные начёты, приостанавливать операции по счетам и вкладам в банках следующие органы: Комитет государственного контроля, Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь, Государственный таможенный комитет, Государственный комитет по стандартизации, метрологии и сертификации, Государственный комитет по ценным бумагам, Комитет по инспекции труда при Министерстве труда, Комитет по надзору за страховой деятельностью при Министерстве финансов, Государственный комитет по энергоэффективности.

Экономические санкции применяются к субъектам предпринимательской деятельности за правонарушения, совершённые по истечении 10 дней после вступления в силу соответствующих актов законодательства.

Субъект предпринимательской деятельности не может быть привлечён повторно к ответственности за совершение одного и того же экономического правонарушения. Применение экономических санкций за совершение экономических правонарушений не освобождает их должностных лиц от иных видов ответственности, установленных законодательством.

К предприятиям и организациям не могут быть применены экономические санкции, если истекли следующие сроки:

- два года со дня совершения правонарушения;
- два месяца со дня обнаружения правонарушения. Началом этих сроков является день, следующий за днем совершения (обнаружения) правонарушения. Это не относится к ревизиям налогового комитета.

Днём обнаружения экономического правонарушения считается день составления акта. Днём совершения считается день фактического нарушения. Если противоправные действия продолжаются в течение определённого периода, то сроки исчисляются с момента прекращения действий или с момента составления акта.

Обязательными условиями для применения экономических санкций являются установленные и описанные в акте проверки (ревизии):

- факт нарушения субъектом предпринимательской деятельности конкретных предписаний актов законодательства, регулирующих экономическую деятельность в Республике Беларусь и предусматривающих экономическую ответственность за данный вид правонарушения;
- вина работников юридического лица в деяниях, повлекших экономическую ответственность.

Отсутствие одного из обязательных условий исключает экономическую ответственность.

Решение о применении к субъекту предпринимательской деятельности экономических санкций, которое выносит контролирующий орган, должно содержать фамилию, имя, отчество лица, вынесшего решение, дату его вынесения, сведения о правонарушителе; обстоятельства совершения правонарушения; нормативный правовой акт, который нарушен и предусматривает ответственность за данное нарушение, вид и размер налагаемых на правонарушителя экономических санкций, порядок и сроки исполнения решения, а также порядок его обжалования. Это решение должно быть в 5-дневный срок направлено субъекту предпринимательской деятельности, в отношении которого оно вынесено.

Обжаловано решение может быть в 5-дневный срок со дня его получения вышестоящему должностному лицу. Подача заявления приостанавливает исполнение решения о применении экономических санкций.

Жалоба рассматривается в 15-дневный срок. Может быть принято одно из следующих решений:

- оставить решение без изменения, а жалобу без удовлетворения;
- отменить решение;
- отменить решение и назначить проведение дополнительной ревизии.

Копия решения по жалобе высылается предприятию и должностному лицу, вынесшему решение.

Если с решением по жалобе субъект предпринимательской деятельности не согласен, то он может обратиться в хозяйственный суд.

Уплата экономических санкций производится в течение 15 дней со дня уведомления. Если суммы экономических санкций не внесены добровольно, то они списываются со счетов юридического лица в бесспорном порядке (валютные средства тоже, если не хватает национальной валюты). Взыскание может быть обращено на имущество при недостатке денежных средств.

Не подлежит исполнению решение контролирующего органа о применении к субъекту предпринимательской деятельности экономических санкций, если оно не было обращено к исполнению в 3-месячный срок со дня его вынесения.

Указом Президента Республики Беларусь от 28.01.2002 г. «О мерах по усилению ведомственного контроля в РБ» внесено дополнение, в соответствии с которым юридические лица, у которых ведомственными контрольно-ревизионными службами в результате проведения ревизий финансово-хозяйственной деятельности выявлены нарушения законодательства в сфере экономических отношений, освобождаются от экономической ответственности в случае устранения выявленных нарушений и информирования об этом ведомственных служб в течение 30-ти дней со дня составления акта ревизии.

Тема 6. Понятие и виды аудиторской деятельности

Ключевые слова: аудиторская деятельность, этапы развития аудита, аттестат аудитора, стандарты аудита, правила аудита, виды стандартов аудита.

Лекция 8. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1. Аудит и история его развития.
2. Место аудита в рыночной экономике.
3. Виды аудиторских услуг.
4. Стандарты аудита.

1. Аудит и история его развития

Само слово «аудитор» латинского происхождения и означает «слушатель». Так в духовных училищах первоначально называли ученика, который по заданию учителя выслушивал других учащихся, проверяя, как усвоены им уроки. В дальнейшем это слово стало применяться для обозначения некоторых профессий, связанных с особой доверительностью. Ещё древние цивилизации занимались организацией аудита, целью которого являлось уменьшение ошибок и злоупотреблений со стороны чиновников.

В экономической литературе выделяются следующие этапы развития аудита.

Первый этап – зарождение аудита – с древнейших времен до конца 17 в. Аудит в современном понимании этого вида деятельности был впервые применен в Англии в 1200-е годы. С этого времени встречается большое количество свидетельств о регулярном осуществлении аудита в различных сферах. Проводился аудит отчетов муниципалитетов, частных землевладений и ремесленных гильдий. Можно выделить два направления развития раннего аудита: 1) проверка представителями горожан правильности фискальной политики чиновников; 2) проверка аудиторами правильности учетных записей и исчисления налогооблагаемой прибыли в хозяйствах, имевших обязательства по уплате налогов.

Второй этап – с конца 17 в. до середины 20-го. Как правило, аудит появлялся и начинал развиваться там, где происходил бурный процесс концентрации и централизации производства. Шотландия в конце 17 в. принимает первый закон о запрете определенным должностным лицам служить в качестве городского аудитора. В конце 19 в. в таких странах, как Великобритания, США принимается пакет законов, в соответствии с которыми акционерные компании должны были поручить независимым бухгалтерам проверку бухгалтерских книг и счетов компаний с последующим отчетом перед акционерами. Уже тогда определяются основные требования, предъявляемые к аудитору: успешная сдача экзамена по специальности и наличие лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью.

Аудиторская деятельность начинает активно развиваться со строительством железных дорог и ростом страховых компаний, банков и акционерных обществ в середине 19 в. Есть сведения, что к началу 20 в. численность аудиторов во всем мире достигала 11 тысяч, из которых половина приходилась на Великобританию.

В конце 19 в. законы, регламентирующие введение обязательного аудита, были приняты во Франции, Германии, Италии. Однако более четкие правила проведения обязательных аудиторских проверок были разработаны и приняты ближе к середине 20 в. Разные страны по-разному определяли степень вмешательства государства в организацию и регламентацию деятельности аудиторов. Если в Великобритании полностью отказались от вмешательства в аудиторскую деятельность, то Германия, Франция и Италия осуществляли строгий контроль и жесткое управление аудитом.

В это же время наблюдается рост заинтересованности пользователей в подтверждении достоверности показателей финансовой отчетности, что привело к повышению качества профессиональной подготовки аудиторов.

В разных странах аудиторов называют по-разному: в Англии и ряде других англоязычных стран это "привилегированные бухгалтеры", в США — "присяжные бухгалтеры" или "дипломированные бухгалтеры высшей квалификации", во Франции — "бухгалтер-эксперт" и "комиссар по счетам", в Германии — "контролер хозяйства" или "контролер книг". Однако требования к аудитору в большинстве стран одинаковые. Аудитор должен иметь высшее образование,

определенный стаж работы, успешно сданные квалификационные экзамены и безупречную репутацию.

Третий этап - с середины 20 в. и до настоящего времени. Он характеризуется созданием и развитием крупнейших транснациональных аудиторско-консультационных фирм, имеющих свои филиалы и представительства во многих странах мира. Основными тенденциями рынка аудиторских услуг в данном периоде являются "укрепление фирм, специализирующихся на оказании профессиональных услуг, и значительное повышение спроса на консалтинг". Широко востребованы консультационные услуги по вопросам осуществления слияния или разделения компаний и по финансовому оздоровлению предприятий.

В Беларуси, как составной части Российской Империи, аудиторское звание было введено Петром I, который в воинском уставе 1716 г. и в "Табеле о рангах" к воинским чинам причислил и аудитора. Аудиторы избирались из числа прапорщиков, а во главе всех аудиторов был поставлен, по военному уставу, генерал-аудитор. В России аудиторами назывались юристы, совмещающие в своей деятельности функции делопроизводителя, судебного секретаря, прокурора. В 1833 г. с целью подготовки аудиторов для военно-сухопутных и морских ведомств была учреждена школа при петербургском батальоне военных кантонистов, переименованная затем в Аудиторское училище. На базе офицерских классов училища была образована Военно-юридическая академия. С проведением военно-судебной реформы 1867 г. должность аудитора была упразднена.

В конце XIX — начале XX в. были сделаны еще попытки (1889 г., 1912 г.) ввести аудит в России. В конце 1891 — начале 1892 г. на первом съезде присяжных счетоводов была поставлена задача образовать особую группу "сведущих и благонадежных лиц, которые должны были называться присяжными счетоводами и которым поручалось обревизирование различных счетоводств, экспертиза и организация правильной бухгалтерии на частных и общественных предприятиях".

В конце 19 в. была предпринята еще одна попытка введения аудита, был подготовлен проект закона, однако он не был утвержден Государственным советом, и очередная попытка внедрения аудита в России не удалась. Предпринимались попытки организации независимого контроля и в начале 20 в., однако идея не была поддержана ни государством, ни обществом.

В мае 1918 г. было принято решение об образовании Народного Комиссариата государственного контроля, который в феврале 1920 г. был преобразован в Рабоче-крестьянскую инспекцию (РКИ). Этот исторический период характеризовался очередным подъемом в экономике страны и попытками создания рыночных отношений. В результате этих экономических реформ в 1924 г. было принято решение о создании при НК РКИ СССР Института государственных бухгалтеров-экспертов. Он основывался "в целях содействия и правильной постановки счетоводства и отчетности в государственных, концессионных, смешанных, кооперативных, общественных и частных предприятиях и государственных учреждениях... и для дачи заключения по всякого рода вопро-

сам счетоводства и отчетности". Однако попытка внедрения независимого контроля провалилась, так как отсутствовала потребность в независимом финансовом контроле при тотальном контроле государства.

Только в конце 80-х гг. с возникновением и развитием рыночных отношений в обществе появились новые субъекты, непосредственно заинтересованные в законности и эффективности финансовой деятельности предприятий и возникла объективная необходимость в контроле независимых экспертов.

В Республике Беларусь постановлением Совета Министров Белорусской ССР от 30 сентября 1991 г. было утверждено "Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь", в котором были намечены основы аудиторского движения и их правовое регулирование.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 августа 1992 г. была образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь. Её функциями были:

- кадровая – организация подготовки, аттестации и выдачи лицензии;
- «арбитражная» - связанная с деятельностью аудиторских организаций по решению спорных вопросов при создании, аттестации, выдаче и лишении лицензий, ведению учёта, рассмотрению споров, возникающих с заказчиками аудита;
- методологическая – включающая разработку нормативных и методологических документов, издание справочных, учебных, информационных материалов по вопросам аудита;
- управления и контроля – предполагает руководство и контроль за деятельностью аудиторских организаций без вмешательства в оперативное управление и решение ими хозяйственных задач.

С июля 1999 г. эти функции переданы Главному управлению аудита при Министерстве финансов Республики Беларусь.

2. Место аудита в рыночной экономике

Аудиторская деятельность — осуществление независимой вневедомственной аудиторской проверки аудиторами и аудиторскими организациями бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей с целью оценки достоверности ведения бухгалтерского учета и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Беларусь, а также оказание иных аудиторских услуг.

В условиях рыночной экономики процесс управления субъектами предпринимательской деятельности становится автономным. Важной функцией управления, обеспечивающей обратную связь между объектом и субъектом этого процесса, является контроль, по информации которого проверяется эффективность принимаемых решений, определяются направления законодательно-нормативной базы хозяйственной деятельности. Для достижения высокой действенности и информативности контрольных операций в числе прочих тре-

бований особенно актуально то, чтобы, с одной стороны, контроль был направлен на поиск путей повышения эффективности деятельности предприятия, а с другой – обладал объективностью и независимостью при принятии решений и выводов. Государственный контроль в данном случае не оптимален для субъектов хозяйствования. Он имеет репрессивную направленность, сосредотачиваясь в первую очередь на поисках отклонений в деятельности предприятий от законодательно-нормативной базы. Внутренний контроль, осуществляемый штатными работниками самого предприятия, недостаточно объективен и независим, т.к. его субъектами обычно являются сотрудники служб, несущих ответственность за организацию и управление хозяйственной деятельностью, и поэтому из соображений материальной заинтересованности и личной солидарности не обладают достаточными стимулами к выявлению недостатков и нарушений. Данная проблема решается через организацию независимого аудита, который, с одной стороны, заинтересован в поиске путей повышения эффективности деятельности клиента, т.к. не имеет репрессивных задач и находится с последними в договорных отношениях, фактически реализуя ему свои услуги, а с другой – осуществляется лицами, независимыми от управляющих структур предприятия.

Выделяются следующие обстоятельства, при которых возникает потребность в услугах аудиторов:

- операции субъектов хозяйствования могут быть многочисленными и сложными. Информацию о них пользователи не могут получить самостоятельно и нуждаются в услугах аудиторов;
- пользователи финансовой информации обычно не имеют доступа к учётным записям организации. Кроме того, у них недостает соответствующего опыта, в связи с чем им необходимо приглашать аудиторов для работы, которую они не в состоянии выполнить самостоятельно;
- возможность необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ней и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- последствия решений, принимаемых пользователями, могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации, получаемой через аудиторов, абсолютно необходимы.

Для Республики Беларусь как для государства с переходной экономикой процессы становления и развития аудиторской деятельности, имеют особую актуальность, поскольку система бухгалтерского учета в республике основана на затратном принципе оценки имущества, что требует скрупулезной проверки массива первичной документации для выявления нарушений и ошибок. Кроме того, нарушения налогового законодательства в республике чреватые существенными штрафными санкциями, способными значительно ухудшить финансовое положение хозяйствующих субъектов, а система исчисления налогов весьма сложна и громоздка, независимый контроль учета имущества и операций является необходимым для экономической безопасности предприятий. Наблюдается также наличие значительного дефицита инвестиционного капитала при неустойчивом финансовом состоянии большого числа предприятий. Это

повышает заинтересованность в аудиторском контроле со стороны как внутренних, так и внешних пользователей, т.е. эффективный и заслуживающий доверия аудит позволяет, с одной стороны, принять безопасные инвестиционные решения, а с другой – привлечь инвестора гарантиями надежности финансового положения предприятий.

Исходя из активного наращивания законодательной базы и разработки национальных стандартов аудита, можно было бы сделать вывод о бурном развитии аудита, без которого немыслима рыночная экономика. Однако более глубокий анализ нынешнего состояния аудита в нашей республике свидетельствует, что он еще не стал по-настоящему эффективным элементом экономики страны. Аудиторские проверки не всегда дают те результаты, на которые могли бы рассчитывать проверяемые организации и пользователи бухгалтерской отчетности.

В настоящее время реальные пользователи информации из публикуемых отчетов, подтвержденных аудиторами, не могут получить сведений о степени защищенности их имущественных интересов от возможной несостоятельности и банкротства организаций. Объясняется это невостребованностью такого вида услуг, как аудит бухгалтерской отчетности на предмет оценки перспективы работы организации и эффективности управления ею. Серьезным препятствием для развития аудита является менталитет руководства предприятий, поскольку, следует признать, аудит в нашей стране возник не как проявление насущных потребностей коммерческой деятельности, а был спущен сверху. Поэтому отношение руководства к нему соответствующее: аудит в лучшем случае терпят, но отнюдь не любят. И если есть возможность уклониться от аудиторской проверки, то эта возможность используется.

Одним из недостатков является восприятие аудиторской проверки неприятной, но неизбежной процедуры. От аудиторов нередко требуют скорой и соответственно дешевой проверки, не понимая, что объективная проверка, проводимая в необходимом объеме, нужна в первую очередь самому предприятию. Учетные работники не хотят показывать свои ошибки, поэтому информация о реальном положении дел не всегда раскрывается аудиторам в полном объеме.

Кроме того, предприятия и организации иногда вынуждены уплачивать огромные штрафы из-за запущенности учета и расчетов по налогам, сборам и платежам в целевые фонды. Налоговые органы не в состоянии ежегодно проверять правильность исчисления и своевременность уплаты налогов всеми налогоплательщиками. Периодичность их проверок — раз в два-три года. В случае применения к субъектам, допустившим нарушения налогового законодательства, финансовых санкций в полном объеме за весь проверяемый период, финансы многих предприятий такую нагрузку не выдерживают, предприятия попадают под угрозу банкротства. Руководство организаций не учитывает, что своевременное приглашение аудиторов позволило бы избежать подобных неприятностей.

О роли и задачах аудита широкая общественность знает крайне мало, поэтому весьма редки случаи, когда рядовые акционеры не только участвуют при

обсуждении кандидатур аудиторов на своих общих собраниях, но и добиваются приглашения аудиторов, если трудное финансовое положение организации требует доскональной проверки и точной оценки. К тому же рынок аудита в республике по областям развит непропорционально, аудиторских фирм мало. Большинство из них находится в столице, куда и вынуждены обращаться предприятия из глубинки.

В дальнейшем спрос на аудиторские услуги будет, несомненно, возрастать. В настоящее время считается, что этот рынок имеет перспективу расширения в 3—4 раза в основном за счет создания аудиторских организаций в областных городах и районных центрах, за счет объединения аудиторов — индивидуальных предпринимателей, расширения круга крупных организаций, подлежащих обязательной аудиторской проверке.

Система организации аудита в нашей республике нуждается в дальнейшем совершенствовании. При разработке мер по повышению эффективности аудита необходимо не только учитывать сложности, влияющие на развитие аудита в нашей стране, но и опираться на богатый опыт аудиторской деятельности за рубежом. В Республике Беларусь аудит в основном ограничивается проверкой налоговой отчетности, так как это практически единственное требование клиентов. Международная практика аудита подтверждает существование устойчивой тенденции в его развитии, заключающейся в постепенном смещении акцентов с контрольных функций к оценочно-консультационной деятельности.

В экономической литературе выделяются следующие основные направления развития аудита:

- смещение акцентов с ревизионной функции аудита на оказание оценочно-консультационных услуг и в связи с этим — усиление роли аудиторов как постоянных консультантов, владеющих полной информацией о деятельности клиента;
- в аудиторском заключении все больше внимания должно уделяться не только подтверждению финансовой отчетности, но и анализу и прогнозированию дальнейшего развития предприятия-клиента;
- постепенный отказ от прямой проверки правильности действий учетного персонала и оценки компетенции и профессионализма администрации клиента. Появляется необходимость в разделении аудиторской оценки действий учетного персонала и правильности самой системы учета;
- в аудиторской практике должны чаще использоваться статистические методы при проверке деятельности предприятия и в связи с этим одной из основных задач аудита должно стать выявление предпринимательского риска и риска инвесторов. Кроме того, все больше клиентов осознает необходимость отражения в аудиторском заключении будущих рисков, угрожающих предприятию;
- усиление роли в аудиторских проверках внутреннего контроля, поэтому при проведении аудита является обязательным анализ системы внутреннего контроля с целью уменьшения аудиторского риска;

- рост ответственности аудитора как перед клиентом, так и перед обществом в целом влечет за собой усиление контроля качества выполняемых аудитором услуг, с одной стороны, и необходимостью правовой, страховой защиты аудитора — с другой.

3. Виды аудиторских услуг

Аудиторская деятельность может осуществляться как предпринимателем (аудитором), осуществляющим свою деятельность без образования юридического лица, так и юридическим лицом (аудиторской организацией).

С 1 сентября 2002 г. аудиторам необходимо наличие аттестата на право осуществления аудиторской деятельности. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности проводится Министерством финансов в целях проверки знаний граждан, желающих заниматься аудиторской деятельностью, в форме квалификационных экзаменов.

Обязательными требованиями к претендентам являются:

наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученного в учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию;

наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, не менее пяти лет.

Для получения аттестата необходимо сдать квалификационные экзамены квалификационной комиссии, которая создается Министерством финансов из числа представителей контролирующих органов, ученых, аудиторов, имеющих стаж аудиторской деятельности не менее 5 лет.

Программа включает в себя вопросы по следующим разделам:

1. Бухгалтерский учет и отчетность.
2. Анализ хозяйственной деятельности.
3. Внешнеэкономическая деятельность и валютные операции.
4. Ценные бумаги и рынок ценных бумаг.
5. Налоги, другие обязательные платежи и иные поступления, государственные целевые бюджетные фонды.
6. Порядок осуществления аудиторской деятельности. Правила аудиторской деятельности.
7. Методика проведения аудиторских проверок, оказания аудиторских услуг.
8. Основы правового регулирования имущественных и трудовых отношений.
9. Разгосударствление и приватизация государственной собственности.
10. Ценообразование в Республике Беларусь.

Решение о выдаче либо об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора принимается Министерством финансов на основании протокола квалификационной комиссии с предложением о выдаче либо об отказе в выдаче

квалификационного аттестата аудитора в 10-дневный срок со дня окончания квалификационных экзаменов. Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора должно быть мотивированным.

Решение о выдаче либо об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора сообщается претенденту в 10-дневный срок со дня его принятия.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если квалификационный аттестат аудитора получен с использованием подложных документов; аудитор при проведении аудита систематически (два и более случаев в течение календарного года) нарушает требования, установленные законодательством Республики Беларусь, или допустил одноразовое грубое нарушение порядка осуществления аудиторской деятельности. Квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован и при нарушении аудитором требований по повышению квалификации.

Аудитор, имеющий квалификационный аттестат аудитора, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации аудиторов, согласованным с Министерством финансов, в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовки кадров и прошедших аккредитацию в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь. Аудитор обязан представлять ежегодно в Министерство финансов документ, подтверждающий прохождение обучения по программам повышения квалификации аудиторов, не позднее 15 февраля года, следующего за годом прохождения обучения.

Право на осуществление аудиторской деятельности имеют аудиторы и аудиторские организации, получившие также в Министерстве финансов лицензию на осуществление аудиторской деятельности и включенные в государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций. Лицензия выдается сроком на 5 лет.

Виды аудиторских услуг определяются Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

В процессе проведения аудита составляется аудиторское заключение по:

- а) состоянию и содержанию годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) достоверности и полноте годового баланса банков, фондов, бирж, компаний, обществ, а также других субъектов хозяйствования независимо от форм собственности и видов деятельности;
- в) потенциальным возможностям субъектов хозяйствования по приему инвестиций и участию в осуществлении инновационных проектов, а также выбору предприятий при определении участников инновационных проектов;
- г) целевому использованию кредитных ресурсов и инвестиций;
- д) своевременности и полноте формирования уставного капитала субъектов хозяйствования;
- е) финансовому состоянию: эмитентов ценных бумаг; государственных предприятий при отчуждении имущества, сдаче его в аренду в процессе прива-

тизации; субъектов хозяйствования, признаваемых несостоятельными или банкротами.

Аудиторы и аудиторские организации могут оказывать другие аудиторские услуги, связанные с их профессиональной деятельностью: по постановке и восстановлению бухгалтерского учета; составлению деклараций о доходах и финансовой отчетности; анализу финансово-хозяйственной деятельности; оценке активов и пассивов предприятия; информационному обслуживанию заказчиков; консультированию по вопросам налогового и хозяйственного законодательства Республики Беларусь.

Ранее отмечалось, что аудит может быть внешним и внутренним. Внешний аудит - независимая форма аудита, внутренний - ведомственная или внутренняя форма контроля субъекта хозяйствования. Внутренний аудит создается по желанию и на условиях субъекта хозяйствования, подконтролен ему, заменить внешний аудит не может, потому что его деятельность регулируется субъектом хозяйствования. Задачи внутреннего аудита: проверка, аналитическая работа, прогнозы на будущее.

Аудит может быть обязательным и инициативным. Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, установленных законодательством Республики Беларусь, инициативная - по решению субъектов хозяйствования или собственника. Указом Президента Республики Беларусь от 12.02.2004 № 67 «О совершенствовании государственного регулирования аудиторской деятельности» устанавливается перечень организаций, подлежащих обязательному ежегодному аудиту. Это:

- 1) организации, являющиеся открытыми акционерными обществами;
- 2) банки, небанковские кредитно-финансовые организации, биржи, коммерческие организации с иностранными инвестициями, страховые организации, а также страховые брокеры;
- 3) иные организации и индивидуальные предприниматели, у которых объём выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год составляет более 600 тыс. евро.

Юридические лица, которые в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке, представляют инспекциям МНС по месту постановки на налоговый учет аудиторское заключение о результатах обязательной аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности по установленной Министерством финансов форме в месячный срок после завершения аудиторской проверки, но не позднее 1 июля года, следующего за отчетным.

Статьей 15 Закона «Об аудиторской деятельности» указывается, что аудиторская проверка не освобождает субъект хозяйствования от ответственности за нарушение порядка осуществления хозяйственной деятельности, несоответствие представляемой бухгалтерской отчетности актам законодательства.

Плательщики, на которых законодательством возложена обязанность проведения обязательных аудиторских проверок, обязаны представить в нало-

говый орган документ, подтверждающий факт аудиторской проверки. Затраты субъекта предпринимательской деятельности на проведение аудита могут быть отнесены на себестоимость только в случае, если аудиторская проверка является обязательной, и в пределах установленных норм, представленных в табл. 1 и 2.

Таблица 1 - Предельные нормы расходов на проведение обязательных аудиторских проверок, относимых на себестоимость продукции, работ, услуг (включаемых в состав расходов)

Объем выручки от реализации продукции, работ, услуг, полученной юридическими лицами (за исключением банков и небанковских финансовых и страховых организаций) в проверяемом году	Предельный размер расходов на оплату аудиторских услуг, относимых на себестоимость продукции, работ, услуг, в год
До 50 млн. руб.	0,8 % от объема выручки с учетом НДС
От 50 млн. руб. до 100 млн. руб.	400 тыс. руб. + 0,4 % от объема выручки, превышающей 50 млн. руб. с учетом НДС
От 100 млн. руб. и выше	600 тыс. руб. + 0,2 % от объема выручки, превышающей 100 млн. руб. с учетом НДС

Таблица 2 – Предельные нормы расходов на проведение обязательного аудита страховых и перестраховочных организаций, относимых на себестоимость услуг по страхованию

Сумма страховых взносов, собранных страховыми и перестраховочными организациями в проверяемом году	Предельный размер расходов на оплату аудиторских услуг, относимых на себестоимость услуг по страхованию, в год
До 10 млн. руб.	0,8 % от суммы страховых взносов
От 10 млн. руб. до 50 млн. руб.	80 тыс. руб. + 0,3 % от суммы страховых взносов, превышающей 10 млн. руб.
От 50 млн. руб. до 100 млн. руб.	200 тыс. руб. + 0,1 % от суммы страховых взносов, превышающей 50 млн. руб.
От 100 млн. руб. и выше	250 тыс. руб. + 0,05 % от суммы страховых взносов, превышающей 100 млн. руб.

Аудиторская проверка не может проводиться:

- аудиторами, являющимися учредителями, собственниками, акционерами проверяемых субъектов хозяйствования или состоящими с заказчиками в близком родстве или свойстве;
- аудиторскими организациями в отношении субъектов хозяйствования, являющихся их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские организации являются учредителями, собственниками, акционерами;
- аудиторскими организациями в отношении субъектов хозяйствования, являющихся их дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских организаций;
- аудиторами и аудиторскими организациями, оказывающими данному субъекту хозяйствования услуги по постановке и восстановлению бухгалтерского учета.

Законодательно установлено, что к плательщикам налогов, обязанным представить документ, подтверждающий факт проведения аудиторской проверки, но не сделавшим этого, налоговые органы имеют право применить следующие меры:

- приостановить операции по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях;
- наложить на руководителей и других должностных лиц организаций административные штрафы в размере от 2 до 5 базовых величин.

Указанные меры не применяются, если аудиторская проверка не проведена не по вине субъекта хозяйствования.

Для юридических лиц с долей государственной собственности установлены некоторые особенности проведения обязательного аудита. Так, указанные юридические лица освобождаются от обязательных ежегодных аудиторских проверок, если в отчетном периоде у них были проведены ревизии финансово-хозяйственной деятельности ведомственной контрольно-ревизионной службой. Если в организации негосударственной формы собственности проводилась проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и других налоговых платежей в бюджет инспекциями МНС, то она освобождается от аудиторской проверки за проверяемый период, но только в части тех вопросов, которые были проверены налоговыми органами.

4. Стандарты аудита

Значение правил, регулирующих профессиональную деятельность аудиторов, совершенно очевидно. Они призваны сформировать единые базовые требования к порядку осуществления этой деятельности и обеспечить определенный уровень гарантий результатов аудиторской проверки, единые требо-

вания к аудиторским процедурам, к аудиторскому заключению и к самому аудитору, определить единые принципы, которыми следует руководствоваться представителям аудиторской профессии, и тем самым повысить качество и эффективность аудита.

Стандарты – определённые правила осуществления какой-либо деятельности.

Аудиторские стандарты формулируют единые основополагающие предписания, определяющие нормативные требования к качеству и надёжности аудита и обеспечивающие определённые гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчётов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать все представители этой профессии. Аудитор, допускающий в своей практике отступление от стандарта, должен быть готов обосновать причину этого.

Значение стандартов:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в практику научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс проверки;
- создают общественный престиж профессии;
- устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и превращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимается несколько организаций, в том числе Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г. В её рамках аудиторскими стандартами занимается Международный комитет по аудиторской практике. Он действует на правах постоянного автономного комитета.

Международные стандарты применяются в любых случаях проведения независимого аудита. Однако международные стандарты не превалируют над местными.

В некоторых странах (например, в Австралии, Бразилии, Индии, Голландии) Международные стандарты используют в качестве базы для разработки собственного подобного документа, а в странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка), Международные стандарты могут восприниматься как национальные.

В наиболее развитых странах, имеющих свои национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), международные стандарты

профессиональными организациями принимаются просто к сведению.

Условно аудиторские стандарты можно разделить на:

- общие (определяют цели, задачи, требования к квалификации, правила по заключению договоров, поведения, привлечения экспертов из других областей, взаимоотношения с государственными органами и т.д.);
- методологические (определяют качество или непосредственный порядок проведения аудита);
- стандарты составления аудиторских заключений (правильность аудиторского заключения, порядок учёта событий, совершённых после периода проверки).

Международный комитет по аудиторской практике издал стандарты проведения аудита, состоящие из Международных стандартов проведения аудита (их 29) и Стандартов по оказанию сопутствующих услуг (их 4).

Перечень международных стандартов:

1. Цели и объём проверки финансовых отчётов.
2. Письмо о согласии на проведение аудита.
3. Основные принципы проведения аудита.
4. Планирование.
5. Использование результатов работы других аудиторов.
6. Изучение и оценка применяемой системы бухгалтерского учёта и соответствующих средств внутреннего контроля в связи с проведением аудита.
7. Контроль качества аудита.
8. Данные аудита.
9. Документация.
10. Использование результатов работы внутреннего аудитора.
11. Обман и ошибка.
12. Аналитическая проверка.
13. Заключение аудитора по финансовым отчётам.
14. Прочая информация в документах, содержащих проверенные финансовые отчёты.
15. Проведение аудита в условиях применения электронной обработки данных (ЭОД).
16. Компьютерные методы аудита.
17. Заинтересованные стороны.
18. Использование работы эксперта.
19. Аудиторская выборка.
20. Влияние использования ЭОД на изучение и оценку системы учёта и соответствующих средств внутреннего контроля.
21. Датирование заключение аудитора. События после подписания баланса. Обнаружение фактов после публикации финансовых отчётов.
22. Пояснения руководства.
23. Действующие предприятия.
24. Специальные отчёты аудитора.
25. Существенность и аудиторский риск.
26. Аудит учётных оценок.

27. Изучение перспективной финансовой информации.

28. Ответственность аудитора за начальные остатки при первой проверке финансовой отчетности.

29. Оценки собственного и контрольного рисков и их влияние на независимые процедуры.

Стандарты по оказанию сопутствующих услуг:

1. Основные принципы обязательств по использованию обзоров
2. Обзор финансовых отчетов
3. Обязательства по выполнению согласованных процедур
4. Обязательства по сбору финансовой информации

В Республике Беларусь стандарты аудиторской деятельности называются правилами. Разработаны и действуют следующие правила:

1. Планирование аудита.
2. Рабочая документация аудитора.
3. Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.
4. Аудиторские доказательства.
5. Использование результатов работы внутреннего аудита.
6. Аналитические процедуры.
7. Существенность и аудиторский риск.
8. Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности.
9. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.
10. Аудиторская выборка.
11. Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг.
12. Использование результатов работы другой аудиторской организации.
13. Проверка соблюдения законодательства при проведении аудита.
14. Использование результатов работы эксперта.
15. Внутренний контроль качества аудита.
16. Отчет аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию.
17. Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого юридического лица или индивидуальным предпринимателем.
18. Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита.
19. Понимание деятельности проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя.
20. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита.
21. Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете.
22. Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.
23. Общение с руководством юридического лица или индивидуальным предпринимателем.

24. Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую отчетность.

25. Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя.

26. Выборочный аудит.

27. Принципы формирования цен на аудит.

28. Особенности аудита субъектов малого предпринимательства.

29. Аудит в условиях компьютерной обработки данных.

30. Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица.

31. Образование аудитора.

32. Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты.

33. Сопутствующие аудиту услуги.

В настоящее время ведется активная работа по разработке новых правил аудиторской деятельности.

Тема 7. Организация аудиторской деятельности

Ключевые слова: основные цели аудита, принципы аудита, кодекс этики аудиторов, независимость аудиторов, планирование аудита, этапы планирования аудита, объем аудита, этапы проведения аудита, аудиторские доказательства, достаточность и достоверность аудиторских доказательств, способы получения аудиторских доказательств, аналитические процедуры, существенность, уровень существенности, аудиторский риск, внутрихозяйственный риск, риск средств контроля, риск необнаружения, аудиторское заключение и его виды.

Лекция 9. ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТА

1. Цели и общие принципы проведения аудита.

2. Кодекс этики аудиторов.

1. Цели и общие принципы проведения аудита

Основными целями аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта во всех существенных отношениях, т.е. полноты, достоверности и точности отражения в отчетности показателей активов и пассивов, собственных и заемных средств, состояния расчетов и финансовых результатов за определенный период, проверки соответствия принятой в организации учетной политики законодательству Республики Беларусь;

- установление соответствия совершенных субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным правовым актам Республики Беларусь;
- получение аудиторских доказательств, позволяющих аудитору выразить суждение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

С целью установления достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитору необходимо убедиться, что она:

- раскрывает все статьи, которые являются существенными для воздействия на оценку или решение;
- ясна и понятна, подготовлена на основе проведенных операций и объективных данных;
- соответствует требованиям нормативных правовых актов Республики Беларусь;
- удовлетворяет информационным потребностям и финансовым интересам пользователей;
- подготовлена с соблюдением принципов бухгалтерского учета, принятых в Республике Беларусь.

Мнение аудитора может способствовать большему доверию к бухгалтерской (финансовой) отчетности со стороны пользователей, но не должно трактоваться ими как гарантия в том, что не существует каких-либо обстоятельств, способных повлиять на состояние бухгалтерской (финансовой) отчетности (кроме изложенных в аудиторском заключении).

При проведении аудита аудиторские организации (аудиторы) обязаны соблюдать принципы профессиональной этики, которые включают в себя профессиональную компетентность, независимость, конфиденциальность, честность и объективность, профессиональное поведение, добросовестность. Более подробно эти принципы будут рассмотрены далее.

2. Кодекс этики аудиторов

Кодекс обобщает этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов.

Этика профессионального поведения аудиторов определяет нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств. Аудиторы обязаны придерживаться общечеловеческих моральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях, жить и работать по совести.

Аудитор обязан действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика аудиторских услуг.

Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных государственных органах, а также в его взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях. Если аудитору станет из-

вестно, что защищаемые интересы клиента возникли в нарушение законодательства либо справедливости, он обязан отказаться от их защиты. Объективной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации.

Оказывая любые профессиональные услуги, аудиторы обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты, не допускать, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо давление со стороны могли сказаться на объективности их суждений и заключений. Аудитору следует избегать взаимоотношений с лицами, которые могли бы повлиять на объективность его суждений и выводов, либо немедленно прекращать их, указывая на недопустимость давления на аудитора в любой форме.

Аудиторы обязаны отказываться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях.

Независимость аудитора рассматривается как по формальным, так и по фактическим обстоятельствам.

В аудиторском заключении или другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан сознательно и без каких-либо оговорок заявить о своей независимости в отношении клиента.

Основные обстоятельства, наносящие ущерб независимости аудитора либо позволяющие сомневаться в его фактической независимости:

1) предстоящие (возможные) или вестующиеся судебные (арбитражные) дела с организацией клиента;

2) финансовое участие аудитора в делах организации клиента в любой форме;

3) финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского, и др.);

4) косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) в организации клиента через родственников, служащих организации, через основные и дочерние организации и т.п.;

5) родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации клиента;

6) чрезмерная гостеприимность клиента, а также получение от него товаров (работ, услуг) по ценам, существенно сниженным относительно реальных рыночных цен;

7) участие аудитора в любых органах управления организации клиента, его основных и дочерних организаций;

8) неосторожные рекомендации и советы аудиторов о финансовых вложениях в организации, в которых они сами имеют какие-либо финансовые интересы;

9) прежняя работа аудитора в организации клиента либо в его управляющей организации, на любых должностях;

10) если рассматривается вопрос о назначении аудитора на руководящую

и иную должность в организации клиента.

Независимость аудиторской организации вызывает сомнения в случае:

а) если она участвует в финансово-промышленной группе, в группе кредитных организаций или холдинге и оказывает профессиональные аудиторские услуги организациям, входящим в эту финансово-промышленную либо банковскую группу (холдинг);

б) если аудиторская организация возникла на базе структурного подразделения бывшего или действующего министерства (концерна) или при прямом или косвенном участии бывшего или действующего министерства (концерна) и оказывает услуги организациям, ранее или в настоящее время подчиненным данному министерству (концерну);

в) если аудиторская организация возникла при прямом или косвенном участии банков, страховых организаций или иных организаций, учреждений или групп и оказывает услуги организациям, акции которых находятся в собственности, приобретены или приобретались вышеназванными структурами в период, за который аудиторская организация должна оказать услуги.

Аудитор обязан воздерживаться от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его профессиональной компетенции, а также не соответствующих его лицензии (квалификационному аттестату). Аудиторская фирма может привлечь компетентных специалистов для помощи аудитору в решении поставленных конкретных задач.

Аудитор обязан постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и хозяйственного права, организации и методов аудита, законодательства, белорусских и международных норм и правил бухгалтерского учета и аудиторской деятельности.

Аудитор обязан сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними. Аудитор не должен использовать конфиденциальную информацию клиента, ставшую ему известной при выполнении профессиональных услуг, для своей выгоды или для выгоды любой третьей стороны, а также в ущерб интересам клиента.

Публикация, иное разглашение конфиденциальной информации клиентов не являются нарушением профессиональной этики в случаях:

а) когда это разрешает клиент с учетом интересов всех сторон, которые она может затронуть;

б) когда это предусмотрено законодательными актами или решениями судебных органов;

в) для защиты профессиональных интересов аудитора в ходе официального расследования или частного разбирательства, проводимого руководителем или уполномоченными представителями клиентов;

г) когда клиент намеренно и незаконно вовлек аудитора в действия, противоречащие профессиональным нормам и действующему законодательству.

Аудитор отвечает за сохранение конфиденциальной информации всем персоналом аудиторской организации, а также лицами, привлеченными со стороны для оказания аудиторских услуг.

Аудиторы обязаны неукоснительно соблюдать законодательство о налогообложении во всех аспектах; они не должны сознательно скрывать свои доходы от налогообложения или иным образом нарушать налоговое законодательство в своих интересах либо в интересах других лиц. При оказании профессиональных услуг по налогообложению аудитор руководствуется интересами клиента. При этом он обязан соблюдать налоговое законодательство и не должен способствовать фальсификациям с целью уклонения клиента от уплаты налогов и обмана органов налогового и иного государственного контроля. О выявленных в ходе проведения обязательного аудита фактах нарушения налогового законодательства, ошибок в расчетах и уплате налогов аудитор обязан в письменной форме сообщить администрации клиента и ревизионной комиссии акционерного (хозяйственного) общества и предупредить их о возможных последствиях и путях исправления нарушений и ошибок.

Рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан представлять клиенту только в письменной форме. При этом он стремится не обнадёживать клиента в том, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами, а также должен предупредить клиента, что ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности лежит на самом клиенте.

Плата за профессиональные услуги аудитора отвечает нормам профессиональной этики, если она выплачивается в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг. Она может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора. Размер оплаты профессиональных услуг аудитора не должен зависеть от достижения какого-либо определенного результата или обуславливаться иными обстоятельствами, кроме вышеуказанных.

Аудитор не имеет права получать плату за профессиональные услуги наличными деньгами. Аудитор обязан воздерживаться от выплаты и получения комиссионных за приобретение или передачу клиентов либо передачу кому бы то ни было услуг третьей стороны. Аудитор обязан заранее оговорить с клиентом и письменно закрепить условия и порядок платы за свои профессиональные услуги. Сомнения в соблюдении профессиональной этики вызывает ситуация, когда плата одного клиента составляет всю или большую часть (свыше 51 %) годовой выручки аудитора за оказанные профессиональные услуги.

Аудиторы обязаны доброжелательно относиться к другим аудиторам, воздерживаться от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии. Аудитор должен воздерживаться от нелояльных действий в отношении коллеги при замене клиентом аудитора, содействовать вновь назначенному аудитором в получении информации о клиенте и о причинах замены аудитора. Информирование вновь

назначенного аудитора производится в письменной форме с соблюдением этических норм о конфиденциальности.

Вновь приглашенный аудитор, если такое приглашение сделано не по результатам конкурса, проведенного клиентом, прежде чем согласиться на предложение, обязан запросить прежнего аудитора и убедиться, что не существует профессиональных причин для отказа от него. Вновь приглашенный аудитор, не получивший ответа от прежнего аудитора в течение приемлемого времени и, несмотря на предпринятые усилия, не имеющий иной информации об обстоятельствах, препятствующих его сотрудничеству с данным клиентом, имеет право дать положительный ответ на полученное предложение.

Аудитор имеет право в интересах своего клиента и с его согласия приглашать для оказания профессиональных услуг других специалистов. Отношения с другими специалистами, привлекаемыми дополнительно, должны быть деловыми и корректными. Специалисты, дополнительно привлекаемые к оказанию услуг, обязаны воздерживаться от обсуждения с представителями клиента деловых и профессиональных качеств основных аудиторов, проявлять максимальную лояльность к пригласившим их коллегам.

Аудиторы, согласившиеся стать сотрудниками аудиторской организации, обязаны лояльно относиться к ней, всей своей деятельностью способствовать авторитету и дальнейшему развитию организации, поддерживать деловые, доброжелательные отношения с руководителями и иными сотрудниками организации, руководителями и персоналом клиентов. Взаимоотношения сотрудников и аудиторской организации должны основываться на взаимной ответственности за выполнение профессиональных обязанностей, преданности и непредубежденности, постоянном совершенствовании организации аудиторских услуг, их профессионального содержания. Аудиторская организация обязана разрабатывать методы профессиональной деятельности, обобщать нормативные акты, снабжать ими своих сотрудников, постоянно заботиться о повышении их профессиональных знаний и качеств.

Аудиторы, сотрудничающие в аудиторской организации, обязаны добросовестно выполнять свою работу, осторожно и взвешенно подходить к содержанию документов, направляемых клиентам, во взаимоотношениях с ними руководствоваться профессиональными нормами и интересами организации.

Аудитор, часто меняющий аудиторские организации либо внезапно покидающий ее и тем самым наносящий организации определенный ущерб, нарушает профессиональную этику. Специалисты, перешедшие в другую аудиторскую организацию, обязаны воздерживаться от осуждения или восхваления своих прежних руководителей и коллег, от обсуждения с кем бы то ни было организации и методов работы в прежней организации. Они не должны разглашать известную им конфиденциальную информацию и документы аудиторской организации, с которой они прекратили трудовые отношения.

Руководители (сотрудники) аудиторской организации воздерживаются от обсуждения с третьими лицами профессиональных и личных качеств своих бывших сотрудников и коллег, за исключением случаев, когда эти бывшие со-

трудники нанесли своими действиями существенный ущерб профессии и законным интересам организации. По запросу руководителя аудиторской организации, в которую устраивается на работу аудитор, руководитель аудиторской организации, сотрудником которой ранее являлся данный аудитор, может дать письменную рекомендацию с указанием профессиональных и личных качеств аудитора.

Аудитор, по тем или иным причинам покидающий аудиторскую организацию, обязан добросовестно и в полном объеме передать организации всю имеющуюся у него документальную и иную профессиональную информацию, не оставляя у себя копий, черновых записей, рабочих документов, связанных с аудиторскими проверками. Аудитор не имеет права обсуждать с клиентами или иными посторонними лицами размер и порядок выплаты заработной платы, существующий в аудиторской организации, сотрудником которой он является, разглашать кому бы то ни было информацию об этом.

Публичная информация об аудиторах и реклама аудиторских услуг могут быть представлены в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, в адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских организаций. Отсутствуют какие-либо ограничения в отношении места и частоты обнародования рекламы, размера и оформления рекламного объявления.

Реклама аудиторских профессиональных услуг должна быть информативной, прямой и честной, выдержанной в хорошем вкусе, исключающем всякую возможность обмана и заблуждения потенциальных клиентов либо возбуждения у них недоверия к другим аудиторам.

Не допускаются как противоречащие профессиональной этике аудиторов реклама и публикации, содержащие:

- прямое указание или намек, вселяющий необоснованные ожидания (уверенность) клиентов в благоприятности результатов профессиональных аудиторских услуг;
- безосновательные самовосхваления и сравнения с другими аудиторами;
- рекомендации, подтверждения клиентов и иных третьих лиц, восхваляющих аудитора и профессиональные достоинства предоставляемых им услуг, ссылки на оказание клиентам профессиональных услуг;
- сведения, которые могут раскрыть конфиденциальные данные клиента либо необъективно представить его в ложном свете;
- необоснованные претензии быть специалистом в определенной области профессиональной деятельности;
- сведения, имеющие целью ввести в заблуждение или оказать давление на судебные, налоговые и иные государственные органы.

Аудиторы обязаны воздерживаться от оплаты услуг журналистов, публикующих благоприятную информацию о них.

Аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его объ-

ективность и независимость, на соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом и потому несовместимой с оказанием профессиональных аудиторских услуг.

Занятие какой-либо деятельностью, запрещенной практикующим аудиторам в соответствии с законодательством, рассматривается как несовместимые действия аудитора, нарушающие закон и профессиональные этические нормы. Выполнение аудитором двух или более профессиональных услуг и заданий одновременно не может рассматриваться несовместимыми действиями.

Независимо от того, где аудитор оказывает профессиональные услуги, в своем государстве или в другом, этические нормы его поведения остаются неизменными.

Лекция 10. ЭТАПЫ И ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

1. Планирование аудита.
2. Объем и этапы аудиторской проверки.
3. Права, обязанности и ответственность аудиторов.

1. Планирование аудита

Аудитор должен планировать и проводить работу с определенной долей профессионального скептицизма, сознавая, что всегда могут существовать обстоятельства, влекущие за собой искажение финансовой отчетности по отдельным важным параметрам, а получаемые аудиторские доказательства и информация о субъекте могут быть неверными.

Планирование аудита должно определить наиболее важные направления аудита и способствовать более эффективному распределению обязанностей среди аудиторов, проводящих аудиторскую проверку.

Планирование является начальным этапом проведения аудита и состоит из разработки общего плана аудита 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 субъекта, их исполнителей. Планируемый объем работы зависит от размеров и характера (вида) деятельности субъекта, сложности аудита, результатов предшествующих проверок финансово-хозяйственной деятельности данного объекта.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией (аудитором) в соответствии с принципами комплексности планирования; непрерывности планирования; оптимальности планирования.

Принцип комплексности планирования предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования — от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности планирования аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов, увязке этапов планирования по срокам и по обособленным подразделениям проверяемого субъекта. При планировании аудита на длительный период времени аудиторю следует своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности заказчика и результатов поэтапного аудита.

Принцип оптимальности планирования аудита заключается в том, что в процессе планирования аудиторю следует обеспечить возможность выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита.

Этапы планирования предусматривают:

- предварительное планирование аудита;
- подготовку и составление общего плана аудита;
- подготовку и составление программы аудита.

До заключения договора о проведении аудита аудиторская организация согласовывает с руководством субъекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита. На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с экономической ситуацией в республике, с финансово-хозяйственной деятельностью субъекта и информацией о внешних и внутренних факторах, влияющих на его деятельность. Кроме того, необходимо получить сведения об организационной структуре субъекта, наличии обособленных подразделений, видах производственной деятельности и номенклатуре выпускаемой продукции, структуре капитала, учетной политике, уровне рентабельности, порядке распределения прибыли, принципах организации системы оплаты труда персонала, технологических особенностях производства продукции, основных покупателях (заказчиках) и поставщиках, организации внутреннего контроля.

Информация о субъекте может быть получена из учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации субъекта; протоколов заседаний совета, собраний акционеров или других органов управления организацией; документов, регламентирующих учетную политику; бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности; документов планирования деятельности организации; контрактов, договоров, соглашений; внутриведомственных инструкций; актов проверок государственных контролирующих органов; материалов судебных исков; перечня филиалов, дочерних предприятий и других структур, созданных субъектом; информации, полученной из бесед с руководством и при осмотре основных участков, складов и др.

При планировании состава специалистов, необходимых для проведения аудита, аудиторская организация обязана учитывать:

- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;
- сроки работы аудита;

- квалификационный уровень аудиторов.

Аудиторской организации необходимо разработать и документально оформить общий план аудита с описанием предполагаемого объема, перечня работ и срока их проведения. Общий план аудита должен быть достаточно детальным, его форма и содержание могут меняться в ходе осуществления аудита в зависимости от объема работ, выполняемых субъектом предпринимательской деятельности, сложности аудита, специфической методологии и технических приемов, используемых аудитором. Разработана примерная форма общего плана аудита. При разработке общего плана аудита необходимо учитывать данные предварительного планирования; оценку риска внутреннего контроля; определение существенности для целей аудита; оценку вероятности существенного искажения отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций проверяемым субъектом с учетом прошлых проверок; выявление наиболее сложных участков бухгалтерского учета, подлежащих аудиту; возможность изменения подхода к специфическим областям аудита; соответствие методик бухгалтерского учета субъекта нормативным правовым актам; выполнение принципа непрерывности планирования; условия проведения аудита.

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

Аудиторская организация должна разработать и документально оформить программу аудита по установленной форме. В ходе проведения аудита программа может пересматриваться. Причины и результаты изменений программы следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочей документации аудитора, являются фактическим материалом для составления аналитической части аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности субъекта предпринимательской деятельности (заключительной части аудиторского заключения).

2. Объем и этапы аудиторской проверки

Определение объема аудита является предметом профессионального суждения аудитора о характере и масштабе работ, необходимых для достижения целей аудита в зависимости от особенностей проверки.

Аудиторской организации (аудитору) при определении объема аудита следует исходить из требований нормативных правовых актов Республики Беларусь, условий договора на оказание аудиторских услуг, конкретных обстоятельств проверки с учетом полученных сведений о деятельности субъекта.

Аудит должен быть организован так, чтобы можно было учесть все аспекты деятельности субъекта, относящиеся к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важность информации определяет сам аудитор. Понимание сущности систем учета и внутреннего контроля, применяемых субъектом, позволит ему

установить типы потенциальных ошибок, определить факторы риска и подходящие методы проверки.

Аудитор самостоятельно принимает решения о видах, количестве и методах проведения аудиторских процедур; затратах времени; количестве и составе специалистов, требующихся для осуществления аудиторской проверки и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

Основными этапами проведения аудита являются:

- планирование аудита;
- получение аудиторских доказательств;
- документирование аудита;
- обобщение выводов;
- формирование и выражение мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта.

Ограничения в объеме аудита отчетности, которые не дают возможности аудитору с достаточной степенью уверенности однозначно выразить свое профессиональное суждение, должны в обязательном порядке отражаться в аудиторском заключении.

Аудит предполагает разумную, но не абсолютную гарантию достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ходе проведения аудита в силу объективных и субъективных причин нельзя исключить вероятность того, что могут остаться незамеченными искажения в отчетности субъекта.

Аудиторская гарантия — это понятие, относящееся к сбору доказательств, необходимых аудитору для составления заключения о том, что в целом нет существенных неточностей, искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка необходимого уровня аудиторских гарантий надежности мнения аудитора о достоверности отчетности субъекта увязывается с решением аудитора о характере и объеме подлежащих сбору аудиторских доказательств.

Уверенность аудитора в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта не может быть абсолютной ввиду наличия фактов, неизбежно ограничивающих эффективность аудита. К числу таких фактов могут относиться:

- ограниченность осведомленности аудиторской организации (аудитора) о деятельности субъекта рамками исследований;
- присутствие в аудиторской работе неизбежного элемента субъективности;
- применение в ходе аудита выборочного подхода к осуществлению проверки;
- использование аудиторской организацией (аудитором) в качестве основы для составления аудиторского заключения, аудиторских доказательств результатов работы привлеченных экспертов, приводящих в своем заключении как объективные данные о проведенных исследованиях, так собственные мнения и выводы;
- подверженность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта присущим им изъянам.

3. Права, обязанности и ответственность аудиторов

Права, обязанности и ответственность аудиторов определяются Законом «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 все бухгалтерские регистры, 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 определенных обстоятельств;
- 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.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у аудиторской организации или аудитора - 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 аудиторской проверки или не соответствующее результатам проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Применение мер ответственности, предусмотренных настоящей статьей, не исключает возможности применения к аудиторам и аудиторским организациям других мер ответственности в соответствии с законодательством.

Права, обязанности и ответственность аудируемого лица соотносятся с правами, обязанностями и ответственностью аудиторов.

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;
- своевременно устранять выявленные аудитором нарушения законодательства, порядка ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 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.

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

Лекция 11. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

1. Аудиторские доказательства и аналитические процедуры.
2. Существенность и аудиторский риск.
3. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности.

4. Аудиторское заключение.

1. Аудиторские доказательства и аналитические процедуры

Аудиторские доказательства — это информация, имеющаяся в распоряжении аудитора и позволяющая ему сделать выводы, выразить профессиональное суждение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства на основе независимых процедур, таких, как:

детальная проверка правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;

анализ отчетности и состояния системы внутреннего контроля.

Аудиторские доказательства строятся исходя из оптимального сочетания материалов проверки на соответствие внутреннего контроля и проверки самих учетных данных. Собранное количество аудиторских доказательств должно обеспечить аудитору качественное составление объективного аудиторского заключения.

Аудиторские доказательства отражают содержание части информации, имеющейся на предприятии. Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными. Внутренние аудиторские доказательства — информация, полученная от субъекта в письменном или устном виде. Внешние аудиторские доказательства — информация, полученная от третьей стороны в письменном виде. Смешанные аудиторские доказательства — информация, полученная от субъекта в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

Аудиторские доказательства должны быть получены по каждому разделу бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства относительно одного утверждения (например, наличие товарно-материальных запасов) не восполнит недостаток доказательств относительно другого утверждения (например, определения стоимости).

Источниками получения аудиторских доказательств являются первичные документы субъекта; регистры бухгалтерского учета субъекта; бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта; результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта; сопоставление различных документов субъекта, а также документов субъекта с документами третьих лиц; результаты инвентаризации имущества субъекта.

Аудиторское доказательство более убедительно, если разноплановые доказательства, полученные от различных источников, не противоречат друг другу. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, непоследовательны и не соответствуют полученным доказательствам из другого источника, то может возникнуть необходимость выполнить дополнительные процедуры проверки для устранения такой непоследовательности. Когда аудитор обоснованно сомневается по какому-либо существенному утверждению одного

из разделов бухгалтерской (финансовой) отчетности, он должен попытаться получить достаточные аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. Если достаточную и достоверную информацию получить не удастся, то аудитор должен составить отрицательное заключение или отказаться от составления заключения.

Так как аудиторские доказательства являются основой для составления аудиторского заключения, то они должны отвечать ряду требований, обеспечивающих получение оптимально необходимой информации, позволяющей сделать обоснованные выводы о состоянии объекта аудита. Аудиторские доказательства должны быть достаточными и достоверными.

Достаточность и достоверность — взаимосвязанные понятия, основывающиеся на оценке системы внутреннего контроля и процедур проверки на существенность. Достаточность является количественным показателем аудиторского доказательства, достоверность — показателем надежности и значимости доказательства для конкретных утверждений. Значимыми доказательствами считаются тогда, когда они помогают решать поставленные перед аудитором задачи. Надежность доказательства характеризует качество информации и отсутствие в ней ошибок. Аудиторские доказательства должны носить убедительный характер, и во многих случаях для подтверждения отдельных утверждений аудитор должен получать разноплановые доказательства из различных источников.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от степени аудиторского риска, то есть вероятности принятия аудиторской организацией неверного решения; более достоверной информации, полученной от третьих лиц, чем непосредственно от субъекта; состояния системы внутреннего контроля; самостоятельно полученных аудитором сведений и их анализа, как более достоверных, чем сведения, полученные от других лиц; письменных показаний и документов, как более достоверных, чем показания в устной форме; возможности сопоставления сведений, полученных из разных источников.

Достоверность отчетности — такая степень точности данных отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности субъекта, и принимать основанные на этих выводах решения.

Для получения аудиторских доказательств используются различные способы. Наиболее распространенными являются:

пересчет — проверка арифметических расчетов первичных документов и бухгалтерских записей. В зависимости от плана проверки, оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска пересчет может быть выборочным или сплошным. При ведении бухгалтерского учета с помощью компьютерных систем аудиторская организация (аудитор) может осуществлять проверку, применяя аналогичные системы;

инвентаризация — прием, позволяющий получить точную информацию о наличии имущества субъекта. Инвентаризации подлежат имущество и финансовые обязательства субъекта. При проведении аудита аудиторы могут наблю-

дать за проведением инвентаризации. Такое наблюдение помогает аудиторской организации (аудитору) правильно оценить надежность системы бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля;

проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций — осуществление контроля аудиторской организацией (аудитором) за учетными работами, выполняемыми в бухгалтерии 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 рекомендуется готовить от имени руководства субъекта. В них должно содержаться требование предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации (аудитору). В случае если аудиторская организация (аудитор) получила от независимой третьей стороны информацию, которая расходится с учетными данными субъекта, она должна применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения;

опрос — изучение соответствующей информации персонала, руководства и независимых третьих лиц внутри или за пределами субъекта. Опросы могут быть различными: от официальных письменных, адресованных третьей стороне, до неофициальных устных, адресованных лицам внутри субъекта;

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;

аналитические процедуры — анализ и оценка 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;

прослеживание — метод, заключающийся в проверке некоторых первичных документов, отражения данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, заключительной корреспонденции счетов и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор должен грамотно спланировать, какие аналитические процедуры, в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

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.

Применение аналитических процедур основывается на ожидании того, что между полученными аналитическими данными существуют связи. Наличие

и исследование этих связей обеспечивает получение необходимых аудиторских доказательств о полноте, точности и действительности учетных данных.

Основными целями аналитических процедур являются: изучение деятельности заказчика; оценка финансового положения и перспектив развития субъекта; выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности; сокращение числа детальных аудиторских процедур; выявление причин ошибок и искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На этапе планирования выполнение аналитических процедур способствует пониманию финансово-хозяйственной деятельности заказчика, определению областей потенциального аудиторского риска, выявлению аспектов деятельности субъекта, о которых аудитор не был осведомлен, и может помочь определить необходимость, характер, время выполнения аудиторских процедур.

На завершающем этапе аудита аналитические процедуры способствуют выявлению в отчетности существенных искажений и других финансовых проблем. Выводы, сделанные в результате таких процедур, позволяют прийти к заключению о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом или выявить области, требующие дополнительных аудиторских процедур.

В процессе проведения аудита могут применяться такие аналитические процедуры, как сопоставление показателей отчетности с плановыми (сметными) показателями субъекта; сопоставление фактических показателей отчетности за различные периоды; сопоставление показателей 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. Выполнение аналитических процедур условно можно разделить на четыре основных этапа: определение целей, выбор вида, выполнение и анализ результатов выполнения.

Вид аналитических процедур зависит от целей их проведения, доступности и достоверности информации, необходимой для их проведения, вида деятельности субъекта, профессионального суждения аудитора. При выполнении аналитических процедур могут использоваться разнообразные методы: от простого сравнения до комплексного анализа, использующего математические и статистические методы. Выбор метода зависит от профессионального суждения аудитора.

Степень надежности и доверия, которое аудитор возлагает на результаты аналитических процедур, зависит от следующих факторов:

- существенности рассматриваемых статей. Например, остатки запасов существенны, и аудитор не полагается только на аналитические процедуры при формировании выводов. Однако аудитор может полагаться только на аналитические процедуры для определения статей доходов и расходов, когда они по отдельности несущественны;
- других аудиторских процедур, направленных на те же объекты аудита. Например, другие процедуры, выполненные аудитором при анализе возможности погашения дебиторской и кредиторской задолженности (такие, как прогноз последующих поступлений денежных средств) могут подтвердить или опровергнуть вопросы, возникающие в ходе выполнения аналитических процедур при сравнении сроков погашения задолженностей;
- точности, с которой ожидаемые результаты аналитических процедур могут быть предсказаны. Например, аудитор обычно ожидает большего постоянства при сравнении общей нормы прибыли от одного периода к другому по сравнению с соответствующими расходами;
- использования нефинансовой информации при выполнении аналитических процедур. Например, при проверке полноты отражения выручки от реализации могут быть использованы данные об отгрузке продукции в количественном измерении.

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.

2. Существенность и аудиторский риск

Основной целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является установление ее достоверности во всех существенных отношениях.

Существенность в аудите — это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка существенности зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого субъекта 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 или не носят существенный характер 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.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правиль-

ные выводы и принимать экономически обоснованные решения.

Аудиторской организации (аудитору) необходимо разработать систему базовых показателей и порядок определения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально, применяться на постоянной основе, и могут подлежать изменению в случае изменения соответствующего законодательства, реорганизации аудиторской организации или по решению руководства.

Уровень существенности следует 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 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 отчетности.

Рассмотрим пример расчета уровня существенности на этапе планирования аудита. Наименования финансовых показателей предприятия заносятся в графу 1 таблицы 3, а их значения — в графу 2. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в графе 3, а результат записывается в графу 4. Могут использоваться данные за один год или усредненные за несколько лет.

Если какие-либо показатели нехарактерны для предприятия, незначительны или отсутствуют, то они не включаются в таблицу. При анализе значений, записанных в графе 4, те из них, которые сильно отклоняются от остальных, могут отбрасываться. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которая для удобства дальнейшей работы округляется, но так, чтобы после округления отклонение от среднего значения не превышало 20%. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Таблица 3 - Расчет значения для нахождения уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого субъекта (тыс. руб.)	Доля	Значение для нахождения уровня существенности (гр.2хгр.3: 100) (тыс. руб.)
1	2	3	4
Балансовая прибыль	20.000	5	1.000

Выручка от реализации без НДС	135.000	2	2.700
Итог (валюта) баланса	130.000	2	2.600
Собственный капитал	30.000	10	3.000
Общие затраты предприятия	100.000	2	2.000

В графу 2 заносятся показатели, взятые из бухгалтерской отчетности проверяемого субъекта. Показатели в графе 3 определяются внутренней инструкцией аудиторской организации и применяются постоянно. Среднее арифметическое показателей графы 4 составляет: $(1000+2700+2600+3000+2000) : 5 = 2260$ тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на: $(2260-1000) : 2260 \times 100\% = 55\%$, т.е. почти вдвое.

Наибольшее значение отличается от среднего на: $(3000-2260) : 2260 \times 100\% = 33\%$.

Поскольку минимальное значение отличается от среднего значительно, а максимальное — не так сильно и, кроме того, остальные значения близки к наибольшему, можно отбросить при дальнейших расчетах наименьшее значение, а наибольшее — оставить. Новое среднее арифметическое составит: $(2700+2600+3000+2000) : 4 = 2425$ тыс. руб. Полученную величину допустимо округлить до 2400 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет: $(2425-2400) : 2425 \times 100\% = 1\%$, что является допустимым уровнем погрешности.

Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц с принятым порядком определения уровня существенности. Расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе аудиторской проверки оформляется в виде отдельного документа и является частью рабочей документации аудитора. Уровень существенности необходимо принимать во внимание на всех этапах аудиторской проверки.

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности в сумме намного меньше уровня существенности, а качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности, по мнению аудитора, несущественны, то аудитор вправе сделать вывод о том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность является достоверной во всех существенных отношениях.

Если же отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в бухгалтерской отчетности в сумме намного превышают уровень существенности или качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения бух-

галтерского учета и подготовки отчетности, по мнению аудитора, имеют существенный характер, аудитор обязан сделать вывод о недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в существенных отношениях.

В том случае, если количественные и качественные искажения бухгалтерской отчетности, отмеченные в ходе аудита, близки по значению к уровню существенности, аудитору необходимо взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности либо сделать вывод о необходимости включения в аудиторское заключение соответствующих оговорок. Для этого может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудиторский риск — это вероятность того, что отчетность субъекта может содержать не выявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признания того, что она содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений нет.

Различают три компонента аудиторского риска: внутривладельческий риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Аудиторский риск нельзя рассчитать в виде конкретной стоимостной оценки, поэтому при оценке рисков аудитор должен использовать не менее трех градаций: высокий, средний, низкий.

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 планирования на основе своего профессионального суждения.

При оценке внутривладельческого риска в отношении баланса и отчетности аудитору необходимо обратить внимание на 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. При оценке внутривладельческого риска в отношении конкретных счетов бухгалтерского учета и однотипных групп хозяйственных операций аудитору необходимо обратить внимание на следующие факторы: наличие отдельных счетов бухгалтерского учета, для которых характерно появление в них непреднамеренных ошибок; наличие отдельных счетов бухгалтерского учета, для которых характерно появление в них преднамеренных ошибок, вследствие высокой вероятности использования их для совершения злоупотреблений; сложность учитываемых хозяйственных операций, требующая для правильного их оформления высокой квалификации исполнителей; наличие хозяйственных операций,

порядок правильного оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством; наличие редких, необычных, нестандартных хозяйственных операций.

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 то же время аудитор никогда не должен в полной мере полагаться на систему внутреннего контроля субъекта.

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. 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.

Результаты оценки риска средств контроля отражаются в общем плане аудита, а ее уточнение в процессе аудита находит отражение в рабочей документации аудитора.

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. Он 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 внутривозвратного 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.

При планировании аудита аудитор обязан учесть факторы, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторская оценка существенности по счетам и видам сделок помогает аудитору решить, какие вопросы и какие статьи исследовать, какую использовать выборку и какие проводить аналитические процедуры. Это позволит аудитору выбрать аудиторские процедуры, от выполнения которых можно ожидать со-

кращения аудиторского риска до приемлемого уровня.

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска существует обратная связь: чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск; чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

3. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности

Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности — неверное отражение и представление данных в отчетности в связи с нарушением установленных правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

Искажение бухгалтерской отчетности может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Преднамеренное искажение отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого субъекта, совершенное в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей отчетности. Вывод о таких действиях (или бездействии) персонала субъекта, может быть сделан только уполномоченным на то органом.

Непреднамеренное искажение отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого субъекта. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях и расчетах, неполного и (или) неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов.

Преднамеренное и непреднамеренное искажение отчетности может быть у проверяемого субъекта существенным или несущественным.

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.

Факторами, отражающими особенности состояния конкретной отрасли и экономики в целом, способствующими появлению искажений, являются: состояние отрасли и экономики в целом; возможность возникновения несостоятельности (банкротства) субъекта; особенности производственной деятельности субъекта, технологические особенности производства.

Если выявлены искажения бухгалтерской отчетности, то аудиторская организация должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях.

При этом следует учитывать возможные виды нарушений, установленные у субъекта и ведущие к появлению искажений, таким, как:

- отклонения от установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки отчетности;
- отсутствие или несоблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;
- нарушения гражданского, налогового и валютного законодательства;
- прочие виды нарушений, влияющие на искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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

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

4. Аудиторское заключение

Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта представляет мнение аудиторской организации о достоверности этой от-

четности. Оно не может и не должно трактоваться этим субъектом и пользователями аудиторского заключения как-либо иначе.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности субъекта аудиторская организация должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения, либо отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской организации о достоверности отчетности субъекта означает, что отчетность обеспечивает во всех существенных отношениях достоверное отражение активов и пассивов субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет и отчетность в Республике Беларусь, а также соблюдение законодательства Республики Беларусь при совершении хозяйственных операций.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской организации о достоверности отчетности субъекта означает, что, за исключением указанных в аудиторском заключении обстоятельств, бухгалтерская (финансовая) отчетность обеспечивает во всех существенных отношениях достоверное отражение активов и пассивов субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность в Республике Беларусь, а также соблюдение законодательства Республики Беларусь при совершении хозяйственных операций.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудиторской организации о достоверности отчетности субъекта означает, что в связи с указанными в аудиторском заключении обстоятельствами отчетность не обеспечивает во всех существенных отношениях достоверное отражение активов и пассивов субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность в Республике Беларусь, а также соблюдение законодательства Республики Беларусь при совершении хозяйственных операций.

Отказ аудиторской организации от выражения своего мнения о достоверности отчетности субъекта в аудиторском заключении означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская организация не может выразить и не выражает свое мнение по предыдущим формам.

В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо словами "бухгалтерская (финансовая) отчетность". Обозначение объекта аудита должно содержать отчетный период, отчетную дату и наименование проверяемого субъекта. Наименование субъекта должно быть указано в соответствии с его учредительными документами.

В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению

аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Если в результате аудита субъект произвел исправления в бухгалтерской (финансовой) отчетности до представления ее пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти исправления. В самом аудиторском заключении исправления не допускаются.

Аудиторское заключение должно состоять из двух частей: аналитической и итоговой.

Аналитическая часть аудиторского заключения должна включать общие сведения об аудиторской организации и отчет аудиторской организации субъекту о результатах оценки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности субъекта, а также соблюдения субъектом законодательства Республики Беларусь при совершении хозяйственных операций.

Общие сведения аналитической части аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской организацией, должны включать: название документа в целом — "Аудиторское заключение"; юридический адрес аудиторской организации (место жительства аудитора — индивидуального предпринимателя) и телефоны; номер, дату выдачи, наименование органа, выдавшего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок ее действия; номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации; номер расчетного счета аудиторской организации; фамилию, имя и отчество аудиторов, принимавших участие в аудите, номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудитору лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия лицензии.

Отчет аудиторской организации должен включать: название — "Отчет о результатах проверки аудиторской организации" ("Отчет о результатах проверки аудитора — индивидуального предпринимателя"); наименование проверяемого субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности и оценки состояния внутреннего контроля субъекта; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении субъектом хозяйственных операций.

Общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности и оценки состояния внутреннего контроля субъекта должны включать: оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; оценку состояния внутреннего контроля; описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Общие результаты проверки соблюдения субъектом законодательства при совершении хозяйственных операций должны включать: оценку соответствия во всех существенных отношениях совершенных субъектом хозяйственных операций действующему законодательству; описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений действующего законодательства при совершении субъектом хозяйственных операций.

Итоговая часть аудиторского заключения представляет собой мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта и должна включать: название — "Заключение аудиторской организации" ("Заключение аудитора — индивидуального предпринимателя"); наименование субъекта; юридический адрес и телефоны аудиторской организации; номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия лицензии; номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации; фамилию, имя и отчество аудиторов, принимавших участие в аудите, номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудитору лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия лицензии; объект аудита; указание на нормативные правовые акты, которым должна соответствовать бухгалтерская (финансовая) отчетность; указание на нормативные правовые акты, в соответствии с которыми проводился аудит; мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта; дату аудиторского заключения.

Аудиторская организация должна представить субъекту не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения, из них:

один экземпляр в составе аналитической и итоговой частей;

второй экземпляр в составе итоговой части для представления пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая налоговые органы.

ПЛАНЫ-ЗАДАНИЯ К ПРАКТИЧЕСКИМ ЗАНЯТИЯМ

Тема 1. Сущность, роль и значение контроля в обществе

Занятие 1

Цель. Ознакомить студентов с экономической сущностью контроля в обществе, с задачами и функциями государства в области контроля, объектами и субъектами контроля, принципами организации контрольной деятельности, признаками классификации контроля и его видами.

Задачи. Приобретение студентами теоретических знаний по основам контроля: сущности, объектам, субъектам, методам, видам, целям, задачам, месту и роли в системе государственного регулирования и экономического управления.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое контроль?
2. В чем состоит основная цель контроля?
3. Что является объектом контроля?
4. Что является субъектом контроля?
5. Перечислите принципы, положенные в основу системы контроля.
6. В чем заключаются общие и конкретные задачи контроля?
7. На каких принципах основывается организация контрольной деятельности?
8. Назовите признаки классификации контроля.
9. Какие виды контроля выделяют в зависимости от функционального характера?
10. Какие органы осуществляют государственный контроль?
11. Дайте краткую характеристику отраслевому контролю.
12. Какие органы осуществляют специальный контроль?
13. Какие виды контроля выделяют в зависимости от субъекта контрольной деятельности?
14. В чем заключается правовой контроль, экономический контроль, производственно-технический контроль?

15. Какие виды контроля различают в зависимости от времени его проведения?

16. Какие виды контроля различают в зависимости от форм и методов проведения? Дайте их краткую характеристику.

Письменный тест

Выберите из приведенных вариантов правильный ответ.

1. Вневедомственный контроль это:

- а) составная часть государственного контроля;
- б) составная часть независимого контроля;
- в) составная часть общественного контроля;
- г) иное.

2. В зависимости от форм и методов проведения контроль делится на:

- а) документальный и фактический;
- б) следствие и служебное расследование;
- в) ведомственный, вневедомственный, внутрихозяйственный контроль и аудит;
- г) иное.

3. В зависимости от субъекта контрольной деятельности контроль делится на:

- а) документальный и фактический;
- б) ревизии и проверки;
- в) общегосударственный, отраслевой и специальный;
- г) иное.

4. Предварительный контроль проводится:

- а) до совершения хозяйственной операции;
- б) после принятия управленческих решений;
- в) после окончания строительства;
- г) до приобретения материальных ценностей.

5. Объектами фактического контроля являются:

- а) материальные ресурсы;
- б) банковские кредиты;
- в) регистры аналитического и синтетического учета;
- г) пропускная система предприятия.

Тема 2. Экономический контроль за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью организаций

Занятие 1

Цель. Ознакомить студентов с системой экономического контроля за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью организаций, государственными контрольно-ревизионными органами и их функциями, а также с ролью аудиторского контроля.

Задачи. овладение теоретическими знаниями по вопросам правового обеспечения и организации деятельности государственных контролирующих органов и аудиторских фирм.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое экономический контроль?
2. Что является объектом экономического контроля?
3. Какие функции выполняет экономический контроль?
4. Перечислите органы государственного контроля.
5. Назовите права Комитета государственного контроля.
6. Каковы основные задачи Министерства финансов Республики Беларусь в области экономического контроля?
7. Назовите основные задачи Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и права его должностных лиц.
8. Перечислите органы специализированного контроля.
9. Каким образом регулируется деятельность государственных контрольных органов?
10. Чем обуславливается необходимость аудита?
11. Дайте определение аудита.
12. В чем заключается отличие аудита от ревизии?
13. Назовите виды аудита.
14. Какие виды аудита выделяются в зависимости от решаемых задач и поставленных целей?

Темы рефератов

1. Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью коммерческих организаций.
2. Координация контрольной деятельности в Республике Беларусь.

Тема 3. Организация контрольно-ревизионной работы и

ревизионного процесса

Занятие 1

Цель. Ознакомить студентов с документами, регламентирующими порядок организации и проведения проверок и ревизий, с правами, обязанностями и ответственностью работников контролирующих органов.

Задачи. Получение представления о содержании и задачах ревизии и проверки, классификации ревизий по различным признакам и их видах.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким документом устанавливается порядок организации и проведения проверок и ревизий?
2. Дайте определение проверки.
3. Что такое ревизия?
4. Назовите содержание и задачи ревизии.
5. Каким образом осуществляется контроль финансово-хозяйственной деятельности?
6. Назовите виды ревизии, которые выделяются в зависимости от органов, осуществляющих её.
7. На какие виды делятся ревизии по организационному признаку?
8. Какая ревизия называется комплексной, некомплексной, тематической?
9. Выберите из приведенных вариантов правильный ответ. В зависимости от полноты проверки хозяйственных операций ревизии делятся на: а) комплексные, некомплексные и тематические; б) сплошные, выборочные, комбинированные; в) плановые и внеплановые; г) иное.

Занятие 2

Цель. Ознакомить студентов с организацией контрольной деятельности, этапами ревизии, программой и рабочим планом работы ревизоров.

Задачи. Приобретение студентами умений и навыков по составлению календарного плана-графика документальных ревизий и тематических проверок, а также программы и рабочего плана ревизии финансово-хозяйственной деятельности организации.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключается организация контрольной деятельности?
2. Дайте краткую характеристику перспективных планов контролирующих органов.

3. Какие показатели отражаются в текущих планах?
4. Какова планируемая продолжительность ревизии?
5. Каким образом осуществляется учет контрольно-ревизионной работы?
6. Какую информацию содержит пояснительная записка к отчету о контрольно-ревизионной работе?
7. Перечислите права, обязанности и ответственность работников контролирующих органов.
8. Назовите права, обязанности и ответственность проверяемых лиц.
9. Из каких этапов состоит ревизионный процесс?
10. Опишите подготовительный этап ревизии.
11. Каким образом составляется программа ревизии?
12. Что представляет собой рабочий план проведения ревизии? Каким образом он составляется?
13. Каким образом происходит реализация материалов ревизии?
14. Назовите способы контроля решений по результатам ревизии.
15. Составьте календарный план-график работы ревизора Иванова Т.Т. по следующей форме:

Календарный план-график работы ревизора Иванова Т.Т.

Раздел 1. Документальные ревизии

№ п/п	Предприятие	Предыдущая ревизия			Планируемая ревизия			
		дата окончания ревизии	период, охваченный ревизией	Ф.И.О. ревизора	ревизуемый период	дата начала	дата окончания	отметка о выполнении

Раздел 2. Тематические проверки

№ п/п	Предприятие	Тема проверки	Дата		Отметка о выполнении
			начала	окончания	

16. Составьте программу ревизии финансово-хозяйственной деятельности и рабочий план ревизоров, используя следующие данные.

Ревизуемая организация: унитарное предприятие «Орион». Ревизирующая организация: контрольно-ревизионное управление при Минфине Республики Беларусь по Гомельской области. Период ревизии: с 1 июня прошлого года по 1 июля текущего года. Продолжительность ревизии: 30 дней. Начало ревизии – 15 сентября. Акт ревизии сдать 10 октября текущего года. Ревизия комплексная.

Тема 4. Методические приёмы проведения ревизии и реализующие их контрольно-ревизионные процедуры

Занятие 1

Цель. Ознакомить студентов с методическими приемами проведения ревизии и реализующими их контрольно-ревизионными процедурами.

Задачи. Приобретение студентами теоретических знаний о способах и приемах документального и фактического контроля, а также практических навыков их применения с учетом целей и задач, стоящих перед работниками контролирующих органов.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте общую характеристику методов контроля.
2. Чем обусловлена необходимость получения доказательств в процессе проведения ревизии и аудита?
3. Перечислите приемы документального контроля.
4. В чем заключается формальная проверка?
5. Каким образом осуществляется арифметическая проверка?
6. Для чего предназначена экспертная проверка?
7. Каким образом проводится логическая проверка?
8. В чем заключается экономическая проверка?
9. Как осуществляется нормативно-правовая проверка?
10. Для чего проводится встречная проверка?
11. Каким образом проводится контрольное сличение?
12. С какой целью проводится обратная калькуляция?
13. Что дает оценка документов по данным корреспондирующих счетов?
14. В чем заключается аналитическая проверка отчетности и балансов?
15. Для чего проводится выборка документов по интервалу в заданной совокупности?
16. В каких случаях проведение инвентаризации является обязательным?
17. Что представляет собой осмотр?
18. Чем осмотр отличается от обследования?
19. Каким образом осуществляется контрольный запуск сырья в производство?
20. С какой целью и каким образом проводится лабораторный анализ?
21. В каких случаях применяется контрольный обмер?
22. В чем заключаются контрольные проверки?

Темы рефератов

1. Совершенствование способов и технических приемов документального контроля.
2. Совершенствование способов и технических приемов фактического контроля.

Тема 5. Документальное оформление и реализация материалов ревизии

Занятие 1

Цель. Ознакомить студентов с порядком документального оформления и реализации материалов ревизии, составлением промежуточного и основного акта ревизии.

Задачи. Приобретение студентами практических навыков по систематизации материалов ревизии, составлению акта ревизии, привлечению работников организации к материальной, дисциплинарной и административной ответственности, наложению экономических санкций на организацию.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким образом происходит систематизация материалов ревизии?
2. Какова структура акта ревизии?
3. Какие сведения должны содержаться в общей части акта ревизии?
4. В чем состоит назначение общей части акта ревизии?
5. Какова структура исследовательской (результативной) части акта ревизии?
6. Какие требования предъявляются к акту ревизии?
7. В каких случаях составляются промежуточные акты?
8. Какие решения могут быть приняты по результатам ревизии?
9. Что относится к материальному ущербу?
10. Каковы условия привлечения к материальной ответственности?
11. Каким образом определяется размер ущерба, причиненного государству?
12. Назовите условия привлечения работника к материальной ответственности.
13. Кто несет ограниченную материальную ответственность?
14. В каких случаях работник привлекается к полной материальной ответственности?
15. Каким образом происходит взыскание материального ущерба?
16. За что устанавливается дисциплинарная ответственность?
17. Перечислите меры дисциплинарного взыскания и дайте их краткую характеристику.
18. Каков порядок привлечения к дисциплинарной ответственности?

19. В каких случаях должностные лица предприятий и организаций привлекаются к административной ответственности?
20. Перечислите виды административной ответственности.
21. Что такое экономическая санкция?
22. Какие органы имеют право налагать экономические санкции?
23. В каких случаях к субъектам предпринимательской деятельности не могут быть применены экономические санкции?
24. Каков порядок обжалования решения о применении экономических санкций?

Тема 6. Понятие и виды аудиторской деятельности

Занятие 1

Цель. Ознакомить студентов с этапами развития аудита, в том числе в Республике Беларусь, видами аудиторских услуг, требованиями, предъявляемыми к аудиторам, значением стандартов аудиторской деятельности.

Задачи. Овладение теоретическими знаниями по вопросам нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь и за рубежом.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте характеристику первого этапа аудита.
2. Чем характеризуется второй этап развития аудита?
3. Дайте характеристику третьего этапа развития аудита.
4. Охарактеризуйте развитие аудита в Республике Беларусь.
5. Дайте определение аудиторской деятельности.
6. В чем заключается роль аудита в рыночной экономике?
7. При каких обстоятельствах возникает потребность в аудите?
8. Перечислите проблемы развития аудита в Республике Беларусь.
9. Каковы основные направления развития аудита в настоящее время?
10. Выберите из приведенных вариантов правильный ответ. Аудит отличается от аудита по: а) целям проверки; б) характеру; в) практическим задачам; г) нормативно-законодательной базе, используемой в процессе контроля, д) иное.
11. Кто имеет право заниматься аудиторской деятельностью?
12. Какие требования предъявляются к претендентам?
13. Перечислите виды аудиторских услуг.
14. В каких случаях должен проводиться обязательный аудит?
15. Каким образом осуществляется оплата обязательного аудита?
16. Кто не может проводить обязательный аудит?

17. Какие меры могут быть применены к плательщикам налогов, обязанным предоставить документ, подтверждающий факт проведения аудиторской проверки, но не сделавшим этого?

18. В чем заключается значение стандартов аудиторской деятельности?

19. Дайте краткую характеристику международным стандартам аудита.

20. На какие группы условно делятся стандарты аудиторской деятельности?

Темы рефератов

1. Разработка международных стандартов аудита.

2. Отличия внешнего аудита от внутреннего.

Тема 7. Организация аудиторской деятельности

Занятие 1

Цель. Ознакомить студентов с порядком организации и регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь, принципами профессиональной этики auditors.

Задачи. Приобретение теоретических знаний по вопросам организации и регулирования аудиторской деятельности, получение практических навыков по составлению программы и плана аудиторской проверки.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные цели аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.
2. Перечислите принципы профессиональной этики auditors.
3. В чем заключается независимость аудита?
4. Какие обстоятельства наносят ущерб независимости auditors?
5. В каких случаях независимость auditors вызывает сомнение?
6. Когда разглашение информации, полученной в ходе аудиторской проверки не является нарушением принципов профессиональной этики auditors?
7. Каким образом должна осуществляться оплата аудиторских услуг?
8. Какими должны быть взаимоотношения auditors с заказчиками и коллегами?
9. Какой должна быть реклама аудиторских услуг?
10. Что представляет собой планирование аудита?
11. В чем заключается принцип комплексности планирования?
12. В чем заключается принцип непрерывности планирования?
13. В чем заключается принцип оптимальности планирования?
14. Перечислите этапы планирования.
15. Дайте краткую характеристику программы аудита.
16. Каким образом определяется объем аудита?
17. Перечислите основные этапы проведения аудита?
18. Что такое аудиторская гарантия?

19. Какие факторы ограничивают эффективность аудита?
20. Назовите права аудиторов.
21. В чем заключаются обязанности аудитора?
22. Какая ответственность может налагаться на аудитора?
23. Назовите права, обязанности и ответственность аудируемых лиц.

Занятие 2

Цель. Ознакомить студентов с порядком проведения аналитических процедур и получения аудиторских доказательств, понятием существенности и аудиторского риска, порядком составления аудиторского заключения.

Задачи. Приобретение практических навыков по выполнению аудиторских процедур, составлению аудиторского заключения.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое аудиторские доказательства?
2. Какие независимые процедуры позволяют получить аудиторские доказательства?
3. Какие аудиторские доказательства называются внутренними, внешними, смешанными?
4. Перечислите источники получения аудиторских доказательств.
5. Каким требованиям должны отвечать аудиторские доказательства?
6. В чем заключается достаточность аудиторских доказательств?
7. В чем заключается достоверность аудиторских доказательств?
8. Какие способы проверки позволяют получить аудиторские доказательства?
9. Что такое аналитическая процедура при аудите?
10. В чем заключаются основные цели аналитических процедур?
11. Какие аналитические процедуры могут применяться в процессе аудита?
12. От чего зависит вид аналитических процедур?
13. От каких факторов зависит степень доверия и надежности, которые аудитор возлагает на аналитические процедуры?
14. Что такое существенность в аудите?
15. Как характеризуется существенность с количественной стороны?
16. Как характеризуется существенность с качественной точки зрения?
17. Что такое уровень существенности? Как он рассчитывается?
18. Какие выводы о достоверности отчетности может сделать аудитор на основании уровня существенности?
19. Что такое аудиторский риск?

20. В чем заключается внутривозрастной риск?
21. Дайте краткую характеристику риска средств контроля.
22. В чем заключается риск обнаружения?
23. Какая взаимосвязь существует между компонентами аудиторского риска?
24. Какая взаимосвязь существует между уровнем существенности и степенью аудиторского риска?
25. Перечислите виды искажений бухгалтерской отчетности и дайте их краткую характеристику.
26. Каковы действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности?
27. Что такое аудиторское заключение?
28. Перечислите формы аудиторского заключения.
29. Дайте краткую характеристику безусловно положительного аудиторского заключения, условно положительного аудиторского заключения, отрицательного аудиторского заключения.
30. Что означает отказ аудиторской организации от выражения своего мнения о достоверности отчетности?
31. Какова структура аудиторского заключения?
32. Опишите аналитическую и итоговую части аудиторского заключения.

ЛИТЕРАТУРА

- Алборов Р.А. и др. Основы аудита: Учеб. пособие для студ. вузов по экон. спец. и напр. / Р. А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая. - М.: Дело и Сервис, 2001.
- Аудит и ревизия: Справочное пособие / А.П. Бавдей, И.Н. Белый, Н.П. Дробышевский и др.; Под общ. ред. И.Н. Белого. - Мн.: ООО "Мисанта", 1994.
- Белый И.Н. Аудит / Под общ. ред. М.И. Плотницкого, А.С. Головачева. - Мн.: Выш. шк., 1996.
- Ковалева О.В., Константинов Ю.Л. Аудит: Организация аудиторской деятельности. Методика проведения аудиторской проверки: Учеб. пособие. - М.: Экспертное бюро ПРИОР, 2000.
- Основы аудита: Учеб. для вузов по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"/С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.; Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Бух. учет, 2000.
- Пупко Г.М. Аудит и ревизия: Учеб. пособие. – Мн.: Интерпрессервис; Мисанта, 2003.
- Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
- Шидловская М.С. Финансовый учет и аудит: Учеб. пособие. – Мн.: Выш. шк., 2001.
- Андреев В.Л. Практический аудит: Справ. пособие. - М.: Экономика, 1994.
- Андреев В.Д. и др. Практикум по аудиту: Учеб. пособие для вузов по спец. "Бухгалтерский учет и аудит" / В.Д. Андреев, Т.И. Киселевич, И.В. Атаманюк. - М.: Финансы и статистика, 2000.
- Аникеев И.М. и др. Основы финансового аудита: Практ. пособие для руководителей, аудиторов, бухгалтеров. - Мн.: Белмаркет, 1995.
- Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Дело и Сервис, 2000.
- Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
- Аудит: Учеб. пособие для вузов по экон. спец. и напр. / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов и др. - М.: ИД ФБК-Пресс, 1999.
- Аудит: Учебник для экон. спец. вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. В.И. Подольского. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.

- Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Информ.-изд. дом "ФИЛИНЪ", 1998.
- Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов: Пособие для студентов вузов / А.А. Василенко, Л.В. Гончарова, Н.А. Нестеренко и др. - Ростов н/Д.: Феникс, 1999.
- Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 1998.
- Головкова Е.А., Прохорова Т.В., Шиманский К.А. Автоматизация учета, анализа и аудита: Учеб. пособие. – Мн.:«Мисанта», 2001.
- Макоед И.А., Пупко Г.М. Аудит: В 2 ч. Ч. 1. - Мн.: НИУ, 1999.
- Ришар Жак. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: Пер. с фр. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
- Скобара В.В. Аудит: Методология и организация. - М.: Дело и Сервис, 1998.
- Суйц В.П., Смирнов В.Г. Основы российского аудита: Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру. - М.: ИЦ "Анкил", ИКЦ "ДИС", 1997.
- Шахбазова И. Бухгалтерский учет и аудит. – Мн.: ТетраСистемс, 2002.
- Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учеб. для вузов по экон. спец. и напр. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2000.
- Шиманский К. А. Организация учета и аудита в условиях электронной обработки данных. - Мн.: БГЭУ, 1995.