

Это позволит повысить оперативность выявления отклонений от норм и своевременно принимать меры по их предотвращению.

Разработка и применение усредненных норм расхода электроэнергии, топлива на производство 1 тубы продукции конкретного вида дает возможность рассчитать среднюю норму расхода электроэнергии, топлива на обезличенный ассортимент за смену, исходя из объемов производства и ассортимента выработанной продукции. Сравнение фактического расхода топлива и электроэнергии со средней нормой позволит выявлять отклонения от норм и их причины, принимать меры по более экономному использованию топливно-энергетических ресурсов, а также предоставит возможность для проведения факторного оперативного анализа.

Представляется необходимым внести изменения в первичные документы по учету расхода топлива, электроэнергии на технологические цели за смену с целью оперативного контроля соблюдения установленных норм, выявления отклонений и их причин.

Таким образом, повышение уровня аналитичности оперативного учета, дальнейшее его совершенствование, путем внедрения системно-технологического подхода, своевременного документирования хозяйственных операций, связанных с обработкой сырья, подготовкой тары, расфасовкой продукции, ее укупоркой и стерилизацией, позволит осуществлять контроль за соблюдением установленных норм расхода материальных ресурсов, повысить техническую оснащенность производства и технологическую дисциплину. Все это усилит ответственность за снижение материалоемкости и себестоимости производимой плодоовощной консервной продукции, повысит ее эффективность и конкурентоспособность.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Директива Президента Республики Беларусь № 3 от 14 июня 2007 г. «Экономия и бережливость — главные факторы экономической безопасности государства».
2. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учеб. для вузов / В.И. Стражев [и др.]; под ред. В.И. Стражева.— Мн.: Выш. шк., 2005.— 480 с.
3. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учеб. / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др.; под ред. А.П. Михалкевича. 4-е изд., перераб. и доп.— Мн.: БГЭУ, 2006.— 688 с.
4. Ермолович Л.Л., Сивчик Л.Г., Толкач Г.В., Щитникова И.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие / Под общ. ред. Л.Л. Ермолович.— Мн.: Интерпрессервис; Экоперспектива, 2001.— 576 с.
5. Ладутько Н.И. Бухгалтерский учет в промышленности: Учеб. пособие / Н.И. Ладутько.— Мн.: Книжный Дом, 2005.— 688 с.
6. «Инструкция о порядке нормирования расхода сырья и материалов в производстве продукции», утв. Постановлением Министерства промышленности республики Беларусь 30.11.2007 г. № 21.

МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫМ ПЕРЕВОЗКАМ В МЕЖДУНАРОДНОМ СООБЩЕНИИ

С.Л. Шатров, БГЭУ

В современных условиях хозяйствования контроль является обязательным условием обеспечения сохранности имущества, эффективного использования материальных и финансовых ресурсов организации и обоснованности принимаемых управленческих решений. Особо важную роль в совершенствовании системы управления хозяйственной деятельностью и усилении функции контроля за целесообразностью ее осуществления играет внутренний аудит, который является неотъемлемой функцией и гарантом обеспечения потребностей руководства в своевременной, полной и достоверной информации.

В соответствии со статьей 3 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» внутренний аудит выделяется как «обособленная форма внутреннего (ведомственного) контроля субъекта хозяйствования, которая создается по его желанию и на его условиях» [1]. Более содержательное определение аудита приведено в пункте 4 главы 2 Правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита», согласно которому «под внутренним аудитом понимается организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами субъекта система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Он может быть организован в форме ревизионных комиссий, ревизоров, внутренних аудиторов или групп внутренних аудиторов» [2]. Результаты проведенного исследования позволили обосновать содержание понятие «внутренний аудит», которое наиболее полно отражает сущность изучаемого явления. Внутренний аудит — это функционально организованная в интересах аппарата управления система постоянного мониторинга деятельности хозяйствующего субъекта, ориентированная на поиск резервов повышения ее эффективности, обосно-

вание новых и поддержание имеющихся конкурентных преимуществ, а также обеспечение требуемого уровня полноты и достоверности учетной и аналитической информации.

Опыт развития внутреннего аудита в зарубежных странах подтверждает, что по мере становления и развития внутреннего аудита возрастает необходимость его специализации для различных субъектов экономики. Отраслевые особенности предприятий (организаций) железнодорожного транспорта лежат в основе отдельного научного рассмотрения проблем организации и функционирования системы внутреннего аудита. Очевидно что, такая крупная естественная монополия со сложной технико-технологической и экономической структурой должна опираться в своей деятельности на наиболее содержательную постановку системы контроля, основанную не только на установлении наличия, сохранности активов и обязательств (функции ревизии), но и на выявлении фактов, тормозящих развитие железной дороги и резервов повышения эффективности ее деятельности. Организация системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта обусловлена влиянием отраслевых особенностей и представляет собой процесс, который состоит из следующих этапов (рис. 1).

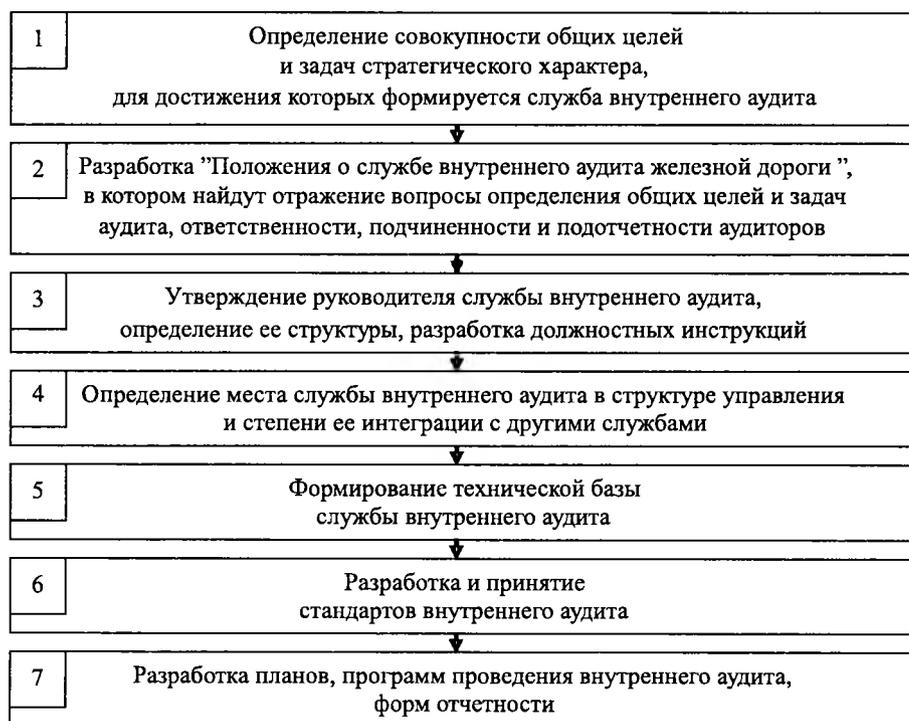


Рис. 1. Организационные этапы становления системы внутреннего контроля

Организационная структура предприятий железнодорожного транспорта отличается сложностью, а также ярко выделенными центрами управления, которые, в отличие от предприятий других отраслей, имеют более широкий круг полномочий, ответственности и задач. Поэтому система внутреннего аудита призвана обеспечить органы управления оперативной, достоверной информацией, а ее организационная структура должна соответствовать структуре управления железной дороги. Успешная работа системы внутреннего аудита возможна при вертикальной интеграции его организационной структуры. Указанная интеграция возможна на двухуровневой основе, которая отвечает организационной системе управления, как основного потребителя информации:

- управление дороги — служба внутреннего аудита;
- отделения железной дороги — отделы внутреннего аудита.

В качестве методического обеспечения унификации контрольных действий разработаны и предлагаются к использованию Положение о службе внутреннего аудита железной дороги и внутрихозяйственные стандарты внутреннего аудита железной дороги (цель, задачи и основные принципы внутреннего аудита; планирование внутреннего аудита; доказательства внутреннего аудита; рабочая документация внутреннего аудита и аудиторское заключение).

Становление и развитие системы внутреннего контроля железной дороги обуславливает необходимость его специализации по различным объектам бухгалтерского учета. При этом железная дорога является активным участником международных экономических отношений в части обеспечения потребности субъектов хозяйствования в международных железнодорожных перевозках (ввоз, вывоз и транзит грузов и пассажиров). Специфика

законодательства, регулирующего экспортно-импортные операции, повышенное внимание государства к деятельности организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью, а также разнообразие ее форм предопределили необходимость разработки методики внутреннего аудита расчетов, доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении.

Изучение технико-технологических особенностей процесса перевозки в международном сообщении и многоуровневой системы управления железной дороги позволили на предварительном этапе выделить следующие особенности аудита расчетов, доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении. В рамках одного отделения или структурного подразделения, участвующего в международной перевозке оценить финансовый результат не представляется возможным, поскольку процесс транспортировки грузов и пассажиров по железной дороге в международном сообщении обуславливает участие в нем сразу нескольких отделений (структурных подразделений) разных дорог. Поэтому контроль расчетов, доходов и расходов железной дороги в международном сообщении следует осуществлять только на уровне Управления железной дороги. Вместе с тем при проведении аудита доходов и расходов по железнодорожным перевозкам в международном сообщении необходимо будет получить информацию как на высшем уровне управления (Управление железной дороги), так и на низшем уровне (структурные подразделения). Поэтому процедуры контроля международных расчетов могут быть завершены на уровне Управления железной дороги, так как перевозки грузов и пассажиров в международном сообщении организуются централизованно, доходные поступления зачисляются на счета Управления железной дороги, а обоснованность включения расходов, полноты сборов и своевременности их перечисления на доходный счет железной дороги следует изучать на уровне отделений (структурных подразделений). В целом это позволит дать комплексную, объективную оценку состоянию объекта контроля.

Основу авторской методики аудита расчетов, доходов и расходов по международным железнодорожным перевозкам составляет программа аудита расчетов, доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении по совокупности контрольных процедур и их информационному обеспечению (рис. 2). Большое количество участников международных перевозок со стороны железнодорожного транспорта, деятельность которых следует оценить, предопределяет содержание работы и значительный объем информации, используемой для изучения в процессе проверки доходов и расходов по железнодорожным перевозкам в международном сообщении. Поэтому необходимым условием ее осуществления является установление границ информационного обеспечения контрольных процедур, определяемых перечнем аудируемых документов (учетные регистры, выписки по валютному счету, расчетно-платежные документы, грузовые таможенные декларации и другие).

По окончании работы по планированию и разработке программы аудита осуществляется сбор аудиторских доказательств путем проведения соответствующих аудиторских процедур, в частности значительная их часть должна быть направлена на проверку достоверности и соответствия проверяемых хозяйственных операций законодательству и внутренним положениям железнодорожного транспорта.

При проверке юридического оформления и выполнения заключенных договоров между железной дорогой, грузоотправителями и грузополучателями внешнеторговых грузов на соответствие требованиям законодательства Республики Беларусь необходимо:

- убедиться в том, что рассматриваемая операция в соответствии с действующим законодательством является действительной и относится к международным перевозкам;
- провести проверку правильности оформления договоров на перевозку в международном сообщении. Следует обратить внимание на то, кем подписан договор и соответствуют ли подписи лиц расшифровке фамилий, наличие печатей организации, юридических адресов и банковских реквизитов сторон, а также другие существенные условия (стороны договора, точное описание предмета перевозки, его количественные и качественные характеристики, условия перевозки, место погрузки и выгрузки, сроки выполнения условий договора, права и обязанности перевозчика и заказчика, условия страхования объекта, порядок разрешения споров и др.);
- изучить качество обслуживания перевозочного процесса в международном сообщении на основании оформленных международных перевозочных документов, свидетельствующих о приеме груза к перевозке, причинах несвоевременного приема или выдачи груза, ошибках при таможенном оформлении.

Источниками аудиторских доказательств в ходе проверки юридического оформления и выполнения заключенных договоров между железной дорогой, грузоотправителями и грузополучателями внешнеторговых грузов выступают договора и соглашения, имеющие отношение к совершению этих операций (Правила расчетов в международном пассажирском и грузовом железнодорожном сообщении, двусторонние договоры между дорогами-участницами международной перевозки, а также договора на перевозку, заключенные с экспедиторскими организациями и другими пользователями транспортных услуг). Для подтверждения их правомочности рекомендуется применять следующие процедуры получения доказательств: инспектирование (формальная,

**ПРОГРАММА АУДИТА РАСЧЕТОВ, ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ
ПО ПЕРЕВОЗКАМ В МЕЖДУНАРОДНОМ СООБЩЕНИИ**
(проект)

Проверяемая организация железная дорога
Аудируемый период 01.04.2007 — 01.04.2008
Руководитель службы внутреннего аудита Швец Е.Р.
Аудиторская группа утверждена приказом № 78 от 28.03.2008 г.
в составе Швец Е.Р., Иванова В.А., Петрова Г.Л., Сидорова Л.М.
Срок проведения аудита 01.04.2008 — 14.04.2008
Планируемый аудиторский риск
Планируемый уровень существенности

№ п/п	Перечень выполняемых аудиторских процедур	Вопросы проверки	Исполнитель	Рабочая документация	Процедура по существу	Аудируемая совокупность
1	Юридическое оформление и выполнение договорных отношений между железной дорогой, грузоотправителями и грузополучателями внешнеторговых грузов	своевременное продление или заключение новых договоров	Иванов В.А.	разработочная таблица	формальная, логическая, экспертная проверка, запрос, подтверждение	- договор на перевозку; - заявка на перевозку; - план перевозок; - перевозочные документы (международная транспортная накладная СМГС и др.); - передаточная вагонная ведомость; - первичная документация.
		соблюдение условий договоров	Иванов В.А.			
		составление плана перевозок	Иванов В.А.			
		оформление единых международных перевозочных документов	Сидоров Л.А.			
		основания для приема груза к перевозке	Сидоров Л.А.			
		своевременный прием или выдача груза	Сидоров Л.А.			
		таможенное оформление	Петров Г.Л.			
2	Состояние расчетов с грузоотправителями и экспедиторами	определение провозных платежей	Швец Е.Р.	разработочная таблица	формальная проверка, пересчет	- счета-фактуры; - платежные поручения
		своевременность расчетов	Швец Е.Р.			
3	Движение денежных средств от перевозки грузов и пассажиров в международном сообщении (как правило, в валюте)	определение доли иностранной валюты для обязательной продажи	Швец Е.Р.	проверка данных по счетам и выпискам	формальная проверка, запрос, прослеживание, пересчет	- выписки с валютного счета; - выписки с рублевых расчетных счетов; - выписки с рублевых расчетных счетов; - учетные регистры
		целесообразность и направление использования средств	Швец Е.Р.			
4	Состояние расчетов между дорогами, участвовавшими в международной перевозке	доля участия отдельной железной дороги в международной перевозке	Швец Е.Р.	разработочная таблица	формальная проверка, запрос, подтверждение	- сводная ведомость доходов - расчетные ведомости; - ведомости перерасчета за пользование грузовыми вагонами
		своевременность корректировок доходных поступлений	Швец Е.Р.			
5	Обоснованность формирования и правильность учета эксплуатационных затрат	обоснованность применяемого метода учета затрат и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов	Иванов В.А.	счета затрат, первичные учетные документы	инспектирование, пересчет, устный опрос	- первичные учетные документы по учету затрат; - форма 69-ЖЕЛ
		достоверность оформления и отражения в учете прямых и косвенных расходов	Иванов В.А.			
		целесообразность отдельных затрат	Иванов В.А.			
6	Своевременность и правильность отражения в учете расчетов, доходов и расходов по перевозкам в международном сообщении	правильность начисления платежей за перевозки	Петров Г.Л.	разработочная таблица	инспектирование, запрос, устный опрос, наблюдение, пересчет	- бухгалтерские справки-расчеты; - отчет по доходам от грузовых перевозок; - свод доходных поступлений в валюте; - учетные регистры; - отчет по доходам от перевозок пассажиров, почты, багажа и грузов; багажа и другие формы внутренней отчетности
		принятие к учету доходов и расходов по международным перевозкам	Петров Г.Л.			
		отражение операций на счетах бухгалтерского учета	Петров Г.Л.			
		соответствие записей в первичных документах данным регистров аналитического учета	Петров Г.Л.			
		соответствие данных аналитического и синтетического учета	Петров Г.Л.			

7	Полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами	соблюдение налоговой дисциплины	Швец Е.Р.	проверка данных по счетам и учетным регистрам	пересчет, инспектирование	- учетные регистры; - бланки расчета налоговых платежей
8	Достоверность отражения данных в отчетности	соответствие данных Главной книги и форм бухгалтерской, статистической внутренней и внешней отчетности	Петров Г.Л.	проверка данных по счетам и учетным регистрам	инспектирование	- учетные регистры; - бланки расчета налоговых платежей
		формирование финансовых результатов в пределах железной дороги	Петров Г.Л.			
9	Эффективность осуществления перевозок в международном сообщении	анализ финансово-хозяйственной деятельности железной дороги в части международных перевозок	Сидоров Л.А.	разработочная таблица	аналитические процедуры	- учетные регистры; - первичная документация и внутренняя отчетность (69-ЖЕЛ)

Аудитор / /
подпись

Рис. 2. Программа аудита организации и состояния расчетов, доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении

экспертная, логическая, нормативно-правовая проверка документов, контрольное сличение, сравнение и инвентаризация имущества); запрос (устный опрос и официальный письменный запрос); подтверждение (ответ на запрос).

Таким образом, выполнение всех необходимых процедур позволяет аудитору сделать заключение о правильности юридического оформлении и своевременности выполнения условий сделки. По результатам проверки аудитору рекомендуется составить рабочий документ "Аудит юридического оформления и выполнения заключенных договоров между железной дорогой, грузоотправителями и грузополучателями внешнеторговых грузов".

Следующим этапом аудита является изучение организации системы расчетов и учетного отражения доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении. Определяется состояние расчетов с грузоотправителями и экспедиторами, а также между дорогами, участвовавшими в международной перевозке. Изучается правильность начисления платежей, причитающихся рассматриваемой железной дороге и иностранным железным дорогам от международных перевозок и устанавливается факт оплаты. Поступление средств по договорам перевозки проверяется путем сопоставления сумм, отраженных в учете, с суммами за перевозку, предусмотренными договорами. Для отражения результатов проверки рекомендуются рабочие документы: "Аудит расчетов с грузоотправителями и экспедиторскими организациями" и "Аудит расчетов за международные перевозки с иностранными дорогами".

Одновременно проверяется своевременность и правильность отражения в учете расчетов, доходов и расходов по перевозкам в международном сообщении, полнота и своевременность уплаты платежей и в конечном итоге правильность заполнения и достоверность отражения данных в отчетности организации. Для этого необходимо соотнести информацию рабочих документов "Аудит юридического оформления и выполнения заключенных договоров между железной дорогой, грузоотправителями и грузополучателями внешнеторговых грузов", "Аудит расчетов с грузоотправителями и экспедиторскими организациями", "Аудит расчетов за международные перевозки с иностранными дорогами" и "Аудит правильности и своевременности отражения в учете расчетов, доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении"; сопоставить даты, указанные в первичной документации с датами, проставленным по этим же операциям в соответствующих регистрах аналитического и синтетического учета.

Для оценки эффективности и перспектив развития международных перевозок проводится анализ финансово-хозяйственной деятельности железной дороги по перевозкам грузов и пассажиров в международном сообщении, результаты которого отражаются в рабочем документе "Анализ эффективности и целесообразности осуществления перевозок в международном сообщении".

Завершающим этапом методики является обработка полученных данных и формирование на их основе профессионального суждения аудитора об эффективности организации расчетов, доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении. Этот этап предусматривает обобщение и оценку всей информации, накопленной при проведении аудиторской проверки в аудиторском заключении.

Использование на практике разработанных рекомендаций позволит сформировать последовательную модель аудита расчетов, доходов и расходов железной дороги по перевозкам в международном сообщении в качестве контрольного механизма с целью повышения эффективности оказания транспортных услуг предприятий (организаций) железнодорожного транспорта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь от 08 нояб. 1994 г., № 3373-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 18 дек. 2002 г., № 164-З: с изм. и доп. // Эталон-Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. реестр правовой информации.— Мн., 2008.
2. Правила аудиторской деятельности "Использование результатов работы внутреннего аудита": утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь 07 февр. 2002 г., № 9 // Эталон-Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. реестр правовой информации.— Мн., 2008.
3. Аренс, Э.А. Аудит: пер. с англ., гл. ред. серии Я.В. Соколов / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек.— М.: Финансы и статистика, 2001.— 560 с.
4. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия / Г.М. Пупко.— Мн.: ООО "Мисанта", 2004.— 386 с.
5. Соколов, Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин.— М.: ЗАО "Изд-во "Экономика", 2007.— 442 с.

ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Н.А. Лесневская, канд. экон. наук, докторант БГЭУ

ВВЕДЕНИЕ

Изменения, происходящие в экономике наиболее развитых стран, связаны с формированием постиндустриального общества, о чем свидетельствует рост объема производства услуг, увеличение их доли в составе ВВП, изменение видов и объема потребляемых ресурсов. В структуре секторов национальной экономики сфера услуг имеет устойчивые тенденции роста, объединяет многие отрасли и виды деятельности, рассматривается как масштабный сектор с разветвленной и сложной структурой. Тенденции и динамика развития этой сферы требуют теоретического обоснования и комплексных исследований в содержании фундаментальных и прикладных экономических наук, в том числе и в теории бухгалтерского учета.

Фундаментальные науки определяют содержательные аспекты бухгалтерского учета, его концепции, понятийный аппарат, применение общенаучных методов познания. Прикладные науки используют учетно-аналитическую информацию, сформированную в соответствии с методологией бухгалтерского учета, и его терминологию.

Теоретические основы бухгалтерского учета были разработаны в 20-х — 30-х годах прошлого века на основе научных исследований зарубежных и отечественных ученых. В этот период теория и методология учета развивались, отражая потребности индустриальной фазы развития общества, планового управления экономикой, основанного на государственной собственности, и ограниченного состава пользователей учетно-аналитической информацией.

В современной жизни процессы и явления формируют среду, в которой развивается теория бухгалтерского учета. Постепенный переход различных стран в постиндустриальную фазу развития требует переосмысления понятийного аппарата, используемого в бухгалтерском учете, сущности и содержания основных концепций его теории, соответствующих современным направлениям развития, глобализации и интернационализации экономики. Оценивая состояние и тенденции развития теории бухгалтерского учета, наиболее авторитетные ее исследователи отмечают, что в применяемом на практике бухгалтерском учете нарастает энтропия, существенное отставание от потребностей постиндустриальной экономики [4, с. 3].

Таким образом, в настоящее время ставится задача привести теорию и практику учета в соответствие с объективными условиями и тенденциями развития экономики. Для решения этих задач необходимо определить основные проблемы современного бухгалтерского учета, комплексно исследовать возможные варианты их решения, обосновать и сформулировать основные его концепции с учетом международного опыта, национальных особенностей экономического развития, имеющихся для этого возможностей и ресурсов.

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

Изучение происходящих в экономике изменений и их влияния на развитие теории и методологии составляет предмет научного исследования в течение всего исторического периода существования бухгалтерского учета. По оценкам авторов как наука бухгалтерский учет существует немногим более 100 лет [5, с. 223] и как большинство научных дисциплин состоит из теоретических построений и практической направленности [4, с. 17]. В ее становление и развитие внесли значительный вклад зарубежные, русские, а затем советские ученые. К наиболее существенным теоретическим разработкам того времени относится балансовая теория Шера И.Ф., идеи динамического баланса, разработанные Шмаленбахом Е., теория калькулирования себестоимости Кальмеса А., методика нормативного учета Гариссона Ч. и другие важные теории и концепции, основные положения которых используются в современной науке и практике бухгалтерского учета.