

тесты средств внутреннего контроля. Цель таких процедур состоит в том, чтобы подтвердить или опровергнуть оценку надежности этих средств контроля, для чего необходимо выполнить тесты средств внутреннего контроля в соответствии с программой тестирования, обобщить результаты тестирования с использованием оценок специальных экспертов, сопоставить предварительные оценки надежности средств контроля с оценками их надежности по результатам тестирования и окончательно оценить риск системы контроля на стадии аудиторской проверки.

Таким образом, использование в практике методики определения согласованной экспертной оценки способствует более эффективному изучению, оценке надежности и выработке рекомендаций по совершенствованию системы внутреннего контроля на основе сравнения деятельности контрольно-ревизионных служб.

(Продолжение следует)

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Глухов В.В., Медников М.Д., Коробко С.Б. Математические методы и модели для менеджмента – СПб.: Издательство «Лань», 2000.
2. Езекиэл М., Фокс К. Методы анализа корреляций и регрессий – М.: Статистика, 1966.
3. Лукомский Я.И. Теория корреляции и ее применение к анализу производства – М.: Госстатиздат, 1961.
4. Правило аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства»: Утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000, № 114.
5. Шелобаев С.И. Математические методы и модели в экономике, финансах, бизнесе – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.
6. Экономико-математические методы и модели/ Под общ. ред. А.В. Кузнецова – Мн.: БГЭУ, 2000.

НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА УЧЕТА ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИЙ ХЛЕБОПРОДУКТОВ

О.Н. Арико, БГЭУ

Проведение рыночных реформ в экономике республики вызвало активное развитие методологии и совершенствование методики аудита в целом, и внутреннего аудита, в частности. Исследования в данной отрасли отражают работы таких известных белорусских, российских и зарубежных ученых, как В.Д. Андреева, И.Н. Белого, А.М. Богомолова, Ю.А. Данилевского, С.А. Данилковой, Н.П. Дробышевского, И.А. Макоеда, Й. Мацкевичюса, В.И. Подольского, Г.М. Пупко и многих других. У большинства авторов наблюдается единообразие в подходах к аудиту, а методики аудита позволяют обеспечить выполнение поставленных задач. Изучение литературных источников по вопросам аудита первичного учета хозяйственных операций позволяет отметить, что до сих пор не выработаны единые подходы к его планированию и проведению. Более того, исследования в области аудита первичного учета затрат, включая проверку первичного количественно-качественного учета зерна, в организациях хлебопродуктов не проводились. Одной из причин этого является всесторонний внешний контроль субъектов хозяйствования, что обуславливает отсутствие в организациях системы внутреннего контроля. В этой связи считаем, что научные разработки необоснованно не востребованы в данной отрасли.

По нашему мнению, одним из направлений становления и развития аудита в организациях хлебопродуктов является создание служб внутреннего аудита. Преимущества внутреннего аудита заключаются в возможности постановки более широкого круга задач в сравнении с ревизией, что в свою очередь благоприятно влияет на развитие системы первичного учета и бухгалтерского учета в целом.

Технология деятельности зернозаготовительных организаций определяет необходимое наличие производственно-технической лаборатории в структуре организации, что в значительной мере определяет простановку цели, задач и выбор методики аудиторской проверки. Поэтому цель аудита первичного учета затрат сводится к определению соответствия показателей первичных документов положениям законодательных актов, результатам лабораторных анализов, устранению выявленных отклонений и предупреждению причин их образования, а также оказанию помощи по вопросам оптимизации первичного учета. В соответствии с этим перечень задач аудита первичного учета затрат, по нашему мнению, прежде всего следует связывать с мониторингом, оценкой, документальной проверкой и прогнозированием развития объекта аудита в краткосрочном периоде.

Изучение мнений отечественных и зарубежных ученых позволяет отметить недостаточность внимания предварительным процедурам аудита, в частности, оценке и методике проверки данных первичных документов. В ряде отраслей национальной экономики данный аспект может быть несущественным, но в исследуемой отрасли указанный недостаток, по нашему мнению, является более значимым.

Начальным этапом процесса аудита первичного учета затрат является подготовка к проведению проверки. На данной стадии наиболее важно совместно с руководством аудируемой организации согласовать стратегию

проверки, а именно, ее цель, направления и объем. Это позволит в дальнейшем разработать оптимальный для двух сторон общий план и программу аудита. Одним из важнейших этапов аудита, по нашему мнению, является оценка системы учета субъекта хозяйствования. Это объясняется тем, что в процессе сбора общей информации о ней происходит формирование первоначальных знаний об объекте проверки. Американскими учеными отмечается, что на данном этапе аудитор должен ответить на вопросы: что, как, и почему происходит в финансово-хозяйственной деятельности организации [14, с. 91]. Применительно к организациям исследуемой отрасли первоначально целесообразно провести проверку системы первичного учета и в последующем подвергнуть анализу организацию ее контроля.

Первичный учет хозяйственных операций является важнейшей составной частью бухгалтерского учета затрат зернозаготовительной деятельности. Поэтому на стадии подготовки к проведению аудита и оценки системы бухгалтерского учета следует уделить особое внимание изучению совокупности данных первичных документов, что позволит снизить риск получения некачественных подтверждающих документов.

Система первичного учета хозяйственных операций организаций хлебопродуктов подвержена влиянию различных факторов, обуславливающих риск системы учета. Так, особенности ведения первичного учета затрат в исследуемой отрасли обусловлены сферой деятельности, подчиненностью организаций Департаменту хлебопродуктов, технологией основного производственного процесса, а также требованиями законодательства.

Требования законодательства и сфера деятельности организаций хлебопродуктов (их социально-экономическая значимость) оказывают прямое воздействие на систему организации первичного учета, включая количественно-качественный учет зерна. Различными направлениями законодательства (бухгалтерского, налогового и др.) устанавливаются требования к элементам системы первичного учета. Так, ряд отраслевых методических указаний и инструкций непосредственно регламентируют порядок заполнения первичных документов (например, Методические указания по использованию государственных хлебных ресурсов). Выполнение требований законодательства способствует снижению риска получения недостоверных данных.

Сфера деятельности зернозаготовительных организаций также обуславливает состав и комплексность первичных документов, которые при проверке целесообразно разделить на следующие группы:

- первичные учетные документы унифицированной формы;
- отраслевые (специализированные) формы первичных учетных документов;
- формы первичных учетных документов для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены отраслевые формы.

Первая группа документов в организациях исследуемой отрасли применяется независимо от технологии производственного процесса, например, расчетная ведомость по начислению заработной платы работников. Отраслевыми нормативно-методическими актами утверждены специализированные документы, например, наряд-табель на сушку. Считаем, что проверяющему необходимо определить процентное соотношение групп документов первичного учета затрат для удобства планирования проверки и выбора методов и способов ее проведения. Таким образом, наличие вероятности корректировки тех или иных положений законодательства или смена приоритетов видов деятельности в структуре АПК, является основанием первоочередной оценки их влияния на систему первичного учета затрат.

Состояние первичного учета в организациях исследуемой отрасли зависит от ряда особенностей их хозяйственной деятельности, которые также могут оказывать влияние на уровень риска. Так, косвенное влияние на объект аудита может оказывать стиль управления и работы с персоналом, организационная структура организации хлебопродуктов. Однако, по нашему мнению, непосредственное воздействие оказывает распределение полномочий и ответственности работников и уровень технической оснащенности учета. В этой связи аудитору необходимо изучить распределение должностных обязанностей и ответственности работников производственно-технической лаборатории, мастеров, зерносушильщиков, заведующих складами и других материально ответственных лиц, бухгалтера по учету зернопродуктов.

Аудитором должны быть выделены участки ответственности того или иного исполнителя за определенную стадию движения документа с момента его выписки до архивирования. Для достижения этой цели нами предлагается использовать рабочий документ аудитора следующей формы (табл. 1).

Изучение литературных источников по вопросам классификации затрат организаций АПК позволяет отметить, что многие экономисты считают своевременной и эффективной классификацию затрат по функциям или видам (сферам) деятельности [8, 9]. Ими выделяются затраты в сфере снабжения, производства, сбыта, капитальных вложений, управления и обслуживания. Достоинством данной классификации является возможность формирования учетной информации о затратах каждого места их возникновения. Не ставя перед собой задачи обобщения и систематизации их подходов, нами предлагается при проверке и оценке распределения полномочий между исполнителями выделить виды (сферы) деятельности, где возникают затраты зернозаготовительной деятельности: снабженческо-заготовительная, производственная, коммерческо-сбытовая, административно-управленческая [8, с. 52; 9, с. 379-380].

Проверка этапов документооборота первичных документов

Наименование аудируемой организации _____
 Период проверки _____
 Дата проверки _____

Первичный документ	Наличие графика документооборота (+/-)	Форма документа	Источник получения стороннего документа	Дальнейшие действия с документом			Возврат документа после обработки (+/-)
				передача для дальнейшей обработки	подшивка в папку текущих документов	передача в архив	
Приемная квитанция							
ТТН							
Реестр сопроводительных документов							
Приемный акт							
Карточка анализа зерна							
Платежные документы							
Табель учета рабочего времени							
Накладные на отпуск прочих материалов							
Расчет амортизации основных средств и нематериальных активов							
Расчеты по налогам							
Другие документы							

Считаем, что в настоящее время область применения и объект исследования аудита смещается в сторону проведения оценки и проверки отдельных информационных систем, в рамках которых формируются массивы первичной учетной документации. Предлагаем, в целях оценки эффективности распределения полномочий между исполнителями группировать первичные документы по следующим группам операций:

- образование затрат, связанных с заготовлением зернопродуктов;
- образование затрат, связанных с хранением и подработкой зерна;
- образование затрат, связанных со сбытом зерна, зерновых смесей, отходов, зачисткой мест их хранения;
- образование затрат, связанных организацией и управлением производственным процессом, в том числе с текущим анализом качества зернопродуктов.

Наличие комплексной автоматизации первичного учета затрат значительно снижает уровень риска на данном этапе аудиторской проверки. Одновременно оценка внутренним аудитором этого вида риска (в условиях компьютерной обработки данных) носит субъективный характер. Аудитор может не иметь полного представления о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения, системах обработки данных, чтобы выразить объективное мнение об их достоинствах и недостатках. Считаем, что в таком случае аудитор может только констатировать, что повышение уровня автоматизации первичного учета затрат в зернозаготовках ведет к снижению риска системы учета.

Проанализировав различные аспекты риска системы учета при аудите первичного учета затрат в зернозаготовительных организациях, предлагается провести тестирование или опрос должностных лиц по интересующим вопросам с целью получения аудитором субъективного мнения работников об объекте проверки, что позволит сформировать полное представление о нем (табл. 2).

Комплексная оценка рисков системы первичного учета позволяет перейти к ранжированию работ аудитора и непосредственно проведению аудита. В экономической литературе отмечается важность процесса подведения итогов и определения направлений и последовательности аудита. В этой связи рекомендуется ранжирование работ представить как последовательность следующих действий:

- 1) обобщение результатов оценки массивов первичной документации по учету затрат в разрезе видов деятельности;
- 2) определение объемов аудиторской выборки;
- 3) выбор методов аудита первичного учета затрат;
- 4) расчет затрат времени на проведение проверки;
- 5) определение состава рабочей группы аудиторов.

Полученная аудитором информация об объеме документации, количестве однотипных операций дает представление о структуре первичной документации. Группировку и упорядочение массивов первичной

Таблица 2

Анкета для оценки риска системы первичного учета затрат
(возможные респонденты: главный бухгалтер, главный технолог, начальник ПТЛ)

Наименование аудируемой организации _____
Период проверки _____
Дата проверки _____

Возможные вопросы	Возможные ответы (баллы 1-5)	Выводы и замечания аудитора
1. Своевременность составления первичного документа, полнота отражаемой информации		
2. Обоснованность использования отраслевых форм первичных документов		
3. Соблюдение графика документооборота		
4. Соблюдение сроков и условий хранения, архивирования первичных документов		
5. Полнота состава и комплексности первичных документов		
6. Наличие разграничения операций, оформляемых первичными документами унифицированной и специализированной формы		
7. Полнота и своевременность отражения показателей качества в отраслевых формах		
8. Наличие инструкции о должностных обязанностях работников		
9. Соответствие полномочий должностных лиц их ответственности		
10. Определение стадий движения первичных документов и участков ответственности исполнителей за данную стадию движения документа		
11. Соответствие графика документооборота движению первичных документов на конкретных участках ответственности исполнителя		
12. Наличие комплексной бухгалтерской программы		
13. Степень автоматизации процессов создания, передачи, обработки документов		
14. Востребованность функций программного обеспечения		

документации предлагается проводить следующим образом: сгруппировать документы о затратах по видам деятельности, а затем внутри каждой группы подразделить первичные документы по типовым операциям в порядке убывания их объема. Рекомендуемая форма аналитической таблицы представлена в табл. 3.

В условиях автоматизации первичного учета затрат возникают некоторые особенности группировки массива первичных документов. Экономисты отмечают, что степень доверия аудитора к автоматизированному учету и его надежность выше в сравнении с ручной формой организации первичного учета [2, 13]. Поэтому считаем, что первоначально необходимо подвергать проверке участки учетных работ или типовые операции с более низким уровнем автоматизации и неавтоматизированные.

В свою очередь, объем аудиторской выборки следует определять исходя из двух факторов: объема первичных документов в пределах типовой хозяйственной операции и уровня автоматизации первичного учета также в пределах операции.

Подводя итог исследованию методики аудита первичного учета затрат, следует отметить, что предлагаемые нами направления ее развития являются попыткой комплексного подхода к проверке первичного учета затрат зернозаготовительной деятельности как информационной системы. По нашему мнению, прово-

Таблица 3

Группировка первичных учетных документов

Наименование аудируемой организации _____
Период проверки _____
Дата проверки _____

Первичный учет затрат по видам деятельности	Типовые хозяйственные операции	Первичные документы	Отметки аудитора о наличии документа	Общее количество документов по операции	Выводы и замечания аудитора
1. Снабженческо-заготовительная					
	Итого				
2. Производственная					
	Итого				
3. Коммерческо-сбытовая					
	Итого				
4. Административно-управленческая					
	Итого				
Всего документов					

димый таким образом внутренний аудит способствует расширению границ учетной информации, направляемой в систему управления, а также ее качества, что способствует повышению степени доверия к ней руководителей и осуществлению эффективной экономической политики организации хлебопродуктов на внутреннем и внешнем рынке.

ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ЛИТЕРАТУРНЫЕ ИСТОЧНИКИ:

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие – М.: Финансы и статистика, 2003 – 464 с.
2. Аудит: Учебн./ Под ред. В.И. Подольского – М.: Экономистъ, 2003.– 494 с.
3. Аудит Монтгомери/ Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.– 542 с.
4. Белый И.Н. Аудит/ Под. общ. ред. М.И. Плотницкого, А.С. Головачева – Мн.: Выш. шк., 1996 – 80 с.
5. Данилкова С.А. Теоретические основы аудита: Пособие.– Гомель: ГКИ,-2001 – 64 с.
6. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита.– М.: Финансы и статистика, 1992.
7. Дробышевский Н.П. Аудит: Учебн. пособие/ Н.П. Дробышевский – Мн.: ООО «Мисанта», 2004 – 265 с.
8. Карлова Т.В. Управленческий учет – М.: Дело и сервис, 1998 – 389 с.
9. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебн.– 2-е изд., изм. и доп.– М.: издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2003.– 416 с.
10. Макальская А.К. Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие.- 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001 – 112 с.,
11. Правила аудиторской деятельности.– Мн.: ООО «Информпресс», 2003 – 280 с.
12. Пулко Г.М. Аудит и ревизия: Учеб. пособие – Мн.: Интерпресссервис; Мисанта, 2003 – 429 с.
13. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебн – 4-е изд., перераб. и доп.– М.: ИНФРА-М, 2003 – 410 с.
14. Mackevičius J. Audito pradmenys – V.: "Mintis", 1994.– 294 p.

**АНАЛИЗ ТРЕБОВАНИЙ КРЕДИТОРОВ В ПРОЦЕССЕ
ЛИКВИДАЦИОННОГО ПРОИЗВОДСТВА ДОЛЖНИКА**

Т.Н. Рыбак, доцент БГЭУ, канд. экон. наук, аудитор

При признании организации банкротом его кредиторы заинтересованы в наиболее полном удовлетворении своих требований. Для своевременного принятия мер к погашению задолженности и избежания судебных разбирательств с кредиторами целесообразно проводить анализ их требований.

Для постановки задач анализа требований кредиторов должника рассмотрим порядок их признания и удовлетворения в соответствии с действующим законодательством. Статьей 93 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» от 18.07.2000 № 423-З предусмотрено, что в течение двух месяцев со дня опубликования сообщения об открытии конкурсного производства кредиторы вправе предъявить свои требования к должнику [1, с. 86]. Требования кредиторов, по которым управляющим не выдвинуты возражения в срок, признаются установленными. Требования, по которым управляющим выдвинуты возражения, рассматриваются на собрании кредиторов. По каждому заявлению о требовании собрание принимает решение о его признании или непризнании, размере и очередности удовлетворения. Если на собрании кредиторов требование не было признано, то вопрос о его признании рассматривает хозяйственный суд и выносит определение.

Таким образом, для принятия управляющим или хозяйственным судом решения о признании требований кредиторов необходимо установить их обоснованность. В этой связи считаем целесообразным, сравнить требования кредиторов с суммами соответствующей задолженности, поскольку обязательства, числящиеся в балансе на момент подачи в хозяйственный суд заявления о банкротстве должника, могут отличаться от требований (например, при предъявлении кредиторами требований по задолженности, являющейся просроченной и списанной на основании акта инвентаризации расчетов, и др.). Кроме того, не менее важным является вопрос об установлении очередности удовлетворения требований кредиторов, так как имущества должника может оказаться недостаточно для их погашения. В этом случае средства должника распределяются между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению [1, с. 133].

Обобщая вышеизложенное, автором определены следующие основные задачи анализа требований кредиторов должника на этапе ликвидационного производства:

- оценка обоснованности требований кредиторов;
- установление очередности погашения требований кредиторов;
- определение достаточности принадлежащего должнику имущества для удовлетворения требований кредиторов каждой очереди.