

Реформирование бухгалтерского учета и отчетности

налогом на доходы в соответствии с пунктом 2 Методических указаний о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденными приказом Государственного налогового комитета Республики Беларусь № 49 от 29.03.99 г. Суммы налога на доходы от участия в ликвидируемом предприятии подлежат удержанию у источника выплаты и отражаются в

учете по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом".

Предлагаемые методические основы учетного сопровождения процесса ликвидации предприятий-банкротов, несмотря на их практическую полезность, требуют дальнейшей проработки с учетом отраслевых и производственных особенностей предприятий.

Г. М. Пупко, канд. экон. наук, доцент

РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

В условиях рыночной экономики возрастает потребность в достоверной учетной и отчетной информации о деятельности хозяйствующих субъектов. Объективная информация о деятельности хозяйствующих субъектов необходима для повышения эффективности принимаемых управленческих решений, а также улучшения деятельности предприятия в целом и его внутрихозяйственных подразделений.

В настоящее время в РБ успешно функционируют предприятия и фирмы, основанные на различных формах собственности (государственной, кооперативной, коллективной, частной и др.). В этих условиях появляется необходимость использования различных видов и методов контроля. Значительно возрастает значимость независимого аудиторского контроля. В его основе лежит взаимная заинтересованность государства, администрации предприятия и их владельцев (акционеров) в достоверности учетной и отчетной информации. Возрастает роль внутрихозяйственного аудита. Основной его целью является повышение эффективности работы предприятия и его внутрихозяйственных подразделений на основе мобилизации внутренних резервов повышения качества продукции, снижения ее себестоимости, улучшения управленческой деятельности. Внутрихозяйственный (внутренний) аудит за деятельностью структурных подразделений проводится на предприятиях, организациях и фирмах специалистами, а также штатными контролерами-ревизорами (аудиторами). На предприятиях или в крупных компаниях могут и должны работать отделы внутреннего аудита. Основной задачей таких отделов является сбор и анализ информации о хозяйственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования и его подразделений, формирование на основе полученной информации выводов о реальном финансовом положении предприятия. Кроме того, внутренние аудиторы могут решать следующие основные задачи:

- проверка состояния бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной работы;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- оценка активов и пассивов предприятия;
- консультирование по вопросам налогового и хозяйственного законодательства Республики Беларусь;
- оказание помощи членам коллектива эффективно выполнять свои должностные обязанности;
- проверка достоверности исходной информации о финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования;
- оценка соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству и нормативным актам Республики Беларусь;
- оказание содействия в подъеме эффективности деятельности предприятия, защите собственности данного предприятия;
- проверка структуры внутреннего управления предприятием и оценка ее эффективности.

Объектом внутреннего аудита являются финансово-хозяйственная и производственная деятельность субъекта хозяйствования. Внутренний аудит осуществляется сотрудниками предприятия — работниками отдела внутреннего аудита, других отделов или служб. Основными функциями отдела внутреннего аудита являются:

- выполнение специальных контрольных процедур, уделяя особое внимание проведению внезапных инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов;
- оценка соответствия политики и практики предприятия;
- проведение выборочных и комплексных аудиторских проверок деятельности предприятия и его подразделений.

Структура внутреннего аудита предприятия и эффективность его деятельности определяются следующими факторами:

- условиями проведения аудита;

- *системой организации бухгалтерского учета;*
- *наличием процедур аудита.*

Каждый фактор подразумевает наличие правил, процедур, методики и документации, разработанных для защиты имущества предприятия, выдачи надежной информации по результатам его деятельности и повышения эффективности работы. В сочетании все перечисленные факторы обеспечивают предприятию снижение нежелательного риска в деловой и финансовой деятельности, а также в бухгалтерском учете. Управленческое звено предприятия может и должно способствовать созданию благоприятных условий для правильного ведения бухгалтерского учета и процедур аудита. Знание условий проведения внутреннего аудита позволяет определить:

1) *являются ли данные условия достаточными для обеспечения эффективной системы бухгалтерского учета и процедур аудита;*

2) *способствуют ли они сведению до минимума искажений финансовой отчетности.*

На действия руководящего звена при составлении финансовых отчетов могут оказывать значительное влияние следующие факторы, которые следует оценить внутреннему аудитору:

- *методика управления и стиль работы;*
- *организационная структура предприятия;*
- *состав и особенности деятельности совета директоров и структурных подразделений;*
- *методы распределения полномочий и ответственности;*
- *методы контроля, используемые руководящим звеном для проведения проверок и обеспечения нормальной работы, включая функцию внутреннего аудиторского контроля;*
- *особенности политики и деятельности персонала предприятия;*
- *различные внешние факторы, влияющие на работу предприятия.*

Философия, методика и стиль управления руководителей предприятия существенно влияют на хозяйственные операции, на составление финансовых отчетов и на достижение целей, стоящих перед предприятием. Отношение руководящего звена к соблюдению этических стандартов выражается в формальных и неформальных правилах поведения. Результаты поведения управленческого звена выражаются в деятельности подчиненных и их отношении к нарушениям правил поведения. Влияние стиля управления часто можно обнаружить при рассмотрении того, как управленцы обсуждают дела с аудитором, имелись ли ранее случаи нару-

шения финансовой дисциплины и как данные нарушения входят в противоречие с принципами бухгалтерского учета. Качество управления и стиль работы руководителей косвенным образом отражаются на таких показателях, как текучесть кадров, которые могут быть следствием авторитарности управления или постановки нереальных финансовых и хозяйственных целей. А если цель необоснованна, то могут создаться условия для искажения финансовой информации.

Отношения и атрибуты философии управления и стиль работы могут повлиять на систему бухгалтерского учета и процедуры аудита и способствовать искажению финансовых отчетов управленческим звеном.

Все предприятия, занимающиеся бизнесом, имеют организационную структуру, в рамках которой планируется, осуществляется, управляется и контролируется их деятельность. Важными аспектами организационной структуры является определение ключевых областей ответственности и порядка составления отчетов. Зачастую на предприятии внутренний аудитор подчинен непосредственно главному бухгалтеру предприятия, тогда как, по нашему мнению, он должен подчиняться непосредственно руководителю предприятия. Так как без правильного определения подотчетности результаты работы отдела внутреннего аудита, включая рекомендации по исправлению ошибок, могут носить субъективный характер. Многоступенчатая организационная структура предприятия с определенным порядком составления документов и отчетности может быть приемлемой для крупного предприятия, тогда как на малых предприятиях она может мешать прохождению требуемого потока информации. Поэтому аудитор должен выразить мнение об эффективности организационной структуры предприятия исходя из его размеров и специализации.

Эффективность деятельности совета директоров и структурных подразделений — важный фактор условий проведения аудита. Совет директоров более эффективно работает, если определены мероприятия и направления деятельности. В данном случае существует меньшая вероятность того, что у руководящего звена может возникнуть возможность неправильного распределения ресурсов, вовлечения предприятия в незаконную деятельность, принятия неординарных рисков для активов или искажения финансовой информации. Об эффективности работы совета директоров можно судить по тому, насколько независимы от руководства члены совета, как часто происходят заседания и на-

сколько хорошо анализируется бухгалтерская и финансовая информация.

Чтобы иметь уверенность в том, что хозяйственные операции осуществляются правильно, сотрудники, входящие в штат предприятия, должны точно знать свои полномочия и ответственность. Распределение полномочий и ответственности включают в себя разработку в письменном виде норм поведения, четкое описание функциональных обязанностей.

Аудитор должен рассмотреть не только вопрос о правильности методов распределения полномочий и ответственности, доведения их до персонала, но и то, насколько правильно персонал представляет свои обязанности. Для контроля за работой предприятия управленческое звено использует различные методы, включая определение квалификации отдельных сотрудников, системы обработки информации и составления отчетов. Управленческое звено также осуществляет контроль, сравнивая действительные результаты финансовой деятельности с ожидаемыми и анализируя расхождения. Для создания благоприятных условий проведения контроля управленческое звено должно также проводить исследования и при необходимости вносить корректировки. Работа управленческого звена в данной области включает определение отдельных видов деятельности и лиц, подлежащих проверке.

Сравнение данных по финансовой деятельности, подготовленных управленческим звеном с ожидаемыми результатами и целями дает аудитору возможность судить о надежности информации о финансовой деятельности. Работа с персоналом способствует эффективной работе предприятия. Поэтому на предприятии должны быть разработаны мероприятия и процедуры с помощью которых можно определить суммы, необходимые для вознаграждения, обучения, контроля и оценки деятельности сотрудников, чтобы иметь уверенность в том, что они обладают достаточными знаниями и опытом для выполнения своих обязанностей. Если аудитор делает заключение, что работа с персоналом на предприятии ведется правильно, то это говорит о том, что персонал, занимающийся бухгалтерской деятельностью, обладает достаточной компетентностью. Это в свою очередь снижает вероятность искажения информации по финансовой деятельности.

Внешние факторы, которые, как правило, не являются объектом контроля со стороны управленческого звена, могут также воздействовать на работу предприятия. Управленческое звено должно реагировать на проявление внешних факторов путем осуществления более при-

стального контроля за некоторыми операциями на предприятии либо разработкой специальных мероприятий и процедур контроля. Знание того, что администрация предприятия уделяет особое внимание некоторым аспектам работы, может оказать аудитору помощь в определении областей, подвергающихся эффективному контролю. И в свою очередь знание того, что на деятельность предприятия влияют решения других учреждений и организаций (внешних факторов) может заставить аудитора искать дополнительные доказательства эффективности применяемых им процедур контроля.

После рассмотрения факторов, влияющих на условия проведения контроля, аудитор должен сделать общее заключение о том, позволяют ли условия эффективно вести бухгалтерский учет и осуществлять контроль, а также насколько велика вероятность преднамеренного искажения информации о финансовой деятельности со стороны управленческого звена. Если аудиторам устанавливаются благоприятные условия проведения контроля, то риск получения недостоверной информации уменьшается. Такое заключение поможет аудитору определить особенности, время и масштаб реализации других процедур аудиторской проверки.

Ни один вид бизнеса не может существовать без системы бухгалтерского учета, включающего серию процедур по сбору данных, их обработке и регистрации. Такие процедуры могут выполняться вручную или с помощью ЭВМ.

Эффективная система бухгалтерского учета включает соответствующие методы и учет следующих данных:

1. *Определение и учет данных по всем хозяйственным операциям.*

2. *Описание хода хозяйственных операций по времени с указанием подробной информации, достаточной для составления финансовых отчетов.*

3. *Определение стоимости (оценки) хозяйственной операции, чтобы в финансовых отчетах был отражен ее денежный эквивалент.*

4. *Определение времени проведения хозяйственной операции, чтобы убедиться что она соответствует продолжительности периода составления бухгалтерских документов.*

5. *Правильное отражение и выдачу информации, содержащейся в финансовых отчетах по хозяйственной деятельности.*

Документы, предусмотренные системой бухгалтерского учета, позволяют управленческому звену, сотрудникам фирмы и третьим лицам получить достоверную информацию по обработке и учету данных по хозяйственным операциям.

В системе бухгалтерского учета используются два основных типа данных:

- о финансовом положении;
- по хозяйственным операциям.

Данные о финансовом положении имеют постоянный или почти постоянный характер, они периодически используются при обработке информации. Например, тарифная сетка, расценки. Данные по хозяйственным операциям носят индивидуальный характер. Например, число отработанных часов, объем произведенной продукции. Ошибки в данных по финансовому положению имеют более негативные последствия по сравнению с данными по хозяйственным операциям, поскольку прежде чем они будут исправлены, они повлияют на множество данных по хозяйственным операциям.

Концептуально система бухгалтерского учета стоит отдельно от процедур проведения аудита, образующих третий элемент структуры контроля. Однако на практике такого разделения между системой бухгалтерского учета, используемой для достижения целей проверки и процедурами аудита хозяйственных операций, регистрируемых системой бухгалтерского учета, не существует. Поэтому приемлемость процедур аудита зависит от составных элементов системы бухгалтерского учета, например, средств обработки, объема хозяйственных операций.

На состав процедур аудита влияют объем, степень сложности и особенности бизнеса, а также специфика условий проведения аудита и системы бухгалтерского учета, действующих на предприятии, включая метод обработки данных. Например, на крупном предприятии со сложными условиями обработки данных обычно необходимо подготовить перечень продавцов и потребителей, условия кредитования, а также процедуры проверки данных. На небольших предприятиях, где относительно простые условия

обработки данных, такие процедуры аудита не всегда обязательны для достижения целей, предусмотренных при проверке.

Эффективность процедур аудита увеличивается, если проводится их регулярная проверка и если распределение функций по проверке способствует защите активов и исключению или обнаружению ошибок в финансовых документах.

Считаем, что процедуры внутреннего аудита должны включать в себя следующие категории:

1. *Законность ведения деловых операций и деятельности.*

2. *Разделение обязанностей таким образом, чтобы одно и то же лицо не могло одновременно совершать и исправлять ошибки, которые могут произойти в процессе работы, например, выдача разрешений на хозяйственные операции, регистрация данных по ним и инвентаризация должны осуществляться разными лицами.*

3. *Разработка и использование адекватных документов и записей для правильной регистрации хозяйственных операций, например, контроль за использованием предварительно пронумерованных расходных документов.*

4. *Ограничение доступа к активам и учетным записям, что подразумевает соответствующую систему защиты и наличие разрешения на работу с компьютерными программами и файлами данных.*

5. *Независимый контроль за результатами деятельности и оценкой сумм, указанных в документах, например, проверка чеков, выверка счетов, сравнение данных отчетности с суммами, указанными в документах, использовании процедур контроля, осуществляемых ЭВМ, проверка финансовых отчетов, в которых указываются остатки по счетам, проверка пользователями отчетов, подготовленных на ЭВМ.*

Н. А. Ходикова, ст. преподаватель, И. В. Матюш, ПГУ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В настоящее время в современных экономических условиях наиболее актуальны вопросы, связанные с налогообложением предприятий и организаций. Механизм налогообложения юридических лиц, который используется в данный момент, состоит из большого количества и весьма сложной системы налогов и иных обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Предприятия и хозяйственные организации подвержены давлению со стороны налогового пресса, а также существующим неточностям в методических указаниях по расчету налогов. На

данный момент юридические лица уплачивают 17 налогов и других платежей, кроме того, некоторые налоги состоят из нескольких самостоятельных видов платежей: к примеру, платежи в дорожные фонды включают в себя фактически 7 разновидностей, причем каждый из них исчисляется от различной налогооблагаемой базы.

Существенным недостатком налоговой системы является ее нестабильность и неурегулированность. Законы о введении нового режима налогообложения зачастую принимаются или изменяются в течение финансового года. Отсутствие нормативного регулирования вновь возни-