

полно использовать нестандартное по своим параметрам сырье, а также увеличить объемы переработки остающейся кости для пищевых целей и на костную муку.

В целях снижения потерь сырья на перерабатывающих предприятиях и повышения товарного вида продукции необходима замена устаревших технологий и оборудования более совершенными. До сих пор отечественные технологии производства мяса состоят из отдельных технологических операций, что приводит к потерям сырья, росту затрат труда, потере качества и внешнего вида продукции, не дает возможности расширить ассортимент отечественной продукции по сравнению с импортной. В странах Запада аналогичные предприятия — это мощные производственные комплексы с полностью автоматизированным циклом производства, что позволяет обеспечивать ассортимент мясной продукции, состоящий из нескольких тысяч наименований. Комплексное и рациональное использование сырья для мясной промышленности должно предусматривать сокращение потерь в процессе его транспортировки и переработки, обеспечить наряду с глубокой переработкой животноводческого сырья максимальное использование вторичного сырья (кости, крови). Это возможно на основе замены устаревших технологий системами ресурсосберегающей малоотходной и безотходной переработки животноводческого сырья.

Важным направлением в мясной промышленности, позволяющим повысить выход продукции, улучшить ее качество, снизить потери, является применение нетрадиционных технологий. В перспективе должна получить широкое распространение вакуум — механическая обработка сырья, включая операции тонкого измельчения, диаэрации, охлаждения, размораживания, тумблирования, массирования, перемешивания, шприцевания и т.д. Более широкое внедрение должны найти вибрационные методы обработки мяса и мясопродуктов. Наряду с совершенствованием технологий, основанных на механическом способе воздействия на сырье, в перспективе должны найти применение в отрасли методы обработки мясного сырья на основе биотехнологий.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бунчиков О. Совершенствование управления качеством мяса и мясопродуктов/ Экономика сельского хозяйства России. — 2002. — № 11.
2. Вадимов А. Рынок мяса: проблемы импорта и перспективы отечественного производства/ Экономика сельского хозяйства России. — 2005. — № 5.
3. Ушаев И.Г. О мерах по повышению продовольственной безопасности Российской Федерации в условиях присоединения к ВТО/ Доклад на заседании Межведомственной комиссии СБ РФ 11 июля 2006 г. — М., 2006. — 31 с.
4. Фисинин В.И., Стрекозов Н.И., Чинаров И.И. Экономические основы концепции развития животноводства России до 2010 года/ Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. — 2002. — № 7.
5. Экономические основы государственного регулирования устойчивости рынков сельскохозяйственной продукции/ В.И. Векленко, Е.Л. Золотарева, Н.В. Векленко, Р.В. Солошенко. — Курск: Изд-во КГСХА, 2000. — 170 с.

СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ МЕТОДИК АУДИТА ИНВЕСТИЦИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

О.В. Ефимова, БГЭУ

В системе управления деятельностью организации важное место принадлежит экономическому контролю — важнейшему из средств получения информации о фактическом состоянии управляемого объекта. Своевременно и качественно осуществленный контроль позволяет не только обнаружить и устранить различного рода нарушения, недостатки, но и выявить причины их возникновения и препятствовать допущению подобных ошибок в будущем. Информация, полученная в ходе контроля, является фактором, непосредственно влияющим на правильность принятия управленческих решений, а, следовательно, на эффективность всей финансово-хозяйственной деятельности организации. Развитие рыночных отношений в Республике Беларусь, появление различных форм собственности и многообразие организационно-правовых форм хозяйственной деятельности повлияло на то, что получение полной и достоверной информации о фактическом состоянии управляемого объекта для всех уровней управления возможно лишь с помощью независимого вида контроля — аудита.

Главной целью аудита инвестиций во внеоборотные активы является проверка состояния бухгалтерского учета затрат инвестиционного характера в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия финансово-хозяйственных операций, совершенных аудируемым лицом, законодательству Республики Беларусь. В настоящее время проведение и результаты аудиторской проверки, наличие соответствующего аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности инвестиций во внеоборотные активы организации являются необходимым условием привлечения заемных инвестиционных средств и заключения новых инвестиционных договоров и контрактов, а также способствуют принятию обоснованных инвестиционных решений.

Важным инструментом работы аудитора является методика сбора аудиторских доказательств посредством различных аудиторских процедур. Так правильно разработанная методика формирует программу аудита, обеспечивает оптимальные сроки проверки и распределение обязанностей между аудиторами, позволяет значительно улучшить ее качество, а также является необходимым условием обеспечения достаточности и достоверности аудиторских доказательств. Однако, как показало проведенное исследование, в настоящее время ни соответствующими нормативными актами, ни учебно-методической и научной литературой не предусмотрено единой, логически обусловленной и последовательной методики аудита инвестиций во внеоборотные активы, использование которой на практике позволило бы аудитору в условиях ограниченного времени осуществить качественную проверку с наименьшим риском необнаружения ошибок. Содержание правил аудиторской деятельности предусматривает, что порядок осуществления аудиторских процедур определяется непосредственно самим аудитором, осуществляющим проверку, исходя из его профессиональной компетентности.

Учитывая интересы аудируемых лиц, проверяемых аудиторами с небольшим опытом работы, а также с целью оказания помощи молодым специалистам по аудиту, принимая во внимание сложность учета инвестиций во внеоборотные активы, разнообразие способов осуществления инвестиционных вложений и объектов инвестирования, предлагается к использованию следующая методика аудита инвестиций во внеоборотные активы, состоящая из 12 последовательно осуществляемых этапов (рис. 1). Разработанная методика представляет собой логически обусловленную последовательность выполнения аналитических процедур обработки информационной базы для проведения аудита инвестиций во внеоборотные активы организаций на основе действующего порядка формирования первоначальной стоимости объектов инвестиций.

В отличие от применяемого в настоящее время на практике порядка аудиторской проверки инвестиционной деятельности по расширению и воспроизводству внеоборотных активов данная методика позволяет учесть все особенности бухгалтерского учета инвестиций во внеоборотные активы для получения аудиторских доказательств достоверности бухгалтерской отчетности организации; избежать повторного исследования одних и тех же источников информации за время одной проверки на основе четко обозначенной последовательности практических действий аудитора; сократить сроки проведения аудита; сократить риск необнаружения ошибок; обеспечить соответствие рекомендациям международных стандартов по аудиту, а также целям, задачам и требованиям, установленным правилами аудиторской деятельности Республики Беларусь.

1. Начинать аудиторскую проверку рекомендуется с применения такого способа получения аудиторских доказательств как устный опрос. Опросу необходимо подвергнуть компетентных работников, должностных лиц, а также работников бухгалтерии организации с целью установления информации о возможных нарушениях установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности. Учитывая, что аудитор не уполномочен назначать и применять административную ответственность к работникам за допущенные ими нарушения при ведении бухгалтерского учета, он вправе рассчитывать на получение такой информации. Получение подобных сведений позволяет аудитору повысить качество проводимой проверки, а также сократить сроки её проведения.

2. Вторым этапом непосредственной аудиторской проверки целесообразно, на наш взгляд, провести проверку правомерности включения затрат в первоначальную стоимость объектов инвестиций во внеоборотные активы. Поскольку порядок формирования первоначальной стоимости конкретного объекта зависит от способа осуществления инвестиций, необходимо в первую очередь определить какие способы инвестирования имели место в данной организации за проверяемый период, после чего осуществить проверку порядка включения затрат в первоначальную стоимость каждого объекта инвестирования на основе установления соответствия данных регистров аналитического учета (в которых непосредственно осуществляется учет затрат) действующим рекомендациям по формированию первоначальной стоимости объектов, установленным следующими нормативными документами. Так, информационным источником аудиторских доказательств на данном этапе аудита в организациях АПК будет выступать «Производственный отчет по капитальным вложениям и ремонтам основных средств» ф. № 18-И.

3. На третьем этапе аудита рекомендуется осуществить проверку правильности определения сумм фактически осуществленных затрат, формирующих первоначальную стоимость внеоборотных активов. Для этого аудитор должен установить достоверность и полноту данных, отражаемых по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Дебетовые обороты по счету 08 будут сформированы неполно или недостоверно если: затраты, включенные в данный оборот, не подтверждены документально; данные регистров аналитического учета не совпадают с данными первичных и сводных документов; первичные документы содержат заведомо ложную информацию. Для получения подобных аудиторских доказательств аудитору следует провести следующие процедуры:

- проверить наличие первичных документов, подтверждающих осуществление затрат на приобретение (создание) объектов инвестиционных вложений во внеоборотные активы;

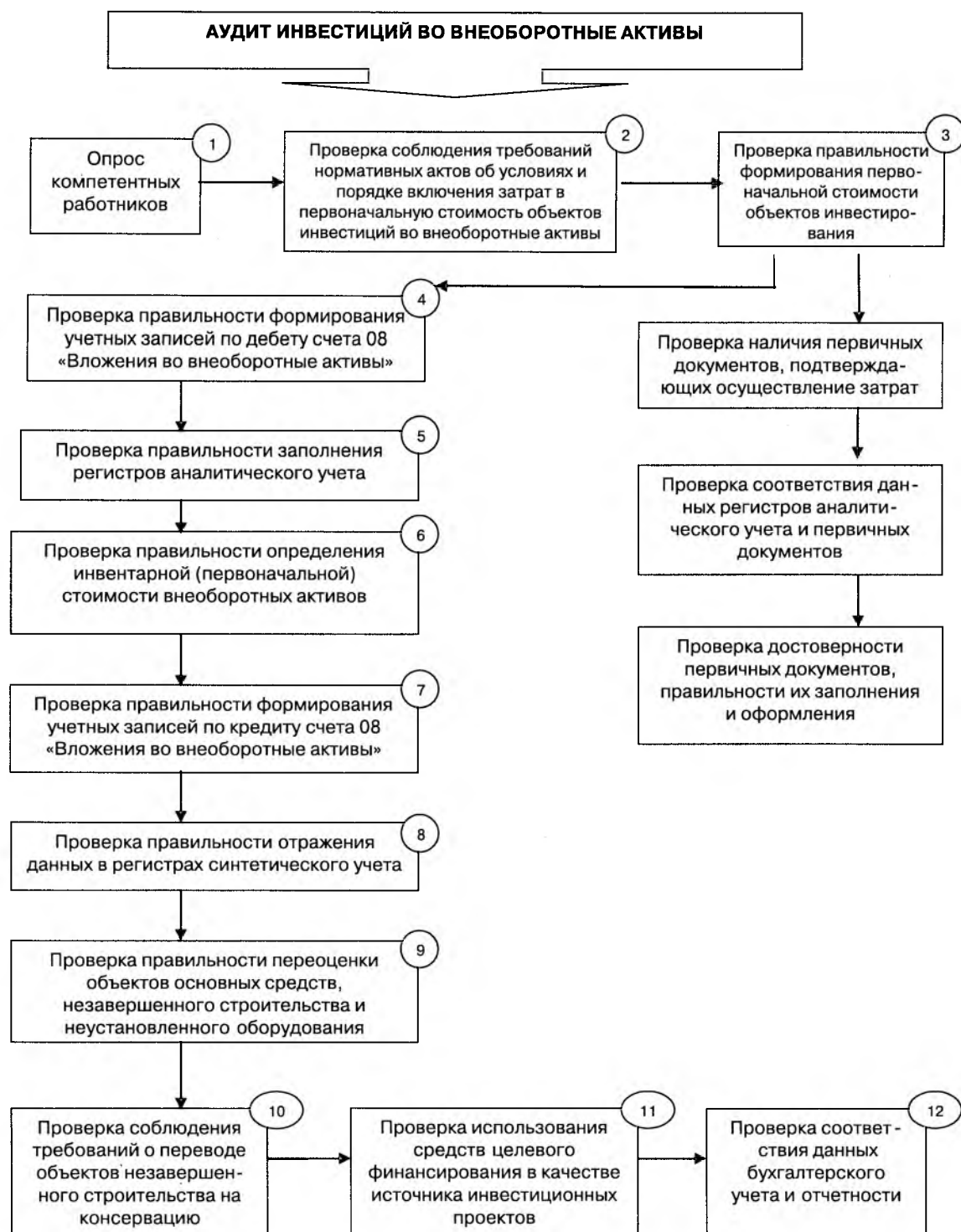


Рис. 1. Методика проведения аудита инвестиций во внеоборотные активы организаций

- проверить соответствие информации, содержащейся в регистрах аналитического учета, данным соответствующих первичных документов. При этом можно использовать такой метод получения аудиторских доказательств как прослеживание. Учитывая важность формирования достоверной величины первоначальной стоимости внеоборотных активов и ее влияние на конечные результаты хозяйственной деятельности организации, проверку документации необходимо осуществлять сплошным порядком (информационные источники будут обусловлены способом осуществления инвестиционных вложений);

- осуществить проверку первичных документов: убедиться в реальности информации, содержащейся в документах, правильности их заполнения и оформления. Такую проверку целесообразно проводить, если по

результатам прослеживания были выявлены расхождения между данными регистров аналитического учета и первичными документами, а также, если данные первичных документов вызвали у аудитора подозрения об их недостоверности. Обязательной проверке должны подвергаться первичные документы на списание материальных ценностей на строительно-монтажные работы и оплату труда при строительстве хозяйственным способом, по расчетам с подрядчиком по договору строительного подряда, которые представляют собой документы повышенного риска наличия в них недостоверных данных.

4. На четвертом этапе аудита инвестиций во внеоборотные активы рекомендуется осуществить проверку правильности учетных записей по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и их соответствия действующим нормативным положениям по ведению бухгалтерского учета. Источником информации на данном этапе проверки будут выступать регистры аналитического учета.

5. Важным моментом является определение правильности заполнения регистров аналитического учета. Главной задачей аудитора при этом, на наш взгляд, будет являться проверка правильности арифметических расчетов при определении дебетового оборота в целом по счету 08 и в разрезе соответствующих субсчетов.

6. Следующим этапом аудита целесообразно провести проверку достоверности определения инвентарной (первоначальной) стоимости принимаемых к бухгалтерскому учету внеоборотных активов. В процессе проверки необходимо установить соответствие данных регистров аналитического и синтетического учета по счету 08, и Главной книги по счетам 01, 03, 04 и 08. При этом необходимо выяснить, что инвентарная (первоначальная) стоимость объектов основных средств не включает затраты, учитываемые по дебету счета 08, но не увеличивающие их стоимость, в соответствии с действующим законодательством.

Необходимо также проверить наличие документов, являющихся основанием для принятия объекта к бухгалтерскому учету. В этом случае следует руководствоваться Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов» от 08.12.2003 г. № 168. Номер и дата документа принятия к бухгалтерскому учету объекта внеоборотных активов должны отражаться в журнале-ордере по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом дата документа должна соответствовать дате формирования записи по кредиту счета 08, так как от этого будет зависеть сумма амортизационных отчислений и налоговых платежей.

7. На седьмом этапе аудита инвестиций во внеоборотные активы рекомендуется установить правильность формирования учетных записей по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Источником информации в данном случае будут выступать регистры синтетического учета (журнал-ордер № 16-АПК, Главная книга).

8. Этап проверки правильности заполнения регистров синтетического учета целесообразно проводить параллельно с шестым этапом аудита. При этом следует проверить правильность определения кредитовых оборотов по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе субсчетов и в целом по счету, применив такой метод получения аудиторских доказательств как пересчет.

9. На девятом этапе осуществляется проверка правильности переоценки объектов основных средств, незавершенного строительства и неустановленного оборудования организации. Для осуществления проверки соблюдения требований по переоценке рекомендуется использовать методику, предложенную в таблице 1.

Таблица 1

Аудит переоценки объектов основных средств, незавершенного строительства и неустановленного оборудования

Аудиторские процедуры	Источники аудита переоценки основных средств
1. Установление метода переоценки, используемого в аудируемой организации	Учетная политика
2. Проверка полноты осуществления переоценки	Инвентаризационная опись основных средств, Ведомость переоценки объектов основных средств
3. Проверка правильности определения коэффициента пересчета первоначальной стоимости основных средств (при использовании индексного метода определения восстановительной стоимости)	Временный республиканский классификатор основных средств и нормативных сроков их службы, таблица коэффициентов изменения стоимости основных средств, незавершенного строительства и неустановленного оборудования по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, таблица групп и видов основных средств при их переоценке на 1 января года, следующего за отчетным, Инвентарная карточка учета основных средств ф. № ОС-6, Ведомость переоценки объектов основных средств
4. Проверка правильности определения восстановительной стоимости	Ведомость переоценки объектов основных средств, акт по результатам переоценки
5. Проверка правильности отражения результатов переоценки на счетах бухгалтерского учета	Журнал-ордер № 16, Главная книга

Если переоценка проведена правильно, пропорциональное соотношение восстановительной стоимости, остаточной стоимости и суммы амортизации после переоценки должно сохраниться по каждому объекту таким же, как и до переоценки.

10. Важным этапом аудита является проверка соблюдения требований о порядке перевода объектов незавершенного строительства на консервацию. При проверке порядка консервации объектов незавершенного строительства аудитору следует руководствоваться Положением о порядке консервации основных производственных фондов, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22.05.2003 № 683 (в ред. Постановления Совета Министров РБ от 24.03.2006 № 401). В соответствии с действующим законодательством решение о консервации может быть принято только республиканскими органами государственного управления и иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, по предложению республиканских унитарных предприятий на основании технико-экономического обоснования и других документов. Решение о консервации имущества, относящегося к основным средствам и находящегося в частной собственности, принимается в порядке, установленном собственником, с уведомлением облисполкома (Минского горисполкома), на территории которого находятся основные средства, и согласованием с ним срока консервации.

Аудитору необходимо обратить внимание на порядок учета объектов незавершенного строительства, находящихся на консервации. Так законсервированные основные средства незавершенного строительства должны учитываться на балансе организации на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по отдельным субсчетам, как и до постановки на консервацию.

11. В настоящее время значительная часть расходов сельскохозяйственных организаций на инвестиционные вложения покрывается за счет специальных целевых источников финансирования из бюджета и целевых бюджетных фондов — республиканского фонда поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки. Чаще всего сельскохозяйственные организации получают субсидии на строительство объектов производственного характера, приобретение сельскохозяйственной техники, оборудования и других объектов. При этом субсидии имеют целевой характер и зачастую выделяются под конкретный объект инвестирования. Таким образом, целью данного этапа аудита будет являться получение доказательств об использовании полученных организацией средств целевого финансирования по назначению.

Для получения соответствующих доказательств следует использовать метод прослеживания. Необходимо проверить наличие у аудируемой организации соответствующих документов, подтверждающих предоставление ей субсидий и средств на финансирование капитальных вложений: заявления о предоставлении юридическому лицу государственной поддержки из республиканского бюджета в виде субсидий и средств на финансирование капитальных вложений, экономического обоснования целесообразности предоставления государственной поддержки из республиканского бюджета в виде субсидий и средств на финансирование капитальных вложений юридическому лицу, заключения о целесообразности предоставления финансовой помощи, выписки со счета с приложенными документами, а также соответствующих первичных документов, подтверждающих использование полученных средств целевого финансирования: договора поставки, договора строительного подряда, акта приемки выполненных работ и др. Документы следует подвергнуть тщательной проверке и убедиться в их достоверности и реальности. После этого проследить отражение данных первичных документов в регистрах аналитического и синтетического учета по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 83 «Добавочный фонд» субсчет «Фонд целевого финансирования использованный», 86 «Целевое финансирование», проверить правильность формирования учетных записей. Особое внимание следует уделить проверке порядка списания НДС по объектам основных средств, приобретенным либо построенным за счет средств целевого финансирования. Сумма такого налога на добавленную стоимость списывается за счет соответствующих источников.

12. Проверка соответствия данных бухгалтерского учета и отчетности по инвестициям во внеоборотные активы будет являться заключительным этапом сбора аудиторских доказательств. Источником аудиторских доказательств в данном случае будут выступать: журнал-ордер № 16-АПК, Главная книга, форма бухгалтерской отчетности № 1 «Бухгалтерский баланс», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», форма № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств».

Таким образом, представленная методика аудита базируется на последовательности действий аудитора по сбору аудиторских доказательств о достоверности отчетности организации по инвестициям во внеоборотные активы. Использование предложенной методики на практике позволит объективно оценить выполнение действующего порядка формирования первоначальной стоимости объектов инвестиций, избежав повторного исследования одних и тех же источников информации за время одной проверки с наименьшим риском необнаружения ошибок.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аудит: учебник для вузов/ В.И. Подольский [и др.]; под ред. В.И. Подольского.— 2-е изд.— М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.— 655 с.
2. Дробышевский Н.П. Ревизия и аудит: учеб. пособие.— Мн.: ООО «Мисанта», 2004.— 265с.
3. Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования: утв. Постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь 20 ноября 2006 № 199/139/185/34/ Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2006.— 8/15437.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 20.12.2001 № 128: в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь 09.07.2003 № 1472/ Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2003.— 8/9821.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 12.12.2001 № 118: в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь 26.12.2003 № 183/ Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2004.— № 20.— 8/10482.
6. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 8 ноября 1994 г., № 3373-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 18.12.2002г. № 164-З: с изм. и доп./ Нац. Реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2006.— № 107.— 2/1235.
7. Правила аудиторской деятельности.— 2-е изд.— Мн.: ООО «Информпресс».— 2003.— 288 с.
8. Пупко Г.М. Аудит и ревизия: учебник/ Г.М. Пупко.— Мн.: Книжный дом; Мисанта, 2005.— 512 с.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

Д.М. Воронов, БТЭУ ПК

В вопросе совершенствования законодательства, регулирующего порядок осуществления финансово-хозяйственного контроля, необходимым является изучение международного опыта регулирования указанных отношений, особенно опыта наших ближайших соседей: Украины, Казахстана — государств, в которых система органов финансово-хозяйственного контроля во многом схожа с отечественной, однако имеет свои отличительные черты. Остановимся кратко на основных положениях нормативных актов указанных государств, которые по-нашему мнению, должны найти отражение и в соответствующих нормативных документах Республики Беларусь.

Вопросу совершенствования финансово-хозяйственного контроля в Украине уделяется немало внимания. Так, на основании Указа Президента Украины от 10 апреля 1992 г. № 2265-XII «О мерах по повышению эффективности контрольно-ревизионной работы» [2] Кабинетом Министров была установлена административная ответственность за невыполнение требований органов государственной контрольно-ревизионной службы. На наш взгляд, принятие в Республике Беларусь аналогичного нормативного документа позволило бы существенно повысить уровень ответственности и исполнительской дисциплины руководителей проверяемых субъектов. Украинские законодатели также предусмотрели установление ответственности за качество контроля не только для работников непосредственно контрольно-ревизионных, но и для работников финансовых и планово-экономических служб министерств, участвующих в осуществлении ведомственного контроля [3]. Последнее актуально к использованию и в отечественной практике, так как зачастую материалы проверок специалистов, принимающих участие в проверках носят формальный описательный характер, ими не выявляются и не анализируются причины нарушений, практически сведена к нулю роль отраслевых служб в деле выявления неиспользуемых резервов повышения эффективности деятельности подведомственных организаций. Примечательно также, что соответствующими украинскими нормативными документами установлена четкая периодичность рассмотрения на заседаниях коллегий министерств вопросов соблюдения финансовой дисциплины, результатов осуществления внутреннего финансового (ведомственного) контроля, устранения выявленных недостатков [3].

Заслуживают внимания также и другие положения, установленные Порядком осуществления министерствами, другими центральными органами исполнительной власти Украины внутреннего финансового контроля [3]. Так, в соответствии с п.3 Порядка внеплановые контрольные мероприятия могут проводиться по распоряжению руководителя Министерства, другого центрального органа исполнительной власти или их территориального органа. Таким образом, украинское законодательство в отличие от отечественного, предусматривает возможность проведения внеплановых проверок по решению руководителя министерства. Последнее особенно актуально для ведомственного контроля, в рамках которого больше внимания уделяется мероприятиям предварительного и оперативного контроля, спланировать которые в условиях постоянно меняющейся экономической ситуации сложно, а нередко и невозможно.