Министерство образования и науки Украины

Донецкий национальный университет

# Экономический факультет

Курсовая работа
по дисциплине “Аудит”
на тему: “Аудит операций с валютными ценностями”

|  |  |
| --- | --- |
| Студент \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (дата представления работы, подпись) | Виниченко Вера Васильевна |
| Специальность | 0106 |
| Форма обучения | Очно-заочная |
| Группа | 4К0106 |
|  |  |
|  |  |
| Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (дата представления к защите, подпись) |  |

Горловка – 2003

Содержание

|  |  |
| --- | --- |
| Введение |  |
| 1. Цели и задачи аудита операций с валютными ценностями. |  |
| 2. Нормативно-правовое регулирование операций с валютными ценностями и их учет. |  |
| 3. Содержание программы аудиторской проверки: бухгалтерские и налоговые аспекты. |  |
| 4. Сбор аудиторских доказательств и оформление рабочих документов. |  |
| 5. Типовая корреспонденция счетов по учету операций с валютными ценностями. |  |
| 6. Аудиторское заключение по результатам проверки. |  |
| Заключение. |  |
| Список литературы. |  |

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях, когда экономика Украины находится в переходном положении от административно-командной к рыночной, проведение аудита является очень важным аспектом деятельности любого предприятия. Среди различных разновидностей аудита выделяют аудит операций с валютными ценностями. Проверка правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете данных операций позволит предприятиям выйти на новый уровень своего развития по европейским стандартам, где аудиторские проверки являются обязательными и проводятся ежегодно.

Аудиторская деятельность (аудит) представляет собой пред­принимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Аудитор - лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйствен­ной деятельности предприятия за определенный период. Ауди­тор отличается от ревизора по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям с клиентом, по выводам, сделанным по результатам проверки, и т.д.

Понятие аудита значительно шире таких понятий, как реви­зия и контроль. Аудит обеспечивает не только проверку досто­верности финансовых показателей, но и, а это не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной дея­тельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

Аудиторская деятельность включает, помимо проверок, оказание различного рода услуг; ведение и восстановление учета, консультации по вопросам ведения учета, налогообложения, обучение и др.

Известный американский специалист в области теории и практики аудита проф. Дж. Робертсон подчеркивает, что аудит — это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска. И далее заключает, что аудит способст­вует уменьшению до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Можно пример­но подсчитать (спрогнозировать) этот риск и определить веро­ятность благоприятных событий, В то же время предпринима­тельский риск компании (фирмы, организации) прямого влия­ния на аудиторов не оказывает.

Следует отметить, что аудит отличается и от судебно-бухгалтерской экспертизы. Это отличие состоит в том, что ау­дит — независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспер­тиза осуществляется по решению судебных органов. Специфи­ка судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процес­суально-правовой форме, обеспечивающей получение источни­ка доказательств в применении экспертных знаний в области бухгалтерского учета в ходе исследования совершенных хозяй­ственных операций.

Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского дела. В то время как судебно-бухгалтерская экспертиза не может существовать вне уголов­ного или арбитражного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (правовую сторону данного вида экспертизы).

Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт как самостоятельная процессуальная фигура, как ква­лифицированный специалист в области бухгалтерского учета и контроля самостоятельно определяет методы исследования, так как несет ответственность за обоснованность своих выводов.

1. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С ВАЛЮТНЫМИ ЦЕННОСТЯМИ

В процессе аудита операций с валютными ценностями аудитор должен решить ряд задач для достижения главной поставленной перед собой цели, а именно: произвести проверку правильности соблюдения законодательства в части ведения налогового и бухгалтерского учета операций с валютными ценностями.

На основании данных журнала-ордера №1 и ведомости по дебету счета 312 аудитор должен проверить данные выписок с соответствующими датами по журналу и ведомости, а также правильность проставления корреспондирующих счетов и другие данные.

Аудитор проверяет, как зачислялась выручка от реализации и других валютных операций при совершении внешнеэкономических операций.

Аудитор должен решить следующие задачи:

* установить законность открытия валютных счетов;
* соответствие сумм по выпискам банка суммам, отраженным в первичных документах;
* правильность осуществления перевода в гривны (соответствие курса перевода на определенную дату и т.д.);
* правильность отражения в учете операций по продаже и покупке валюты;
* правильность отнесения расходов по оплате услуг банка за конвертации, продаже валюты и др.;
* правильность расчета и отнесения курсовых разниц;
* правильность перечисления авансов за импортную продукцию.

На первое число каждого квартал остатки по валютному счету должны быть равны строке баланса 240 (форма №1).

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ВАЛЮТНЫМИ ЦЕННОСТЯМИ И ИХ УЧЕТ

Одним из важнейших направлений аудита предприятия яв­ляется анализ его финансового состояния. Финансовое состоя­ние предприятия характеризуется совокупностью показателей, отражающих процесс формирования и использования его финансо­вых средств. В рыночной экономике финансовое состояние предприятия по сути дела отражает конечные результаты его деятельности. Именно конечные результаты деятельности предприятия интересуют собственников (акционеров) предпри­ятия, его деловых партнеров, налоговые органы.

Особая роль отводится анализу финансового состояния предприятия в деятельности аудитора. Проводя проверку фи­нансово-хозяйственной деятельности предприятия, аудитор должен проверить его финансовое состояние и дать по нему заключение. I-

Одной из важных функций аудитора является предоставление консультационных услуг проверяемому им предприятию. Проверка финансового состояния и оказание консультационных услуг немыслимы без тщательного анализа финансовых показателей. Только на основе финансового анализа, выявления сильных и слабых сторон в финансовом состоянии предприятия можно наметить меры по его укреплению или выходу из сложной финансовой ситуации. Именно поэтому каждый аудитор должен знать технологию проведения финансового анализа предприятия, уметь делать на его основе необходимые выводы, разрабатывать и предлагать предприятию меры по улучшению его финансового состояния.

Аналитические процедуры, включающие в себя анализ финансового состояния предприятия, анализ финансовых результатов деятельности предприятия,; анализ оборачиваемости оборотных активов (оценку деловой активности), оценку потенциального банкротства, являются независимыми аудиторскими процедурами, применяемыми аудитором для обоснования ауди­торских доказательств. Они относятся к числу наиболее" эффек­тивных с точки зрения затрат времени и сил аудиторских про­цедур.

При проведении аналитических процедур следует обратить, особое внимание на оценку возможности функционирования предприятия. в дальнейшем или, иными словами, оценить, не является ли предприятие-клиент потенциальным банкротом. . Оценку удовлетворительного состояния баланса предприятия следует проводить дважды: на этапе планирования аудита — на базе отчетности до ее проверки и на этапе составления заклю­чения, когда в баланс предприятия внесены исправления по результатам проверки.

В соответствии с международной аудиторской практикой, если проверенное аудитором предприятие прекратит свою дея­тельность в течение года в результате банкротства, то аудитор независимо от того, какое он дал заключение, может быть во­влечен в судебное разбирательство.

Если на этапе планирования проверки стало ясно, что бух­галтерский баланс клиента имеет неудовлетворительное состояние, то руководству аудиторской фирмы следует еще раз оценить возможность дальнейшего сотрудничества с данным клиентом.

При проведении аналитических процедур аудитор может воспользоваться как программными, средствами, что гораздо эффективнее, так и провести расчеты вручную. Алгоритм, за­ложенный в основу проведения анализа финансового положе­ния предприятия как в том, так и в другом случае, основан на взаимосвязях, внутренне присущих балансу и другим формам отчетности.

В силу того, что аналитические процедуры в большинстве своём формализованы,, аудитор при их проведении может при­менить специальное программное обеспечение для большего эффекта.

В настоящее время разработкой специальных аналитических программ занимается целый ряд фирм.

Информационной базой для проведения анализа финансо­вого состояния является бухгалтерская отчетность. В первую очередь это бухгалтерский баланс (ф. № 1) и приложения к балансу; ф. № 2 — "Отчет о финансовых результатах и их исполь­зовании", ф. № 4 — "Отчет о собственном капитале", ф. № 3 — "Отчет о движении денежных средств".

Анализ финансового состояния предприятия включает следующие этапы:

1. Предварительная (общая) оценка финансового состояния! предприятия и изменений его финансовых показателей за отчетный период.

2. Анализ платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия.

3. Анализ кредитоспособности предприятия и ликвидности его баланса.

4. Анализ оборачиваемости оборотных активов.

5. Анализ финансовых результатов предприятия.

6. Анализ потенциального банкротства предприятия. Для проведения анализа финансового состояния предприятия используются определенные методы и инструментарий.

Наиболее простой метод — сравнение, когда финансовые показатели отчетного периода сравниваются либо с плановыми,, либо с показателями за предыдущий период (базисными). При этом необходимо обеспечить сопоставимость сравниваемых данных.

. Следующий метод — группировки, когда показатели группируются и сводятся в таблицы. Это дает возможность для прове­дения аналитических расчетов, выявления тенденций развития отдельных явлений и их взаимосвязи, выявления факторов, влияющих на изменение показателей.

Метод цепных подстановок, или элиминирования, заключа­ется в замене отдельного отчетного показателя базисным. При этом все остальные показатели остаются неизменными. Этот метод дает возможность определить влияние отдельных факто­ров на совокупный финансовый показатель.

В качестве инструментария для финансового анализа широ­ко используются финансовые коэффициенты. Это относительные показатели финансового состояния предприятия, которые вы­ражают отношение одних абсолютных финансовых показателей к другим.

Финансовые коэффициенты используются: для сравнения по­казателей финансового состояния конкретного предприятия с аналогичными показателями других предприятий или среднеотраслевыми показателями; для выявления динамики развития показателей и тенденций изменения финансового состояния предприятия; для определения нормальных ограничений и критериев различных сторон финансового состояния.

При проведении аудита операций с валютными ценностями аудитор пользуется всеми действующими нормативными документами, касающимися предмета проверки, т.е. в данном случае операций с валютными ценностями. Такими документами выступают Положение (стандарт) бухгалтерского учета 21 “Влияние изменений валютных курсов”, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 14.02.96г. №29, Закон о налогообложении прибыли предприятий с изменениями и дополнениями, другие нормативно-правовые акты.

Операции в иностранной валюте во время первоначального признания отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте Украины путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу НБУ на дату осуществления операции.

Если получение товаров (или других активов) по импорту предшествует оплате, т.е. поступление активов считается первым событием, то до и после введения в действие П(С)БУ 21 полученные по импорту активы, а также возникшая кредиторская задолженность отражаются в учете по курсу НБУ на дату поступления товаров (по курсу согласно грузовой таможенной декларации). В свою очередь, на дату расчета погашение кредиторской задолженности отражается по курсу НБУ на дату осуществления платежа. В результате этого возникает курсовая разница от несоответствия курсов валют на дату возникновения и дату погашения задолженности по расчетам с иностранными поставщиками, как это было и раньше. Если задолженность не погашена на дату составления отчетности, то она пересчитывается по курсу НБУ, действовавшему в последний день отчетного периода. При этом на дату осуществления оплаты рассчитывается курсовая разница, возникшая в результате разницы в курсах валют на период составления отчетности и на дату оплаты.

В свою очередь, если при осуществлении экспортных операций первым событием является реализация продукции, товаров (выполнение работ, предоставление услуг), а оплата поступает позже, то в состав дохода включается сумма валюты, пересчитанная по курсу НБУ на дату реализа­ции. По этому же курсу пересчитывается возник­шая дебиторская задолженность. На дату осущест­вления оплаты задолженность по расчетам с ино­странными покупателями пересчитывается по курсу НБУ на дату оплаты, в результате чего возникает курсовая разница от изменения курса валют на дату осуществления реализации и поступления оплаты от покупателя. Если дебиторская задолженность не по­гашена на дату составления финансовой отчетности, то такая задолженность отражается в отчетности по курсу НБУ на последний день отчетного периода, а курсовая разница от изменения курса валют включа­ется в доходы или расходы отчетного периода.

(Отличия в учете операций в иностранной ва­люте после вступления в силу П(С)БУ 21 состо­ят в особенности отражения в учете и отчет­ности операций, связанных с получением или перечислением авансов.

П(С)БУ 21 впервые для отечественного учета вводит понятия монетарных и немонетарных статей. К МОНЕТАРНЫМ СТАТЬЯМ относятся статьи денежных средств, а также таких активов и обяза­тельств, которые будут получены или оплачены в фиксированной сумме денег или их эквивалентов, т.е. если после поступления (увеличения) активов и возникновения обязательств, ожидается поступление (перечисление) денег, такие активы и обязательства являются монетарными. Иными словами, денежные средства, их эквиваленты, а также дебиторская и кредиторская задолженности, которые бу­дут погашаться деньгами (их эквивалента­ми), относятся к монетарным статьям.

Если же дебиторская или кредиторская задолжен­ности возникли в результате перечисления или по­лучения аванса, т.е. поступление денежных средств произошло до факта поступления или реализации товаров (работ, услуг), такая задолженность отно­сится к НЕМОНЕТАРНЫМ СТАТЬЯМ, а их учет согласно П(С)БУ 21 имеет некоторые особенности.

Так, П(С)БУ 21 определяет, что сумма аванса (предварительной оплаты) в иностранной; валюте, предоставленная другим лицам в счет платежей для приобретения немонетарных активов (запасов, основных средств, нематериальных активов и т.п.) и получения работ и услуг, при включении в стоимость этих активов (работ, услуг) пересчитывается в валюту отчетности с применением валютного курса на дату уплаты аванса (п. 6 П(С)БУ 21). Иными сло­вами, в момент перечисления аванса в иностран­ной валюте предприятие предполагает получить запасы, основные средства, нематериальные акти­вы, услуги и т.д., т.е. получить немонетарный ак­тив. Стоимость таких немонетарных активов опре­деляется путем пересчета в гривни по курсу НБУ на дату уплаты аванса, т. е. стоимость полученных материалов, товаров, основных средств и других активов определяется по курсу НБУ на дату оприходования (на дату определения первоначальной стоимости), а по курсу НБУ на дату перечисления аванса.

Отметим также, что при определении финансовых результатов при продаже импортных запасов бухгалтерском учете будет участвовать стоимость активов, определенная по курсу НБУ на дату аванса.

В свою очередь, сумма аванса (предоплаты), иностранной валюте, полученная от других лиц счет платежей для поставки готовой продукции, других активов, выполнения работ и услуг при включении в состав дохода отчетного периода пересчитывается в валюту отчетности с применением курса на дату получения аванса.

Таким образом, если предприятие получило аванс в иностранной валюте от иностранного покупателя, при отгрузке готовой продукции (товаров, работ услуг) доход определяется исходя из валютного курса на дату получения аванса.

После вступления в силу П(С)БУ21 изменился рядок учета операций, связанных с предоплатами.

Однако до 01.01.2001 г. учет авансов должен производиться по-старому. Следовательно, в момент поступления предоплаты от иностранногоу1 покупателя возникшая кредиторская задолженность отражается в учете по курсу НБУ на дату оплаты а в момент осуществления отгрузки товаров и выполнения работ, оказания услуг) и признания”® хода такая задолженность пересчитывается по курсу НБУ на дату осуществления отгрузки (оформления грузовой таможенной декларации).

В свою очередь, доход признается также в сумме, пересчитанной по курсу НБУ на дату реализации.

Аналогично до 01.01.2001т. будет осуществляться учет поступления активов после перечисления предоплаты. Полученные активы отражаются в учете и отчетности по курсу НБУ на дату поступления активов, а не на дату перечисления аванса.

Итак, главным отличием в учете операций в иностранной валюте с 01.01.2001 является необходимость четного разграничения задолженности, возникшей после осуществления факта отгрузки,получения товаров (выполнения работ, предоставления услуг), и задолженности, образовавшейся в результате авансовых платежей (полученных или доставленных предоплат в иностранной валюте).

На дату составления финансовой отчетности монетарные активы (денежные средства, дебиторская и кредиторская задолженности за товары, работы, услуги) пересчитываются по курсу НБУ на дату баланса (так было и раньше). Немонетарные активы (запасы, основные средства, нематериальные активы и др.) отражаются в отчетности по исторической фактической себестоимости или справедливой стоимости, которые определялись на дату осуществления операции или на дату определения справедливой стоимости соот­ветственно, т.е. как и раньше, не пересчитываются по курсу НБУ на дату составления отчетности.

Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств в иностранной валюте по курсу НБУ на разные даты, отражаются в составе доходов (расходов) отчетного периода. Причем П(С)БУ 21 оказывает на отражение курсовых разниц в составе расходов и доходов по видам деятельности, а именно курсовые разницы от пересчета денежных средств в иностранной валюте и других монетарных статей, образовавшихся в результате операционной деятельности, отражаются в составе прочих операцион­ных доходов и расходов. Если же курсовые разницы возникли в результате пересчета монетарных активов, явившихся результатом инвестиционной и финансовой деятельности, такие разницы отражаются составе прочих доходов и расходов.

Несмотря на то, что положения П(С)БУ 21 на протяжении 2000 г. не действовали, отражение курсовых разниц в составе доходов и расходов в разрезе видов деятельности вызвано требованиями [(С)БУ 3 "Отчет о финансовых результатах", в соответствии с которым ведется отдельный учет доходов и расходов от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Поэтому ПСБУ 21 распространяется и на операции 2000 г.

В бухгалтерском учете предприятия, осуществляющего операции в иностранной валюте, будут применяться следующие субсчета:

711 "Доход от реализации иностранной валюты";

714 "Доход от операционной курсовой разницы;

744 "Доход от неоперационной курсовой разницы";

942 "Себестоимость реализованной иностран­ной валюты";

945 "Потери от операционной курсовой разницы";

974 "Потери от неоперационных курсовых раз­ниц".

В зависимости от того, на каких счетах доходов и сходов были учтены доходы или потери от операций в иностранной валюте (операции купли-продажи валюты, курсовые разницы), в отчете о финансовых результатах они будут соответственно отра­жены по строке:

960 "Прочие операционные доходы" — доход от операционных курсовых разниц, доход от реализации валюты;

090 "Прочие операционные расходы" — потери от операционных курсовых разниц, себестоимость реализованной иностранной валюты;

130 "Прочие доходы" — доход от неоперационных курсовых разниц;

160 "Прочие расходы" — потери от неоперационных курсовых разниц.

Что касается налогового учета, то Законом Ук­раины "О налогообложении прибыли предприятий" определены понятия "балансовая стоимость задол­женностей в иностранной валюте" и "балансовая стоимость иностранной валюты". Так, задолжен­ность налогоплательщика или перед налогоплатель­щиком, выраженная в иностранной валюте, пересчи­тывается в гривни по официальному курсу НБУ на дату ее возникновения (п. 7.3.3 Закона). Опреде­ленная таким образом сумма задолженности является ее балансовой стоимостью. В те­чение налогового периода задолженность не пере­считывается в связи с изменением курса НБУ, а пе­ресчитывается только в случае ее погашения (про­дажи) в течение этого налогового периода. Если за­долженность на конец отчетного периода не погаше­на, она пересчитывается по курсу НБУ на послед­ний рабочий день отчетного периода (п. 7.3.6 Зако­на). Положительная или отрицательная разница, возникающая по результатам такого перерасчета, включается в валовой доход или валовые расходы отчетного периода. При этом балансовая стоимость задолженности для следующего налогового периода приравнивается к стоимости, определенной путем такого перерасчета.

В свою очередь, балансовая стоимость иностранной валюты определяется по курсу НБУ на дату ее поступления на счет. Если эта ва­люта на конец отчетного периода не списана со сче­та, ее балансовая стоимость определяется путем пересчета по курсу НБУ на последний рабочий день отчетного периода.

Затраты в иностранной валюте, возникающие в связи с приобретением товаров, стоимость которых относится к валовым расходам налогоплательщика, определяются по сумме балансовой стоимости такой иностранной валюты (п. 7.3.2 Закона).

Иностранная валюта, уплаченная налогопла­тельщиком в связи с приобретением товаров (работ, услуг) по импорту, для целей налогооб­ложения списывается со счета не по валютному (обменному) курсу НБУ, который действовал на дату ее списания, а по ее балансовой стои­мости.

Доходы, полученные (начисленные) налогопла­тельщиком в иностранной валюте в связи с про­дажей товаров (работ, услуг), пересчитываются в гривны по курсу НБУ на дату получения (начис­ления) таких доходов, и не пересчитываются в те­чение отчетного периода в связи с изменением об­менного курса (п. 7.3.1 Закона). Балансовая стои­мость иностранной валюты, полученная налого­плательщиком в связи с продажей товаров (работ, услуг) на экспорт, определяется по валютному (об­менному) курсу НБУ, который действовал на дату ее получения.

Учет приобретения товаров по импорту

Согласно П(С)БУ 9 "Запасы" в покупную (пер­воначальную) стоимость запасов включаются все рас­ходы, связанные с приобретением и доведением их до состояния, в котором они пригодны для продажи.

Приказом Министерства финансов Украины "О внесении изменений и дополнений в Положения (стандарты) бухгалтерского учета" (далее - Из­менения в Стандарт 9) от 14.06.2000 г. № 131 бы­ли внесены изменения в П(С)БУ 9.

Из п. 9 полностью исключено положение о том, что в стоимость приобретенных запасов включаются суммы, уплаченные за информационные, посредничес­кие и другие подобные услуги, связанные с поиском и приобретением запасов. Очевидно, что такие расходы будут относиться в состав прочих операционных расходов (счет 94) в периоде их возникновения.

В себестоимость запасов включаются таможенные сборы и пошлины, расходы на страхование, транспортно-заготовительные расходы (затраты на заготовку, погрузочно-разгрузочные работы и транспортирование запасов, включая расходы на страхование рисков тран­спортирование запасов), непрямые налоги, не возмещае­мые предприятию (в том числе акцизный сбор и НДС в стоимости товаров, приобретенных предприятием - неплательщиком НДС), а также прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, другие пря­мые затраты предприятия на доработку и повышение качества технических характеристик запасов.

Изменениями в П(С)БУ 9 было разрешено сразу включать транспортно-заготовительные расходы в себестоимость единицы товаров, либо учитывать их общей суммой на отдельном субсчете счета запасов с последующим ежемесячным распределением их между суммой остатка товаров на конец того месяца и суммой выбывших за месяц товаров.

Но, как правило, при импорте запасов возникают проблемы с распределением транспортных расходов на единицу запасов. Поэтому нет необходимости учитывать транспортно-заготовительные расходы отдельном субсчете.

Учет экспортных операций

При реализации товаров (работ, услуг) на экс­порт важно определить дату признания дохода. В соответствии с международными нормами право собственности переходит к покупателю одновременно с риском случайной гибели или порчи товара, если иное не предусмотрено договором. Момент перехода риска определяется базовыми условиями внешнеторговых договоров, принятыми Международной торговой палатой. Поэтому датой признания дохода от реализации активов на экспорт будет дата перехода права собственности на эти активы.

Операция продажи валюты относится к прочей операционной деятельности предприятия. При реа­лизации валюты признается доход, который учиты­вается на субсчете 711 "Доход от реализации ино­странной валюты" в составе прочего операционного дохода. По кредиту субсчета 711 отражается стоимость иностранной валюты, пересчитанной после продажи. В то же время в составе расходов отражается себестоимость проданной валюты, а также расходы, связанные с продажей (в том числе сумма комиссионного возднаграждения банка).

Согласно П(С)БУ 16 "Расходы” себестоимость реализованной иностранной валюты определяется путем пересчета в денежную единицу Украины по курсу НБУ на дату продажи. В свою очередь, в Ин­струкции к новому Плану счетов указывается на отражение на субсчете 942 "Себестоимость реализованной иностранной валюты" балансовой стоимости реализованной валюты на дату ее реализации.

При учете продажи безналичной иностранной валюты следует помнить, что в налоговом учете возникают и валовой доход и валовые расходы.

Валовой доход увеличивается на сумму гривен, полученных от покупателя в связи с прода­жей иностранной валюты, а в состав валовых расходов включается сумма балансовой стоимости продаваемой валюты (п. 7.3.5 Закона).

Балансовая стоимость валюты определя­тся в зависимости от даты ее поступления на счет от источников ее происхождения.

Если валюта получена в текущем отчетном периоде (квартале) как выручка от продажи товаров, работ, услуг), то ее балансовая стоимость опре­деляется по курсу НБУ на дату ее поступления на счет и не подлежит пересчету в связи с изменени­ям обменного курса гривни на протяжении этого отчетного периода (п. 7.3.1 Закона).

Если валюта поступила на счет в текущем отчетном периоде как выручка, ее балансовая стоимость соответствует стоимости её зачисления на валютный счет (по курсу НБУ на дату получения).

Если валюта была зачислена на счет в прошлых отчетных периодах, то ее балансовая стоимость изменится в соответствии с курсом на последний день предыдущего отчетного периода. Поэтому в валовые расходы при продаже будет отнесена стоимость валюты по курсу не на момент списания, как в бухгалтерском учете, а по курсу, который действовал на последний рабочий день предыдущего отчетного периода (по балансовой стоимости).

Продаваемая валюта могла быть приобретена плательщиком налогов на Украинской межбанков­ской валютной бирже (УМВБ) за гривни или дру­гую иностранную валюту.

Если иностранная валюта приобреталась за гривни, то ее балансовая стоимость равняется сумме гривен, уплаченных плательщиком налогов при ее покупке (без учета комиссионных за услуги конверсии).

Если иностранная валюта приобреталась за дру­гую иностранную валюту, то ее балансовая стои­мость определяется на уровне балансовой стоимо­сти иностранной валюты, которая была продана (п. 7.3.4 Закона).

Таким образом, в бухгалтерском учете валют­ные средства пересчитываются при изменении курса НБУ на дату списания их с валютного счета или на конец каждого месяца, если такая валюта не продана, а в налоговом учете иностранная ва­люта отражается по ее балансовой стоимости и не пересчитывается на протяжении налогового перио­да при изменении курса НБУ.

Согласно п. 7.3.7 Закона "О налогообложении прибыли предприятий" затраты, связанные с оп­латой услуг других лиц, осуществляющих обмен­ные операции, включаются в валовые расходы и уменьшают налогооблагаемую прибыль.

1. СОДЕРЖАНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ: БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ

Аудиторская проверка, как правило, ограничена определенным сроком. По статистике аудит длится в среднем две недели. Если предприятие крупное, то провести сплошную проверку хозяйственной деятельности практически невозможно. Требуются колоссальные затраты времени и сил. Даже на среднем предприятии сделать сплошную проверку не всегда удается, в первую очередь из-за ограничений по времени. Поэтому аудитору следует определить страте­гию проверки с учетом индивидуальных особенностей конкретного экономического положения на предприятии стратегия-аудиторской проверки базируется на:

* рассмотрении собранной информации о деятельности клиента,

• предварительной оценке риска и эффективности внутреннего контроля;

•определении сущности, глубины и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки строится на выборе Наиболее рациональных путей достижения целей аудиторской проверки. Характер стратегии зависит от опыта и квалификации аудитора и продолжительности сотрудничества между аудиторской фирмой и клиентом, т.е. от степени знания особенностей клиента, характера задач, решаемых в аудите, других факторов.

Стратегия-аудиторской проверки формулируется как план аудиторской проверки. План составляется аудитором в письменном виде.

Планирование аудиторской проверки необходимо для того, чтобы:

1. предварительно определить объем и тип необходимых тестов;

2) оценить издержки по их проведению;

3) достичь взаимопонимания с .клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;

4) иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента,

Планированию предшествуют следующие этапы:

• предплановая подготовка;

• получение информации о бизнесе клиента (специфике деятельности, устройстве и связях, политике, юридических обстоятельствах и др.);

* оценка существенности;

• оценка аудиторского риска;

• изучение системы внутреннего контроля и оценка риска ее неэффективности.

Многие аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стан­дарты плана проверки, приспособленные к отраслевой специфике кли­ента. Обычно планирование включает:

 • разработку графиков;

• подготовку бюджетов времени и доходов и обсуждение их с клиентом.

• инструктаж членов исполнительной команды;

• организацию связей с подразделениями внутри фирмы;

• обсуждение стратегии аудита с клиентом.

Правилом (стандартом) аудиторской деятельности “Планирование аудита” предусмотрено:

•описание предварительного этапа планирования аудита;

•формулирование принципов подготовки общего плана и програм­мы аудита;

• описание порядка подготовки и составления общего плана и про­граммы аудита.

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма-обязательства и до заключения договора с эконо­мическим субъектом о проведении аудита.

Планирование, будучи начальным этапом, состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидае­мого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разра­ботке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснован­ного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

При планировании кроме общих принципов должны также соблюдаться частные принципы:

• комплексности;

• непрерывности;

• оптимальности.

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

Принцип *непрерывности* выражается в установлении сопряженных заданий труппе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделени­ям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям). При планировании аудита на длительный период, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, в течение года аудиторской организации следует своевременно кор­ректировать планы и программы проведения аудита с учетом измене­ний в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок.

Принцип *оптимальности* заключается в том, что в процессе плани­рования аудиторская организация должна обеспечить вариантность пла­нирования, чтобы можно было выбрать оптимальный вариант общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

Планирование аудита включает следующие основные этапы:

• предварительное планирование аудита;

• подготовка и составление общего плана аудита;

• подготовка и составление программы аудита.

1. СБОР АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ И ОФОРМЛЕНИЕ РАБОЧИХ ДОКУМЕНТОВ

В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

Количество информации, необходимой для аудиторских оце­нок, жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего про­фессионального суждения обязан самостоятельно принять реше­ние о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономи­ческого субъекта. При выборе методов получения доказательств следует иметь в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешни­ми и смешанными.

*Внутренние аудиторские доказательства —* это информация, полученная от экономического субъекта в письменном или уст­ном виде.

*Внешние аудиторские доказательства —* это информация, по­лученная от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации).

*Смешанные аудиторские доказательства —* это информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

По степени ценности и достоверности для аудиторской орга­низации эти виды доказательств располагаются следующим обра­зом: внешние доказательства, затем смешанные и внутренние до­казательства.

Аудиторские доказательства должны быть достоверными и дос­таточными. Их достаточность в каждом конкретном случае опреде­ляются аудиторами самостоятельно на основе оценки ве­личины их аудиторского риска. Для составления объективного и обоснованного заключения аудитор обязан собрать достаточное количество качественных доказательств.

Доказательства, полученные самой аудиторской организацией, обычно являются более достоверными, чем доказательства, пре­доставленные экономическим субъектом.

Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно более достоверны; чем устные.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих плани­рование, выполнение и изложение результатов аудиторских про­цедур. Данные полученных доказательств используются при со­ставлении аудиторского заключения и отчета руководству прове­ряемого предприятия по результатам аудита.

Источники аудиторских доказательств. Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) явля­ются:

первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;

регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;

результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;

бухгалтерская отчетность.

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в резуль­тате исследования хозяйственных операций.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от конкретных обстоятельств проверки.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует дока­зательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из друго­го источника, аудитор должен использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоре­чии и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если экономический субъект не представил аудиторской орга­низации существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по ка­кому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обя­зана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и имеет право подготовить аудиторское ':

заключение, отличное от безусловно положительного.

В общем виде метод — это способ исследования явлений, систем, процессов, созданных человеком. Основой исследования сложных систем является диалектический метод, в пределах кото-

димых при составлении аудиторского заключения, а также-для подготовки письменной информации аудитора руководству эко­номического субъекта по результатам проведения аудита.

Аудит, проводимый аудиторской организацией, должен сопро­вождаться обязательным документированием, т.е. отражением по­лученной информации в рабочей документации аудита, оформ­ленной в соответствии с настоящим правилом (стандартом) ауди­торской деятельности.

К рабочей документации аудита относятся:

планы и программы проведения аудита;

описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;

объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;

копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта;

описание СВК и организации бухгалтерского учета экономи­ческого субъекта;

аналитические документы аудиторской организации;

другие документы.

Приводим примерный перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской орга­низации: \

1) материалы относительно организационно-правовой формы и организационной структуры экономического субъекта;

2) извлечения из копий учредительных документов экономического субъекта, а также иных важных юридических документов (договоров, контрактов, протоколов и т.п.);

3) материалы, свидетельствующие о планировании аудита, и программы аудита;

4) записи об изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (описания, вопросники, схемы документо­оборота или комбинации их);

5) аналитические материалы хозяйственных операций и остат­ков по счетам бухгалтерского учета;

6) записи, содержащие анализ существенных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта;

7) записи о характере, дате проведения и объеме проведенных" аудиторских процедур и результатах таких процедур;

8) материалы, свидетельствующие о том, что работа, выполненная не аудиторами, контролировалась аудиторами;

9) сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры;

10) копии переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и прочими лицами в связи с проводимым аудитом экономического субъекта;

11) копии переписки или .записи обсуждений :во. время встреч с экономическим субъектом по поводу вопросов, возникшие в процессе аудита, включая условия проведения аудита;

12) письма-подтверждения, полученные : от . экономического субъекта;

13) копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта;

14) выводы, сделанные аудиторской организацией, по результатам аудита.

Рабочая документация может быть создана аудиторской орга­низацией, проводящей аудит, либо получена от экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, или от других лиц.

Состав, количество и содержание документов, входящих в,ра­бочую документацию аудита, определяются аудиторской органи­зацией исходя из:

характера проводимой работы;

характера и сложности деятельности экономического субъекта;

состояния бухгалтерского учета экономического субъекта; надежности системы внутреннего. контроля экономического субъекта;

необходимого уровня руководства и контроля за работой пер­сонала аудиторской организации при выполнении отдельных про­цедур,

Формы рабочей документации самостоятельно разрабатывают­ся аудиторской организацией, если акты, регулирующие аудитор­скую деятельность в Российской Федерации, не предписывают та­кие формы.

Рабочая документация находится в собственности аудиторской организации, проводившей аудит. Копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации с согласия данного экономического субъекта.

Экономический субъект, в отношении которого проводился аудит, и другие лица, включая налоговые и иные государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской организации предоставить рабочую документацию или ее копии; полностью или в какой-либо части, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством.

1. ТИПОВАЯ КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ ПО УЧЕТУ ОПЕРАЦИЙ С ВАЛЮТНЫМИ ЦЕННОСТЯМИ

|  |
| --- |
| УЧЕТ ПРИОБРЕТЕНИЯ ТОВАРОВ ПО ИМПОРТУ |
| Наименование операции | Бухгалтерская запись по Плану счетов |
|  |
| Д-т | К-т |
| 3 | 4 | 5 |
| Оплата таможенных платежей, ак­цизного сбора на импортные товары согласно ввозной таможенной декларации | 377 "Расче­ты с прочи­ми дебито­рами" | 311 "Теку­щие счета в националь­ной валюте" |
| Оплачен "импортный" НДС, начис­ленный согласно грузовой транс­портной декларации | 641 "Расче­ты по нало­гам" в ана­литическом учете "НДС по импорту" | 311 "Теку­щие счета в националь­ной валюте" |
| Начислен НДС, уплаченный при ввозе товаров на таможенную тер­риторию Украины и одновремен­но возникло право на налоговый кредит4 | 641 "Расчеты по налогам" в аналитиче­ском учете "НДС по ос­новной дея­тельности" | 641 "Расчеты по налогам" в аналитиче­ском учете "НДС по импорту" |
| Оприходованы товары по стои­мости, указанной в ГГД  | 28 "Това­ры" | 632 "Расчеты с иностран­ными по­ставщиками" |
| Увеличена стоимость товаров на сумму уплаченных таможенных сборов, пошлины, акцизного сбора | 28 "Това­ры" | 377 "Расчеты с прочими дебиторами" |
| Реализованы товары, полученные по импорту | 361 "Расче­ты с отече­ственными покупате­лями", 301 "Касса в националь­ной валюте" | 702 "Доход от реализа­ции товаров" |
| Начислен НДС с общей суммы реализации  | 702 "Доход от реализа­ции товаров" | 641 "Расчеты по налогам" |
| Списание товаров по учетной стоимости • | 902 "Себе­стоимость реализован­ных товаров" | 28 "Товары" |
| Сумма акцизного сбора, таможен­ных сборов и пошлин, относящаяся к доле реализованных товаров, вхо­дящая в покупную стоимость 2 | 902 "Себе­стоимость реализован­ных товаров" | 28 "Товары" |
| Отнесена сумма дохода (выручки) от реализации за минусом НДС на увеличение финансового результата от основной деятельности | 702 "Доход от реализа­ции това­ров" | 791 "Резуль­тат основной деятельно­сти" |
| Списана себестоимость реализа­ции на уменьшение финансового результата от основной деятель­ности | 791 "Ре­зультат ос­новной дея­тельности" | 902 "Себе­стоимость реализован­ных товаров" |
| Получены деньги в оплату това­ров от украинского покупателя | 311 "Теку­щие счета в националь­ной валюте" | 361 "Расчеты с отечествен­ными поку­пателями" |
| Перечислены иностранному постав­щику денежные средства за товар  | 632 "Расче­ты с ино­странными поставщи­ками" | 312 "Теку­щие счета в иностранной валюте" |
| Отражена курсовая разница, воз­никшая в результате изменения курса иностранной валюты с да­ты поступления валюты на счет до даты ее списания  | 312 "Теку­щие счета в иностран­ной валюте" | 714 "Доход от операци­онной курсо­вой раз­ницы" |
| Начислена курсовая разница от роста курса иностранной валюты с момента поступления импорт­ных товаров до момента их оплаты  | 945 "Расхо­ды от опе­рационной курсовой разницы" | 632 "Расчеты с иностран­ными по­ставщиками" |

УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Получены товары от укра­инского поставщика:1. Оприходование товара на сумму без НДС | 28 "Товары" | 632 "Расчеты с иностранными поставщиками" |
| 2. Отражение суммы НДС | 641 "Расчеты по налогам" | 632 "Расчеты с иностранными поставщиками" |
| Оплата товаров украинско­му поставщику | 632 "Расчеты с иностран­ными по­ставщиками" | 311 "Текущие счета в нацио­нальной валюте" |
| Отражение реализации то­варов | 362 "Расчеты с иностран­ными поку­пателями" | 702 "Доход от реализации то­варов" (в ана­литическом уче­те "Реализация на экспорт" |
| Списание товаров по учет­ным ценам | 702 "Доход от реализа­ции товаров" (в аналити­ческом учете "Реализация на экспорт" | 28 "Товары"(в аналитическом учете "Товары, реализованные на экспорт") |
| Начисление таможенных сборов | 93 "Расходы на сбыт" | 377 "Расчеты с прочими деби­торами" |
| Отражение финансового ре­зультата от реализации |  |  |
| Отнесена сумма дохода (вы­ручки) от реализации на увеличение финансового ре­зультата от основной дея­тельности | 702 "Доход от реализа­ции товаров" | 791 "Результат основной дея­тельности" |
| Списана себестоимость реа­лизации на уменьшение фи­нансового результата от ос­новной деятельности | 791 "Резуль­тат основной деятельно­сти" | 902 "Себестои­мость реализо­ванных товаров" |
| Отражение в учете и включе­ние в состав валовых расхо­дов курсовой разницы, на­численной на сумму дебитор­ской задолженности на конец налогового периода  | 945 "Расхо­ды от опера­ционной курсовой разницы" | 362 "Расчеты с иностранными покупателями" |
| Поступила выручка от по­купателя за реализованный товар согласно условиям до­говора  | 312 "Теку­щие счета в иностранной валюте" | 362 "Расчеты с иностранными покупателями" |
| Отражение в учете и включе­ние в состав валового дохода курсовой разницы, возник­шей в связи с пересчетом за­долженности по курсу на дату ее погашения  | 362 "Расчеты с иностран­ными поку­пателями" | 714 "Доход от операционной курсовой разни­цы" |

ПОКУПКА ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Перечислены денежные средства уполномоченному банку для закупки валюты | 33 "Денежные средства в пути в национальной валюте” | 311 "Текущие счета в национальной валюте” |
| Зачислена валюта по курсу НБУ на дату зачисления  | 312 "Теку­щие счета в иностранной валюте" | 333 "Денеж­ные средства в пути в на­циональной валюте" |
| Начислена сумма комиссионного возна­граждения банку за покупку валюты | 92 "Админи­стративные расходы" 3 | 333 "Денеж­ные средства в пути в на­циональнойвалюте" |
| Возвращены банком на текущий счет излишне перечисленные денежные средств | 311 "Теку­щие счета в националь­ной валюте" | 333 "Денежные средств в пути в национальной валюте" |
| Списание административных расходов н уменьшение финансового результата о основной деятельности (560 + 252 + 1348 = 2160 грн.) | 791 "Результат основной деятельно­сти" | 92 “Административные расходы” |
| 333 “Денежные средства в пути в национальной валюте” |
| Разница между эквивалентом приобре­тенной инвалюты в гривнах и суммой все расходов на ее приобретение (57 050+ 560 - 55 400 - 560 - 252 - 50 всех | 92 "Административные расходы" |

ПРОДАЖА ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Списана с валютного счета иностранная валюта для продажи | 334 “Денежные средства в пути в иностранной валюте” | 312 “Текущие счета в иностранной валюте” |
| На дату продажи курс НБУ изменился, в связи с чем рассчитывается курсовая разница на иностранную валюту, находящуюся “в пути” для доведения ее стоимости до курса НБУ на дату списания | 334 “Денежные средства в пути в иностранной валюте” | 714 “Доход от операционной курсовой разницы” |
| Зачислены на расчетный счет гривни от продажи валюты  | 311 "Текущие счета в нацио­нальной ва­люте" | 711 "Доход от реализа­ции ино­странной валюты" |
| Списана стоимость проданной валюты по курсу НБУ на дату реализации. Отнесена на валовые расходы балансовая стоимость проданной валюты | 942 "Себе­стоимость реа­лизованной иностранной валюты" | 334 "Денеж­ные средства в пути в ино­странной ва­люте" |
| Отражена стоимость услуг банка за кон­вертацию иностранной валюты | 942 "Себе­стоимость реа­лизованной иностранной валюты" | 685 "Расчеты с прочими кредитора­ми" |
| Списана банком сумма комиссионного воз­награждения | 685 "Расчеты с прочими кре­диторами" | 311 "Теку­щие счета в националь­ной валюте" |
| Отнесен доход от реализации валюты на увеличение финансового результата от ос­новной деятельности | 711 "Доход от реализации иностранной валюты" | 791 "Резуль­тат основной деятель­ности" |
| Списана себестоимость реализованной ино­странной валюты на уменьшение финансо­вого результата от основной деятельности  | 791 "Результат основной дея­тельности" | 942 "Себе­стоимость реализован­ной иностран­ной валюты" |
| Отнесен на увеличение финансового резуль­тата доход от операционной курсовой раз­ницы  | 714 "Доход от операционной курсовой раз­ницы" | 791 |

1. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕРКИ

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономи­ческого субъекта содержит мнение аудиторской фирмы о досто­верности этой отчетности, которое должно выражать оценку ауди­торской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бух­галтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Как уже говорилось в предыдущей главе, если в результате проверки аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что воз­никает серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в тече­ние, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерс­кой отчетности должно отразить данное сомнение.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма выражает мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положитель­ного или отрицательного аудиторского заключения, но может и отказаться от выражения своего мнения.

Различают четыре вида аудиторских заключений: безусловно положительное, условно-положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение

аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его дея­тельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет.

*В условно положительном аудиторском заключении* мнение ауди­торской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности эконо­мического субъекта означает, что, за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств, бухгалтерская отчет­ность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех су­щественных аспектах отражение активов и пассивов экономичес­кого субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его дея­тельности за отчетный период, исходя из нормативного акта*.*

*В отрицательном аудиторском заключении* мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономическо­го субъекта означает, что в связи с определенными обстоятель­ствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансо­вых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчет­ность в Российской Федерации.

*Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о* досто­верности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в аудиторском заключении означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская фирма не может выразить и не выражает такое мнение в одной из установленных настоящим порядком форме.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны его содержание и форма.

В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозна­чен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской от­четности, в отношении которых проводился аудит, либо словами “бухгалтерская отчетность”. Под словами “бухгалтерская отчетность” понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная для экономических субъектов данного вида.

Аудиторское заключение обычно .состоит из трех частей: ввод­ной, аналитической и итоговой. К нему прилагается бухгалтерская отчетность экономического субъекта, которая подверглась аудиту.

*Вводная часть аудиторского заключения* содержит общие сведе­ния об аудиторской фирме. Вводная часть аудиторского заключе­ния, выдаваемого аудиторской фирмой, включает в себя:

название документа в целом — “Аудиторское заключение”;

юридический адрес и телефоны аудиторской фирмы;

номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего ауди­торской фирме лицензию на осуществление аудиторской деятель­ности, а также срок действия лицензии;

номер свидетельства о государственной регистрации аудиторс­кой фирмы;

номер расчетного счета аудиторской фирмы;

фамилии, имена и отчества всех аудиторов, принимавших уча­стие в аудите.,

Вводная часть аудиторского заключения, выдаваемого аудито­ром, работающим самостоятельно, включает в себя:

название документа в целом — “Аудиторское заключение”;

фамилию, имя, отчество и стаж работы в качестве аудитора;

номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего ауди­тору лицензию на осуществление аудиторской деятельности; я также срок действия лицензии;

номер регистрационного свидетельства аудитора;

номер банковского счета аудитора.

*Аналитическая часть аудиторского заключения* представляет со­бой отчет аудиторской фирмы об общих результатах проверки со­стояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяй­ственных операций. ' .

Аналитическая часть включает в себя:

название данной части;

кому адресована аналитическая часть;

наименование экономического субъекта;

объект аудита;

общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта;

общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности;

общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций,

Аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, озаглавливается так: “Отчет аудиторской

фирмы”, а выдаваемого аудитором, работающим самостоятель­но, — “Отчет аудитора”.

Аналитическая часть адресуется исполнительному органу, осуществляющему функцию управления экономическим субъектом.

Изложение общих результатов проверки состояния внутренне­го контроля у экономического субъекта включаете себя:

ответственность исполнительного органа экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля;

цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита;

общую оценку соответствия СВК масштабам и характеру дея­тельности экономического субъекта;

описание выявленных в ходе аудита существенных несоответ­ствий СВК масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Изложение общих результатов проверки состояния бухгалтерс­кого учета и отчетности экономического субъекта подразумевает:

общую оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготов­ки бухгалтерской отчетности.

Изложение общих результатов проверки соблюдения экономи­ческим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должно включать:

цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применимых к законодательству и нормативным актам при прове­дении аудита;

общую оценку соответствия во всех существенных отношениях финансово-хозяйственных операций, совершенных экономическим субъектом, применяемому законодательству;

описание выявленных в ходе аудита существенных несоответ­ствий совершенных экономическим субъектом финансово-хозяй­ственных операций применяемому законодательству;

ответственность исполнительного органа экономического субъек­та за несоблюдение применяемого законодательства Российской Фе­дерации при совершении финансово-хозяйственных операций.

Оценка общих *результатов проверки состояния* внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законо­дательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме.

Итоговая часть аудиторского заключения содержит мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть включает в себя:

название данной части;

кому адресована итоговая часть;

наименование экономического субъекта;

объект аудита;

указание на нормативный акт, которому должна соответство­вать бухгалтерская отчетность;

распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности;

указание на нормативный акт, в соответствии с которым про­водился аудит;

изложение существенных обстоятельств, приведших к состав­лению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, их влияния на бухгалтерскую отчетность экономичес­кого субъекта;

мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской от­четности экономического субъекта;

дату аудиторского заключения.

Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого ауди­торской фирмой, озаглавливается так: “Заключение аудиторской фирмы”, а выдаваемого аудитором, работающим самостоятель­но, — “Заключение аудитора”.

Итоговая часть адресуется учредителям (участникам) экономи­ческого субъекта, если иное не предусмотрено договором на про­ведение аудита; в ней указывается нормативный акт, регулирую­щий бухгалтерский учет и отчетность, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность, с указанием его полного официального наименования, наименова­ния органа, издавшего документ, даты издания документа и его номера (если таковой имеется), а также нормативного акта, регу­лирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

В итоговой части должно быть описано распределение ответ­ственности между экономическим субъектом и аудиторской фир­мой в отношении бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность, прилагаемая к аудиторскому заклю­чению, должна быть составлена по формам, установленным для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность и Российской Федерации.

Если в результате аудита выявлены существенные искажения бухгалтерской отчётности, то в прилагаемой к аудиторскому зак­лючению бухгалтерской отчетности экономический субъект до. жен устранить эти искажения.

Если аудиторское заключение составляется после представле­ния экономическим субъектом бухгалтерской отчетности пользователям, учредителям (участникам), налоговым органам и Др., то итоговая часть аудиторского заключения должна содержать пере­чень поправок, которые следует произвести в этой отчетности, для того чтобы она была признана достоверной*.*

Аудиторская фирма может использовать любой иной способ представления скорректированной бухгалтерской отчетности эко­номического субъекта, дающий полное и точное представление пользователям о поправках, необходимых в этой отчетности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод о целесообразности проведения ежегодного аудита валютных ценностей с целью недопущения нарушений со стороны должностны лиц предприятия правил ведения бухгалтерского и налогового учета операций с валютными ценностями.

Данные операции регулируются П(С)БУ №21, другими нормативно-правовыми актами, Законом о налогообложении прибыли предприятий в части налогового учета.

Аудиторская проверка обязательно должна включать в себя проверку всех показателей деятельности предприятия, имеющих отношение к учету валютных операций. Это позволит избежать ошибок и максимально верно проверить бухгалтерский и налоговый учет предприятия.

В процессе аудиторской проверки аудитор должен собрать и проанализировать большой объем информации, найти доказательства неверности бухгалтерского учета, если таковая присутствует, правильно оформить рабочие документы. Специальной формы рабочих документов аудитора нет, формы документов аудитор разрабатывает самостоятельно в соответствии со своими потребностями при проверках.

По результатам проверки составляется аудиторское заключение, которое служит доказательством правильности ведения учета на предприятии в случае, когда у аудиторской фирмы нет существенных замечаний к методологии бухгалтерского и налогового учета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет. – Донецк: ДонНУ, 2002.
2. Бухгалтерский учет в Украине: Учебное пособие для студентов вузов. – К.: Издательство А.С.К., 2003.
3. Н. Ткаченко. Бухгалтерский учет на предприятиях Украины с разными формами собственности. – К.: 2002.
4. Н. Грабова. Бухгалтерский учет. – К.:2001.
5. В. Завгородний. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: 2002.
6. Н. Грабова, Ю. Кривоносов. Учет основных хозяйственных операций в бухгалтерских проводках. – К.: 2000.
7. Н. Грабова, В. Добровкий. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. – К.: 2002.
8. Положение (стандарт) бухгалтерского учета №21.
9. Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий”.
10. И. Буфатина. Финансовый и налоговый учет операций в иностранной валюте. – Бухгалтерский учет - №9 – 2000. – с. 3.
11. Н. Гайдай, С.Черная. Методика операционной проверки денежных активов торговых предприятий. – Бухгалтерский учет и аудит. - №6 – 2002. – с. 38.