Содержание

Введение

1.Сущность ревизии ,ее цели и принципы

1.2.Методические основы развития внешнеэкономической

деятельности СП ОАО «Спартак»

2. Источники ревизии внешнеэкономической деятельности.

2.1Источники ревизии при проверки операций с наличной иностранной валютой**.**

2.2 Источники ревизии при проверки расчетов с

подотчетными лицами наличной иностранной валютой

2.3.Источники ревизии при проверке операций на валютном

счете

3.Методика ревизии внешнеэкономической деятельности в

СП ОАО «Спартак»

3.1Ревизия кассовых операций с наличной иностранной

валютой.

3.2Ревизия расчетов с подотчетными лицами наличной

иностранной валютой

3.3 Ревизия операций на валютных счетах

3.4 Ревизия экспорта продукции

3.5 Ревизия операций, связанных с импортом товарно-

материальных ценностей

4.Документальное оформление результатов ревизии

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

## Введение

С приобретением Республикой Беларусь статуса независимого государства значительно возросла роль внешнеэкономических аспектов в хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования. Если в период существования Союза ССР внешнеэкономические операции субъекты хозяйствования осуществляли в основном через внешнеторговые посреднические фирмы, то в настоящее время каждый из них имеет возможность самостоятельного подхода к внешнему рынку. Причем с распадом Союза ССР, любая торговая операция, даже с бывшими союзными республиками, попадает под категорию внешнеэкономической.

Развитие внешнеэкономических связей важное условие повышения эффективности деятельности, так как оно позволяет хозяйствующим субъектом включаться в сферу международного разделения труда.

Развитие экспорта Республикой Беларусь объявлена одним из приоритетов экономической политики. Поэтому, роль внешнеэкономической деятельности будет и далее возрастать.

Вместе с тем, осуществление внешнеэкономических операций, их организация, учет, налогообложение, вопросы страхования, кредитования, финансирования вызывают у ряда специалистов экономических, финансовых служб определенные трудности. Желает лучшего и подготовка специалистов по данным вопросам в учебных заведениях, поскольку существует определенный перекос в сторону изучения предметов и дисциплин, связанных с международными экономическими отношениями, внешнеэкономической деятельностью государства, с организацией внешнеэкономической деятельностью субъектов хозяйствования и недооценка финансовых дисциплин, связанных с внешнеэкономической деятельностью (“бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности” и “контроль и развитии внешнеэкономической деятельности”).

Внешнеэкономическая деятельность охватывает широкий комплекс взаимоотношений правового, валютно-финансового и учетно-экономического характера. Поэтому для ее осуществления необходимо знать порядок составления контрактов, государственного регулирования внешнеэкономической деятельности, валютно- финансовых аспектов сделок и др. нормы и правила этой деятельности выработаны практикой мирового рынка, их соблюдения обязательны для всех участников внешнеэкономической деятельности.

Контроль бухгалтерского учета внешнеэкономических операций является основным звеном в системе управления этой сферой деятельности предприятий, так как он обеспечивает контроль отражения процессов производства продукции на экспорт и ее реализации, импортных и товаро обменных сделок, операции по покупке и продаже иностранной валюты, участие хозяйствующих субьектов в формировании государственных валютных резервов, а также конечных финансовых результатов и состояния расчетов с контрагентами внешнеэкономических операций. Это обуславливает необходимость изучения контроля внешнеэкономической деятельности.

Целью курсовой работы является изучения контроля и ревизии внешнеэкономической деятельности конкретного предприятия ее решение соответствующих задач.

В процессе ревизии внешнеэкономической деятельности предприятия необходимо поставить перед собой цель решить следующие задачи:

контроль за сохранностью денежных средств в иностранной валюте и их использование (наличным и безналичным путем);

проверка формирования достоверной информации о фактических затратах, связанных с проведением экспортных, импортных и товаро- обменных операций;

контроль за обоснованных распределением средств на проведение внешнеэкономических торговых сделок;

проверка отражения операций во внешнеэкономической деятельности в иностранной и национальной валюте;

контроль законности осуществления хозяйственных операций с иностранной валютой и за соблюдением платежной дисциплины в отношении с таможенными и финансовыми органами.

Изучение контроля организации учета внешнеэкономических операций будет в значительной степени базироваться на решении различных хозяйственных ситуаций, которая позволит закрепить теоретические знания, а также получить определенный практический навык в работе. В процессе рассмотрения возникнувших в ходе проверки ситуаций особое внимание будет уделено отражению в учете курсовых разниц, возникающих при изменении валютного курса, также необходимо проверить порядок отражения в учете экспортных, импортных операций, а также расчетов с бюджетом по их результатам. Следует уделить внимание и проверке расчетов с подотчетными лицами по расходам на служебные командировки за границу.

**1.Сущность ревизии, ее цели и принципы.**

***Ревизия*** (от лат. revisio) — форма документального контроля

над финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, соблюдением

законодательства по финансовым вопросам, достоверностью учета и отчетности; способ документального выявления недостач, растрат, присвоений или краж средств и материальных ценностей, предупреждения финансовых злоупотреблений.

**Ревизия** — это разносторонняя проверка деятельности предприятия для

установления законности, целесообразности и эффективности действий.

В процессе ревизии:

* исследуются первичные документы, бухгалтерские регистры и отчетности
* предприятий;
* изучается соответствующая информация;
* проводятся инвентаризации, обследования.

***Основной целью*** ревизии являются выявление фактов искажения

отчетности данных, бесхозяйственного использования и разворовывания имущества и

ценностей, предупреждение злоупотребления.

Ревизиям подлежат конкретные низовые участки народного хозяйства

(организации, предприятия, учреждения) или органы хозяйственного управления после осуществления ими хозяйственных операций. Результаты ревизии объявляются и обсуждаются в коллективе субъекта хозяйствование, после чего обязательно применяются соответствующие мероприятия (принимаются решения), что дает возможность повсеместно обеспечить действенность ревизии.

В отличие от других форм контроля, ревизия имеет четкий правовой статус,

который закрепляет границы ее распространения, сроки проведения, права и

обязанности должностных лиц, порядок оформления и рассмотрения результатов.

Ревизия является наиболее распространенной формой экономического контроля. А потому судебно-следственные органы из всех форм экономического контроля применяют как процессуальное средство выявления состава преступления только ревизии.

***Основные причины необходимости ревизий***:

* низкое сознание отдельных работников относительно бережливости и сохранения общественной собственности;
* не всегда эффективный предыдущий и текущий контроль со стороны руководителей, бухгалтеров и специалистов соответствующих областей деятельности;
* недостатки в отборе кадров материально-ответственных лиц, некачественная
* инвентаризация, несовершенство системы материальной ответственности и т.п.

Ревизии исследуют финансово-хозяйственную деятельность предприятий и

предпринимателей с целью выявления отрицательных явлений, их ликвидации и избежание в будущем. Ревизии активно влияют на выявление причин

бесхозяйственности, нарушений законодательства и нормативных актов, оказывают содействие возмещению причиненных конкретными лицами убытков. С этой целью ревизоры используют законодательные и нормативные акты по вопросам финансово-хозяйственного контроля, первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность субъектов предпринимательской деятельности(баланс, отчет о финансовых результатах, отчете о движении денежных средств,отчет о собственном капитале).

Ревизия также изучает субъект предпринимательской деятельности в статике,

ретроспективно, то есть после завершения хозяйственных процессов. Результаты ревизии основываются на документально достоверных доказательствах. Во время ревизии конкретно устанавливают размер убытков, потерь, недостатков, обосновывая это системой доказательств (первичными документами, данными инвентаризаций, объяснительными записками ответственных лиц и т. п.).

Ревизия проводится в соответствии с законодательством о предприятиях. При

этом собственник (государство или консолидированный собственник) ставит перед ревизией цель установить, как назначенный им руководитель предприятия выполняет его задания в предпринимательской деятельности. Ревизия оказывает содействие повышению эффективности деятельности, но не выполняет прогнозной функции.

**1.2.Методические основы развития внешнеэкономической деятельности СП ОАО “Спартак”**

**1.2.1Учетная политика СП ОАО “Спартак”**

В целях организации эффективного управления предприятием, повышения его финансовой устойчивости на основе совершенствования действующей системе бухгалтерского учета, руководствуясь Законом Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности”, введенным в действие с 01.01.1995 г., постановлением Верховного Совета Республики Беларусь №3322-XII от 18.10.1994 г. и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогооблажению в СП ОАО “Спартак” был принят приказ №199 от 24.02.2010 г. ”Об учетной политике предприятия”. Согласно которому была принята на 2010 г. учетная политика, оcновывающаяся на применении следующих избранных предприятием способов ведения бухгалтерского учета(приложение 1).8

* + 1. **Особенности отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с внешнеэкономической деятельностью.**

К объектам бухгалтерского учета относятся операции по покупке и продаже иностранной валюты, а также операции по дооценке активов и пассивов.

Одним из отличительных объектов бухгалтерского учетов внешнеэкономической деятельности являются курсовые разницы: положительные и отрицательные.

Курсовые разницы возникают в случаях отражения задолженности (дебиторская, кредиторская) в бухгалтерском учете по курсу на день проведения расчетных документов и суммой денежных средств по курсу на дату расчета. Возникновение курсовых разниц происходит в следующих случаях:

при поступлении денег в оплату отгруженной продукции (работ, услуг);

при оплате приобретенных материальных ценностей (услуг);

при погашении кредитов банков;

в расчетах с подотчетными лицами по суммам денежных средств и иностранных валютах, выданных на командировочные расходы;

в других случаях.

Особенностью учета объектов внешнеэкономической деятельности их отражение на счетах в иностранной и национальной валютах. Их оценка производится исходя из их стоимости в иностранной валюте и валютного курса Национального Банка на дату совершения операции. Оценка объектов внешнеэкономической деятельности является одним из важных приемов бухгалтерского учета, так как в конечном счете определяет результаты этой деятельности, а также правильность расчетов с бюджетом по этим результатам.

Наряду с записями в рублях денежные средства на валютных счетах и хозяйственные операции в иностранной валюте должны также отражаться в валюте расчетов и платежей. Это является одним из требований, предъявляемых к учету внешнеэкономических операций, поскольку такая его постановка позволяет контролировать реальное движение средств и расчетов в розничных валютах. Кроме этого, в качестве требования к организации учета внешнеэкономических операций следует отнести неукоснительное ведение учетных записей на основании надлежащим образом оформленных документов, достоверность которых не вызывает сомнения.

Основными задачами бухгалтерского учета еще одного немаловажного объекта – экспортно-импортных операций являются:

обеспечение контроля за наличием, движением и сохранностью экспортных и импортных товаров (основные средства, материалы, продукция собственного производства);

осуществление своевременных расчетов с иностранными поставщиками и покупателями;

учет затрат и определение себестоимости экспортных товаров;

учет издержек обращения и определение стоимости приобретенных импортных товаров и их реализационной стоимости;

обобщение информации с целью принятия наиболее выгодных решений, направленных на получение эффекта;

обеспечение точности и своевременности исчесления налоговых и не налоговых платежей;

обеспечение своевременного и качественного состояния отчетности.

Учетная информация, отражающая реальное состояние внешнеэкономических сделок, является основой как для контроля за ходом выполнения заключенных контрактов, так и для принятия новых направлений в деятельности, она позволяет избежать ошибок при заключении новых контрактов. Основываясь на учетной информации при заключении внешнеторговых контрактов купли-продажи (консигнации), можно регулировать коммерческие расчеты, приемку товара по качеству и количеству, повысить ответственность сторон за просрочку исполнения договора и его неисполнение. Ошибки, допущенные в учете, приводят к негативным результатам всей деятельности. В связи с тем, что внешнеторговые сделки отличаются значительно более высокой степенью сложности по сравнению со сделками внутреннего характера, значение учетной информации повышается. Совершенствование ее должно осуществляется в направлении большей аналитичности и оперативности, что дает возможность проводить анализ хода выполнения сделок и их результатов и заключения новых на более выгодных условиях.

1. **. Источники ревизии внешнеэкономической деятельности.**
   1. **Источники ревизии при проверки операций с наличной иностранной валютой.**

Основными нормативными документами, которыми следует руководствоваться при проверке операций с наличной иностранной валютой, являются следующие документы:

1.Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» от 27.12.20007г.№199

2.Декрет Президента Республики Беларусь «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц » от 30.06.2000г. №15.

3.Банковский кодекс Республики Беларусь от 25.10.2000г.№441-З.

4.Постановление правления Национального банка РБ «Об утверждении инструкции о порядке ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в белорусский рублях на территории РБ» от 17.01.2008г. №4.

5.Приказ Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении бланков унифицированных форм первичной учетной документации» от 29.10.1999 г.№311 (с изменениями и дополнениями).

6.Постановление Правления Национального банка Республики Беларусь «Об утверждении инструкции по осуществлению авансовых платежей по внешнеторговым договорам» от 28.08.2003 г.№153(с изменениями и дополнениями).

7.Закон Республики Беларусь «О валютном регулировании и валютном контроле» от 22.07.2003 г.№226-3(с изменениями и дополнениями).

Операции с наличной иностранной валютой связаны с многими другими разделами учета, такими как расчеты с подотчетными лицами, валютные счета и т.д. В связи с этим круг документов, которые необходимо проверить при ревизии кассовых операций с наличной иностранной валютой, достаточно широк. Основными из них являются:

* договор о полной материальной ответственности кассира;
* приходные кассовые ордера;
* расходные кассовые ордера;
* журнальная регистрации приходных кассовых ордеров в иностранной валюте;
* журнальная регистрации расходных кассовых ордеров в иностранной валюте;
* кассовая книга в иностранной валюте;
* кассовые отчеты кассира с приложенными к ним документами.

Хозяйственные операции по данному разделу учета на предприятии, которое применяет журнально-ордерную форму счетоводства, отражаются в следующих регистрах синтетического учета и отчетности:

* ведомость №1
* журнал-ордер №1
* главная книга;
* баланс предприятия;
* машинограммы (при автоматизированном учете).

**2.2 Источники ревизии при проверки расчетов с подотчетными лицами наличной валютой.**

Основными нормативными документами, которые необходимо изучить при подготовке к проверке расчетов с подотчетными лицами наличной валютой, являются следующие:

1.Постановление Министерства финансов РБ « Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета» от 30 мая 2003 г.№89 (с изменениями и дополнениями.

2.Указ Президента РБ « О совершенствовании порядка проведения и контроля внешнеторговых операций» от 04 января 2000г. (с изменениями и дополнениями).

3.Указ президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по упорядочению расчетов в РБ» от 22.02.2000г. №82(с изменениями и дополнениями).

4. Декрет Президента Республики Беларусь «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении национальным банком курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц » от 30.06.2000г. №15.

5.Указ Президента Республики Беларусь «Об обязательной продаже иностранной валюты» от 17.07.2006г. №452 (с изменениями и дополнениями).

6. Указ Президента РБ «О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций» от 27.03.2008г. №178.

Операции по расчетам с подотчетными лицами связаны со многими другими разделами учета, такими как кассовые операции, расчеты с поставщиками и подрядчиками, учет движения материальных ценностей и т.д. В связи с этим круг документов, которые необходимо проверить при ревизии расчетов с подотчетными лицами, достаточно широк. Основными из них являются:

* приказы о направлении сотрудников в командировку;
* авансовые отчеты;
* командировочные удостоверения;
* журнал регистрации авансовых отчетов;
* журнал регистрации лиц, направленных в командировки;
* оправдательные документы к авансовым отчетам.

Хозяйственные операции по данному разделу учета на предприятиях отражаются в следующих регистрах синтетического учета и отчетности:

* журнале-ордере №7;
* главной книге;
* балансе предприятия.
  1. **Источники ревизии при проверке операций на валютном счете.**

Основными нормативными документами, которые необходимо изучить прежде, чем приступить к проверке операций на валютных счетах, являются следующие:

1.Закон Республики Беларусь от 18.11.1994 г. “О бухгалтерском учете и отчетности.

2..Указ Президента Республики Беларусь «Об обязательной продаже иностранной валюты» от 17.07.2006г. №452 (с изменениями и дополнениями).

3. Указ Президента РБ «О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций» от 27.03.2008г. №178.

Операции на валютных счетах связаны с другими участками учета, такими как кассовые операции, расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с покупателями и заказчиками и т.д. В связи с этим объем документов, проверяемых при ревизии операций на валютных счетах, достаточно велик. Основными из них являются:

* заявление на открытие валютного счета;
* лицензия Национального Банка Республики Беларусь;
* выписки банка по каждому виду валюты с приложенными к ним оправдательными документами (платежные поручения; извещения и мемориальные ордера банка).

Хозяйственные операции по данному разделу учета на предприятии отражается в следующих регистрах синтетического учета и отчетности:

* журнале-ордере №3;
* главной книге;
* балансе предприятия.

**3. Методика ревизии**

**внешнеэкономической деятельности в СП ОАО “Спартак” .**

**3.1. Ревизия кассовых операций с наличной иностранной валютой.**

Расход и приход денежных средств – “соблазнительная” операция для нечестных лиц. В связи с этим движение наличности целесообразно контролировать сплошным методом.

Ревизор должен тщательным образом проверить соблюдение в организации порядка ведения кассовых операций с иностранной валютой согласно Положения о ведении кассовых операций с иностранной валютой на территории Республики Беларусь. Согласно которому, предприятия могут иметь в своей кассе наличную иностранную валюту в пределах лимитов остатка, устанавливаемых учреждениями банков как в рублевом эквиваленте, так и номинале. Лимиты остатка иностранной валюты устанавливаются на основании ходатайств предприятий с подробной аргументацией необходимости наличия такого лимита при условии соблюдения Положения. При отсутствии такого ходатайства наличная иностранная валюта подлежит полной инкассации в учреждения уполномоченных банков. Наличная иностранных валюта расходуется только на цели, на которые она получена.

Рекомендуется сразу по прибытию на место провести инвентаризацию валютных остатков в кассе предприятия. Внезапная ревизия кассы осуществляется с полным полистным пересчетом всех денег в иностранной валюте. Эта операция фиксируется в акте.

При обнаружении недостач на значительные суммы или злоупотреблений следует потребовать немедленного отстранения кассира от должности и рекомендовать руководству организации передать дело следственным органам.

Ревизор сопоставляет балансовые данные по статье “Касса” с Главной книгой, журналом-ордером по этому счету и кассовой книгой.

Проверяют соблюдение порядка ведения записей в кассовой книге и требования к ней. Для отражения операций с наличной иностранной валютой предприятие должно вести отдельную кассовую книгу. При этом предприятие должно иметь только одну кассовую книгу по операциям в иностранной валюте.

Ревизору необходимо выборочно проконтролировать итоги страниц книги и перенос суммы остатка наличных денег с одной страницы на другую (если таковое имеется). В кассовой книге на начало дня должны быть указаны остаток в иностранной валюте (в разрезе видов иностранных валют, наименование и сумма), записи в течение дня по приходу (расходу)(в разрезе видов иностранных валют, наименование сумма) и на конец рабочего дня должен быть выведен исходящий остаток (в разрезе видов иностранных валют, наименование сумма).

В организациях с согласия кассира кассовая книга при условии обеспеченности полной сохранности кассовых документов может вестись автоматизированным способом при этом ее листы формируются в виде машинограммы “Вкладной лист кассовой книги”. Одновременно с ней создают машинограмму “Отчет кассира”. Оба названных регистра должны составлятся к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренными формой кассовой книги.

В машинограмме “Вкладной лист кассовой книги” последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов книги за каждый месяц, а в последней машинограмме за каждый календарный год – общее количество листов за год.

В условиях автоматизированного ведения кассовой книги проверяют правильность работы програмных средств обработки.

В процессе проверки следует убедиться в документальной обоснованности записей в книге, которые должны подтверждаться правильно оформленными приходными и расходными кассовыми ордерами. По приходным кассовым ордерам производится прием иностранной валюты, они выписываются в рублевом эквиваленте, в правом углу должна быть указана сумма иностранной валюты по номиналу прописью и цифрами красными чернилами с указанием ее наименования должно быть наличие подписи главного бухгалтера или иного уполномоченного лица и кассира, штампа “принято”. В расходном кассовом ордере также в правом верхнем углу указывается красными чернилами выданная иностранная валюта по номиналу прописью и цифрой с указанием ее наименования. Бухгалтерия обязана регистрировать приходные и расходные кассовые ордера в журнале регистрации ордеров, что делается не всегда. Отсутствие такого журнала создает возможность для злоупотребления путем уничтожения кассовых ордеров. Таким образом может возникнуть неучтенная иностранная валюта у представителей “теневой экономики”..

Списание денег в расход проверяют по документам, предложенным к кассовым отчетам. При этом следует помнить, что наличная иностранная валюта должны быть расходована обязательно в течении текущего рабочего дня. Если она не была использована (или не вся использована), необходимо ее сдать в банк не позднее следующего рабочего дня за исключением сумм, не превышающих лимит кассы. Следует обратить внимание на четкое оформление документов: наличие записи красными чернилами, суммы в рублевом эквиваленте, имеется ли расписка получателя и наличие записи об удостоверяющем документе, погашены ли они штампом “оплачено”, нет ли на них следов подчисток и исправлений. Как свидетельствует практика, наибольшее число злоупотреблений (включение подставных лиц, завышение суммы и др.) выявляются при выдаче подотчетных сумм.

Ревизору следует проконтролировать были ли случаи неиспользования иностранной валюты не по назначению (в СП ОАО “Спартак” иностранная валюта выдается из кассы только на командировочные расходы). Если да, то проверить правильности оформления: в платежной ведомости против фамилии гражданина бухгалтер делает запись “сторно” и должен выписать расходный кассовый ордер, кассир же должен в кассовой книге сделать расходную запись на сумму расходного кассового ордера. Невыплаченная сумма должна быть сдана в уполномоченный банк.

В ходе проверки кассовых операций, кроме выше перечисленного контролируют: нет ли фактов подписи расходного кассового ордера одним руководителем, или главным бухгалтером, подлинность на кассовых ордерах и других документах подписей должностных лиц и получателей денег, правильность корреспонденции счетов по кассовым документам и др.

Затем ревизор приступает к изучению условий и их соблюдение, обеспечивающих сохранность денежных средств в кассе. Касса предприятия должна быть расположена в отдельном помещении, если предприятием применяется совмещение кассы по рублевым операциям с кассой по операциям с наличной иностранной валютой, то проверяющий должен убедится в наличии раздельных металлических шкафов (ящиков) или сейфов для отдельного хранения иностранных валютных средств от рублевых. Следует проверить застрахована ли касса страховой организацией. Страхование должно быть проведено в оценке по единому курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь, либо по номиналу.

Ревизор должен убедится в полном оборудовании кассы. В нее в обязательном порядке должны входить: каталоги (справочники) отличительных признаков определения подлинности, платности иностранной валюты (доллары США, марки ФРГ и др.); технические приборы для проверки подлинности купюр иностранной валюты.

Кроме ревизионной проверки на предприятии уполномоченные банки ежеквартально проводят проверки кассовой дисциплины. В случае нарушения предприятием требований действующего Положения уполномоченный банк вправе ходатайствовать перед Национальным банком об отзыве лицензии (разрешения) направо проведения валютных операций. С момента подачи ходатайства (дата исходящего номера) в Национальный банк и его окончательного решения вопроса Национальный банк вправе прекратить операции по валютному счету предприятия.

Правовой основой для привлечения субъектов хозяйствования к ответственности за нарушение порядка ведения кассовых операций, в том числе с иностранной валютой, является Декрет Президента Республики Беларусь от22.02.2000г. №82 “О некоторых мерах по упорядочению экономических отношений” (с учетом изменений и дополнений). Согласно этому источнику за несоблюдение порядка ведения кассовых операций на субъектов хозяйствования налагается штраф в размере, установленном законодательством.

Следующим этапом проверки операций с иностранной валютой является ревизия соответствия корреспонденции счетов действующим положениям и правилам ведения бухгалтерского учета. Такая проверка проводится на основании приходных и расходных кассовых ордеров и записей в журнале-ордере №1, Ведомости для учета денежных средств и др.

Первоначально ревизор рассматривает приходные и расходные кассовые ордера, проверяя правильность проставления в них номеров корреспондирующих счетов.

Затем ревизор проверяет, насколько точно рассматриваемые операции отраженых регистрах синтетического учета. Для этого данные проверенных расходных и приходных кассовых ордеров сверяют с записями в журнале-ордере №1. Следует помнить, что журнал-ордер №1 заполняется как с указанием наминала валюты, так и в рублевом эквиваленте.

Аналитический учет кассовых операций с иностранной валютой должен вестись на каждую дату совершения операций в разрезе валют.

Проводя ревизию кассовых операций с иностранной валютой, необходимо проверить правильность подсчета оборотов и выведения сальдо в учетных регистрах. Следует запомнить о возможном возникновении курсовой разницы. Остаток денежных средств в кассе на 1-е число месяца должен быть переоценен в соответствии с действующим на тот момент валютным курсом. Может возникнуть либо положительная, либо отрицательная курсовая разница.

Положительная возникает в том случае, если за единицу иностранной валюты устанавливается больший эквивалент национальных денежных единиц, чем в предыдущий период. Следует проверить правильность отражения курсовых разниц в учете (Дт 50 Кт 99).

Учет кассовых операций с иностранной валютой должен осуществляться на счете 50 “Касса” с указанием но номинала валюты и рублевого эквивалента. Записи на счете 50 по операциям с иностранной валютой должны быть следующими. При поступлении сумм валюты в кассу производится запись по дебету сч. 50 и кредиту сч. 52 “Валютный счет” – при получении наличной валюты из банка. Выявленные в результате ревизии кассы излишка наличной валюты, не подтвержденные распиской, подлежат оприходованию, что отражается по дебету сч. 50 и кредиту сч.99 “Прибыли и убытки”. При возврате неизрасходованных подотчетных сумм делается запись по дебету сч. 50, 52 и кредиту сч. 71 “Расчеты с подотчетными лицами”. В случаях приобретения валюты на бирже для осуществления командировочных расходов дебетуется сч. 50 в корреспонденции с кредитом счета 55, субсчет “Специальный валютный счет”.

По кредиту сч. 50 отражается расход иностранной валюты по целевому назначению. Так как, в СП ОАО “Спартак” наличная иностранная валюта расходуется только на командировочные цели, то по кредиту сч. 50 отражается выдача валюты под отчет на служебные командировки в корреспонденции с дебетом сч.71 и внесение наличной валюты на валютный счет – с дебетом сч.52. выявленная в результате ревизии кассы недостача валюты отражается по дебету сч.94 “Недостачи и потери от порчи ценностей” и кредиту сч.50, а затем списывается при установлении виновности кассира в дебет сч.73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”, субсчет “Расчеты по возмещению материального ущерба”, и кредиту сч. 94. В случае, если виновность кассира не установлена или суд отказал в иске, сумма недостачи отражается по дебету сч. 84“Использование прибыли” и кредиту сч. 94.[5][9]

**3.2. Ревизия расчетов с подотчетными лицами наличной валютой.**

При невозможности произвести расчеты безналичным путем либо непосредственно из кассы работникам субъекта хозяйствования выдаются авансы наличными деньгами под отчет.

Операции с подотчетными суммами, как и кассовые операции, ведутся практически всеми субъектами хозяйствования. Расчеты с подотчетными лицами не очень разнообразны, но носят массовый характер. Поэтому данный этап ревизионной проверки достаточно трудоемок.

Значительную часть подотчетных сумм наличной валюты составляют расходы на служебные командировки за границу.

Расчеты с подотчетными лицами проводятся, как правило, сплошным методом. Однако, прежде чем приступить к проверке, ревизору необходимо ее спланировать. Для этого нужно рассмотреть и оценить состояние внутреннего контроля при ведении расчетов с подотчетными лицами.

Ревизор должен дать предварительную оценку состояния учета расчетов с подотчетными лицами, сделать ряд необходимых промежуточных выводов, определить наиболее слабые места, наметить перечень необходимых процедур, которые будут выполнены в ходе проверки, и тем самым сформировать план проведения проверки. Ответственность за ведение учета расчетов с подотчетными лицами возложена на руководителя субъекта хозяйствования и главного бухгалтера. Поэтому для сбора информации ревизор проводит опрос указанных должностных лиц.

Направление работников за границу в служебные командировки должно осуществляться на основании приказа, подписанного руководителем предприятия, или приглашения зарубежной фирмы. Приглашение вместе с приказом служит основанием для расчетов и выплаты валютных средств работникам, направляемых в служебные командировки за границу. Субъекты хозяйствования должны вести регистрацию указанных приглашений.

При направлении работников в командировку руководитель устанавливает техническое задание по командировке, в котором должна быть цель командировки, срок пребывания за границей, план встреч и переговоров с представителями инофирм и организаций, а в случае заключения контракта – предмет контракта, условия поставки, форма и валюта платежа. Техническое задание должно быть предписано руководителем и командируемым работником. Кроме того, руководителем определяется ответственное лицо по организации зарубежных командировок и их контролю, порядок и форма письменного отчета. При этом отчет о состоявшейся командировке должен в максимальной степени отразить ход переговоров за границей, сведения о договоренностях с представителями инофирм, а также экономическую, конъюнктурную, ценовую и другую информацию.

Об ослаблении или отсутствии достаточного внутреннего контроля свидетельствуют факты:

* отсутствие утвержденного приказом списка лиц, которым могут быть выданы суммы под отчет;
* несоблюдение данного приказа и выдача сумм лицам, не указанным в данном списке;
* списание просроченной задолженности по истечении срока исковой давности на финансовые результаты деятельности или за счет чистой прибыли;
* несвоевременное принятие мер к принудительному взысканию задолженности с подотчетного лица путем удержания из оплаты труда.

В соответствии с Правилами ведения кассовых операций в Республики Беларусь субъекты хозяйствования выдают наличные деньги под отчет в размере и на сроки, определяемые руководителем субъекта хозяйствования по согласованию с учреждения банка, осуществляющим его кассовое обслуживание.

При проверке субъекта хозяйствования негосударственной формы собственности, каким и является СП ОАО “Спартак”, целесообразно рассмотреть законность отнесения командировочных расходов на издержки производства.

При рассмотрении вопроса о соблюдении порядка выдачи сумм под отчет необходимо установить, не выдавались ли деньги под отчет лицам, не отчитавшимся о ранее полученных суммах аванса либо имеющим задолженность по ним.

Аванс на командировочные расходы выдается на основании приказа, в котором указывается пункт назначения, срок, цель и продолжительность командировки. Направление работника в командировку за границу может производиться также на основании соответствующего приглашения иностранной фирмы, которое определяет условия нахождения за границей (оплата проезда, проживания, питания и т. д.). Данное приглашение, наряду с приказом, служит основанием для расчета и выплаты наличных валютных средств работникам, направляемым в командировку.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командировочному лицу на оплату стоимости проезда к месту командирования и обратно, суточных и расходов за наем помещений на срок командировки. При направлении работника в командировку все необходимые расчеты производятся исходя из норм выплат, установленных Министерством финансов Республики Беларусь. Субъекты хозяйствования негосударственной формы собственности могут осуществлять оплату расходов на зарубежные командировки по нормам в соответствии с положением, утвержденным вышестоящим органом. Очевидно, что ничем не оправданное отвлечение оборотных средств, а тем более не однократное и на длительный срок, отрицательно сказывается на результатах хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

В соответствии с Правилами ведения кассовых операций в Республике Беларусь сроки, на которые выдаются наличные деньги под отчет, определяются руководителем субъекта хозяйствования по согласованию с обслуживающим учреждением банка..

Согласно Правилам ведения кассовых операций в Республике Беларусь лица, получившие средства в подотчет в иностранной валюте должны отчитаться об их расходовании и возвратить в кассу предприятия неизрасходованный остаток не позднее 3-х календарных дней.

Одновременно проверяется своевременность возврата неиспользованных подотчетных сумм. Далее сопоставляется дата приходного кассового ордера, которым оформляется возврат в кассу неиспользованной подотчетной суммы, и дата возвращения из командировки.

Лица, получившие наличную иностранную валюту под отчет, обязаны не позднее 3-х календарных дней по истечении срока, на который они выданы или со дня возвращения из командировки, предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об использовании сумм иностранной валюты и неиспользованные суммы валюты возвратить в кассу.

Следует помнить, что за нецелевое использование и невозвращение в установленный срок денежных средств, выданных под отчет в иностранной валюте, в том числе на оплату командировочных расходов, к субъектам хозяйствования применяется экономическая санкция в размере до 10-кратной суммы указанных средств. В соответствии с Положением Национального банка Республики Беларусь за несоблюдение срока использования подотчетных сумм на субъект хозяйствования налагается штраф в размере 20% от суммы нарушения.

Направление работников в командировку оформляется выдачей командировочного удостоверения. Ревизору необходимо проверить наличие в командировочном удостоверении всех реквизитов, необходимых отметок и исправлении.

Днем выезда в командировку считается день отправления транспортного средства из места постоянной работы командированного, а днем приезда – день прибытия транспорта в место постоянной работы. Фактическое время пребывания в командировке определяется по отметкам в командировочном удостоверении о выбытии и прибытии. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне отбытия делаются в каждом пункте.

Отметки в командировочном удостоверении о прибытии

и о отбытии заверяются той печатью, которой обычно пользуется в своей хозяйственной деятельности то или иное предприятие (учреждении) для засвидетельствования подписи соответствующего должностного лица.

При рассмотрении вопроса соблюдения сроков пребывания в командировке, а следовательно, и вопросам правомерности и правильности оплаты командировочных расходов ревизор выполняет следующее: проставленные в командировочном удостоверении отметки о дате отбытия в командировку, прибытия в пункт назначения, отбытия из него и прибытия к месту постоянной работы сверяет с датами, указанными в приказах о командировке, журнале регистрации отбывающих в командировку, а также с датой проездных билетов.

Для подтверждения факта, сроков прибытия в заграничных командировках кроме вышесказанного необходимо также сравнить отметки в командировочном удостоверении с отметками таможни о пересечении границы в загранпаспорте.

К авансовому отчету, представляемому подотчетным лицом, обязательно должны прилагаться все необходимые оправдательные документы, подтверждающие произведенные расходы. . Оправдательными документами для подтверждения произведенных расходов по командировке являются проездные билеты, счета, квитанции и т.п.

Без представления подтверждающих документов компенсируются расходы за пользование постельными принадлежностями в пути следования при проезде в плацкартах, купейных, или мягких вагонах.

В исключительных случаях, при отсутствии транспортного сообщения в пределах одного административного района, оплата за проезд без представления проездных документов может быть компенсирована с разрешения нанимателя по минимальной стоимости проезда.

Расходы по найму жилого помещения при отсутствии подтверждающих документов возмещаются по нормам, утвержденным Министерством финансов.

Компенсация расходов по найму жилого помещения при командировке в страны СНГ может производиться без представления подтверждающих документов в размере 5% от установленной нормы. Кроме того, при командировании в указанные страны сверх установленных норм на проживание на основании подтверждающих документов производится компенсация расходов по бронированию мест в гостинице и оплате местных сборов на право проживания в отдельных городах.

Размещение расходов, произведенных подотчетными лицами, производится при представлении подтверждающих подлинность документов (счета, квитанции, проездные билеты). Всевозможные копии оплате не подлежат.

Согласно Закону Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности’[2] факт совершения хозяйственной операции подтверждается имеющим юридическую силу первичным бухгалтерским документом. Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

* наименование документа, дату и место его составления;
* основание и содержание хозяйственной операции;
* количественное измерение хозяйственной операции;
* наименование должностей, фамилии и личные подписи или иные сведения, однозначно идентифицирующие личность участников хозяйственной операции.

Кроме того, при обнаружении оправдательных документов, оформленных с нарушением указанных требований, как и в случае отсутствия необходимых оправдательных документов, необходимо рекомендовать предприятию включить суммы выданные подотчетному лицу, в его совокупный доход с налогооблажением в установленном порядке. Также, если произведенные расходы были включены в состав себестоимости, следует рекомендовать внести исправления в учетные регистры с отнесением сумм за счет чистой прибыли предприятия.

Согласно Правилам ведения кассовых операций в Республике Беларусь передача одним подотчетным лицом сумм, выданных на его имя, другому подотчетному лицу не допускается. В соответствии с этим бухгалтер не имеет право принимать к учету документы выписанные на имя одного лица, в оправдание расходов, произведенных другим лицом.

При поверке первичных документов следует иметь в виду, что наличие только чека контрольно-кассового аппарата или только счета-фактуры недостаточно, так как чек не содержит всех обязательных для первичного документа реквизитов, а счет-фактура является документом подтверждающим платеж.

Проводя ревизию расчетов с подотчетными лицами, необходимо установить, всегда ли сумма аванса использовалась на те цели, на которые она выдавалась. Для этого ревизор сверяет данные авансового отчета и прилагаемых к нему документов с данными расходного кассового ордера, приказа о направлении в командировку и др

Важным этапом ревизии расчетов с подотчетными лицами является проверка законности возмещения командировочных расходов, а также отнесения их на издержки.

Командированному работнику за границу возмещаются:

1. расходы по проезду к месту командировки и обратно – в размере стоимости предоставленных проездных билетов (включая платежи по страхованию и комиссионный сбор). Подлежат возмещению также расходы по бронированию билетов и по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта. Расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещаются без представления подтверждающих документов. В случае командирования работников на автотранспорте субъекта хозяйствования расходы связанные с поездкой (приобретение ГСМ, плата за стоянку, оплата дорожных, таможенных сборов за рубежом, страховой сбор по автотранспорту), возмещаются по фактическим затратам на основании подтверждающих документов (чека, квитанции). Указанные расходы относятся на затраты производства;
2. расходы по найму жилого помещения (исключая время нахождения в пути) – в размере оплаченных счетов и других документов, подтверждающих размер фактически понесенных расходов. Без представления подтверждающих документов – по нормам, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь. По представлении подтверждающих документов возмещаются также расходы по бронированию мест в гостинице. При направлении работника в командировку за границу в случае вынужденной остановки в пути следования по территории Республики Беларусь (но не более 3-х дней), а по найму жилого помещения на территории иностранного государства – в размере фактических расходов (но не свыше установленных предельных норм для страны, где произошла остановка). При этом необходимость задержки в пути должна быть подтверждена справкой соответствующего учреждения Республики Беларусь за границей. Суммы на питание и другие личные услуги, включенные в счета за наем помещений, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат;
3. для покрытия дополнительных личных расходов во время нахождения в командировке выплачиваются суточные за каждый день нахождения в командировке по нормам, устанавливаемым Министерством финансов. Суточные за время проезда по территории Республики Беларусь – в денежных единицах Республики Беларусь по нормам, установленным законодательством об оплате служебных командировок в пределах Республики Беларусь; при проезде и за время пребывания на иностранной территории – в иностранной валюте по нормам, установленным для страны, в которую работник направлен в командировку.

При этом день пересечения границы при выезде из Республики Беларусь включается в дни, за которые суточные оплачиваются в иностранной валюте, в день пересечения границы при возвращении в республику – в дни, за которые суточные оплачиваются в денежных единицах Республики Беларусь по нормам, установленным для командировок в пределах республики.

При наличии подтверждающих документов компенсируются расходы по оплате местных сборов на право проживания в отдельных городах, введенных рядом стран СНГ.

В настоящее время, если день выезда за границу совпадает с днем прибытия к месту назначения в Республике Беларусь, то в этих случаях суточные выплачиваются в размере 50% установленной нормы. В случае временной остановки и пребывания на территории иностранного государства (по заданию руководителя) при проезде в другую страну, куда работник направляется в командировку, выплата суточных и возмещение расходов по найму жилого помещения производится в иностранной валюте по нормам для страны, в которой работник находится проездом.

Затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включается в состав себестоимости с установленными законодательством нормами. Дополнительные выплаты сверх норм возмещения предусмотренных законодательством связанные с командировками, производимые в порядке исключения по решению руководителя предприятия, осуществляются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Проводя ревизию расчетов с подотчетными лицами необходимо проверить соответствие корреспонденции счетов действующим положениям и правилам ведения бухгалтерского учета. Такая проверка проводится на основании авансовых отчетов с приложенными оправдательными документами и записей в журнале-ордере №7.следует иметь в виду, что на предприятии учет расчетов с подотчетными лицами ведется в белорусских рублях и в иностранной валюте ведется раздельно.

Первоначально ревизор просматривает авансовые отчеты и расходные кассовые ордера на выдачу сумм под отчет, проверяя правильность проставления в них номеров корреспондирующих счетов.

Затем ревизор проверяет, насколько точно рассматриваемые операции отражены в регистрах синтетического учета. Для этого данные приведенные выше расходных кассовых ордеров и авансовых отчетов с проставленными номерами корреспондирующих счетов сверяются с записями в журнале-ордере №7

Выявляя несоответствия данных первичных документов и журнала-ордера №7, ревизор также последовательно проверяет авансовые отчеты и сверяет отраженные в них данные с записями в журнале-ордере №7

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами должен вестись по каждому работнику в отдельности по каждому случаю выдачи сумм под отчет. При этом задолженность подотчетных лиц предприятию и предприятия подотчетным лицам должна быть показана в журнале-ордере №7 развернуто.

Проводя ревизию отчетов с подотчетными лицами необходимо проверить правильность подсчета оборотов и выделения сальдо в учетных регистрах.

Записи отражающие расходы на служебные командировки за границу, будут следующими. При выдаче авансовых сумм под отчет командированным лицам производится запись по дебету сч.71 “Расчеты с подотчетными лицами” и кредиту сч.50,52 (в зависимости от способа выдачи сумм командированным лицам) с указанием номинала валюты и рублевого эквивалента в пересчете по официальному курсу. По дебету счета 71 отражается сумма дооценки задолженности по подотчетным суммам в связи с изменением валютного курса, т.е. положительная курсовая разница, в корреспонденции с кредитом сч.80 “Прибыли и убытки”. При падении валютного курса производится обратная запись.

При покупке иностранной валюты на командировочные расходы производятся следующие записи. На сумму выданных под отчет денежных средств в рублях для покупки иностранной валюты дебетуется сч.71 “ Расчеты с подотчетными лицами” в корреспонденции со сч.50 “Касса”. При оприходовании купленной валюты в кассе производится запись по дебету сч.50 и кредиту сч.71 по курсу Национального банка на эту дату. Превышение курса Национального банка над покупной стоимостью валюты отражается по дебету сч.71 и кредиту сч.99 “Прибыли и убытки”.

На основании представленного авансового отчета об использовании подотчетных сумм производится их списание по назначению в дебет сч.25 “Общехозяйственные расходы”, 44 “Коммерческие расходы” и т.д. и кредиту сч.71. При возврате неиспользованной иностранной наличной валюты дебетуется сч.50 (52) и кредитуется сч.71. В случае невозвращения иностранной валюты производится ее удержание с работника в большем размере. На сумму выявленной недостачи валюты в пересчете по единому курсу на день ее выявления делается запись по дебету сч.94 “Недостачи и потери от порчи ценностей” и кредиту сч.71. Затем сумма задолженности работника по невозвращенной валюте относится в дебет сч.73 “Расчеты с работником по прочим операциям”, субсчет “Расчет по возмещению материального ущерба” с кредита счетов: 94 – на сумму выявленной недостачи и 98 “Доходы будущих периодов” – на сумму разницы между стоимостью недостающей валюты, взыскиваемой в большом размере, и суммой недостачи, отраженной на сч.94. При внесении подотчетным лицом взыскиваемых сумм производится запись по дебету сч.50 или 70 и кредиту сч.73. Одновременно взыскиваемая сумма разницы отражается в составе внереализационных доходов по кредиту сч.99 и дебету сч.98 “Доходы будущих периодов”. Выплаты, произведенные и утвержденные согласно авансовому отчету сверх установленных норм, осуществляются зв счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли и отражаются по дебету сч.84 “Использование прибыли” и кредиту сч.71.[4]

**3.3 Ревизия операций на валютных счетах.**

Интернационализация экономической жизни в Беларуси и выход многих организаций на внешний рынок потребовала использования в расчетах иностранных валют. Отечественные организации получают валюту в виде выручки от экспорта продукции и покупки ее на Междубанковскай валютной бирже.

Многие предприятия используют в своих расчетах валюту других стран. Для ее хранения и использования в расчетах им открываются валютные счета: транзитный валютный счет; текущий валютный счет; специальные счета.

При контроле следует иметь ввиду, что транзитный валютный счет используется для зачисления в полном объеме средств в свободно конвертируемой валюте и российских рублях; на текущем валютном счете хранятся и используются денежные средства в иностранной валюте, остающиеся в распоряжении предприятия после обязательной продажи поступивших СКВ и российских рублей; специальные же счета открываются в тех случаях, если необходимо аккумулировать средства в СКВ и российских рублях для погашения кредитов (в том числе товарных) в иностранной валюте, представленных Правительством Республики Беларусь или под его гарантию либо зарубежным партнером.

Ревизору следует помнить, что в течение года нормативные документы, регламентирующие порядок обязательной продажи иностранной валюты, подвергается изменениям.

При проверке операций, связанных с приобретением валюты, следует помнить, что покупка валюты может производится:

* на МВБ по курсу, складывающемуся по итогам торгов;
* на внебиржевом рынке;
* в обменных пунктах уполномоченных банков, а также субъектов хозяйствования, имеющих соответствующие санкции Национального банка.

Предприятия-резиденты приобретают валюту для:

* проведения расчетов с нерезидентами по импорту товаров (работ, услуг);
* выплаты процентов и основного долга по кредитам уполномоченных банков и заемным средствам, полученным от нерезидентов;
* оплаты расходов, связанных с направлением работников в зарубежные командировки и обучением специалистов за пределами Республики Беларусь;
* и иные цели с разрешения Национального банка Республики Беларусь.

Следует иметь в виду, что покупка иностранной валюты для проведения расчетов между резидентами запрещается, за исключением приобретения для погашения процентов и основного долга по банковским кредитам, полученным в иностранной валюте.

Субъект хозяйствования для покупки валюты представляет в уполномоченный банк заявку произвольной формы, с обязательным указанием цели покупки валюты.

Ревизору следует помнить, что перечисление средств в национальной денежной единице в оплату покупаемой предприятием иностранной валюты производится только с текущего счета покупателя. Купленная валюта хранится на специальном счете, который открывается на отдельном лицевом счете, и зачисление денежных средств на данный счет, полученных из других источников, не допускается. Не допускается также изменение целевого характера купленной валюты. Списание валюты со специального счета производится по поручению предприятия-резидента на цели, декларированные при покупке валюты. Контроль за целевым использованием должны осуществлять уполномоченные банки.

Срок хранения купленной валюты на специальном счете не должен превышать 30 дней. По истечению сроков хранение валюты на этом счете предприятие не вправе использовать купленную иностранную валюту. После истечения срока хранения неиспользованная валюта должна быть реализованная по текущему рыночному курсу с зачислением рублевой выручки на счет клиента. Положительные курсовые разницы, возникающие при продаже неиспользованной валюты, подлежат зачислению в бюджет Республики Беларусь.

Покупка иностранной валюты уполномоченными банками и предприятиями республики у нерезидентов на внебиржевом рынке запрещена.

Предприятие может приобретать валюту в обменных пунктах уполномоченных банков только для оплаты командировочных расходов и расходов, связанных с направлением специалистов на обучение за пределы Республики Беларусь. При этом покупку и конвертацию валюты могут производить как субъекты хозяйствования, так и сами командируемые.

Остаток купленной в обменном пункте валюты, но не использованной в полном объеме, подлежит продажи в обменном пункте. Возврат неиспользованных средств должен производится в белорусских рублях. При этом, при составлении авансового отчета прилагается чек обменного пункта и свидетельство о купле-продаже валюты.

Особенностью купли-продажи ограниченно конвертируемой валюты (ОКВ), кроме российских рублей и украинских гривен, является покупка ее без декларирования целей использования, открытия специального счета, ограничений срока хранения купленной валюты.

Безналичные расчеты производятся только через банки и кредитные учреждения. Ревизор должен проверить правомерность открытия клиенту валютного счета в банке, который должен иметь лицензию на ведение международных отношений. Важно убедится в отсутствии “подпольных” валютных счетов.

Следует проверить были ли предоставлены в уполномоченный банк заявки с просьбой о заключении сделки на покупку валюты. При необходимости провести встречную проверку банка. В заявке должны быть указанны наименование и сумма валюты, цель приобретения валюты и другие реквизиты. Вместе с заявкой в банк должны быть представлены копии документов, подтверждающих правомерность покупки валюты.

На основании предоставленных предприятием заявок уполномоченные банки проводят сделки по покупке иностранной валюты и контроль за ее целевым использованием, как уже было сказано выше.

Ревизору целесообразно акцентировать внимание на бартерных сделках, при которых иногда свободно “уплывает” СКВ за границу.

Ревизору необходимо проверить порядок совершения и оформления операций по валютным счетам, который регламентируется правилами Национального банка Республики Беларусь. Проверка производится на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов, аналогично как и на расчетном счете. В бухгалтерии предприятия учет движения валютных средств на транспортном и специальных счетах ведется на активном счете 55 “Специальные счета в банках”, а по текущему валютному счету – на счете 52 “Валютные счета”.

Следует помнить, что по каждому виду валюты должна быть специальная выписка. При проверке выписок надо сверить в первую очередь остатки средств на валютных счетах с учетом. Затем проверяется полнота наличия документов. Чтобы в этом убедиться в начале надо составить сальдо на конец дня предыдущего с сальдо на начало следующего дня. Контроль сальдо должен дополняться контролем дат по выпискам. Полноту документов по выпискам смотрят по самим выпискам (кодам, номеру документа, корреспондирующий счет, код банка и сумма), при этом просматриваются документы, приложенные к выпискам, и ревизор проводит:

1. формальную проверку: документы должны быть чистыми, без исправлений сумм, счетов, отметок банка (штамп, подписи);
2. логическую проверку: сопоставляет платежи с явлениями из жизни предприятия;
3. проверку отражения операций по счетам бухгалтерского учета: не правильная корреспонденция счетов (списание на счета затрат, не типовая корреспонденция), искажение записей в учетных регистрах, не обоснованность документами, проведение сторнированных записей без документа, искажение итогов, особое внимание следует уделить правильности отражения курсовых разниц;
4. сплошной порядок проверки.

Ревизору необходимо обратить особое внимание на отражение в бухгалтерском учете операций по валютным счетам, так как бухгалтерские проверки на зачисление и списание валюты зависят от того, за что она начислена и куда направлена. Кроме того, следует уделить внимание отражению в учете курсовых разниц.

Приобретение иностранной валюты должно отражатся в учете на сумму, перечисленную банку для покупки валюты, включая комиссионное вознаграждение по дебету сч.76 в корреспонденции со счетом 51 в журнале-ордере 2. На фактическую себестоимость приобретенной валюты в оценке по курсу на день ее зачисления на транзитный счет должна быть запись в дебете сч.55, субсчет “Транзитные валютные счета” и кредиту сч.76 в журнале-ордере 8. При списании суммы комиссионного вознаграждения по покупке валют дебетуется сч.99 и кредитуется сч.76 в журнале-ордере 8.

Положительные курсовые разницы по транзитным валютным счетам в случае роста курса иностранных валют проводятся в учете записью: дебет сч.55, кредит сч.99, в журнале-ордере 15.

Отрицательная курсовая разница по транзитным валютным счетам в случае их возникновения отражается обратной записью. Курсовая разница показывается в выписке, в ней указывается курс валют и рублевый эквивалент.

При поступлении валютной выручки на транзитные валютные счета дебетуется сч.55 и кредитуется счета: 60,90,99.

Списание с транзитного валютного счета 50% валютных поступлений в порядке обязательной продажи на МВБ должно отражается по дебету сч.76 в корреспонденции с кредитом сч.55 – по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату списания с транзитного валютного счета. По мере возмещения рублевого эквивалента от обязательной продажи 50% выручки дебетуется сч.51 в корреспонденции со счетами: 76 – по единому курсу Национального банка на момент списания с транзитного счета и 99 – на разницу между курсом продажи и единым курсом Национального банка. На сумму валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь на день ее перечисления для продажи делается проводка: дебет сч.76 в корреспонденции со счетом 52 в журнале-ордере 3.

Следует помнить, что валюта должна продаваться по курсу продажи, установленному на МВБ.

Если при реализации валюты возникает убыток, то в учете должна быть сделана запись: дебет сч.99 в корреспонденции с кредитом сч.76 в журнале-ордере 8.

**3.4 Ревизия экспорта продукции.**

Под экспортом понимается передача резидентом товаров (в том числе по сделкам, не связанным с перемещением товаров через Государственную границу Республики Беларусь), охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выполнение работ, оказание услуг на возмездной основе нерезиденту. Данное определение содержится в Указе Президента Республики Беларусь от 27.03.2008 №178 «О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций»[8]. При осуществлении внешнеэкономической деятельности при экспорте товаров применяются следующие документы:  
- внешнеэкономический договор (контракт) на поставку товаров;  
- документы на отгрузку товарно-материальных ценностей: товарные накладные формы ТН-2 или товарно-транспортные накладные формы ТТН-1, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2008 г. № 192 ;  
- международная товарно-транспортная накладная «CMR»;  
- иные документы.  
Поставка товаров производится на основании заключенных внешнеэкономических договоров (контрактов). Базисные условия поставки, формы расчетов и соответствующие им цены устанавливаются сторонами согласно международным правилам по толкованию торговых терминов «Инкотермс». Под базисными условиями поставок понимают специальные условия, определяющие обязанности продавца и покупателя по доставке товара и устанавливающие момент перехода риска случайной гибели или повреждения товара с продавца на покупателя. Таким образом, условия поставок определяют размер расходов продавца товара и его покупателя.  
Во внешнеторговом договоре (контракте) юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям необходимо указывать дату и место его заключения, предмет договора, количество, качество цену товара, условия расчета и поставки, валюту платежа, названия страны и места назначения экспортируемого товара, сроков его поставки, ответственность сторон, порядок разрешения споров, а также названия, юридические адреса и банковские реквизиты договаривающихся сторон. Таким образом, документом, определяющим основные условия реализации товаров покупателю, а именно: валюту платежа, стоимость и цену реализуемых товаров, условия расчетов и поставки товаров и т.д., является внешнеэкономический договор.  
Для целей взимания косвенных налогов и контроля за их уплатой при перемещении товаров автомобильным транспортом субъекты хозяйствования Республики Беларусь оформляют CMR-накладную, к которой прилагают товарную накладную на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2.  
Товарная накладная формы ТН-2 является документом строгой отчетности и используется для отпуска и приемки товарно-материальных ценностей. Она служит основанием для списания товарно-материальных ценностей у отправителя и оприходования их у получателя, а также складского и бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей и подлежит применению всеми юридическими лицами независимо от формы собственности и индивидуальными предпринимателями республики, которые исходя из вида экономической деятельности заполняют в накладных только необходимые для них реквизиты, предусмотренные законодательством. Товарная накладная выписывается отправителем в минимальном количестве, как правило, в двух экземплярах. Первый экземпляр, заверенный подписью и печатью (штампом) отправителя и подписью доверенного должностного лица получателя, вручается указанному лицу и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя товара. Второй остается у отправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей.  
Кроме товарно-транспортных накладных формы ТН-2 при международной автомобильной перевозке грузов оформляется товарно-транспортная накладная международного образца «CMR», которая составляется не менее чем в трех экземплярах и подписывается грузоотправителем и перевозчиком согласно Инструкции по заполнению бланка международной товарно-транспортной накладной «CMR», утвержденной постановлением Министерства транспорта Республики Беларусь от 24.06.2004 № 23[7].  
При перемещении товаров авиа- и железнодорожным транспортом, кроме железнодорожной накладной, субъекты хозяйствования также оформляют накладную формы ТН-2 (ТТН-1).  
На основании накладных по отгрузке товара на экспорт на счетах бухгалтерского учета производятся записи по отгрузке (реализации).  
Учет реализации товара зависит от метода отражения выручки, установленного учетной политикой по организации: определение выручки «по оплате» отгруженного товара либо определение выручки «по отгрузке» товара.  
Имущества и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете оцениваются в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции. Датой совершения хозяйственной операции считается дата принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются результатом этой операции в соответствии с законодательством Республики Беларусь или договором.  
В бухгалтерском учете все записи по операциям в иностранной валюте производятся в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату совершения операции, и одновременно в валюте расчетов и платежей.  
При методе отражения выручки «по отгрузке» выручка от реализации активов за иностранную валюту пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату отгрузки и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. В учете выручка отражается записью: Дебет 62 - Кредит 90. Одновременно списание фактической себестоимости отгруженной продукции, стоимости товаров, выполненных работ, оказанных услуг отражается записью: Дебет 90 - Кредит 20, 41, 43.

**3.5. Ревизия операций, связанных с импортом товарно-материальных ценностей.**

Обстановке со снабжением и сохранностью сырья и материалов импортного производства продолжает оставаться сложной. Это обусловлено не только их дефицитом, но и слабым контролем за приемом, хранением и использованием ресурсов, в связи с чем ревизию сохранности запасов нельзя недооценивать.

Данные учета не дают в полном объеме информацию о состоянии складского хозяйства и сохранности материальных ресурсов. В связи с этим проверяющим следует непосредственно обследовать места хранения импортных товарно-материальных ценностей, весоизмерительное оборудование, пропускной режим и другое.

В ходе обследования особое место отводится проверке закрепления материальной ответственности за работниками, связанными с приемом, хранением и отпуском ресурсов. Но иметь ввиду, что прежде чем приступить к выполнению служебных обязанностей, материально-ответственное лицо обязано изучить правила приема ценностей и и документального оформления операций по их приему и отпуску, а также ведению учета в местах хранения. Важным условием обеспечения сохранности ценностей является вручение материально-ответственным лицам должностных инструкций.

По имеющимся документам у материально-ответственного лица проверяют своевременность их оформления и записей в книге или карточке складского учета. Выясняют, нет ли на складе не учтенных излишков материалов и сырья импортного производства. Они могут создаваться несколькими способами: за счет замены сырья при изготовлении готовой продукции; в результате обвеса, обмера, обсчета; оформления актов на потери материалов при их транспортировке или при их хранении на складах.

Обычно неучтенные излишки материальных ресурсов хранятся отдельно, а поэтому их легко обнаружить.

Важнейшим условием предупреждением расхищения материальных ценностей является должная постановка пропускной системы при ввозе на территорию предприятия и вывозе. Источниками проверки являются книги регистрации пропусков, журналы взвешивания грузов на автомобильных весах, сообщения охранников-контролеров и органов милиции о ввозе и выносе с территории организации материальных ресурсов без должного оформления, приказы (распоряжения) о принятых мерах по устранению выявленных нарушений и другие.

В конце обслуживания ревизоры могут проводить контрольные проверки поступивших импортных ценностей и из вывоза, контрольную инвентаризацию отдельных видов материалов и сырья.

Обследования состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей в сочетании с последующей документальной проверкой дает возможность сделать обоснованные выводы о целостности ресурсов и разработать профилактические мероприятия.

В организации важную роль в обеспечении сохранности имущества имеет правильный набор работников на должности с материальной ответственностью. на эти должности нельзя назначить лиц, не имеющих специальной подготовки и уволенных ранее с работы за хищения и злоупотребления. По этому, по документам, находящихся в личном деле (трудовым книжкам, документам об образовании, выпискам из приказов), проверяют соблюдается ли указанный порядок подбора кадров. У лиц, бывших в прошлом судимыми за корыстные преступления, в обусловленном порядке должны быть проведены инвентаризации ценностей и сплошная проверка документов по движению вверенных им материальным ценностям.

При документальной проверке импортных операций необходимо помнить, что ввозимый товар подлежит обязательно декларированию, то есть оформляется Единый административный документ (Грузовая таможенная декларация). Целесообразно проверить имеется ли отметка таможни с разрешением на ввоз.

Основными документами для оприходования импортных товарно-материальных ценностей являются сопроводительные документы поставщиков, приложенные к отчетам материально ответственных лиц. При осуществлении доставки товара автомобильным транспортом должна быть оформлена международная форма товарно-транспортной накладной, к которой прилагается счет-фактура иностранной формы на отправленный товар с указанием адресов отправителя и покупателя, с наименованием товара, массы, цены за единицу, с общей стоимостью. Необходимо проверить наличие подписей отправителя и печати. При железнодорожных отправках транспортным документом, подтверждающим доставку товара к месту назначения, будет дубликат международной формы железнодорожной накладной. В соответствии с условием контракта в числе товаросопроводительных документов могут быть сертификаты происхождения товаров, сертификаты качества и другие свидетельства.

Товар, поставленный иностранным поставщиком, направляется сразу покупателю к месту назначения. Его передача и прием оформляются актом между посредником и предприятием-заказчиком товара. Ревизору следует обратить внимание на те случаи, когда импортный товар поставляется по железной дороге, была ли при его приемке обнаружена недостача или вскрыты нарушения в упаковке. Здесь целесообразно проверить составлялся ли рекламационный акт, являющийся основным для принятия соответствующего решения.

На транспортных документах обязательно должна быть проставлена дата, что является важным, поскольку в контрактах дата поставки товара определяется этой датой.

Кроме названных документов может быть оформлена различная техническая документация, соответствующая контракту, а также комплектовочные ведомости и упаковочные листы.

На все виды товаров, которые подлежат ввозу в республику либо вывозу за ее пределы в порядке исполнения отдельного договора-купли-продажи, мены комиссии или консигнации резидента с нерезидентом Республики Беларусь, составляется “Паспорт сделки”. При этом ревизор должен обратить внимание на товары, которые объеденены одним контрактом, содержащий экспортные и импортные товарные части (бартерная сделка), они должны декларироваться в двух документах: декларации “Паспорт сделки на вывозимые товары” и декларации “Паспорт сделки на ввозимые товары”. Оформление декларации “”Паспорт сделки” производится в целях валютного контроля и регулирования внешнеэкономической деятельности и регламентируется Инструкцией о порядке заполнения деклараций “Паспорт сделки”, утвержденный приказом Государственного Таможенного комитет. В случае необходимости следует произвести встречную проверку с документами пунктах таможенного оформления товаров, где производится регистрация деклараций, в Журнале регистраций паспортных сделок.

Внутренними документами, которыми оформляется поступившие ценности, могут быть сопроводительные документы поставщиков с наложенными штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и другие документы.

Субъекты хозяйствования должны обеспечить поступление товара по импортному контракту не позднее 60 календарных дней с даты проведения платежа за товары, за превышение суммы перечисленных валютных средств по сравнению с контрактной стоимостью импортных закупок на предприятие может быть наложена санкция в размере разницы между ними.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей, прежде всего устанавливают соответствуют ли итоговые суммы, отраженных в ведомостях учета, данным других учетных регистров. В случае расхождения устанавливают их причины. Они могут быть результатом небрежного отношения бухгалтера к выполнению своих обязанностей.

При проверке полноты оприходования импортных материальных ценностей внутренние документы сверяются с сопроводительными документами поставщиков. Проверяющие изучают правильность составления актов на расхождения по количеству и качеству поступивших импортных материальных ценностей и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортным организациям. Такую информацию можно получить при изучении регистров бухгалтерского учета по счету 62, а также материалов переписки по предъявленным претензиям.

Многие такие расхождения обусловлены присвоением материальных ценностей и оформлением подложных актов в целях скрытия недостач или пересортиц. Встречаются и подлоги в сопроводительных документах поставщиков при оприходовании материальных ценностей, например, изменения наименования отдельных видов ценностей или их потребительских свойств (сортности, марки, важности, и т.д.), исскуственного завышения веса брутто, тары и другие нарушения. Поэтому при проверке документов, связанных с оприходованием импортных товарно-материальных ценностей, надо быть предельно внимательными, хорошо владеть экспертной оценкой документов. Сомнительные документы надо сверить с записями в отчетах материально-ответственных лиц, проверить правильность корреспонденции счетов и произведенных записей в регистрах бухгалтерского учета, в которых сделаны записи по оприходованию ценностей, приведенных в сомнительных документах. В случае необходимости провести встречную проверку с документами поставщиков.

Одновременно с проверкой полноты оприходования импортных материальных ценностей изучают правильность их оценки.

Учеты импортных товаров осуществляются с момента поступления соответствующих расчетных и коммерческих документов, подтверждающих приобретение товаров до момента их оплаты предприятием .определение покупной стоимости поступающих ценностей (материалов, сырья, полуфабрикатов, оборудования и т.д.) производится исходя из стоимости, предусмотренной в контракте (договоре) и единого курса Национального банка Республики Беларусь на дату таможенного оформления, указанной в грузовой таможенной декларации на импорт, таможенных платежей, транспортных и прочих расходов по закупке и транспортировке.

Поэтому ревизору целесообразно проверить первичные документы, на основании которых отражается в учете покупная стоимость импортных материальных ценностей и транспортно-заготовительные (документы) расходы по их приобретению. При большом документообороте используется прием выборки документов по интервалу в заданной совокупности. при исследовании документов применяют различные методические приемы их оценки (логическую, нормативно-правовую, встречную и т.п.).

Проверяют правильно ли отражены в учете операции по оприходованию импортных материальных ценностей.

Оприходование импортных материальных ценностей в бухгалтерии должно быть отражено следующими записями: на их контрактную стоимость, пересчитанную в рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату таможенного оформления импорта дебетуется сч.07, 08, 10, и другие корреспонденции со чс.60, 76.

Проверяющему необходимо обратить внимание на правильность включения в себестоимость закупленных ценностей расходов, связанных с импортом материалов, оборудования, нематериальных активов (тариф по перевозкам, стоимость страхования, хранение, подработки и сортировки грузов, процентам по коммерческим кредитам и т.п.) и отражения их в бухгалтерском учете.

Особое внимание уделяется проверке операций по сч.60!, дооценке дебиторской и кредиторской задолженности. На этом счете ведется учет расчетов по импортным операциям, связанным с закупками за рубежом материалов, оборудования, товаров народного потребления, лицензий, научных разработок (“ноу-хау”); транспортные и другие расходы.

Оплата контрактной стоимости поступивших товарно-материальных ценностей производится в валюте, оговоренной в контракте, и отражается записью по дебету сч.60 (76) и кредиту сч.52, 55, субсчет “Транзитные валютные счета” на сумму перечисленной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь на день перечисления.

На сумму перечисленных в счет оплаты таможенных пошлин, таможенных процедур, сборов, а также расходов по доставке импортируемых ценностей кредитуется сч.60 (51,52) в корреспонденции с сч.07, 08, 10, и др.

Необходимо также проверить расчеты по авансам, выданным на поставку материальных ценностей, выставленным аккредитивом, векселям, выданным и акцептованным. Для этого устанавливают по каждой сумме в отдельности полноту оприходования материальных ценностей, не истекли ли сроки поставки, выясняют причины задержки поступления материальных ценностей. Здесь также целесообразно уделить внимание дооценке дебиторской и кредиторской задолженности.

На сумму уплачиваемых иностранным поставщикам процентов по коммерческим кредитам, а также векселям, выданным в пределах установленных сроков платежей в учете должны быть сделаны записи в дебет сч.26 в корреспонденции со сч.52, 55, субсчет “Транзитные валютные счета”.

Проценты по векселям сверх установленных сроков платежей должны возмещаться из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Если условиями контрактов на импортируемые ценности предусмотрены предоплата, перечисление аванса или выставление аккредитива в валюте, то в учете импорта на сумму перечисленной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь на день перечисления кредитуется сч.52 в корреспонденции со сч.62, 55, субсчет “Аккредитивы”.

Переоценка валютных средств в аккредитивах должна производиться на день переоценки валютного счета учреждением банка в связи с изменением курса рубля к иностранной валюте. Положительная курсовая разница отразится по дебету сч.55, субсчет “Аккредитивы” в корреспонденции со сч.99. Отрицательная курсовая разница отразится обратной записью.

Зачет предоплаты или ранее выданного аванса в валюте производится учете по дебету сч.60 в корреспонденции со сч.62 по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату таможенного оформления импортируемых ценностей. Таможенная курсовая разница по предоплате, авансу в валюте отражаются по кредиту сч.99 в корреспонденции с дебетом сч.62. Отрицательная курсовая разница – обратной записью.

Кредиторская задолженность поставщеку в валюте, числящаяся на сч.60 или 76, при изменении курса рубля в соответствующей валюте также подлежит переоценке. При этом положительная курсовая разница (превышение валютной кредиторской задолженности по курсу Национального банка Республики Беларусь на день переоценки валютного счета над задолженностью по курсу на день таможенного оформления импортируемых ценностей) отражается по дебету сч.99 в корреспонденции с кредитом сч.60 (76). В случае отрицательной курсовой разницы в учете должна проводиться аналогичная сторнировочная запись.[9]

При проверке импортных операций ревизору необходимо помнить, что по ввозимым на территорию Республики Беларусь товарам, материалам, оборудованию и другим импортерам уплачивается налог на добавленную стоимость. Необходимо проверить правильность определения облагаемого оборота для исчисления и уплаты налога. Он должен состоять из таможенной стоимости, к которой добавляется таможенная пошлина, а по подакцизным товарам также и сумма акциза. Целесообразно проверить обложение налогом на добавленную стоимость товаров, происходящих и ввозимых с территории государств-частиц СНГ (не облагается). Следует уделить внимание отражению данных операций в бухгалтерском учете. На сумму налога на добавленную стоимость, уплаченного при таможенном оформлении ввозимых непосредственно товаропроизводителями сырья, комплектующих изделий, узлов, полуфабрикатов, инструментов, топливно-энергетических ресурсов используемых ими на производственные цели дебетуется сч.68 в корреспонденции с кредитом 52 или 51 счетов. Следует иметь ввиду, что на сч.68 данный платеж рассматривается как авансовый и зачитывается при уплате в бюджет налога на добавленную стоимость при реализации готовой продукции, изготовленной с использованием импортных ресурсов. При этом уплаченный на таможне налог зачитывается в той пропорции, в которой импортированные запасы израсходованы в отчетном периоде для выпуска и реализации готовой продукции. На сумму акцизов, уплаченных при таможенном оформлении ввозимых сырья, материалов и других запасов для производственных целей кредитуется сч.51 в корреспонденции со сч.10. При таможенном оформлении импортированных оборудования, транспортных средств и других объектовосновных фондов сумма налога на добавленную стоимость и акцизов отражается при уплате по кредиту сч.51, 52 в корреспонденции с дебетом 07,08.

Особо тщательной проверке подвергается отражение в учете поступивших на предприятие материальных ценностей оп импорту, подлежащих переоцинке на разницу между курсом рубля, действовавшим на дату регистрации указанных ценностей в бухгалтерском учете, и курсом вновь введенным Национальным банком Республики Беларусь в случаях:

* при наличии остатков импортных ценностей, подлежащих реализации за СКВ (положительная курсовая разница в учете отражается по дебету сч.10,07 и др. в корреспонденции с кредитом сч.99);
* при наличии остатков импортных ценностей, по которым числится кредиторская задолженность по кредитам в СКВ (положительная курсовая разница – дебет сч.99 в корреспонденции с кредитом сч.60. в зависимости от источника финансирования);
* в части списанных на производство (реализованных) импортных ценностей, по которым числится кредиторская задолженность или задолженность по кредитам в СКВ (положительная курсовая разница отражается по дебету сч.80 в корреспонденции с кредитомсч.60в зависимости от источника финансирования ;отрицательная курсовая разница – сторнировочной записью).

Особое при проверке операций по импорту товаров внимание следует уделить налогообложению.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, определенную исходя из налогооблагаемой базы и установленной ставки, на установленные налоговые вычеты. Это право дает возможным исчисление налога на добавленную стоимость по так называемому зачетному методу. Вычете подлежат фактически уплаченные суммы налогов при ввозе материальных ресурсов на таможенную территорию Республики Беларусь после их отражения в бухгалтерском учете.

Ревизору следует проверить первичные учетные документы на основании которых производятся налоговые вычеты: таможенные и расчетные документы установленного образца, выставленные продавцом при приобретении налогоплательщиком, оформленные таможенные декларации и копии платежных документов, иные документы, подтверждающие факт уплаты налога.

Следует иметь ввиду, что в случаях, когда в первичных учетных документах (платежных и расчетных), выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, не выделена сумма налога на добавленную стоимость, исчисление этой суммы расчетным путем не производится и к вычету не принимается.

Если сумма налоговых вычетов в соответствующем налоговом периоде превышает общую сумму налога, налогоплательщик в данном налоговом периоде налог не уплачивает, а разницу между суммой налоговых вычетов и общей суммой налогов подлежит вычету в первоочередном порядке из общей суммы налога в следующем налоговом периоде или зачету либо возврату налогоплательщику. При этом возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налогов производится без начисления пени.

Возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налогов производится за счет общих платежей налогов налоговыми органами на основании представленных расчетов и по письменному заявлению налогоплательщика в сроки, предусмотренные Законом Республики Беларусь “О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь”.

В случае возврата покупателями поставщикам товаров после оплаты расчетных документов, а также отказа заказчиками от ранее выполненных работ (услуг), у поставщиков товаров (работ, услуг) на сумму налога по таким операциям уменьшаются очередные платежи в бюджет по налогу, а у покупателей товаров (работ, услуг) на сумму налога, уплаченного при приобретении возвращенных товаров (работ, услуг), проводится корректировка этих сумм налога.

Результаты пересчетов должны быть отражены в налоговой декларации (расчете) за тот налоговый период, в котором производится отражение в бухгалтерском учете соответствующих операций.

В соответствии с порядком отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость, для учета налога по приобретенным товарам (работам, услугам) используется сч.18 “ Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям”. К сч.18 в СП ОАО “Спартак” открыты субсчета:

18/1 – “Причитающийся к уплате налог”;

18/2 – “Уплаченный налог”.

Следует иметь ввиду, что приобретаемый товар (работа, услуга) для отражения в книге покупок, во-первых, должен быть оприходован, а во-вторых – оплачен.

Ревизору в первоочередном порядке необходимо уделить внимание порядку отражения в журнале учета получаемых документов и в книге покупок. Он должен быть следующим:

* при оприходовании товара (работы, услуги) производится регистрация первичных учетных и расчетных документов, применяемых при отгрузке товаров, выполнении работы, оказании услуги с указанием реквизитов по налогу на добавленную стоимость в журнале;
* при последующей оплате документ, подтверждающий оплату данных товаров (работ, услуг), регистрируется в книге покупок с указанием суммы налога на добавленную стоимость, которая будет подлежать возмещению (зачету);

и наоборот, если сначала производится оплата товара (работ, услуг):

* расчетный документ, согласно которому произведена оплата, регистрируется в журнале учета получаемых от поставщиков первичных документов (учетных, платежных, расчетных) с указанием суммы налога на добавленную стоимость;
* при оприходовании – производится запись в книге покупок, при этом выделенная сумма налога будет приниматься к зачету (вычету).

Завершающим этапом проверки будет ревизия отражения в бухгалтерском учете операций по импорту материальных ценностей.

**4.Документальное оформление результатов ревизии**

По результатам ревизии финансово-хозяйственной деятельности, а также в

случае выявления серьезных нарушений законодательства составляется акт.

Результаты ревизий, в ходе которых не установлено указанных нарушений, оформляются справками. Акты и справки подписываются руководителем ревизионной группы (проверяющим), руководителем и главным (старшим на правах главного) бухгалтером ревизуемого объекта.

При наличии возражений или замечаний по акту подписывающие его должностные лица ревизуемого объекта делают об этом оговорку перед своей подписью и не позднее 3 дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения или замечания в орган, назначивший ревизию. По акту представляются также письменные объяснения должностных лиц ревизуемого объекта и лиц, непосредственно виновных в установленных проверкой нарушениях. Правильность фактов, изложенных в возражениях, должна быть проверена работником органа, проводившего ревизию, и по

ним дано письменное заключение.

В случаях, когда выявленное нарушение или злоупотребление может быть

скрыто или по выявленным фактам необходимо принять срочные меры к их устранению и привлечению к ответственности виновных лиц, не ожидая окончания ревизии, составляется отдельный промежуточный акт, который кроме лица, производящего ревизию, и должностного лица ревизуемого объекта, подписывают лица, причастные к выявленным нарушениям, от которых в обязательном порядке и требуются письменные объяснения. Одновременно проверяющий должен предложить руководству ревизуемого

объекта принять меры по устранению нарушений, недопущению их в дальнейшем и возмещению причиненного ущерба.[Приложение2,3].

Промежуточные акты составляются также по результатам проверки кассы (фактического наличия ценностей в кассе или у подотчетного лица), материальных ценностей у материально ответственных лиц или у экспедирующих ценности, а также в схожих случаях. Один экземпляр акта передается лицу, подписавшему его. Факты, изложенные в актах, включаются в общий акт ревизии, экземпляр которого вручается руководителю ревизуемого объекта, о чем за его подписью делается отметка на

первом экземпляре акта.[Приложение 1]

Акт ревизии, проводившейся по постановлениям правоохранительных органов, вместе с приложениями, объяснениями должностных лиц и заключениями по ним, а при необходимости и подлинными документами направляется с сопроводительным письмом для рассмотрения в орган, назначивший ревизию.

Правоохранительные органы при получении материалов ревизии должны рассмотреть их и принять в соответствии с законодательством по ним необходимые меры, о которых сообщить органу, проводившему ревизию. При прекращении уголовного дела, возбужденного по материалам ревизии, об этом ставится в известность соответствующий орган.

Результаты ревизии излагаются в акте на основе:

проверенных данных и фактов, вытекающих из имеющихся в ревизуемых

организациях документов и материалов;

проведенных встречных проверок;

фактических проверок действительности совершенных операций;

итогов взвешивания и обмера сырья и материалов по данным произведенных в ходе ревизии инвентаризаций;

проведения контрольных обмеров, контрольных запусков сырья и материалов в производство, контрольных анализов сырья, материалов и готовой продукции;

данных проверки качества продукции, соблюдения технических условий и технологических режимов производства, соответствия продукции государственным стандартам, а также других данных, вытекающих из заключений специальных экспертиз.

В изложении акта должна быть соблюдена объективность, ясность и точность описания выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документами предположений и данных о деятельности ревизуемого объекта.

В актах ревизий не должна даваться оценка действиям должностных лиц.

В акте ревизии указываются:

основание назначения ревизии (дата и номер приказа), должности и фамилии руководителя группы и других проверяющих;

даты начала и окончания ревизии, а в случаях перерывов указывается их

период;

должности и фамилии лиц, обязанных подписать акт (справку), с указанием периода их работы на занимаемых должностях;

кем и когда были проведены предыдущие ревизии и принятые меры по устранению выявленных ими недостатков;

выявленные факты нарушений и злоупотреблений со ссылкой на нормативные акты, требования которых не соблюдены;

факты несоблюдения установленного порядка составления и исполнения смет и финансовых планов;

факты сокрытия или несвоевременного перечисления причитающихся бюджету платежей и других сумм, прочих нарушений государственной дисциплины, неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, невыполнения требований по осуществлению внутрихозяйственного учета и контроля;

установленные в ходе ревизии недостачи денежных средств и материальных ценностей, потери от бесхозяйственности и расточительности, переплаты работникам, поставщикам и подрядчикам по счетам и расчетам, прочим дебиторам;

размеры причиненного ущерба и другие последствия выявленных нарушений по фактам незаконных выплат денежных средств, недостач, а также должности и фамилии лиц, по вине которых они допущены.

Однородные нарушения могут отражаться в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта ревизии, в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения: сумма ущерба, период, на протяжении которого совершено нарушение, дата и номер документа, виновные лица и другие сведения. В акте приводятся итоговые обобщенные данные и примеры.

В акте ревизии или в специальном приложении к нему должны быть указаны, какие хозяйственные и финансовые операции и документы проверены, за какой период и каким порядком.

В необходимых случаях для подтверждения изложенных в акте фактов к нему прилагаются копии или выписки из документов (счетов, ведомостей, ордеров, банковских поручений, чеков, нарядов, актов, приказов, писем и тому подобное), а также справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов.

При выявлении причиненного ущерба, недостач денежных средств и

материальных ценностей в крупных и особо крупных размерах, подлога и других злоупотреблений немедленно, об этом ставится в известность лицо, назначившее ревизию. Материалы такой ревизии передаются правоохранительным органам.

По окончании ревизии следует проинформировать вышестоящий орган государственного управления, собственника предприятия, организации (уполномоченное им лицо) проверенного объекта о выявленных фактах нарушений законодательства, недостач и хищений, бесхозяйственности и расточительства с указанием обстоятельств и причин их возникновения и с внесением предложений по их устранению и предотвращению.

Руководитель органа, назначивший ревизию, обязан не позднее 2-недельного срока рассмотреть ее результаты и принять необходимое решение по устранению отмеченных нарушений и недостач, возмещению ущерба, привлечению к ответственности виновных лиц, обеспечить контроль за выполнением этого решения .Он же при необходимости принимает решение о направлении информации о результатах ревизии в другие органы и организации с предложениями по совершенствованию действующего законодательства в целях пресечения правонарушений.

**Заключение**

В ходе изучения ревизии внешнеэкономической деятельности были закреплены теоретические знания ревизии и учета хозяйственных операций, связанных с внешнеэкономической деятельностью, а также получены определенные практические навыки в работе. Мы пришли к следующему заключению.

При ревизии внешнеэкономических операций ревизор может столкнутся с большим объемом документов, в которых отражены вышеназванные операции. кроме того, в Республике Беларусь наблюдаются частые изменения и дополнения в законодательстве и, соответственно, в нормативных документах. В связи с этим ревизору тяжело отследить не только эти изменения, но и нарушения, которые они повлекли за собой.

При подготовке к изучению данного вопроса мы столкнулись с отсутствием методических рекомендаций для проведения ревизий операций, связанных с внешнеэкономической деятельностью.

Вместе с тем, осуществление внешнеэкономических операций, их организация, учет, налогооблажение вызывают затруднения у ряда специалистов экономических и финансовых служб. При проверке можно столкнутся со слабой подготовкой по данным вопросам. Поэтому хотелось бы, чтобы данному виду деятельности уделялось достаточно внимания, так как внешнеэкономическая деятельность занимает в республике одно из приоритетных мест.

В связи с этим, контроль за правильностью осуществления операций, связанных с использованием наличной иностранной валюты, особенно выданной под отчет, а также на валютных счетах, контроль за целевым использованием наличной иностранной валюты, контроль за проведением экспортно-импортных операций и целесообразности товарообменных, является одним из важнейших разделов ревизии хозяйственных операций, так как связан с использованием валютных средств, то есть ее притоком и оттоком из бюджета республики.

Развитие внешнеэкономических связей – важное условие повышения эффективности деятельности предприятия. Для ее поддержания необходим должный контроль.

**Список использованной литературы**

1.Дробышевский Н.П. Ревизия и аудит: Учебное пособие.- Мн.: Мисанта, 2004.

2.Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности”, введенным в действие с 01.01.1995 г., постановлением Верховного Совета Республики Беларусь №3322-XII от 18.10.1994 г.(с изменениями и дополнениями).

3.Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник.-М.:ИНФРА-М.2008.

4.Ладутько Н.И. Бухгалтерский учет.– Мн.: ФУА «Информ», 2004.

5.Ладутько Н.И. Бухгалтерский учёт в промышленности: Учебное пособие. – Мн.: Книжный дом,2005.

6.Об обязательной продаже иностранной валюты:Указ Президента Республики Беларусь №452 от17.07.2006.(с изменениями и дополнениями).

7. Об утверждении Инструкции по заполнению бланка международной товарно-транспортной накладной«CMR».Постановление Министерства транспорта Республики Беларусь №23 24.06.2004

8.Об утверждении Правил ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь: Постановление Правления Национального банка Республики Беларусь №115 от 22 мая 2001 г.

9.О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций. Указ Президента Республики Беларусь от 27.03.2008 №178//НЭГ(Информбанк).-2008.-№4.

10.О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц: Декрет Президента Республики Беларусь N 15 от 30.06.2000г.

11.О совершенствовании порядка проведения и контроля внешнеторговых операций:Указ Президента Республики Беларусь№7 от 04.01.2000г.(с изменениями и дополнениями).

12.Прокушев Е. Ф. Внешнеэкономическая деятельность Учеб.- практич. пособие. - М.: ИВЦ "Маркетинг", 2004. - 208 с.

13.Пупко Г.М. Аудит и ревизия: Учебник.- Мн.: Книжный Дом; Мисанта, 2005.

14.Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Утв. постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь № 89 от 30.05.2003.

15.Хмельницкий В.А. Ревизия и аудит: Учебный комплекс. - Мн.: Книжный дом,2005