

ЗНАЧЕНИЕ И НЕОБХОДИМОСТЬ АУДИТА ПЕРВИЧНОГО УЧЁТА

Данная статья рассматривает проблемы организации аудита первичного учета на предприятиях, что имеет важное значение в деятельности любого предприятия.

Вопросы реорганизации и модернизации действующих на предприятии систем первичного, а далее – управленческого и финансового учёта в настоящее время более чем актуальны. Поэтому с подобными вопросами всё чаще обращаются к специалистам, среди которых лидирующие позиции занимают именно аудиторские компании. Восстребованность такого рода консалтинга позволяет говорить о целесообразности выделения аудита первичного учёта в самостоятельную услугу.

Не менее важным представляется использование аудита системы первичного учёта в качестве значимой составляющей обязательного аудита, поскольку;

1. первичный учёт является базой бухгалтерского учёта, результаты анализа состояния первичного учёта на 70-80% можно проецировать на всю систему бухгалтерского учёта и систему внутреннего контроля на предприятии;

2. в процессе проведения аудита первичного учёта в конкретных числовых показателях определяются объёмы первичной учётной документации, уровень автоматизации их создания и обработки, что позволяет оценить масштабы и характер предстоящей проверки;

3. выявляются наиболее слабые участки учёта, что влияет на состав и содержание процедур при проведении аудиторской проверки;

4. исследование качеств аудиторских доказательств в значительной степени является страховкой для аудитора, проверяющего конкретный раздел учёта. Аудитор определённо будет знать о том, с каких позиций ему подходить к предоставляемой подтверждающей документации по каждому разделу учёта и какой объём выборки достаточен при аудите конкретного участка.

Необходимым условием обеспечения высокого качества оказываемых услуг при проведении аудита первичного учёта (собственно, как и любого другого объекта аудита) является разработка научно обоснованной методики его организации. Данная проблема тем более актуальна, что до настоящего времени отсутствует достаточная научно-практическая база по предмету исследования, теоретически не обобщены вопросы организации и не определены методические подходы к проведению аудита первичного учёта.

В силу этих причин целесообразно разработать методику проведения аудита системы организации первичного учёта на предприятиях. Аудит СОПУ представляется одной из значимых составляющих процесса анализа и оценки системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля в ходе аудита и ставится в один ряд с такими мероприятиями, как изучение учётной политики и основных принципов ведения бухгалтерского учёта.

Методика проведения аудита первичного учёта позволяет решить ряд научных и практических задач:

1. проанализировать и оценить эффективность функционирования системы организации первичного учёта на предприятии и обосновать её оптимальную структуру и задачи;

2. выявить влияние факторов, прямо или косвенно воздействующих на организацию первичного учёта;

3. сформулировать основные принципы исследования состояния первичного учёта на предприятии, соблюдение которых позволит обоснованно оценивать внутрихозяйственный риск, риск средств контроля, а также риск необнаружения существенных нарушений при аудите СОПУ;

4. раскрыть необходимость и целесообразность предварительного аудита системы

организации первичного учёта с выявлением в процессе аудита сбоев и нарушений в этой системе на основе аналитических процедур;

5. систематизировать типичные ошибки и нарушения, обнаруженные в ходе аудита первичного учёта, и предложить рекомендации по их устранению.

При аудите первичного учёта необходимо изучить и проанализировать законодательные акты и нормативные документы, регулирующие аудиторскую деятельность и определяющих правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Кыргызской Республике.

Надо отметить, что в настоящее время отсутствует системный подход к проведению аудита СОПУ. Теория аудита ограничивается анализом документооборота и правильностью оформления первичных учётных документов. При этом графики документооборота (а точнее их наличие) подвергаются проверке на этапе аудита учётной политики (и прочих общих вопросов), а проверка контроля за их соблюдением и правильностью оформления первичных документов – в ходе проведения аналитических процедур по разделам бухгалтерского учёта. В результате аудит системы организации первичного учёта носит «лоскутный» характер, тогда как комплексная проверка этой системы могла бы принести гораздо больше пользы как на этапе планирования аудита, так и в ходе проведения аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг. Ведь помимо отсутствия графиков документооборота, их несоблюдения и неправильно оформленных документов в системе первичного учёта существует целый ряд факторов, способных оказать негативное влияние на достоверность учёта и отчётности.

В развитие плана аудита первичного учёта составляется программа проведения проверки СОПУ для тех разделов учёта, где необходим предварительный аудит системы первичного учёта. Необходимо отметить, что организацию предварительной проверки состояния первичного учёта по любому разделу необходимо строить по одинаковой схеме. При этом аналитические процедуры разбиваются на три группы, соответствующие трём элементам системы первичного учёта, а именно:

- проверка организации сбора и регистрации оперативного факта, подлежащего первичному учёту на конкретном участке учёта;
- проверка массива первичной учётной документации на конкретном участке учёта;
- проверка организации работы с документацией на конкретном участке учёта.

Результаты анализа четвертого элемента – среды функционирования системы первичного учёта, проведённого во время предплановой подготовки к проверке, также обязательно должны быть учтены при проведении аудиторских процедур. Каждой аналитической процедуре присвоен номер, состоящий из трёх чисел: первое – порядковый номер проверяемого участка учёта, второе – принадлежность к одной из трёх подсистем СОПУ, третье – порядковый номер процедуры.

Составив план и программу проверки СОПУ на предприятии, а затем разработав общий план и программу аудита всей системы учёта на предприятии, аудитор может приступить к проведению аналитических процедур согласно разработанной программе, в том числе к проведению аналитических процедур по проверке СОПУ.

При проведении аудита первичного учёта отпуска материалов в производство, а также при изучении аудиторского заключения, написанного для изучаемого предприятия аудиторской фирмой были выявлены и сгруппированы ошибки и нарушения в системе организации первичного учёта. Далее приведены эти ошибки и приведены рекомендации по их устранению.

Ошибки и нарушения при сборе и регистрации оперативных фактов, подлежащих первичному учёту.

2. Несвоевременная регистрация оперативного факта на носителе информации. Данные ошибки могут повлечь за собой значительные налоговые последствия в случае, когда операция, отражённая первичным документом не вовремя, относится к прошлым отчётным периодам. Почти всегда в подобных случаях приходится корректировать бухгалтерскую и налоговую отчётность, а иногда, во избежание санкций, и уплачивать пени (в случае, если такая ошибка повлекла за собой недоначисление в соответствующем

периоде каких-либо налогов). Так, на предприятии регистрация авансового отчёта № 5 от 8 февраля 2008 года произошла только 20 февраля 2008 года.

Рекомендации по исправлению ошибок. Эта группа ошибок не может быть исправлена «незаметно», за исключением случаев, когда она обнаружена до окончания отчётного периода и есть возможность «задним числом» оформить нужный документ. В данном случае на предприятии удалось избежать корректировки отчётности. В случае же корректировки отчётности или отражения операции в следующих отчётных периодах необходимо приложить к первичному документу бухгалтерскую справку с объяснением причины нарушения сроков регистрации оперативного факта.

Ошибки и нарушения при оформлении первичной учётной документации.

3. Отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу. Отсутствие некоторых реквизитов (наименование документа, код формы, наименование должностей) не влечёт за собой каких-либо серьёзных последствий. Отсутствие любого из остальных обязательных реквизитов может привести к разногласиям с налоговыми органами и иными заинтересованными лицами.

Как было сказано, в карточке учёта материалов от 05.12.2008г. нет наличия необходимых реквизитов. При просмотре других документов, выяснилось, что на предприятии очень большое число документов, с отсутствующими реквизитами, к примеру: авансовый отчёт от 01.08.08г. №55 или РКО №13 от 05.10.08г. не содержит корреспондирующий счёт и многие другие подобные ошибки. Рекомендации по исправлению данной ошибки: если есть возможность переоформить документ в рамках отчётного периода, то следует ею воспользоваться. В противном случае необходимо обеспечить (если необходимо – путём дооформления документа) наличие всех обязательных реквизитов, предусмотренных законодательством, а именно законом «О бухгалтерском учёте».

4. Нарушения, допущенные при оформлении первичного документа. Заполнение документа средствами, которые не могут обеспечить его долговременное хранение, а также невыполнение формальных процедур при исправлении документов могут привести к разногласиям с налоговыми органами по поводу содержания документа, кто и что имел в виду, подписывая этот, и какая именно операция была совершена. Так, в РКО № 135 от 06.11.07. сумма была указана неразборчиво, а в РКО № 139 от 02.10.08. подпись кассира не соответствовала его фамилии.

5. Рекомендации по устранению ошибок: Как и в предыдущих случаях следует либо переоформить документ (при наличии такой возможности), либо внести в него исправления. При внесении исправлений следует учесть, что в кассовых и банковских документах исправления не допускаются. Во все остальные документы исправления могут вноситься только по согласованию с лицами, составившими и подписавшими данный документ, что должно быть подтверждено их подписями с указанием даты внесения исправлений.

Ошибки и нарушения в организации работы с документацией.

6. Отсутствие графиков документооборота. Отсутствие таких графиков само по себе не влечёт каких-либо нежелательных последствий в виде штрафов и разного рода взысканий, однако бесконтрольность в сфере документопотоков может привести к большому числу нарушений, которые, в свою очередь, могут повлечь негативные последствия.

Например, на предприятии такого графика нет, но следует составить нужные графики документооборота во избежание ошибок, связанных с отсутствием графиков (утеря документов, отсутствие нужных документов, несвоевременная регистрация документации, различные злоупотребления с документами).

7. Ошибки при регистрации документа (количественные либо качественные расхождения при переносе данных из документов в учётные регистры). Эта группа ошибок относится, как правило, к техническим ошибкам (очень редко – намеренное искажение данных). Для организаций, где система внутреннего контроля работает эффективно, данный вид ошибок очень редкий.

Рекомендации по устранению. Если ошибки всё же будут иметь место, то их устранение производится путём внесения исправлений в учётные регистры с составлением бухгалтерских справок. В ряде случаев потребуется внести исправления в отчётность (если ошибки были обнаружены в следующих отчётных периодах)

8. Несвоевременная регистрация документа в учётном регистре (либо отсутствие данных в учётном регистре по отдельным первичным документам.). Как правило, на предприятии такие ошибки исправляются самостоятельно, аудитору следует лишь проверить, внесены ли исправления в отчётность прошлых периодов и удостовериться в правильности расчёта пеней по внесенным исправлениям (если ошибка повлекла недоначисление каких-либо налогов).

9. Нарушения сроков хранения документации в архиве. Данный вид ошибок может привести к серьёзным затруднениям в работе проверяющих органов, если при проверке за определённый период какие-либо документы не будут обнаружены. В этом случае предприятию грозит штраф за нарушение правил учёта доходов и расходов, а также начисление налогов исходя из обычного уровня доходов предприятия.

10. Уничтожение первичных документов без акта о выделении документов к уничтожению. Предприятие уничтожает без акта документацию с истёкшим сроком хранения, поэтому негативных последствий это не несёт, но в противном случае последствия будут те же, что и в предыдущем случае.

11. Нарушения при оформлении дел с первичной учётной документацией (касается кассовых и банковских документов). При несоблюдении необходимых условий оформления подобных документов велика вероятность утери и злоупотреблений. Кроме того, существует возможность привлечения предприятия и должностных лиц к ответственности за несоблюдение порядка ведения кассовых операций.

Рекомендации по исправлению. При возможности следует указанную первичную документацию оформить в соответствии с требованиями нормативных актов (переплести, подобрать в хронологическом порядке и т.д.).

Литература

1. Закон КР «О бухгалтерском учете». -Бишкек, 2002.
2. Международные стандарты финансовой отчетности. -Бишкек, 2002.
3. Положение КР «О документообороте в бухгалтерском учете». -Бишкек, 2002г.
4. Щадилова Н. Основы бухгалтерского учета. –М.: Финансы и статистика, 2003 г.
5. Андреев В.Д. Практический аудит: Справ, пособие. -М.: Экономика, 1994.
6. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита- — М.: Филинь, 1998.
7. Бухгалтерско-аудиторский портфель. -М.: Соминтэк, 1994.
8. Варенников А., Шафронская Г. Система внутренних стандартов аудиторской организации //Информационный бюллетень «Accounting Report», 1999.
9. Гуцайт Е.М., Островский О.М. Разработка отечественных аудиторских стандартов: промежуточные итоги и перспективы//Аудиторские ведомости, 1998. № 9.