

гулярного тестирования в виде теста-проверки функционального технологического контроля затрат на обеспечение качества продукции.

Результаты тестирования технологического контроля затрат на обеспечение (повышение) качества выпускаемой продукции могут указать на допустимые искажения информации (ошибки), которые необходимо учесть при обобщении данных и подготовке их для принятия управленческих решений.

МЕТОДИКА АУДИТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

А.Р. Лавриненко, канд. экон. наук, доц.

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

В современных условиях активизации инвестиционной деятельности в Республике Беларусь назрела необходимость развития совместной деятельности, которая позволяет объединять ресурсы организаций на взаимовыгодной основе, а также решать производственные и финансовые проблемы путем изыскания дополнительных источников финансирования инвестиций и их рационального использования. Совместная деятельность участников в рамках договора простого товарищества основывается прежде всего на доверительных отношениях между ними, что должно подкрепляться возможностью для всех участников получать и использовать финансовую информацию о деятельности товарищества. Ввиду заинтересованности участников в конечных финансовых результатах совместной деятельности достоверность информации должна подтверждаться независимым аудитором. Участники должны быть уверены, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции товарищества законны и правильно отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности товарищества, так как они обычно не имеют доступа к учетным записям, соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в аудиторских услугах.

В ходе аудита простого товарищества аудиторским организациям следует применять Правила аудиторской деятельности, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь, в полном объеме. Вместе с тем некоторые особенности простых товариществ оказывают влияние на порядок проведения их аудита. К таким особенностям следует отнести следующие:

1. Простое товарищество не является юридическим лицом, а основывается на договоре, в силу которого двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей законодательству цели.

2. Наличие общей долевой собственности, общего имущества товарищей: согласно ст. 913 п. 3 Гражданского кодекса Республики Беларусь, «пользование общим имуществом товарищей осуществляется по их общему согласию», что

предполагает совместный контроль над деятельностью простого товарищества. Совместный контроль позволяет товарищам совместно определять финансовую и хозяйственную политику при осуществлении совместной деятельности с целью получения выгоды.

3. Простое товарищество выступает в качестве самостоятельного субъекта налоговых отношений, т.е. обладает налоговой правосубъектностью, не обладая при этом гражданской или процессуальной правосубъектностью. В основе простого товарищества лежит правоспособность товарищей в рамках и пределах, определенных ими исходя из цели создания простого товарищества.

4. Простое товарищество характеризуется наличием доверительных отношений, основанных на личном доверии товарищей, поскольку действия каждого участника оказывают существенное влияние на деятельность товарищества в целом.

5. Ответственность за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности возлагается на товарища, ведущего общие дела и обособленный бухгалтерский учет деятельности простого товарищества согласно договору.

Таким образом, ознакомление аудиторской организации с деятельностью простого товарищества включает в себя два этапа:

1) получение информации о деятельности простого товарищества и участника, ведущего общие дела товарищества. В ходе аудита аудиторской организации предстоит установить полноту и достоверность системы обособленного бухгалтерского учета и отчетности;

2) получение знаний о деятельности каждого участника в рамках договора. В ходе аудиторской проверки деятельности товарища аудиторская организация обязана убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает совместную деятельность товарища – юридического лица.

Первый шаг позволяет аудиторской организации получить общие сведения об участниках простого товарищества и произвести сегментацию совместной деятельности по участникам и видам их деятельности. Таким образом, определив объем информации, который необходимо получить о деятельности каждого участника договора простого товарищества, аудиторская организация может перейти ко второму этапу предварительного планирования аудита.

Второй шаг предполагает сбор информации не о всей хозяйственной деятельности товарища, а лишь в части сведений о его совместной деятельности в рамках договора простого товарищества.

На основании определения этапов сбора информации о деятельности товарищества необходимо установить области деятельности простого товарищества, понимание которых существенно для аудиторских организаций на всех стадиях аудиторской проверки: предмет и цели деятельности простого товарищества согласно договору; деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества, в том числе подлежащая лицензированию; прочие хозяйственные операции товарищества, в том числе внереализационные.

Отметим, что данная последовательность получения информации о деятельности товарищества позволяет рационально и качественно организовать ка-

ждый этап аудиторской проверки. На первом этапе ознакомления с деятельностью простого товарищества необходимо детально исследовать договор товарищества как основу его создания, определить предмет договора, цели совместной деятельности, права, обязанности и ответственность участников совместной деятельности. На втором этапе следует проанализировать деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества.

С целью оптимизации процесса получения аудиторских доказательств необходимо на стадии планирования аудита определить состав аудиторских процедур по сегментам. Суть данного подхода сводится к следующему: каждый из выделенных сегментов можно аудировать отдельно, хотя аудит всех сегментов взаимосвязан. После завершения каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, сводят полученные результаты. А затем можно приступить к выработке определенного вывода относительно финансовой отчетности в целом.

Существуют различные подходы к сегментированию аудита. Наиболее распространенным за рубежом является циклический, который позволяет проводить обособленный аудит по циклам тесно связанных одна с другой хозяйственных операций и соответственно по группам отражающих их счетов. Таким образом, аудит простого товарищества целесообразно разбить на сегменты деятельности товарищей и простого товарищества. В рамках каждого сегмента по аналогии с циклическим подходом мы выделим циклы хозяйственных операций (видов деятельности), которые в совокупности и составляют совместную деятельность участников, или простое товарищество. Аудит каждого цикла детализируется на аудиторскую проверку каждого раздела, участка бухгалтерского учета либо вида хозяйственной операции. Для этого обратимся к сегментации аудита по видам операций хозяйственной деятельности. Аудиторской организации на этапе предварительного планирования необходимо определить и систематизировать виды хозяйственных операций, которые подлежат аудиторской проверке в рамках обособленного учета простого товарищества и учета совместной деятельности каждого участника товарищества. Предложенный нами подход к сегментации аудита предполагает наличие определенного набора операций для каждого сегмента, цикла. Каждый участник товарищества выполняет определенные обязательства в рамках договора, которые в хозяйственной деятельности каждого из них проявляются посредством определенных хозяйственных операций, которые, взаимно дополняя друг друга, образуют замкнутый хозяйственный цикл простого товарищества.

Новизна предложенного подхода заключается в том, что после завершения аудита каждого сегмента, включая анализ их взаимодействия, полученные результаты сводятся в сегмент «простое товарищество», так как оценить достоверность бухгалтерского учета доходов товарищества можно только после проверки достоверности учета расходов каждого из его участников.

При планировании аудита простого товарищества особое внимание следует уделить определению факторов, существенно искажающих бухгалтерскую

отчетность товарищества. Поскольку финансовая отчетность имеет достаточно широкий круг пользователей, каждый из них имеет разное представление об уровне существенности. Так, для участников простого товарищества существенной является информация о результатах деятельности, динамике прибыли и реальности активов. Для потенциальных инвесторов будет существенной информация о рентабельности вложений и реальности инвестиционных проектов. Целесообразно определить систему показателей уровня существенности, которая позволит определить суммарное предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества по сегментам, выявленным на этапе планирования аудита. Определение уровня существенности для каждого участника производится аудитором на основании оценки существенности определенных групп счетов бухгалтерского учета совместной деятельности каждого товарища. Отбор и группировка бухгалтерских счетов производятся по циклам хозяйственных операций товарищества. Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определять значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст возможность ему сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур.

При изменении уровней существенности показателей следует принимать во внимание как минимум два фактора: уровень риска: чем выше риск, тем более строгие границы существенности следует установить; масштаб деятельности организации-участника. При большом объеме деятельности выбираются более строгие границы существенности.

Предложенная выше методика позволяет сформировать систему показателей уровня существенности, определяющую суммарное предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества, по сегментам, выявленным на первых двух этапах планирования аудита. Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определять значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст ему возможность сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур. Применение данной методики в аудиторской практике позволит рационально и качественно организовать аудиторскую проверку простого товарищества, оценить влияние искажений бухгалтерской отчетности участников на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества в целом, уменьшить риск необнаружения ошибок, обеспечить выполнение рекомендаций международных стандартов по аудиту.