

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Гомельский государственный технический
университет имени П. О. Сухого»

Институт повышения квалификации
и переподготовки

Кафедра «Профессиональная переподготовка»

ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

ПОСОБИЕ

для слушателей специальности переподготовки

**1-25 03 75 «Бухгалтерский учет
и контроль в промышленности»**

заочной формы обучения

Гомель 2022

УДК 336.1:338.26(075.8)
ББК 65.291.9-28я73
Ф59

*Рекомендовано кафедрой «Профессиональная переподготовка»
ИПКиП ГГТУ им. П. О. Сухого
(протокол № 6 от 28.02.2022 г.)*

Составитель *Н. В. Ковалева*

Рецензент: доц. каф. бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях
народного хозяйства БТЭУ ПК канд. экон. наук, доц. *Е. В. Курьян*

Ф59 **Финансово-хозяйственный контроль в промышленности** : пособие для слушателей специальности переподготовки 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности» заоч. формы обучения / сост. Н. В. Ковалева. – Гомель : ГГТУ им. П. О. Сухого, 2022. – 135 с. – Систем. требования: PC не ниже Intel Celeron 300 МГц ; 32 Mb RAM ; свободное место на HDD 16 Mb ; Windows 98 и выше ; Adobe Acrobat Reader. – Режим доступа: <http://elib.gstu.by>. – Загл. с титул. экрана.

УДК 336.1:338.26(075.8)
ББК 65.291.9-28я73

© Учреждение образования «Гомельский
государственный технический университет
имени П. О. Сухого», 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ТЕМА 1. Содержание и сущность контроля	5
ТЕМА 2. Организация контрольно-ревизионной работы	14
ТЕМА 3. Планирование и проведение проверок финансово-хозяйственной деятельности.....	24
ТЕМА 4. Методика проведения контроля (ревизий) отдельных аспектов деятельности промышленных предприятий.....	52
ТЕМА 5. Сущность и содержание аудита. правила и стандарты аудиторской деятельности	80
ТЕМА 6. Правовая экспертиза документов организации	106
ТЕМА 7. Особенности финансово-хозяйственного контроля в промышленности	110
ЗАДАЧИ	124
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	134

ВВЕДЕНИЕ

Основной целью пособия по дисциплине «Финансово-хозяйственный контроль в промышленности» является оказание помощи слушателям в последовательном изучении вопросов по организации проведения и методике проверок и аудита финансово-хозяйственной деятельности промышленных организаций, направленных на выявление и устранение недостатков, злоупотреблений, мобилизацию резервов повышения эффективности хозяйствования в современных условиях, а также правового обеспечения этих процессов.

Пособие разработано в соответствии с учебной программой дисциплины «Финансово-хозяйственный контроль в промышленности» для слушателей специальности переподготовки: 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности» квалификации бухгалтер – экономист.

Пособие включает текст лекций по темам, указанным в программе дисциплины «Финансово-хозяйственный контроль в промышленности», задачи и список рекомендуемой литературы.

Список рекомендуемой литературы поможет слушателям при подготовке к занятиям и расширению знаний по отдельным проблемам.

В ходе разработки пособия использовались действующие законодательные и нормативные акты, а также учебники и учебные пособия по данной дисциплине.

ТЕМА 1. СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ КОНТРОЛЯ

1.1 Контроль как неотъемлемая часть системы управления экономическими процессами

На протяжении всей жизни, начиная с рождения и до самой смерти, человек является объектом контроля, и сам осуществляет контроль, не осознавая объективности этого явления. В экономической жизни общества независимо от политического строя, экономической стабильности, финансового благополучия населения роль контроля весьма значительна и важна во всех процессах управления. Контроль — это одна из функций управления, которая направлена на достижение максимального результата при оптимальных затратах.

В переводе с латинского языка «контроль» означает сопоставление или противопоставление должного, заранее установленного (изменение с целью восстановления).

Некоторые ученые предлагают рассматривать контроль как вид деятельности, то есть контроль — это труд по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, законам, планам, нормам, стандартам, правилам, приказам и т.д.; выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования. Другие утверждают, что контроль — это процесс обеспечения достижения предприятием своих целей деятельности.

IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов в 1977 году была принята Декларация руководящих принципов контроля (Чили, г. Лим), в которой сказано, что организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль — не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Управление общественными процессами предполагает последовательное решение вопросов, связанных с планированием деятельности, организацией работы по выполнению плана, стимулированием деятельности участников, координированием хода выполняемых работ, учетом и анализом результатов, контролем. Заключительным элементом любой деятельности является контроль. Таким образом понятие «контроль» тесно связано с понятием «управление» и является элементом заключительного управления. Анализ результатов контроля позволяет вскрыть ранее неизвестные возможности и резервы системы, эффективность использования ею управленческих решений.

Финансовая система общества в целом и отдельные ее звенья — типичные сложные системы, управление которыми немислимо без эффективного контроля. Управление финансовыми процессами, тесно связанными с производственными (экономическими) отношениями, оказывает непосредственное влияние на общественное производство, а значит, и на общественную жизнь. Это управление важно для всех составляющих финансовой системы — от финансов отдельных хозяйствующих субъектов до государственных финансов. Поэтому финансовый контроль, т.е. контроль за функционированием различных звеньев финансовой системы, объективно обусловлен потребностями общественной жизни. Необходимость осуществления финансового контроля возникает тогда, когда происходит движение денежных средств. Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами. В настоящее время финансовый контроль - это контроль за законностью и целесообразностью действий в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и субъектов местного самоуправления в целях эффективного социально-экономического развития страны и отдельных регионов. Финансовый контроль является важнейшим средством обеспечения законности в финансовой и хозяйственной деятельности государства.

Финансовый контроль представляет собой один из видов государственного контроля и осуществляется на всех стадиях финансовой деятельности, то есть в процессе образования, распределения (перераспределения) и использования фондов денежных средств. Он направлен на проверку соблюдения финансового законодательства и целесообразности деятельности всех органов власти, учреждений и организаций, а объектом контроля является движение денежных средств.

Экономическая сущность понятия «финансовый контроль» в действующих международных договорах различного уровня и правовых актах стран ЕАЭС отличается.

Так, согласно Решения Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества № 16 «О Положении о порядке формирования и исполнения бюджета Евразийского экономического сообщества» (принято в г. Минске 31.05.2001) «...финансовый контроль – это межгосударственный финансовый контроль, посредством которого в процессе подготовки проекта бюджета Сообщества, его рассмотрения, утверждения, исполнения и составления отчета об исполнении проверяется выделение, распределение и использование бюджетных средств».

Соглашение о Евразийской группе по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма (вместе с Положением о порядке формирования и исполнения бюджета евразийской группы по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма) (заключено в г. Москве 16.06.2011) трактует финансовый контроль как проверку и контроль, как внутренний, так и внешний, за порядком составления, рассмотрения и исполнения бюджета, а также за выполнением, распределением и использованием бюджетных средств».

В соответствии с Законом Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле» от 12.11.2015 № 393-V ЗРК «...финансовый контроль – деятельность, направленная на устранение выявленных в ходе государственного аудита нарушений».

Согласно Модельного закона «О государственном финансовом контроле», принятого постановлением Межпарламентской Ассамблеи государств - участников Содружества Независимых Государств от 4 декабря 2004 г. № 24-11 «государственный финансовый контроль - это проверка соблюдения органами государственной власти и органами местного самоуправления, юридическими и физическими лицами действующего национального финансового законодательства, рациональности и эффективности использования государственных финансовых и материальных ресурсов».

Подводя итог, можно сделать вывод, что финансовый контроль представляет собой часть системы контроля, заключающуюся в регулировании, проверке законности и эффективности деяний (действий и бездействия), связанных с созданием, распределением и использованием материальных ресурсов с целью вскрытия недостатков и злоупотреблений,

привлечению виновных к ответственности, возмещению причиненного вреда и принятия корректирующих мер по недопущению нарушений в будущем.

1.2 Отличия финансового контроля от других видов контроля. Цель финансового контроля

Финансовый контроль представляет совокупность действий и операций по проверке финансов и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления (государства, предприятий, учреждений, организаций) с применением специфических форм и методов его организации. Он осуществляется законодательными и исполнительными органами власти всех уровней, специально созданными учреждениями и включает контроль за соблюдением законодательства в сфере экономической деятельности в процессе формирования и использования фондов денежных средств, а также оценку экономической эффективности совершенных операций и целесообразности произведённых расходов.

Финансовый контроль в отличие от других видов контроля (экологического, санитарного, административного и др.) связан с использованием стоимостных категорий. Предметом проверок выступают финансовые (стоимостные) показатели: доходы, расходы, прибыль, рентабельность, себестоимость, издержки обращения, НДС, отчисления на различные цели и в фонды. Эти показатели носят обобщённый характер, поэтому контроль за их выполнением, тенденциями охватывает все стороны производственной, хозяйственной и коммерческой деятельности субъектов хозяйствования, а также механизм финансово-кредитных взаимосвязей.

Цель финансового контроля заключается в объективном изучении положения дел в определенных отраслях деятельности субъектов хозяйствования и выявлении негативных факторов.

1.3 Основные элементы финансового контроля

Каждая система состоит из взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, ее образующих. Финансовый контроль представляет собой систему, состоящую из научно обоснованных элементов (рисунок 1.1).

Объектами финансового контроля являются те конкретные организации, предприятия, органы управления, а также совершенные

финансово-хозяйственные операции, управленческие решения, функции управления.

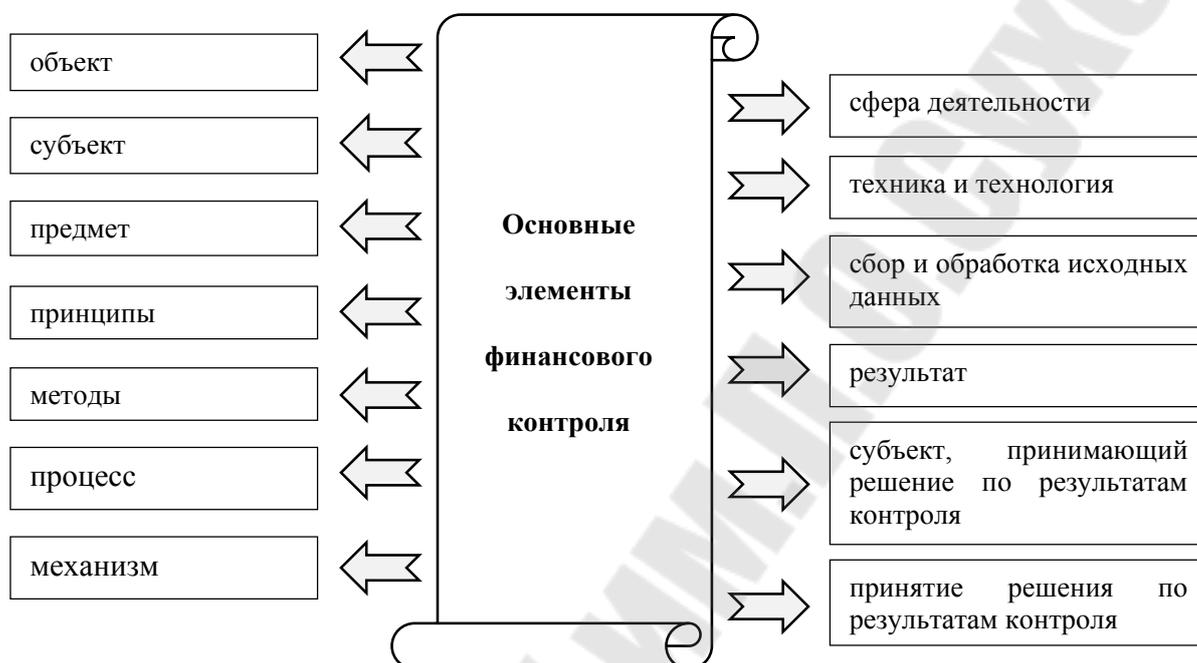


Рисунок 1.1 – Основные элементы финансового контроля

Субъектами финансового контроля выступают государственные контролирующие органы; подразделения в организациях, на предприятиях или в органах управления; негосударственные специализированные компании или отдельные высококвалифицированные специалисты, права, обязанности и ответственность которых регламентированы нормативными правовыми актами.

В качестве предмета финансового контроля выступают денежные, распределительные процессы формирования и использования финансовых ресурсов на уровне отдельных субъектов хозяйствования, а также на уровнях отраслей, территориальных единиц, регионов и страны в целом.

Принцип финансового контроля — это общепризнанное правило действия в ходе выполнения контрольных мероприятий. Основные принципы финансового контроля: научность, законность, экономичность, объективность, действенность, плановость, гласность, массовость, гибкость, внезапность, всеобъемлемость, непрерывность и другие. Научность — предполагает использование в ходе контроля достижений науки и передового опыта. Законность — предусматривает осуществление действий в соответствии с требованиями действующих нормативных правовых актов. Экономичность — ограничивает соотношение затрат и

выгод от определенной информации, полученной в ходе контроля. Объективность (нейтральность) — предусматривает непредвзятое выполнение проверяющими их должностных обязанностей по отношению к проверяемому. Действенность — предполагает воздействие на эффективность процессов субъекта, использование результатов контроля для устранения негативных явлений, предупреждения нарушений, оптимизации управленческих решений. Плановость — контроль осуществляется в соответствии с составленными планами контрольной деятельности. Гласность — предполагает, что результаты контроля доводят до сведения трудового коллектива, чья деятельность проверялась, вышестоящих органов управления, правоохранительных органов, а также в необходимых случаях до средств массовой информации. Массовость — предполагает участие различных специалистов и других привлеченных лиц в осуществлении на определенном уровне контроля.

Контрольная (надзорная) деятельность в Республике Беларусь осуществляется в соответствии с принципами, представленными на рисунке 1.2.

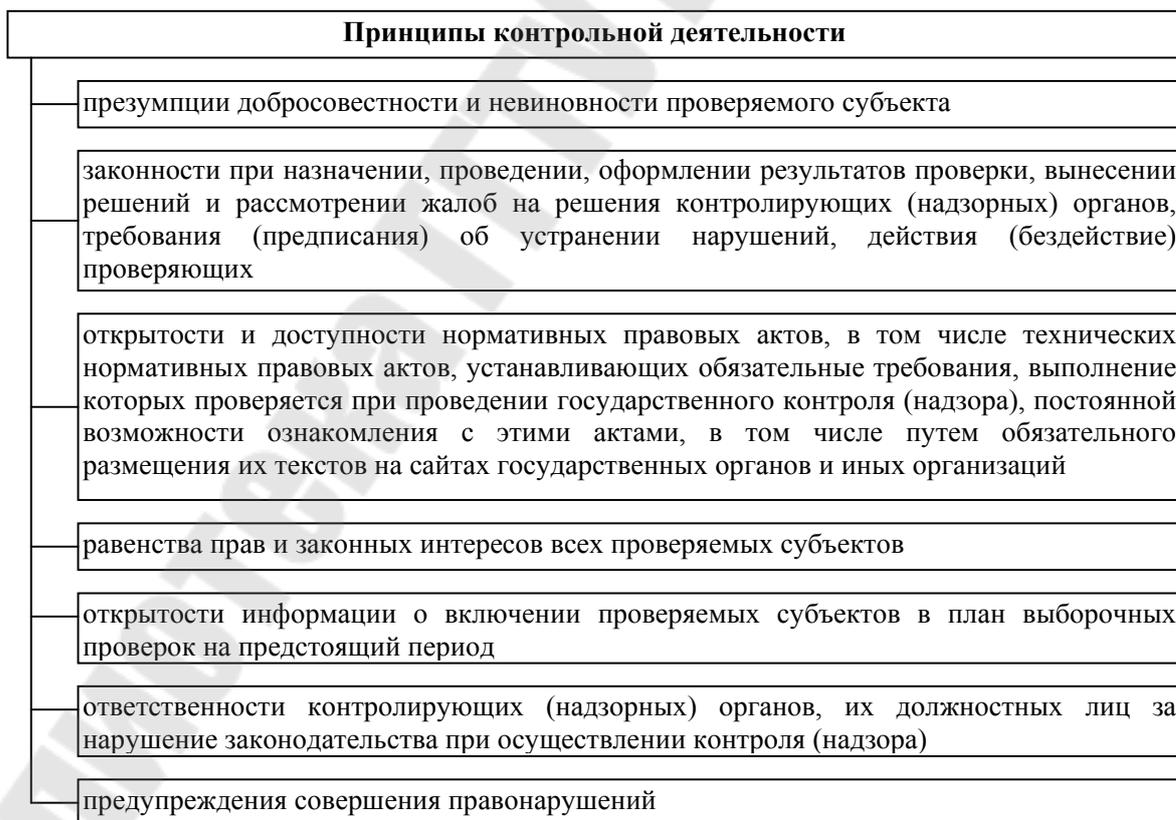


Рисунок 1.2 — Принципы контрольной деятельности в Республике Беларусь

Согласно постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь «О методах и способах проведения проверок налоговыми органами и установлении форм документов» от 30.04.2019 № 24 под методами и способами проведения проверок понимаются контрольные (проверочные) действия, мероприятия, приемы, выполняемые (используемые) проверяющими в ходе проверки в целях изучения вопросов, подлежащих проверке. Используются методы документальной, фактической, сплошной и (или) выборочной проверки, а также расчетный метод проверки, наблюдение хронометражным методом и другие.

Процесс контроля — это осуществляемая путем применения соответствующих методов и методик деятельность субъектов финансового контроля, направленная на достижение поставленных перед ними целей наиболее эффективными способами.

Сферой деятельности финансового контроля являются все операции, совершаемые с использованием денежных средств, а в некоторых случаях и без них (товарообменные и т.п.).

Результатом финансового контроля являются документально оформленные материалы (акты, отчеты, справки, заключения, постановления и др.), которые отражают информацию о финансово-хозяйственном состоянии объекта контроля, вскрытые в процессе контроля отклонения от принятых стандартов, нарушения установленных норм и правил.

Субъектами управления, принимающими решения по результатам контроля, являются, как правило, руководители проверяемого объекта и (или) вышестоящей организации, органы исполнительной или судебной власти, а иногда и сами контролирующие органы.

Принятие решения по результатам контроля осуществляется субъектами управления и имеет целью устранение недостатков, выявленных в процессе контроля с целью недопущения их в будущем. В связи с этим контролирующие органы осуществляют надзор за устранением выявленных нарушений и недостатков.

Финансовый контроль необходим каждому субъекту хозяйствования, так как он позволяет отслеживать законность операций, устанавливать достоверность данных, проверять добросовестность лиц, ответственных за распределение материальных ресурсов, анализировать результаты принятых управленческих решений, а также оценивать вероятность достижения стратегической цели в управлении финансами.

1.4 Заказчики и потребители финансовой информации. Внутренний и внешний финансовый контроль

У различных общественных групп потребности различны как по объему, так и по содержанию. Они возникают у государства, стремящегося проводить эффективную финансовую политику, обеспечивающую выполнение его функций и программ; у общества, желающего знать, насколько рационально и эффективно государство распоряжается вверенными ему средствами; у многочисленных групп собственников, инвесторов и акционеров, отслеживающих насколько велики и стабильны доходы от вложенных ими средств, а также у самих менеджеров, стремящихся успешнее распоряжаться вверенными им средствами.

Как правило, интересы, потребности и возможности заказчиков финансового контроля и потребителей его информации (что часто не одно и то же) во многом не совпадают. В условиях рыночной экономики государство имеет право лишь проверять, насколько полно субъекты хозяйствования, юридические и физические лица выполняют предусмотренные нормативными правовыми актами обязательства. Оно не имеет права (да и возможности) контролировать и вмешиваться в финансово-хозяйственную деятельность организаций частной формы собственности. В связи с этим в отношении данных структур государство проводит контроль за правильностью, полнотой, своевременностью исчисления и уплаты налогов.

Необходимость проведения финансового контроля при рыночной экономике определяется прежде всего потребностями рационального и эффективного хозяйствования на любом уровне управления. При этом менеджеры субъектов хозяйствования, которым собственники имущества доверили управление, сами определяют, насколько выгодно им проведение финансового контроля, в какой форме и в каком объеме его необходимо проводить, чтобы лица, доверившие им управление (в том числе потенциальные инвесторы), остались удовлетворены их деятельностью. Аналогичная ситуация характерна и для государственного сектора, где руководители, которым общество доверило распоряжаться государственной собственностью, также организуют финансовый контроль прежде всего с целью повышения эффективности своей деятельности, а также чтобы представить, что они распоряжаются вверенным государственным имуществом и финансовыми средствами с максимальной пользой для общества.

Для повышения эффективности управления менеджеры субъектов хозяйствования и других структур (в том числе и государственных) могут посчитать целесообразным создание в своем подчинении специализированных подразделений для проведения финансового контроля на управляемых ими объектах. Это так называемый внутренний финансовый контроль — независимая от внешнего влияния деятельность субъекта хозяйствования или органа управления по проверке и оценке своей работы, осуществляемая им в собственных интересах. Внутренний контроль подчиняется создавшему его руководителю, но он должен быть по возможности функционально и организационно независим.

Цель внутреннего контроля заключается в помощи менеджерам субъекта хозяйствования или органа управления (в том числе и органа государственного управления) эффективно выполнять свои функции. Внутренние контролеры представляют руководству данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, получаемую в результате своей деятельности. Таким образом, внутренний контроль:

- проводится внутри организации (или структуры управления) ее служащими (контролерами);
- организуется по решению руководства организации (или органа управления);
- информация внутреннего контроля, как правило, предназначена для управленческого персонала организации;
- внутренний контроль содержится на средства организации. В перечень обязанностей внутренних контролеров могут быть также включены: проверка эффективности систем контроля; оценка экономичности и эффективности действий организации; определение уровня достижения программных целей.

В отечественной экономической литературе внутренний контроль в рамках отдельного хозяйствующего субъекта часто называют внутриведомственным, внутренний контроль в рамках отдельного министерства или ведомства — внутриведомственным.

Таким образом, внутренний контроль — это контроль, который организует орган управления с целью повысить эффективность финансово-хозяйственной деятельности. Информация, полученная в результате внутреннего контроля, предназначена в первую очередь, для удовлетворения потребностей органа управления, организовавшего этот контроль.

Однако часто не только руководство хозяйствующего субъекта имеет потребность в объективной информации о его деятельности. Если

собственность, которой распоряжаются управляющие, принадлежит другим, то эти лица (акционеры, инвесторы) или общество в целом, которые делегировали управляющим полномочия распоряжения своей собственностью, заинтересованы, чтобы действия управляющих приносили им максимальную выгоду. Поскольку информация, полученная зависимыми от руководства управляемого объекта органами внутреннего контроля, у этих лиц не всегда вызывает доверие, возникает потребность в проведении независимого внешнего финансового контроля.

Как правило, основная цель внешнего контроля — составить мнение о точности, с которой в финансовых отчетах представлены финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств экономической единицы в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами и законодательными нормами, а в более общем случае — о финансовом состоянии объекта контроля, рациональности и эффективности его деятельности.

При внешнем контроле получаемая информация направляется заказчикам, которые (если заказчик и потребитель — не одно лицо) предоставляют ее для ознакомления внешним потребителям.

Внутренний и внешний финансовый контроль дополняют друг друга и в то же время существенно различаются.

ТЕМА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

2.1 Формы и способы финансового контроля, их содержание

В отечественной и зарубежной экономической литературе авторы идентифицируют формы финансового контроля. Ряд ученых к основным формам относят предварительный, текущий и последующий контроль. Однако, данная точка зрения носит дискуссионный характер, так как базируется на критерии времени, в связи с чем можно продолжить детализацию форм финансового контроля: прогнозный, кратковременный, долговременный, перспективный, ретроспективный, стратегический и т.д. Кроме того, каждая форма имеет свое содержание, которое выражено в законах, нормах, правилах и т.д. В связи с этим следует отметить, что в настоящее время отсутствуют нормативные акты, регулирующие проведение предварительного или текущего контроля. Следовательно, нужно полагать, что предварительный, текущий и последующий контроль — это не формы, а виды контроля.

Согласно философской энциклопедии форма – это способ организации и способ существования предмета, процесса, явления. Форма закрепляет определенную ступень в развитии явления, тем самым обеспечивая накопление изменений и возможность дальнейшего развития. В соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь основными формами финансового контроля выступают: проверка, аудит, мониторинг.

Согласно Положению о порядке организации и проведения проверок, утв. Указом Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16.10.2009г. № 510 (с изм. и доп.) под проверкой понимается форма контроля (надзора), в ходе которого контролирующий (надзорный) орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий. Таким образом, законодатель отождествляет понятия проверка и ревизия, так как они являются формами последующего контроля и у них общая цель — установление законности, достоверности, целесообразности совершаемых операций, выявление нарушений, злоупотреблений их пресечение и устранение негативных последствий.

Согласно Положению о порядке проведения мониторинга, утв. Указом Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16.10.2009г. № 510 (с изм. и доп.) мониторингом является форма контроля (надзора), заключающегося в наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей, применяемая контролирующими (надзорными) органами в целях оперативной оценки фактического состояния объектов и условий деятельности субъекта мониторинга на предмет соответствия требованиям законодательства, выявления и предотвращения причин и условий, способствующих совершению нарушений, без использования полномочий, предоставленных контролирующим (надзорным) органам и их должностным лицам для проведения проверок.

В законе Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» приведено содержание аудиторской деятельности и аудита бухгалтерской отчетности, что не позволяет сделать ссылку на данный нормативный акт при раскрытии сущности понятия «аудит». В международной практике аудит – это систематический процесс объективного сбора и оценки

свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представление результатов заинтересованным пользователям.

Большое значение при проведении проверки, аудита, мониторинга имеет информация. Все источники информации можно подразделить на две группы:

- 1) документально подтвержденные;
- 2) не подтвержденные документами.

К первой группе относят данные оформленные различными документами: предоставленными государственными органами, в т.ч. в электронном виде (свидетельство о государственной регистрации организации, извещение о присвоении УНП, свидетельство о регистрации в органах статистики, лицензии, сертификаты, решения судебных органов и т.д.); документами, предоставленными субъектом хозяйствования (учредительные документы, решения учредителей, акционеров, сведения об акционерах, учредителях, приказы и распоряжения руководства организации, локальные нормативные акты, бизнес-планы, сметы, контракты, первичные и сводные документы, инвентаризационные материалы, бланки строгой отчетности, документы персонифицированного учета, учетные регистры, данные налогового учета, бухгалтерская и статистическая отчетность, аудиторское заключение, материалы предыдущих проверок и прочее); документами, предоставленными контрагентами (договоры, выписки банка, таможенные декларации, акты сверок, в т.ч. с правоохранительными органами, претензии и т.д.). Следует обратить внимание на качество составления данных источников, их достоверность и сохранность.

Источниками информации, не подтвержденные документами, выступают сведения полученные в результате наблюдения за действиями работников субъекта хозяйствования, беседы с рабочими, покупателями, населением, наличие обращений граждан и мер реагирования руководства на них, а также прочие. Данная информация является для проверяющего ориентиром о наличии слабых мест в организационно-управленческой структуре и низкой эффективности деятельности организации.

Согласно толковому словарю С.И. Ожегова способ – это действие или система действий, применяемые при исполнении какой-нибудь работы, при осуществлении чего-нибудь. Следовательно, способами финансового контроля выступают сплошной, выборочный и комбинированный. Сплошной способ – это исследование всех финансово-хозяйственных операций, сведений, принятых управленческих решений за

изучаемый период. Как правило, сплошным способом проверяют операции по наличию и движению денежных средств, находящихся в кассе. Выборочный способ – это изучение части совершенных операций за исследуемый период. Например, выборочным способом проверяют операции по движению запасов, расчеты с контрагентами, с персоналом по оплате труда и т.д. Комбинированный способ сочетает элементы сплошного и выборочного способов. Так, при проверке осуществляемой выборочным способом могут быть выявлены недостатки, нарушения и для установления полноты картины, а именно, определения даты или периода начала злоупотребления, всех причастных лиц, суммы причиненного ущерба и прочее, необходимо исследовать операции сплошным способом.

Понятие «контрольное мероприятие» очень широкое и многогранное, т.к. включает все проверочные действия как внешних контролеров, так и служб, комиссий, должностных лиц субъекта хозяйствования, его работников, в т.ч. материально-ответственных лиц. Материально-ответственные лица в процессе выполнения должностных обязанностей пересчитывают наличие, обследуют состояние ценностей, вверенных им подотчет. Данные действия, как правило, носят инициативный характер и выступают самоконтролем, т.к. при выявлении расхождений можно оперативно их устранить без извещения иных работников.

Работники организации, например, бухгалтер осуществляет контроль за работой материально-ответственных лиц, а также реализует самоконтроль за своими действиями в области ведения вверенного ему участка бухгалтерского учета. В тоже время главный бухгалтер контролирует работу бухгалтера посредством изучения бухгалтерских записей сделанных им.

Материально-ответственное лицо применяет простейшие контрольные мероприятия: пересчет, осмотр, взвешивание, обмер и др., а службы, комиссии, должностные лица субъекта хозяйствования наряду с вышеперечисленными используют инвентаризацию, контрольный запуск сырья в производство, наблюдение, контрольную проверку (выборочная инвентаризация) и др. для целей повышения эффективности деятельности конкретных участков, подразделений и организации в целом.

Внешние проверяющие осуществляют контрольные мероприятия в виде проверок, мониторинга, аудита, которые базируются на данных полученных в результате инвентаризации, обследования, наблюдения, осмотра и др. проводимых самими проверяющими или должностными лицами субъекта хозяйствования, но не ограничиваются ими и включают

изучение состояния бухгалтерского учета, анализа выполнения экономических показателей, оценки финансового состояния и др. Вместе с тем внешние проверяющие также применяют самоконтроль. Следовательно, контрольное мероприятие – это все проверочные действия, включая самоконтроль, направленные на установление достоверности изучаемых данных.

2.2 Классификация видов проверок и их содержание

В экономической литературе существуют различные точки зрения относительно классификации видов проверок. Так, в зависимости от контролирующего органа, осуществляющего проверку, выделяют вневедомственные и ведомственные проверки. Вневедомственные проверки осуществляются специалистами контролирующих органов, наделенных контрольными правами по отношению к субъектам предпринимательской деятельности независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности. Ведомственные проверки проводятся контрольно-ревизионными службами вышестоящих органов (министерств, ведомств, концернов).

По отношению к планам проверки подразделяют на плановые и внеплановые. Плановая проверка — это проверка, включенная в план выборочных проверок.

Запрещено проведение проверок в течение двух лет со дня:

- ✓ государственной регистрации - организаций (кроме созданных в порядке реорганизации), индивидуальных предпринимателей;
- ✓ присвоения учетного номера плательщика - обособленных подразделений организаций (кроме созданных в порядке реорганизации);
- ✓ создания - представительств иностранных организаций;
- ✓ ввода в эксплуатацию объекта строительства - в части деятельности проверяемого субъекта в отношении этого объекта;
- ✓ первоначальной выдачи свидетельства о регистрации - лиц, осуществляющих адвокатскую деятельность индивидуально;
- ✓ первоначальной уплаты сбора за осуществление ремесленной деятельности, сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма - лиц, осуществляющих ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма.

По истечении вышеуказанного срока в отношении проверяемого субъекта может быть проведена проверка при ее включении в план выборочных проверок.

Выборочная проверка назначается с учетом критериев оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов при проведении выборочной проверки и на основании результатов анализа имеющейся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, свидетельствующей о высокой степени риска нарушений законодательства и невозможности их выявления и (или) устранения иными формами государственного контроля (надзора). При назначении выборочной проверки контролирующим (надзорным) органом учитывается информация, в том числе:

- ✓ представленная проверяемым субъектом по контрольному списку вопросов (чек-листу), административные данные, аудиторское заключение (при его наличии);

- ✓ полученная в ходе осуществления мер профилактического и предупредительного характера;

- ✓ полученная от органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, судов по находящимся в их производстве делам;

- ✓ полученная от государственного органа, иностранного государства, иной организации или физического лица.

Критерии оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов при проведении выборочной проверки определяются государственными органами (организациями), по согласованию с Межведомственным советом по контрольной (надзорной) деятельности на основании методики формирования системы оценки риска.

Методика формирования системы оценки риска утверждается Советом Министров Республики Беларусь по согласованию с Комитетом государственного контроля и Генеральной прокуратурой.

Выборочные проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими контролирующими (надзорными) органами только в форме совместной проверки – это проверка, проводимая несколькими контролирующими (надзорными) органами, за исключением проверки, проводимой вышестоящим контролирующим (надзорным) органом с участием должностных лиц нижестоящих контролирующих (надзорных) органов, а также проверки, проводимой органами Комитета государственного контроля, прокуратуры с привлечением к участию в проверке представителей других контролирующих (надзорных) органов. Проведение нескольких выборочных проверок одного и того же проверяемого субъекта в течение календарного года не допускается.

Проведение в течение трех календарных лет нескольких выборочных проверок одного и того же проверяемого субъекта как данным органом, так и его вышестоящим органом, их структурными подразделениями (территориальными органами, подчиненными организациями) не допускается.

Проведение в течение календарного года выборочной проверки обособленного подразделения организации не исключает возможности проведения в том же календарном году выборочной проверки данной организации, а также ее иного обособленного подразделения.

Иные проверки являются внеплановыми. В ходе внеплановой проверки подлежат изучению только те вопросы (сферы), к которым относятся факты и обстоятельства, выявленные в отношении конкретных проверяемых субъектов и послужившие основанием для назначения данной внеплановой проверки.

Внеплановые проверки назначаются:

- 1) по поручению Президента Республики Беларусь;
- 2) по поручению Совета Министров Республики Беларусь, данному в отношении конкретного проверяемого субъекта;
- 3) председателем Комитета государственного контроля и его заместителями, председателями комитетов государственного контроля областей, начальниками управлений Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля по областям, по Минской области и г. Минску в пределах их компетенции;
- 4) Генеральным прокурором и его заместителями, прокурорами областей, г. Минска в пределах компетенции;
- 5) руководителем иного контролирующего (надзорного) органа (кроме территориального органа, структурного подразделения, подчиненной организации) и одним из уполномоченных им заместителей в пределах компетенции контролирующего (надзорного) органа.

Поручение на проведение внеплановой проверки может быть дано при наличии ряда оснований.

По объему охватываемых проверкой операций проверки классифицируют на сплошные, выборочные и комбинированные. Сплошные проверки изучают все хозяйственные операции за проверяемый период. Проверяют все первичные документы, записи в регистрах бухгалтерского и налогового учета за весь контролируемый период. Выборочные проверки предусматривают проверку операций за определенный период времени. Комбинированные проверки сочетают элементы сплошной и выборочной проверки, то есть отдельные вопросы

или участки деятельности субъекта предпринимательской деятельности проверяются выборочно, а при выявлении нарушений — сплошным порядком.

В зависимости от повторности проведения проверки различают первичные и повторные проверки. Первичные проверки проводятся у субъекта предпринимательской деятельности впервые. Проверки, проводимые у одного и того же субъекта предпринимательской деятельности тем же или иным контролирующим органом повторно за тот же период, называются повторными.

По объему программы проверки выделяют комплексные и тематические проверки. В ходе комплексной проверки всесторонне и глубоко изучается производственная и финансово-хозяйственная деятельность субъекта предпринимательской деятельности и обособленных структурных подразделений. При проведении тематической проверки проверяются вопросы состояния отдельных разделов, отдельных вопросов (тем).

В зависимости от места проведения проверки различают камеральную, выездную и рейдовую. Камеральная проверка проводится специалистами контролирующих органов по месту своего нахождения на основе данных и объяснений, представленных субъектом предпринимательской деятельности или его представителями, а также имеющихся у проверяющего органа документов и сведений. Выездная проверка проводится по месту нахождения (юридическому адресу) субъекта предпринимательской деятельности. Рейдовая проверка - проверка финансово-хозяйственной деятельности, направленная на оперативное выявление нарушений актов законодательства, регулирующих экономические отношения, непосредственно в момент их совершения.

2.3 Документальный и фактический контроль

В зависимости от источников используемых при осуществлении контрольных действий контроль подразделяют на документальный и фактический.

Документальный контроль — это контроль, в основе которого лежит изучение, систематизация и анализ различных учетных и других документов с целью установления законности и достоверности совершенных операций.

Документальный контроль осуществляется различными приемами (рис. 2.1).

Фактический контроль – это контроль, направленный на установление физического наличия и качественного состояния изучаемого объекта (денежные средства, запасы, активы, обязательства, основные средства, нематериальные активы и прочее).



Рисунок 2.1 – Приемы документального контроля и их содержание

Перечень изучаемых объектов так многообразен, они могут находиться на различных производственных циклах, в разных состояниях,

отраслях что требует от проверяющих грамотного, взвешенного подхода к выбору приемов фактического контроля. В ходе применения приемов фактического контроля проверяющим могут привлекаться специалисты в конкретных областях знаний, что повышает достоверность полученных результатов.

К приемам фактического контроля относят приемы на рисунке 2.2.

Приемы фактического контроля	
→	Осмотр — это непосредственное изучение объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции, а также фиксацию важной информации об особенностях осмотренных объектов
→	Обследование — это изучение вопросов, связанных с организационно-производственной деятельностью и обеспечением сохранности имущества субъекта хозяйствования
→	Опрос — это получение информации об объекте контроля путем устного или письменного опроса осведомленных лиц
→	Наблюдение — это визуальное действие за поступками, деяниями должностных и материально-ответственных лиц субъекта хозяйствования
→	Инвентаризация — это установление фактического наличия активов, собственного капитала и обязательств на определенную дату, сопоставление его с данными бухгалтерского учета и выявление отклонений
→	Контрольная проверка (выборочная инвентаризация) — это повторный пересчет 10% ценностей, внесенных в инвентаризационную опись, устанавливает качество ранее проведенной инвентаризации
→	Контрольная закупка — это искусственная ситуация, созданная контролирующими органами по приобретению товарно-материальных ценностей, оформлению заказов на выполнение работ, оказание услуг без цели их приобретения (потребления) или последующей реализации
→	Контрольный запуск сырья в производство — это ситуация, когда в присутствии проверяющего и приглашенного специалиста проверяют весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, его обработки и заканчивая взвешиванием готовой продукции
→	Контрольные обмеры — это инструментальный обмер и (или) сопоставление выполненных объемов работ и израсходованных на их выполнение денежных, материальных и других средств с объемами (сумма, размер), предусмотренными (отраженными) в проектно-сметной документации, договорах строительного подряда, документах бухгалтерского учета и других документах, служащих основанием для получения денежных средств, а также требованиям актов законодательства, в том числе технических нормативных правовых актов
→	Лабораторные анализы — это установление качества сырья, материалов, готовой продукции, товаров по результатам лабораторных исследований
→	Контрольный забой животных — это установление фактического выхода мяса, субпродуктов, костей и другой продукции в результате забоя животных, сопоставление с нормами и данными в отчетах материально ответственных лиц

Рисунок 2.2 – Приемы фактического контроля и их содержание

Применение приемов документального и фактического контроля в совокупности позволит достигать больших результатов, основанных на объективных данных.

ТЕМА 3. ПЛАНИРОВАНИЕ И ПРОВЕДЕНИЕ ПРОВЕРОК ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1 Этапы организации и проведения финансового контроля

В экономической литературе существует множество мнений относительно этапов организации и проведения контрольных мероприятий. Некоторые авторы выделяют ключевые этапы, отражающие основные действия проверяющих: планирование, проведение, оформление результатов.

Основные этапы организации и проведения финансового контроля представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Этапы организации и проведения финансового контроля

Наименование этапа	Основные направления
Планирование и координирование контрольной (надзорной) деятельности	Выбор и обоснование объектов финансового контроля
	Составление государственными органами сводных планов проверок
	Установление перечня контролируемых органов, участвующих в проверках и согласование сроков
	Формирование планов выборочных проверок и размещение их на сайте КГК
Организация финансового контроля	Изучение и анализ информации о деятельности субъекта хозяйствования
	Реализация подготовительной работы проверяющим
	Разработка и тиражирование форм рабочей документации проверяющего
	Формирование коллектива проверяющих
Проведение финансового контроля	Предоставление документов на проверку и доступ на территорию субъекта хозяйствования
	Организация и проведение контрольных мероприятий по изучению состояния активов в местах нахождения
	Изучение данных на бумажных и электронных носителях информации
	Использование аналитических процедур
Систематизация результатов финансового контроля	Составление рабочей документации проверяющего
	Формирование итоговых документов по результатам проверки
	Принятие решений по результатам проверки и контроль за исполнением
	Формирование файла проверяемого субъекта хозяйствования

3.2 Планирование контрольной деятельности в Республике Беларусь

Планирование контрольной деятельности в Республике Беларусь осуществляется в соответствии с Положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 №510 (с изм. и доп.) и Положением о порядке формирования и исполнения планов выборочных проверок, утвержденный приказом Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 04.04.2018 № 17.

С 1 января 2019 г. в практику контрольной (надзорной) деятельности введена система выборочных проверок, основанная на оценке степени риска совершения субъектом хозяйствования нарушений законодательства и степени их возможных негативных последствий. Отбор субъектов для включения в планы выборочных проверок осуществляется на основании критериев оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов при проведении выборочной проверки. Критерии оценки степени риска определяются контролирующими (надзорными) органами в соответствии с методикой формирования системы оценки степени риска, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 января 2018 г. № 43, и согласовываются с Межведомственным советом по контрольной (надзорной) деятельности.

Планы выборочных проверок формируются органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь на полугодие в электронном виде с использованием интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь.

Комитетом государственного контроля Республики Беларусь составляются планы выборочных проверок в г. Минске, комитетами государственного контроля областей – планы выборочных проверок в соответствующих областях.

Органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь формируют планы выборочных проверок на основании представленных по форматам интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности выписок из сводных планов проверок государственных органов.

Утвержденные руководителями государственных органов сводные планы проверок в срок до 15 ноября (15 мая) направляются государственными органами в Комитет государственного контроля Республики Беларусь (в части проверяемых субъектов с местом

нахождения (жительства) в г. Минске) и комитеты государственного контроля областей (в части проверяемых субъектов с местом нахождения (жительства) на территории соответствующей области) посредством интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности.

Идентификация субъектов осуществляется в интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности исходя из их учетных номеров плательщика, указанных в сводных планах проверок. При включении субъектов в сводные планы проверок государственные органы обеспечивают соответствие учетных номеров плательщика и наименования проверяемого субъекта данным, приведенным в Государственном реестре плательщиков (иных обязанных лиц).

В срок до 1 декабря (1 июня) органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь на основании представленных государственными органами выписок из сводных планов проверок формируют проекты планов выборочных проверок на предстоящее полугодие и посредством интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности направляют их в адрес государственных органов. При необходимости органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь вправе в рабочем порядке запрашивать у контролирующих (надзорных) органов необходимые сведения, касающиеся планирования проверок.

Государственные органы рассматривают проекты планов выборочных проверок и в случае наличия замечаний согласовывают все разногласия по срокам проведения проверок с исполнителями. В случае необходимости изменения сроков проведения совместных проверок, указанных в проектах планов выборочных проверок, исключения проверок и (или) контролирующих (надзорных) органов из состава исполнителей соответствующие предложения не позднее 7 декабря (7 июня) вносятся в интегрированную автоматизированную систему контрольной (надзорной) деятельности иницирующими их государственными органами и представляются посредством указанной системы органам Комитета государственного контроля Республики Беларусь, сформировавшим указанные проекты. Предложения об исключении совместной проверки или изменении месяца начала ее проведения должны быть согласованы посредством интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности иницирующими их государственными органами со всеми исполнителями.

В период с 8 до 10 декабря (июня) государственные органы направляют посредством интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности информацию о согласовании планов выборочных проверок. Если в указанные сроки информация о согласовании государственными органами посредством интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности не направлена, планы выборочных проверок считаются согласованными.

Планы выборочных проверок размещаются на официальном сайте Комитета государственного контроля Республики Беларусь в глобальной компьютерной сети Интернет (www.kgk.gov.by) соответственно не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки, и 15 июня года, в котором планируется проведение проверки (таблица 3.2).

Таблица 3.2 — План выборочных проверок

№ пункта плана	УНП проверяемого субъекта	Наименование проверяемого субъекта	Государственный орган, утвердивший сводный план проверок	УНП контролирующего (надзорного) органа	Наименование контролирующего (надзорного) органа	Контактный телефон исполнителя	Месяц начала проверки
1	2	3	4	5	6	7	8

Размещенные на указанном сайте планы выборочных проверок принимаются контролирующими (надзорными) органами к исполнению.

При проведении выборочной проверки контролирующие (надзорные) органы приступают к ее проведению в течение календарного месяца, указанного в плане выборочных проверок, за исключением случаев, когда решение о переносе срока проверки принимается контролирующим (надзорным) органом.

Информация о нарушениях, допущенных контролирующими (надзорными) органами при исполнении планов выборочных проверок, направляется в адрес государственных органов для принятия мер реагирования в соответствии с законодательством.

Руководители контролирующих (надзорных) органов несут ответственность за обеспечение организации работы с использованием интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности, своевременность внесения информации в базу данных интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности и ее достоверность.

Каждый субъект хозяйствования разрабатывает планы контрольных

мероприятий, проводимых управлениями, отделами, комиссиями, должностными лицами, например, план инвентаризаций, план проведения контрольных проверок, планы по контролю качества работы специалистов подразделения (отдела) и т.д.

3.3 Порядок назначения и организации проведения проверок

Согласно Указу Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16.10.2009 №510 (с изм. и доп.) о назначении выборочной проверки проверяемый субъект должен быть письменно уведомлен не позднее чем за 10 рабочих дней до начала ее проведения. Уведомление, направленное по последнему известному контролируемому (надзорному) органу месту нахождения (жительства) проверяемого субъекта, считается полученным им по истечении трех дней со дня его направления. Уведомление о проведении проверки должно содержать информацию, представленную на рисунке 3.1.

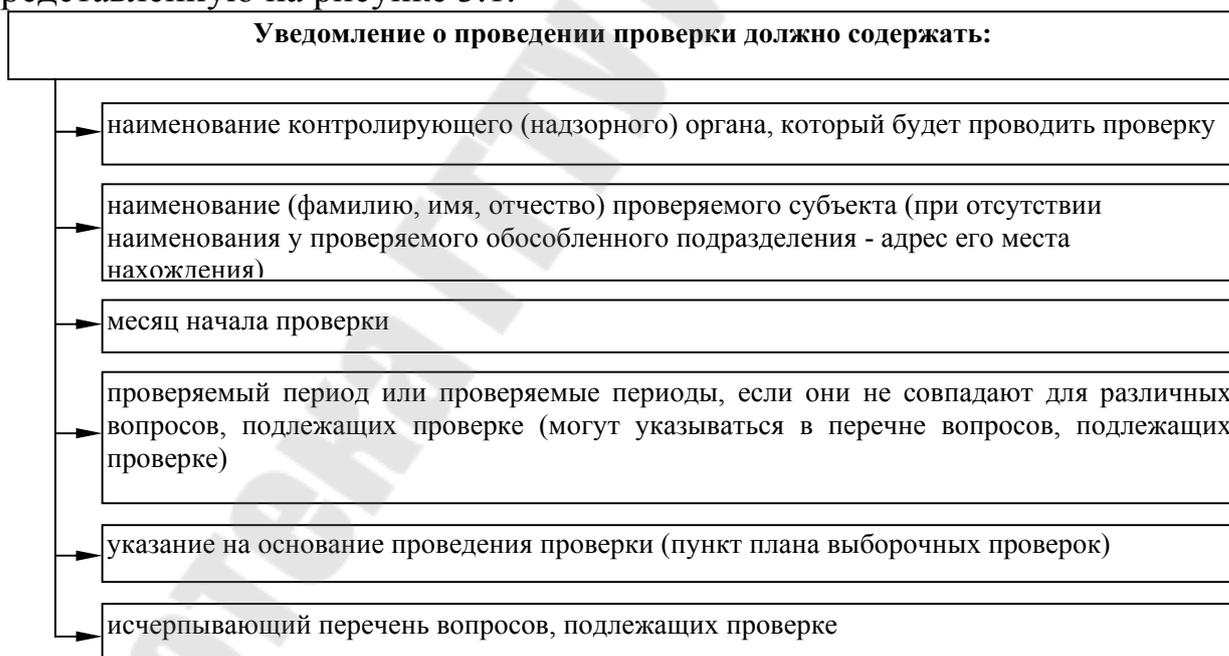


Рисунок 3.1 – Информация, содержащаяся в уведомлении на проведение проверки

Форма уведомления о проведении проверки утверждена постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009г. №510» от 18.03.2010 №383.

До проведения проверки проверяющий должен осуществить подготовительные работы:

- ✓ изучить нормативные правовые акты, регулирующие экономические отношения;
- ✓ ознакомиться с материалами предыдущих проверок;
- ✓ установить наличие обращений граждан и мер реагирования на них руководства субъекта;
- ✓ исследовать выполнение важных экономических показателей и тенденций их изменения в проверяемой организации;
- ✓ проанализировать финансовое состояние субъекта хозяйствования;
- ✓ получить информацию о различных сторонах деятельности организации;
- ✓ разработать программу предстоящей проверки.

Данная информация позволит получить представление о субъекте хозяйствования подлежащего проверке, выявить проблемные участки.

Проверка проводится на основании предписания руководителя контролирующего (надзорного) органа или его уполномоченного заместителя, заверенного печатью контролирующего (надзорного) органа или оформленного на фирменном бланке. Предписание на проведение проверки выдается каждым контролирующим (надзорным) органом.

В предписании содержится информация, представленная на рис. 3.2.

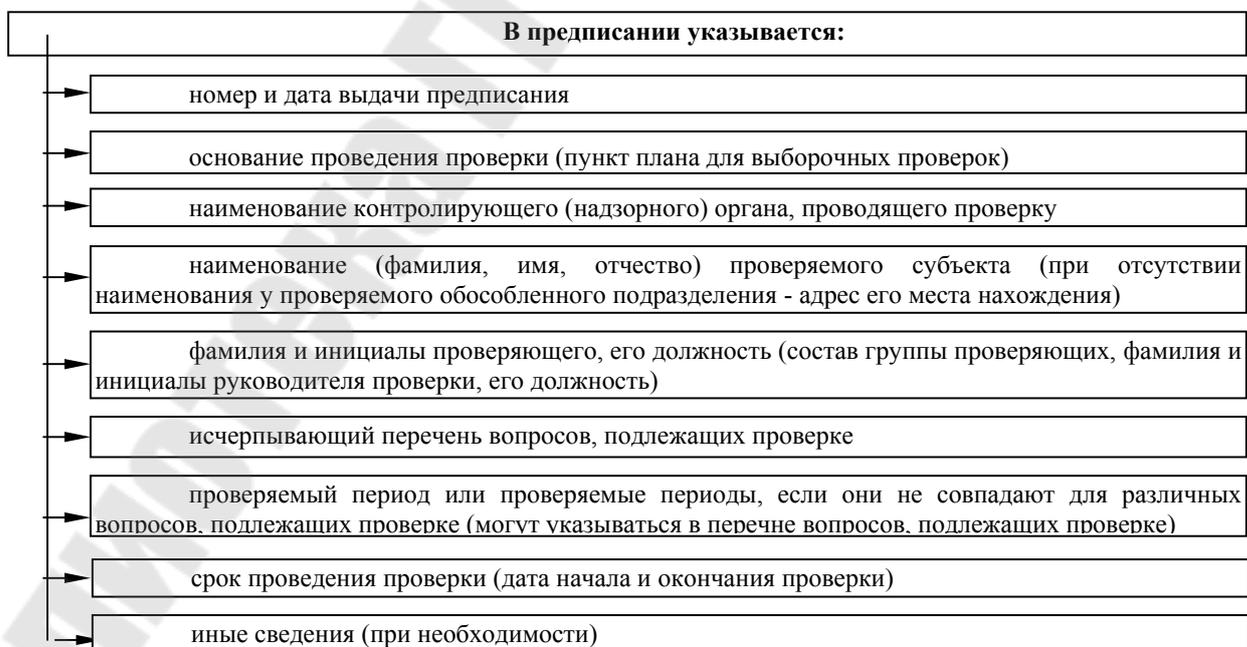


Рисунок 3.2 - Информация, содержащаяся в предписании на проведение проверки

Контролирующие (надзорные) органы обязаны вести отдельный учет выданных предписаний на проведение проверок в установленном порядке.

Если в период с даты выдачи предписания на проведение проверки до момента ее окончания возникнут обстоятельства, вызывающие необходимость изменения состава проверяющих, перечня вопросов, подлежащих проверке, проверяемого периода (проверяемых периодов), срока проведения проверки, руководитель контролирующего (надзорного) органа или его уполномоченный заместитель вправе внести в предписание соответствующие изменения и (или) дополнения.

Большое внимание следует уделить срокам проведения проверок. Срок проверки, прежде всего, зависит от ее вида, т.е. выборочная, дополнительная или внеплановая тематическая оперативная. Кроме того, имеет значение какой субъект предпринимательской деятельности подлежит проверке – индивидуальный предприниматель, нотариус, ремесленник, временный (антикризисный) управляющий и т.д. С учетом вышесказанного сроки проведения проверок представлены на рисунке 3.3.

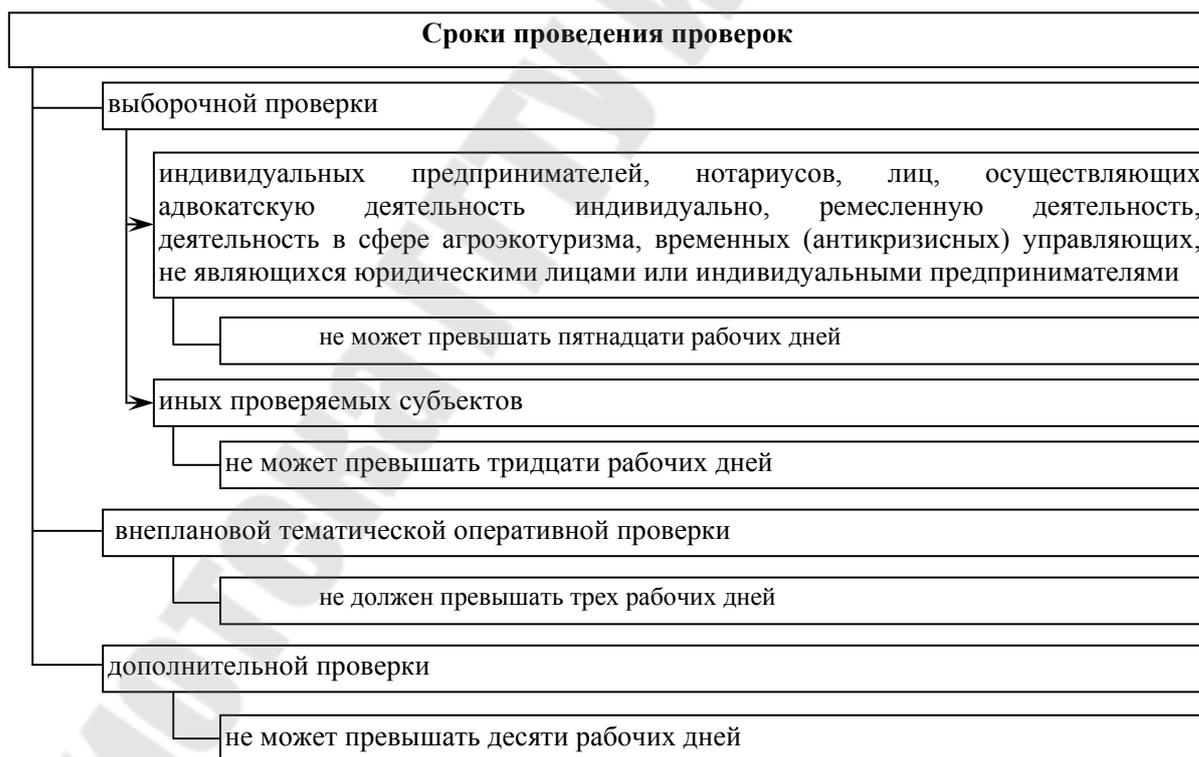


Рисунок 3.3 - Сроки проведения проверок

Проведение выборочной проверки может быть приостановлено с одновременным рассмотрением вопроса о целесообразности снятия ограничений деятельности проверяемого субъекта (если они были

применены контролирующим (надзорным) органом) при наличии следующих обстоятельств:

- ✓ проведении исследований (испытаний), технических освидетельствований или экспертизы, оперативно-розыскных мероприятий, направленных на установление фактов для целей проверки;

- ✓ необходимости восстановления проверяемым субъектом документов, необходимых для проведения проверки;

- ✓ направлении запроса в компетентные органы, в том числе иностранных государств;

- ✓ необходимости получения проверяемым субъектом документов и сведений, истребованных контролирующим (надзорным) органом, за пределами Республики Беларусь;

- ✓ невозможности продолжения проверки из-за отсутствия в силу временной нетрудоспособности проверяющего или в силу временной нетрудоспособности, а также по иной причине представителя проверяемого субъекта.

Период, на который выборочная проверка приостановлена, не включается в общий срок проведения выборочной проверки. О приостановлении проверки в предписании делается отметка, с которой знакомится представитель проверяемого субъекта.

По решению руководителя государственного органа или его уполномоченного заместителя проведение выборочной проверки может быть однократно продлено при наличии значительного объема документов, подлежащих проверке, а также при необходимости проведения значительного количества контрольных мероприятий (инвентаризаций, исследований, встречных проверок и других).

Сроки приостановления и продления плановой выборочной проверки представлены на рисунке 3.4.

Проведение внеплановой проверки, за исключением внеплановой тематической оперативной проверки, может быть продлено или приостановлено по основаниям и на срок, предусмотренные для проведения выборочной проверки.

Проверяемый субъект обязан обеспечить возможность проведения выборочной проверки в срок, указанный в уведомлении. По заявлению проверяемого субъекта, поданному не позднее трех рабочих дней со дня получения уведомления, с указанием причин, препятствующих проведению выборочной проверки, контролирующим (надзорным) органом может быть принято решение о переносе срока проведения выборочной проверки.

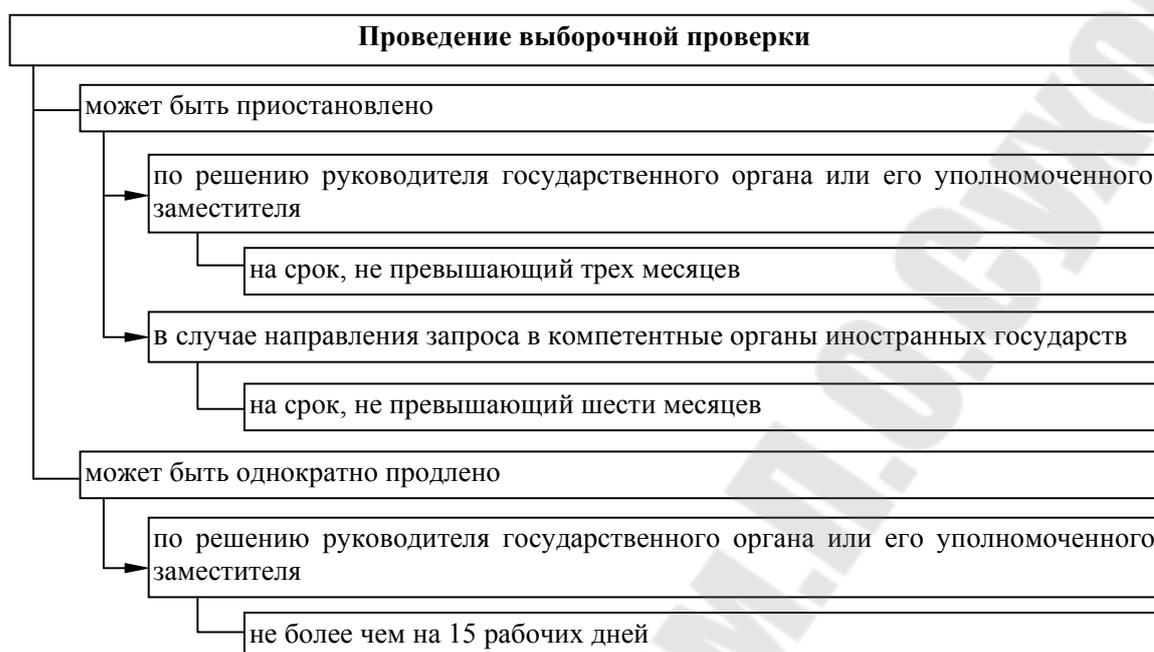


Рисунок 3.4 - Сроки приостановления и продления плановой выборочной проверки

Решение о переносе (об отказе в переносе) срока проведения выборочной проверки принимается контролирующим (надзорным) органом не позднее двух рабочих дней со дня получения заявления проверяемого субъекта. По инициативе проверяемого субъекта срок может быть перенесен только один раз.

Если за проверяемый период вопросы, указанные в уведомлении, уже были проверены иным контролирующим (надзорным) органом и по ним составлен акт (справка) проверки, проверяемый субъект обязан до начала проведения выборочной проверки письменно проинформировать об этом контролирующий (надзорный) орган, названный в уведомлении, и направить ему копию акта (справки) проверки. В таком случае вопросы, проверенные в ходе предыдущей проверки, за проверенный период не проверяются, за исключением случаев, предусмотренных в пункте 15 Указа № 510.

Перед началом проведения проверки проверяющий (руководитель проверки) обязан:

- ✓ предъявить проверяемому субъекту или его представителю служебное удостоверение и предписание на проведение проверки;
- ✓ внести необходимые сведения в книгу учета проверок (в случае ее представления).

При непредставлении (отсутствии) книги учета проверок информация об этом указывается в акте (справке) проверки.

В книгу учета проверок запись о начале и завершении совместной проверки, сведения о ее результатах вносятся под одним порядковым номером каждым контролирующим (надзорным) органом, участвующим в совместной проверке. Порядок ведения книги учета проверок представлен в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Книга учета проверок

№ п/п	Наименование контролирующего органа	Дата выдачи предписания	Вопросы, подлежащие проверке	Ф.И.О., должность работника (работников) контролирующего органа	Дата начала проверки	Подпись работника контролирующего органа	Дата окончания проверки и вид документа по результатам проверки	Подпись работника контролирующего органа
1	2	3	4	5	6	7	8	9

После осуществления вышеуказанных мероприятий проверяющие знакомят проверяемого субъекта или его представителя с перечнем вопросов, подлежащих проверке. Одновременно уточняется, каким из контролирующих (надзорных) органов ранее проверялись вопросы, подлежащие проверке. В случае совпадения периода проверки и вопросов, проверенных иным контролирующим (надзорным) органом, проверяющий обязан незамедлительно поставить в известность лицо, назначившее проверку (выдавшее предписание на проведение проверки), которым вносятся соответствующие изменения в предписание на проведение проверки либо принимается решение о прекращении проверки, за исключением случаев, предусмотренных в пункте 15 Указа №510.

Согласно Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях за воспрепятствование уполномоченному должностному лицу государственного органа (организации) в проведении проверки, экспертизы, получении доступа к информационным системам и базам данных или осуществлении иных действий, предусмотренных законодательством, либо создание условий, препятствующих их проведению влекут наложение штрафа в размере от десяти до тридцати базовых величин (ст. 24.2).

Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица государственного органа (организации) при исполнении им служебных полномочий лицом, не подчиненным ему по службе, влечет наложение штрафа в размере от двух до ста базовых величин, или общественные работы, или административный арест (ст. 24.3).

Оскорбление должностного лица государственного органа (организации) при исполнении им служебных полномочий лицом, не подчиненным ему по службе, влечет наложение штрафа в размере от двадцати до тридцати базовых величин (ст. 24.4 часть 1).

То же деяние, совершенное в публичном выступлении, либо в печатном или публично демонстрирующемся произведении, либо в средствах массовой информации, либо в информации, распространенной в глобальной компьютерной сети Интернет, иной сети электросвязи общего пользования или выделенной сети электросвязи, влечет наложение штрафа в размере от десяти до двухсот базовых величин, или общественные работы, или административный арест, а на юридическое лицо – наложение штрафа в размере от тридцати до двухсот базовых величин (ст. 24.4 часть 2).

3.4 Проведение основного этапа проверки. Методы и способы проведения проверки

Проведение проверок контролирующими (надзорными) органами осуществляется с применением в пределах их компетенции методов и способов, установленных законодательством. При проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления.

Как форма отражения информации в процессе проведения проверки проверяющим (руководителем проверки) может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист). Контрольный список вопросов (чек-лист) или его часть заполняется проверяющим (руководителем проверки) по вопросам, подлежащим проверке, и является неотъемлемой частью акта (справки) проверки.

Проверяющие при проведении проверки обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства.

Доступ на территорию или в помещение проверяемого субъекта проверяющих осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и предписания на проведение проверки этого проверяемого субъекта.

Доступ проверяющих в жилые помещения, иные законные владения физических лиц (индивидуальных предпринимателей, учредителей (собственников имущества) проверяемых субъектов, временных (антикризисных) управляющих, не являющихся юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями, местом нахождения которых являются такие жилые помещения, владения, а также осуществляющих ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма в таких помещениях, владениях) помимо или против их воли допускается только с санкции прокурора на основании мотивированного постановления руководителя (его заместителя) контролирующего (надзорного) органа и с участием понятых при наличии документов, включая внутренние (служебные), подтверждающих (обосновывающих) необходимость проведения проверки информации о хранении и (или) реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг в жилом помещении и (или) ином законном владении в нарушение установленного порядка.

При недопущении проверяющего на указанные территории или в помещения им составляется акт.

При отказе проверяемого субъекта или его представителя подписать акт в нем делается соответствующая запись.

Проверяющие могут производить осмотр используемых для осуществления деятельности территорий или помещений проверяемого субъекта либо иных объектов для определения соответствия фактических данных об объектах документальным данным, представленным проверяемым субъектом (имеющимся у него).

Осмотр используемых для осуществления деятельности территорий или помещений либо иных объектов производится в присутствии проверяемого субъекта или его представителя, а осмотр помещений, где хранятся товарно-материальные ценности, - в присутствии материально ответственного лица. Проверяющие обязаны принимать меры для того, чтобы осмотр производился в присутствии указанных лиц. При невозможности обеспечить присутствие материально ответственного лица осмотр производится с участием работников проверяемого субъекта, определенных его руководителем, и (или) не менее двух понятых. Лица, присутствующие при проведении осмотра, также подписывают документы, составленные по его результатам.

Изъятие оригиналов документов, иных носителей информации производится, если невозможно снять с них копии (представить выписки из них), в случае отказа проверяемого субъекта представить копии документов (выписки из них), при необходимости передачи оригиналов

документов, иных носителей информации в органы уголовного преследования и суды или использования их в качестве источников доказательств по делу об административном правонарушении, а также проведения экспертизы (исследования) документов, иных носителей информации в целях установления их подлинности на основании постановления контролирующего (надзорного) органа, осуществляющего проверку, в присутствии представителей проверяемого субъекта, а при их отсутствии - в присутствии не менее двух понятых.

Изъятые документы, иные носители информации перечисляются и описываются в акте изъятия либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования и количества изъятых документов, иных носителей информации. Копия акта изъятия документов, иных носителей информации вручается под роспись (высылается) проверяемому субъекту, у которого эти документы, иные носители информации были изъяты, или его представителю.

В случаях, если у проверяющего имеются безусловные основания полагать, что оригиналы документов, иные носители информации будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены (в том числе в связи с тем, что документы оформлены с нарушением требований законодательства Республики Беларусь и (или) содержат недостоверные сведения либо такими документами оформлено движение товарно-материальных ценностей, включая их поступление или выбытие, в то время, когда эти ценности остались без движения или отсутствуют), проверяющий вправе изъять подлинные документы, иные носители информации.

В этих случаях изъятие оригиналов документов, иных носителей информации производится с соблюдением установленных требований в присутствии проверяемого субъекта или его представителя (а в случае их отсутствия - в присутствии не менее двух понятых) на основании постановления контролирующего (надзорного) органа, подписанного проверяющим, производящим изъятие, с последующим утверждением его руководителем контролирующего (надзорного) органа (его заместителем) не позднее окончания рабочего дня, следующего за днем изъятия документов, иных носителей информации. При изъятии таких документов, иных носителей информации проверяемый субъект изготавливает их копии за свой счет.

Контролирующие (надзорные) органы на договорной основе вправе привлечь эксперта, если для разрешения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания в науке, технике, искусстве,

ремесле и иных сферах деятельности. Договор должен быть подписан руководителем контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку, или его заместителем.

Работник другого контролирующего (надзорного) органа может быть привлечен контролирующим (надзорным) органом в качестве эксперта по согласованию между руководителями этих органов (их заместителями) без заключения договора.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных знаний эксперта.

Экспертиза назначается решением руководителя контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку, или его заместителем, в котором указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и (или) наименование экспертного учреждения, где должна быть проведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Проверяемый субъект должен быть ознакомлен с решением о назначении экспертизы, ему должны быть разъяснены его права, о чем делается запись в решении о назначении экспертизы.

Ходатайство проверяемого субъекта или его представителей о назначении эксперта из числа указанных ими лиц, а также о постановке дополнительных вопросов для получения по ним заключения эксперта удовлетворяется или мотивированно отклоняется руководителем контролирующего (надзорного) органа.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов, отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными. Эксперт обязан отказаться от дачи заключения, если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются сведения о проведенных им исследованиях, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для проверки обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Задачу заведомо ложного заключения эксперт несет ответственность, предусмотренную Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому субъекту, который имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается руководителем контролирующего (надзорного) органа или его заместителем в случае недостаточной ясности или полноты заключения, а также в случае возникновения новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств и поручается тому же или другому эксперту (экспертам), повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту (экспертам).

Контролирующие (надзорные) органы для оказания содействия и (или) участия в конкретных действиях при проведении проверки вправе привлечь на договорной основе специалиста, обладающего специальными знаниями в науке, технике, искусстве, ремесле и иных сферах деятельности. Договор должен быть подписан руководителем контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку, или его заместителем.

Работник другого контролирующего (надзорного) органа может быть привлечен контролирующим (надзорным) органом в качестве специалиста по согласованию между руководителями этих органов (их заместителями) без заключения договора.

Ходатайство проверяемого субъекта или его представителя о назначении специалиста из числа указанных им лиц, а также о постановке дополнительных вопросов для получения по ним заключения специалиста удовлетворяется или мотивированно отклоняется проверяющим (руководителем проверки).

Специалист вправе ознакомиться с материалами проверки, связанными с его участием и (или) оказанием содействия в проведении контрольных мероприятий.

Специалист вправе отказаться от участия и (или) оказания содействия в проведении контрольных мероприятий, если представленные ему материалы являются недостаточными. Специалист обязан отказаться от участия и (или) оказания содействия в проведении контрольных мероприятий, если он не обладает необходимыми специальными знаниями.

Оплата за проведение экспертизы и за услуги специалиста производится контролирующими (надзорными) органами за счет средств бюджета, предусмотренных на содержание контролирующего (надзорного) органа (за счет средств контролирующего (надзорного) органа, не финансируемого из бюджета), а в случае, если по результатам проверки установлены нарушения по вопросам, по которым назначалась экспертиза или привлекался специалист, - за счет средств проверяемого субъекта. В случае привлечения контролирующим (надзорным) органом в качестве эксперта или специалиста работника другого контролирующего (надзорного) органа оплата за проведение экспертизы или за услуги специалиста контролирующим (надзорным) органом не производится.

Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате эксперту и специалисту, определяются Советом Министров Республики Беларусь.

Опечатывание касс и кассовых помещений, складов, архивов, иных мест нахождения (хранения) документов и имущества проверяемого субъекта производится в присутствии проверяемого субъекта или его представителя (при их отсутствии - не менее двух понятых) с отражением данного факта в акте опечатывания и с обязательным указанием:

- ✓ должности, фамилии, имени, отчества проверяющего, контролирующего (надзорного) органа, производшего опечатывание;

- ✓ наименования проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения - адрес его места нахождения), фамилии, имени, отчества представителя проверяемого субъекта, иного лица, присутствовавшего при опечатывании;

- ✓ основания для опечатывания;

- ✓ описания способа опечатывания;

- ✓ расписки проверяемого субъекта или его представителя о принятии под охрану опечатанного помещения, иного места и об ознакомлении с мерами ответственности за вскрытие помещения, иного опечатанного места.

В случае, если в опечатанном помещении находится имущество на сумму, превышающую 1000 базовых величин, и (или) имеются предположения о возможности несанкционированного вскрытия данного помещения, руководителем контролирующего (надзорного) органа или его заместителем принимаются меры по обеспечению выставления охраны из числа сотрудников подразделения Департамента охраны Министерства внутренних дел, на территории которого находится опечатанное помещение. Выставление охраны производится подразделением

Департамента охраны Министерства внутренних дел на безвозмездной основе.

Проверяющий, принимая решение о применении при проведении проверки технических средств (в том числе аппаратуры, осуществляющей звуко- и видеозапись, кино- и фотосъемку, идентификаторов скрытых изображений), за исключением ксерокопирования и сканирования документов, уведомляет об этом под роспись проверяемого субъекта или его представителя. В случае отказа проверяемого субъекта или его представителя удостоверить факт уведомления своей подписью запись об этом производится в акте (справке) проверки.

В случае, если проверка начинается с проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг), проверяемый субъект или его представитель уведомляется о применении технических средств после завершения проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг). О применении технических средств делается отметка в составленном по итогам проверки акте (справке).

Полученные материалы фото- и киносъемки, звуко- и видеозаписи, носители компьютерной информации и иные носители информации приобщаются к материалам проверки и остаются при них в течение всего срока хранения.

3.5 Документы, составляемые по результатам проверки и требования, предъявляемые к ним

Качество проверки зависит не только от уровня ее организации и правильности проведения, но и от оформления материалов. На основе материалов проверки принимаются меры к устранению выявленных недостатков и нарушений, разрабатываются профилактические мероприятия, привлекаются к ответственности виновные лица. Кроме того, содержание материалов проверки свидетельствует о качестве проведенной работы проверяющим.

Согласно Указу Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» по результатам проверки, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, составляется акт проверки. По фактам выявленных нарушений, проверяющим в пределах его компетенции может

быть составлен протокол об административном правонарушении и (или) вынесено постановление по делу об административном правонарушении.

Результаты проверки, в ходе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляются справкой проверки. Акт (справка) проверки оформляется не менее чем в двух экземплярах и подписывается проверяющим (руководителем проверки) в срок не позднее пяти рабочих дней со дня окончания проверки.

В акте проверки должны быть соблюдены ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и данных о деятельности проверяемого субъекта.

В акте проверки с учетом особенностей проведения отдельных видов проверок должны быть указаны сведения, представленные на рисунке 3.5.

В акте проверки могут излагаться предложения об устранении выявленных нарушений.

Проверяющий несет ответственность за достоверность фактов и сведений о выявленных нарушениях, а также установленных сумм вреда, указанных в акте проверки. За достоверность документов, сведений и фактов, указанных в представленных по требованию проверяющего справках, объяснениях и расчетах, ответственность несут должностные лица и представители проверяемого субъекта, представившие указанные справки, объяснения и расчеты.

Однородные нарушения могут быть отражены в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта проверки, в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения: размер причиненного вреда (при его наличии), период, на протяжении которого совершалось нарушение, даты и номера документов.

В необходимых случаях к акту проверки могут быть приложены справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, а также копии или выписки из документов, заверенные проверяемым субъектом в установленном порядке, объяснения представителя проверяемого субъекта.

В акте (справке) проверки не допускаются неоговоренные исправления. В случаях, когда в акте (справке) проверки обнаруживаются ошибки (описки), неполное выяснение обстоятельств либо по результатам дополнительных и (или) встречных проверок необходимо внести изменения и (или) дополнения в акт (справку) проверки, в такой акт (справку) вносятся изменения и (или) дополнения.

Указанные изменения и (или) дополнения подписываются, вручаются (направляются) проверяемому субъекту или его представителю, возражения по ним представляются в установленном порядке для подписания, вручения (направления) акта (справки) проверки, представления возражений по нему.

Содержание акта проверки	
	основание назначения проверки, дата и номер предписания на ее проведение, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших проверку
	даты начала и окончания проверки (в случае приостановления проверки указывается его период), а также место составления акта проверки
	проверенный период
	должности, фамилии и инициалы работников проверяемого субъекта, обязанных подписать акт, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к проверке
	наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения - адрес его места нахождения), местонахождение (место жительства) и подчиненность (при наличии), учетный номер плательщика, реквизиты текущего (расчетного) и иных счетов (при их наличии)
	наличие книги учета проверок (журнала производства работ), а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке
	кем и когда были проведены предыдущие проверки за проверяемый период по тем же вопросам, по которым проведена проверка
	какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены
	описание факта нарушения законодательства, место и время его совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренная законодательными актами ответственность за такое нарушение
	размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений
	должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемым субъектом законодательства
	иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении и принятия решения по акту проверки и (или) вынесения требования (предписания) об устранении нарушений

Рисунок 3.5 — Содержание акта проверки

Акт (справка) проверки подписывается проверяющим (руководителем проверки), а также:

- руководителем проверяемого субъекта либо индивидуальным предпринимателем, при их отсутствии - иным представителем проверяемого субъекта, лицом, осуществляющим частную нотариальную, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма;

- лицом, осуществляющим руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта (при проверках по вопросам, связанным с осуществлением проверяемым субъектом финансово-хозяйственных операций).

Акт (справка) проверки в течение двух рабочих дней со дня его (ее) подписания проверяющим (руководителем проверки) вручается под роспись (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) проверяемому субъекту или его представителю, за исключением необходимости представления проекта акта (справки) для ознакомления должностному лицу органа уголовного преследования, возбудившего уголовное дело, руководителю органа уголовного преследования, суда, в производстве которого находятся дела (материалы), давшего поручение на проведение проверки. В этом случае акт (справка) проверки вручается под роспись (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) проверяемому субъекту в течение двух рабочих дней со дня такого ознакомления.

В случае, если выявленное нарушение может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности лиц, проверяющим (руководителем проверки) до окончания проверки составляется отдельный промежуточный акт проверки.

Промежуточный акт проверки должен содержать:

- ✓ основание назначения проверки, дату и номер предписания на ее проведение, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших проверку;

- ✓ дату начала проверки (в случае приостановления проверки указывается его период), а также место и дату промежуточного составления акта проверки;

- ✓ наименование, местонахождение и подчиненность (фамилия, имя, отчество, место жительства) проверяемого субъекта, учетный номер плательщика, реквизиты текущего (расчетного) и иных счетов;

- ✓ описание факта нарушения законодательства, место и время (если они установлены) его совершения, акты законодательства, требования

которых нарушены, и (или) предусмотренную законодательными актами ответственность за такое нарушение;

- ✓ указание на то, что акт проверки является промежуточным;
- ✓ иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении.

На основании промежуточного акта проверки контролирующим (надзорным) органом может быть вынесено решение и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки. Факты, изложенные в промежуточном акте проверки, включаются в акт проверки. При наличии возражений по акту (справке) проверки проверяемый субъект или его представитель делает об этом запись перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта (справки) представляет в письменном виде возражения по его (ее) содержанию в контролирующий (надзорный) орган.

Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим (руководителем проверки) и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись. При необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта. Такая проверка проводится тем контролирующим (надзорным) органом, который первоначально проводил проверку. В этом случае письменное заключение по возражениям направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки.

Проверяющий может потребовать письменные объяснения о причинах выявленных нарушений от проверяемого субъекта, его представителя, а также от иных лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства. Данные объяснения прилагаются к акту проверки.

Контролирующий (надзорный) орган при установлении в ходе проверки фактов причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1000 базовых величин, установленных на момент причинения вреда, совершения финансово-хозяйственной операции, а при длящемся правонарушении - на момент его окончания (составления акта проверки), а также при

установлении иных фактов, указывающих на признаки преступления, передает материалы проверки в органы уголовного преследования в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений.

Материалы проверки направляются в органы уголовного преследования с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения - адрес его места нахождения), его местонахождение (место жительства), выявленные нарушения, требования законодательства, которые нарушены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

К сопроводительному письму прилагаются копии документов:

- акта проверки;
- документов, регламентирующих должностные обязанности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства (при их наличии);
- возражений по акту проверки (при их наличии) и заключений по результатам их рассмотрения, акта дополнительной проверки;
- решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, постановления о наложении административного взыскания в отношении проверяемого субъекта;
- объяснений лиц по фактам выявленных нарушений (при их наличии).

В случае обжалования (опротестования) решения по акту проверки, и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, и (или) постановления о наложении административного взыскания решения, принятые по результатам рассмотрения жалоб (протестов), направляются контролирующим (надзорным) органом, проводившим проверку, в органы уголовного преследования в течение 10 рабочих дней со дня их принятия.

По мотивированному запросу органа уголовного преследования контролирующий (надзорный) орган обязан в 5-дневный срок со дня поступления запроса представить копии имеющихся у него дополнительных материалов, необходимых для принятия органом уголовного преследования решения в соответствии с законодательством.

По окончании проверки контролирующий (надзорный) орган, проводивший проверку, имеет право проинформировать вышестоящий контролирующий орган, собственника имущества проверяемого субъекта

или его представителя о выявленных фактах нарушений законодательства и внести предложения о предотвращении их в будущем.

Каждое лицо имеет право обжаловать решения контролирующих органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) их должностных лиц, если такое лицо полагает, что эти решения, требования (предписания) или действия (бездействие) нарушают его права и (или) законные интересы в установленные сроки (рис. 3.6).

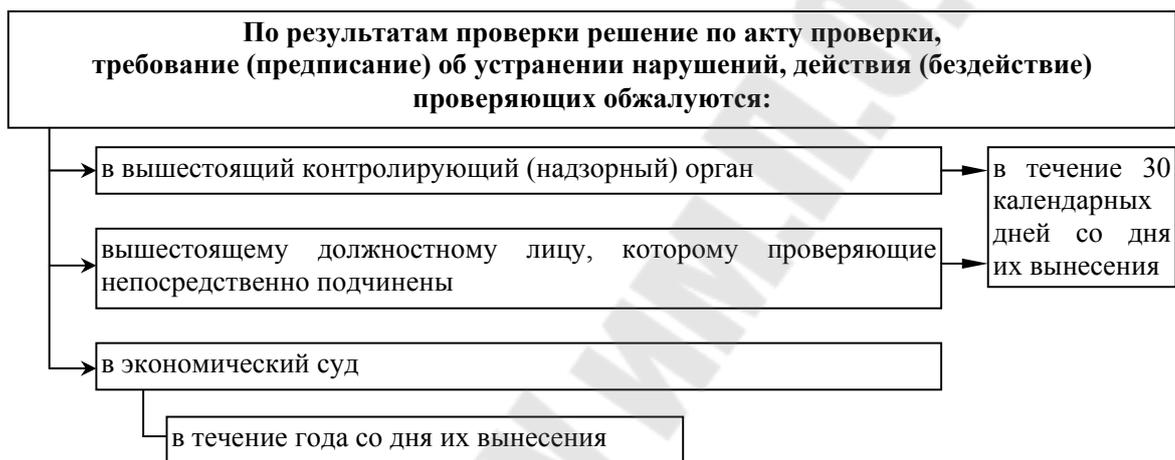


Рисунок 3.6 — Сроки обжалования решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) их должностных лиц

Порядок обжалования решений контролирующих (надзорных) органов, требований (предписаний) об устранении нарушений, действий (бездействия) проверяющих представлен на рисунке 3.7.



Рисунок 3.7 — Порядок обжалования решений контролирующих (надзорных) органов, требований (предписаний) об устранении нарушений, действий (бездействия) проверяющих.

3.6 Реализация материалов проверок. Контроль за исполнением решений

На завершающем этапе проверки осуществляется реализация ее материалов. Следует отметить, что реализация материалов может осуществляться и в ходе проведения проверки путем устранения выявленных недостатков и нарушений по мере их установления. Например, при обследовании мест хранения запасов можно установить

несоблюдение сроков клеймения весоизмерительных приборов, отсутствие на рабочем месте в рабочее время материально ответственного лица, наличие в карточках складского учета неоговоренных исправлений, хранение тары под открытым небом и т.д. Должностные лица проверяемой организации должны осуществить мероприятия по устранению недостатков до составления акта проверки, а именно принять меры по прохождению клеймения весоизмерительных приборов, привлечь материально ответственное лицо к дисциплинарной ответственности, провести инструктаж о порядке ведения складского учета в карточках и обеспечению сохранности запасов и т.д. По окончании проверки полученные материалы доводятся до сведения трудового коллектива путем проведения собрания, где выступает проверяющий, который докладывает о фактах выявленных нарушений, злоупотреблений, виновных лиц и размере причиненного вреда, а также в каком объеме возмещен материальный ущерб. Проверяющий должен установить причины нарушений, условия и обстоятельства, способствующие возникновению злоупотреблений, информировать руководство проверяемого субъекта. По выявленным проверяющим фактам руководство организации издает приказ по результатам проверки. В приказе дается оценка действиям (бездействию) должностных лиц, допустивших нарушения, указывается мера их ответственности, решается вопрос о возмещении причиненного вреда, приводятся сроки и конкретные меры по устранению и недопущению выявленных недостатков.

На основании акта, составленного по результатам проведения проверки, в течение 30 рабочих дней со дня его вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю, а в случае подачи возражений - со дня вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю заключения по этим возражениям должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки, выносится решение по акту проверки и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки. По решению руководителя государственного органа указанный срок может быть продлен не более чем на 15 рабочих дней. В указанные сроки не включается время нахождения материалов проверки в органах уголовного преследования и судах.

Первый экземпляр решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений вручается (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) под роспись проверяемому

субъекту или его представителю для принятия мер по устранению выявленных нарушений, второй экземпляр остается для осуществления контроля у контролирующего (надзорного) органа.

Решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений являются обязательными для исполнения проверяемым субъектом.

О выполнении каждого пункта требования (предписания) об устранении нарушений проверяемый субъект в сроки, установленные в этом требовании (предписании), письменно сообщает контролирующему (надзорному) органу, проводившему проверку, с приложением подтверждающих документов, а также предоставляет этому контролирующему (надзорному) органу возможность удостовериться на месте в устранении нарушений.

В случаях выявления нарушений законодательства, создающих угрозу национальной безопасности, причинения вреда жизни и здоровью населения, окружающей среде, выносятся:

1. Предложение о приостановлении деятельности до устранения нарушений, послуживших основанием вручения (направления) предложения выносятся в день выявления нарушений с указанием срока приостановления (запрета) и срока информирования, контролирующего (надзорного) органа, проводившего проверку, об устранении нарушений, повлекших вынесение предложения, требования (предписания). Указанные предложение, требование (предписание) подписываются проверяющим (руководителем проверки) и вручаются немедленно либо направляются заказным письмом с уведомлением о получении не позднее одного рабочего дня, следующего за днем выявления нарушений, проверяемому субъекту или его представителю. Требование (предписание) вступает в силу с момента его получения проверяемым субъектом или его представителем. Факты, изложенные в предложении, требовании (предписании), включаются в акт проверки. Предложение, требование (предписание) не позднее одного рабочего дня, следующего за днем его вручения (направления), утверждаются должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки. При необходимости указанным должностным лицом выносятся решение о полной или частичной отмене предложения, требования (предписания), уменьшении срока приостановления (запрета) и (или) срока информирования об устранении нарушений, повлекших необходимость приостановления (запрета), которое в день его вынесения вручается (направляется заказным

письмом с уведомлением о получении) проверяемому субъекту или его представителю;

2. Требование (предписание) о приостановлении (запрете) производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), эксплуатации транспортных средств до устранения нарушений, послуживших основанием вынесения такого требования (предписания) выносится должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным рассматривать материалы проверки, не позднее одного рабочего дня, следующего за днем выявления нарушений, и должно содержать указание на срок такого приостановления (запрета) и срок информирования контролирующего (надзорного) органа, проводившего проверку, об устранении нарушений, повлекших приостановление (запрет).

О принятом на основании предложения о приостановлении деятельности решении проверяемый субъект информирует контролирующий (надзорный) орган не позднее одного рабочего дня, следующего за днем получения такого предложения. В случае принятия проверяемым субъектом решения о нецелесообразности приостановления деятельности контролирующий (надзорный) орган вправе обратиться в суд с заявлением об установлении такого приостановления.

Об устранении нарушений, повлекших вынесение предложения, требования (предписания), проверяемый субъект в пределах срока, установленного в предложении, требовании (предписании), письменно сообщает контролируемому (надзорному) органу, вынесшему это предложение, требование (предписание), с приложением подтверждающих документов, а также предоставляет этому контролируемому (надзорному) органу возможность удостовериться на месте в устранении нарушений.

Должностное лицо контролирующего (надзорного) органа, уполномоченное в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки, не позднее двух рабочих дней со дня получения от проверяемого субъекта сообщения об устранении нарушений, повлекших вынесение требования (предписания) принимает решение о возобновлении производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), эксплуатации транспортных средств (если срок приостановления (запрета), установленный в требовании (предписании), не истек). При необходимости продления срока действия приостановления (запрета) производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), эксплуатации транспортных средств контролирующий (надзорный) орган обращается в установленном порядке в суд с заявлением о продлении приостановления

(запрета). При этом до принятия судом решения по заявлению контролирующего (надзорного) органа действие приостановления (запрета) сохраняется.

При наличии объективных обстоятельств, не позволивших устранить нарушения, указанные в требовании (предписании) об устранении нарушений, в установленные в нем сроки, по заявлению проверяемого субъекта, поданному не позднее трех рабочих дней до дня истечения указанных сроков с указанием причин, препятствующих устранению нарушений в установленные сроки, должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки, может быть принято решение о переносе сроков устранения нарушений. Решение о переносе сроков или об отказе в этом принимается контролирующим (надзорным) органом не позднее двух рабочих дней со дня поступления заявления. По инициативе проверяемого субъекта сроки устранения нарушений могут быть перенесены только один раз.

В случае обнаружения контролирующим (надзорным) органом при осуществлении контроля (надзора) признаков административного правонарушения, ведение административного процесса по которому отнесено в соответствии с законодательством к компетенции других органов (организаций), контролирующий (надзорный) орган обязан письменно сообщить об административном правонарушении в порядке, предусмотренном статьей 9.3 Процессуально-исполнительного кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях. При этом к сообщению должны быть приложены выписки из акта проверки и другие документы, подтверждающие достоверность сообщения об административном правонарушении.

Руководитель контролирующего (надзорного) органа или его уполномоченный заместитель (уполномоченный руководитель структурного подразделения контролирующего (надзорного) органа), подписавший (утвердивший) такое требование (предписание), не позднее двух рабочих дней со дня получения сообщения вправе назначить проведение контрольной проверки устранения проверяемым субъектом выявленных нарушений.

Руководитель контролирующего (надзорного) органа, подписавший такое требование (предписание), не позднее двух рабочих дней со дня получения уведомления принимает решение о выдаче разрешения на дальнейшую деятельность проверяемого субъекта, цехов (производственных участков), оборудования либо о проведении

контрольной проверки устранения проверяемым субъектом выявленных нарушений, по итогам проведения которой не позднее двух рабочих дней со дня ее окончания выносит решение о выдаче (невыдаче) разрешения на дальнейшую деятельность проверяемого субъекта, цехов (производственных участков), оборудования.

Большое значение имеет не только выявление нарушений, но и контроль за исполнением решений, принятых по результатам проверки. Отсутствие контроля за исполнением принятых решений способствует повторному появлению ранее существовавших недостатков. Контроль может осуществляться путем предоставления руководством проверяемой организации отчетов о выполненных мероприятиях по устранению выявленных нарушений, приглашения руководителя и специалистов проверенной организации в контролирующий орган для информирования о проделанной работе и принятии профилактических мер, закрепление специалистов контролирующего органа для наблюдения за ходом осуществления принятых решений в проверяемой организации, при проведении следующей проверки или мониторинга проверить исполнение ранее утвержденных мероприятий. С целью осуществления контроля за исполнением принятых решений ведется журнал учета проводимых проверок и контроля выполнения принятых по ним решений.

ТЕМА 4. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЯ (РЕВИЗИЙ) ОТДЕЛЬНЫХ АСПЕКТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

4.1 Проверка денежных средств и денежных документов

В современных условиях организации вступают во взаимоотношения друг с другом при совершении хозяйственных операций. Данные взаимоотношения являются необходимым условием для обеспечения непрерывности кругооборота средств, имеющих у субъектов хозяйствования. Следовательно, наличию и движению денежных средств организации уделяется пристальное внимание со стороны различных пользователей информации.

Проверка денежных средств включает кассовые и банковские операции в национальной и иностранной валютах, а также операции с криптовалютой.

Целью проверки денежных средств и токенов является установление законности совершения операций, целесообразности осуществления

расчетов в национальной и иностранной валюте и достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основными задачами проверки денежных средств и токенов являются:

- ✓ проверка эффективности службы внутреннего контроля по обеспечению сохранности наличных денежных средств в кассе и при их транспортировке;

- ✓ проверка соблюдения требований нормативных правовых актов по операциям с денежными средствами и токенами в Республике Беларусь;

- ✓ соблюдение правил документального оформления операций по движению денежных средств и токенов;

- ✓ контроль за своевременным и полным оприходованием денег, полученных из банка и при реализации товарно-материальных ценностей и услуг за наличный расчет;

- ✓ соблюдение установленных предельных сумм, расчетов наличными денежными средствами между субъектами хозяйствования;

- ✓ целесообразность и эффективность форм и валюты расчетов;

- ✓ организация расчетов в иностранной валюте;

- ✓ достоверность учетных и отчетных данных о денежных средствах и токенах.

Нормативное обеспечение проверки денежных средств и токенов состоит из: Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998г. № 218-3 (с изм. и доп.); Банковский кодекс Республики Беларусь от 25.10.2000г. № 441-3 (с изм. и доп.); Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая и Особенная части); Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 г. № 57-3 и др.

Основными источниками информации проверки денежных средств, денежных документов и токенов являются:

- ✓ внутрифирменные положения, принятые и действующие в организации;

- ✓ приказы и распоряжения;

- ✓ должностные инструкции кассиров;

- ✓ учетная политика организации и приложения к ней;

- ✓ договора с обслуживающими банками; о полной материальной ответственности с кассирами;

- ✓ кассовые книги (книга учета доходов и расходов);

- ✓ журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;

- ✓ первичные учетные документы КО-1 «Приходный кассовый ордер», КО-1в «Приходный кассовый ордер», КО-2 «Расходный кассовый ордер»,

КО-2в «Расходный кассовый ордер», первичные учетные документы по операциям с токенами;

- ✓ отчеты кассиров;
- ✓ выписки банка, платежные инструкции и приложенные к ним документы;

- ✓ инвентаризационные материалы;

- ✓ учетные регистры по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», в том числе Главная книга;

- ✓ бухгалтерская отчетность организации («Бухгалтерский баланс»; «Отчет о движении денежных средств», примечания к бухгалтерской отчетности);

- ✓ статистическая отчетность;

- ✓ заявления и разъяснения руководства организации, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих органов, аудиторское заключение аудитора (при его наличии) и др.

В начале проверки необходимо выяснить, как в организации соблюдается кассовая дисциплина, насколько жестко контролируются операции с наличными денежными средствами, в том числе с иностранной валютой, созданы ли условия, обеспечивающие сохранность денежных средств, документов и токенов, как обеспечивается санкционирование различных платежей с расчетного и других счетов организации и т.д. С этой целью необходимо получить информацию по следующим вопросам:

- 1) созданы ли условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при транспортировке и их хранении;

- 2) заключен ли договор о материальной ответственности с кассиром;

- 3) своевременно ли осуществляется регистрация кассовых ордеров, банковских платежных инструкций в журналах регистрации;

- 4) качественно ли заполняются реквизиты кассовых документов и платежных инструкций;

- 5) соблюдается ли график документооборота по операциям с денежными средствами и токенами;

- 6) своевременно ли руководитель организации подписывает расходные кассовые документы;

- 7) осуществляется ли контроль за полнотой и своевременностью оприходования денежных средств;

- 8) проверяется ли целевое использование денежных средств, полученных в банке;

9) проверяется ли соответствие осуществленных банковских операций, заключенным контрактам и др.

Большое значение при этом принадлежит соблюдению порядка проведения инвентаризации денежных средств и денежных документов как в кассе организации, так и в кассах торговых объектов.

Далее в ходе проведения проверки денежных средств проверяющий изучает кассовые операции. Проверяя операции по движению денежных средств необходимо изучить ряд вопросов по ведению кассовых операций, как в белорусских рублях, так и в иностранной валюте по объектам.

Проверяющему следует изучить соблюдение порядка расчетов наличными белорусскими рублями между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями за приобретенные товары (выполненные работы, оказанные услуги), а также по иным обязательствам.

Изучая вопросы наличия и движения денежных средств на счетах, открытых в банках следует установить количество открытых счетов организацией, как в пределах, так и за пределами Республики Беларусь в соответствии с Банковским кодексом Республики Беларусь. Согласно Порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь расчеты между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями должны осуществляться при соблюдении установленной очередности платежей.

Кроме того, в ходе проверки денежных средств на счетах, открытых в банках получают информацию по следующим вопросам:

- реальность остатков денежных средств на счетах, открытых в банках. Для этого проверяющий направляет в банки, где открыты счета, письма с просьбой подтвердить остатки по счетам на отчетную дату. При этом обращают внимание на то, что ответы на запросы должны быть направлены на адрес проверяющего, который указывается в запросе;
- полнота и своевременность оприходования денежных средств;
- соблюдение расчетно-платежной дисциплины;
- своевременность и полнота перечисления средств контрагентам и наличие претензионных сумм;
- целевое использование денежных средств;
- своевременность и полнота зачисления денежных средств;
- наличие и достоверность оправдательных документов, подлинность и полнота выписок банка. Полнота банковских выписок устанавливается

по их постраничной нумерации и переносу остатка средств на счете. Остаток средств на конец периода в предыдущей выписке банка по счету должен равняться остатку средств на начало периода в следующей выписке;

- соответствие отдельных аналитических счетов выпискам из счетов, открытым в банках;

- реальность и законность операций по счету 57 «Денежные средства в пути» выясняется реальное отражение средств, направленных для зачисления на расчетный счет (путем инкассации, сдачи в вечернюю кассу банка, через отделение связи и др.).

- правильность корреспонденции счетов, обоснованность записей в регистрах аналитического и синтетического учета;

- достоверность данных бухгалтерской отчетности о денежных средствах.

В целом проверка операций по валютным счетам проводится аналогично операциям по расчетным счетам.

В настоящее время с целью осуществления оперативных расчетов субъекты хозяйствования используют электронные деньги. В соответствии с Правилами осуществления операций с электронными деньгами электронные деньги – это хранящиеся в электронном виде единицы стоимости, принимаемые в качестве средства платежа при осуществлении расчетов, как с эмитентом данных единиц стоимости, так и с иными лицами и выражающие сумму безусловного и безотзывного обязательства эмитента по погашению данных единиц стоимости любому лицу, предъявившему их для погашения.

4.2 Проверка расчетов с контрагентами и подотчетными лицами. Проверка расчетов с поставщиками, покупателями, прочими дебиторами и кредиторами

Расчеты организаций с контрагентами по возникшим обязательствам осуществляются в основном в безналичном порядке, а случаях, предусмотренных законодательством наличными денежными средствами.

Целью проверки расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами, по внутривозрастным расчетам является установление законности, достоверности данных бухгалтерской отчетности о составе дебиторской и кредиторской задолженности, целесообразности, а также оценка экономической эффективности совершенных операций.

Основными задачами проверки расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами, по внутрихозяйственным расчетам являются:

✓ проверка соблюдения требований нормативных правовых актов по расчетным операциям с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами;

✓ проверка соблюдения договорной дисциплины;

✓ соблюдение правил документального оформления расчетных операций;

✓ правильность оформления и отражения в учете полученных и выданных авансов, предъявленных претензий;

✓ установление причин и давности образования задолженности по расчетам, определение реальности и путей погашения дебиторской задолженности;

✓ соблюдение расчетно-платежной дисциплины;

✓ анализ состояния дебиторской и кредиторской задолженности;

✓ достоверность учетных и отчетных данных о дебиторской и кредиторской задолженности.

Нормативное обеспечение проверки расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами включает нормативные акты по операциям с денежными средствами, а также: Указ Президента Республики Беларусь «О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций» от 27.03.2008г. №178 (с изм. и доп.); Положение о приемке товаров по количеству и качеству: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 03.09.2008г. №1290 и другие.

Источниками информации проверки расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами являются:

• внутрифирменные положения, принятые и действующие в организации;

• приказы и распоряжения;

• учетная политика организации и приложения к ней;

• договора с обслуживающими банками; договора (контракты); сертификаты;

• доверенности;

• первичные учетные документы: накладные, счета-фактуры, акты и рекламации и прочее;

• выписки банка и платежные инструкции;

• документы по кассовым операциям;

- инвентаризационные материалы;
- данные налогового учета;
- учетные регистры по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», в том числе Главная книга;
- бухгалтерская отчетность («Бухгалтерский баланс»; «Отчет о движении денежных средств», примечания к бухгалтерской отчетности);
- статистическая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства организации, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих органов, аудиторское заключение аудитора (при наличии) и другие.

В ходе проверки проверяющий изучает материалы ранее проводимых инвентаризаций расчетов с контрагентами. Инвентаризация расчетов покупателями и поставщиками, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета расчетов.

В ходе инвентаризации расчетов проверяется:

- правильность расчетов и наличие документов, подтверждающих основание для начисления и списания соответствующих сумм;
- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- правильность и обоснованность сумм задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

При инвентаризации расчетов с поставщиками, покупателями, подрядчиками, заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами определяется сумма дебиторской и кредиторской задолженности, не погашенная на 1 ноября отчетного года, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, и составляется акт сверки расчетов с должниками. Результаты оформляются актом инвентаризации согласно Инструкции №180.

В ходе проверки соблюдения договорной дисциплины важно оценить уровень постановки договорной работы в организации, а именно соблюдаются ли положения Гражданского кодекса, изучается качество заключенных договоров (контрактов) с отражением в них условий и сроков поставок запасов, порядка расчетов и выбор валюты, имущественной ответственности сторон. Наряду с этим устанавливается

экономическая обоснованность и реальность заключенных договоров, своевременность их регистрации и включения в номенклатуру дел. Вместе с тем изучается порядок выполнения договорных условий и своевременность предъявления претензий.

При проверке состояния расчетно-платежной дисциплины необходимо изучить сроки возникновения дебиторской и кредиторской задолженности исходя из которых задолженность классифицируют на текущую (нормальную), просроченную, с истекшим сроком исковой давности. Особое внимание обращают на соблюдение сроков исковой давности, так как это сроки для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Общий срок исковой давности согласно Гражданского кодекса Республики Беларусь составляет 3 года, однако существуют специальные сроки.

Изучая состояние бухгалтерского учета, следует акцентировать внимание на наличие сомнительной задолженности. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями. Документами, подтверждающими оценку платежеспособности контрагента, могут быть: выписка из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей с информацией о возможной ликвидации, анализ бухгалтерской отчетности организации, информация о судебных решениях, приостановлении лицензии, заявление о процедуре банкротства и др. По сомнительной задолженности может создаваться резерв по сомнительным долгам. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Резерв следует формировать после того, как будет проведена инвентаризация расчетов с дебиторами. Проверяющему необходимо изучить положения учетной политики относительно периодичности начисления резерва на последнее число отчетного (налогового) периода. Законодательством определены способы расчета резервов по сомнительным долгам, организация избранный способ отражает в учетной политике, а проверяющий отслеживает соблюдение требования.

Резерв по сомнительным долгам должен быть использован после того, как задолженность, включенная в него, признана безнадежной (нереальной к взысканию) и подлежит списанию на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Проверяющий должен проверить отражается ли списанная дебиторская задолженность на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение пяти лет с даты списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника. В течение данного срока хранят первичные документы, подтверждающие возникновение задолженности, а также документы, на основании которых в учете отражено ее списание. Вместе с тем изучают организацию и порядок ведения аналитического учета по забалансовому счету 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» по каждому дебитору, чья задолженность списана со счетов учета расчетов, и каждому списанному долгу.

В бухгалтерской отчетности дебиторская задолженность отражается за минусом сумм сформированного по ней резерва по сомнительным долгам. В примечании к бухгалтерской отчетности при раскрытии информации по дебиторской задолженности должны быть указаны суммы резервов по сомнительным долгам на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов по сомнительным долгам и списанной в отчетном периоде дебиторской задолженности за счет этих резервов, суммы неиспользованных резервов, присоединенных к доходу в отчетном периоде.

Следует также проверить достоверность и реальность отражения остатков по расчетам с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами, по внутрихозяйственным расчетам в бухгалтерской отчетности.

4.3 Проверка расчетов по налогам и сборам

Взаимоотношениям субъектов хозяйствования с налоговыми и таможенными органами уделяется пристальное внимание, так как нарушение налогового и таможенного законодательства влечет негативные последствия в виде уплаты штрафов, пеней, что отрицательно сказывается на финансовом состоянии плательщиков налогов и сборов.

Целью проверки расчетов по налогам и сборам является установление законности, достоверности данных бухгалтерской

отчетности о составе дебиторской и кредиторской задолженности, а также оценка соответствия отражения произведенных расчетов требованиям нормативных правовых актов.

Основными задачами проверки расчетов по налогам и сборам являются:

- ✓ проверка соблюдения налогового и таможенного законодательства;
- ✓ проверка соблюдения налоговой дисциплины;
- ✓ соблюдение правил исчисления налогооблагаемой базы;
- ✓ правильность и своевременность определения и полнота перечисления сумм налогов и сборов;
- ✓ установление законности применения налоговых льгот и налогового кредита;
- ✓ соблюдение расчетно-платежной дисциплины;
- ✓ анализ состояния дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам по налогам и сборам;
- ✓ достоверность учетных и отчетных данных о дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам по налогам и сборам.

Нормативное обеспечение проверки расчетов по налогам и сборам включает нормативные акты по предыдущим темам, а также Таможенный кодекс Евразийского экономического союза: Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (в ред. от 29.05.2019); Закон Республики Беларусь «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения» от 30.06.2014 г. № 165-З; Положение о порядке предоставления отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов (пошлин) и пени, налогового кредита и другие.

Источниками информации проверки расчетов по налогам и сборам являются:

- внутрифирменные положения, принятые и действующие в организации;
- приказы и распоряжения;
- учредительные документы;
- свидетельство о присвоении учетного номера плательщика;
- учетная политика организации и приложения к ней;
- договора с обслуживающими банками
- договора (контракты); лицензии и сертификаты;
- первичные учетные документы: накладные, счета-фактуры, акты и др.;

- выписки банка и платежные инструкции;
- инвентаризационные материалы;
- регистры налогового учета, книга покупок; налоговые декларации (расчеты);
- учетные регистры по счетам 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», в том числе Главная книга;
- бухгалтерская отчетность («Бухгалтерский баланс»; «Отчет о прибылях и убытках»; «Отчет о движении денежных средств», примечания к бухгалтерской отчетности);
- статистическая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства организации, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих органов, аудиторское заключение аудитора (при наличии).

В начале проверки расчетов по налогам и сборам изучают содержание учредительных документов с целью определения видов экономической деятельности, осуществляемых субъектом и на их основе формируют перечень налогов и сборов, уплачиваемых данным плательщиком.

Наряду с этим устанавливают наличие лицензий на право осуществления отдельных видов экономической деятельности в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О лицензировании отдельных видов экономической деятельности».

Далее изучают положения учетной политики для целей налогообложения. Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь налог считается установленным в случае, когда определены плательщики и элементы налогообложения. Следовательно, проверку расчетов по налогам и сборам производится по установленным элементам.

Далее следует проверить достоверность налоговых деклараций, которые могут предоставляться в виде электронного документа. В ходе изучения налоговых деклараций (расчетов) обращают внимание на правильность оформления всех реквизитов, взаимосвязку соответствующих показателей, точность арифметических подсчетов сумм налогов, подлежащих перечислению в бюджет, обоснованность применения налоговых ставок и льгот.

Затем устанавливается достоверность остатка по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». С этой целью проводят инвентаризацию расчетов с бюджетом путем сверки данных бухгалтерского учета с суммами налогов,

исчисленных в налоговых декларациях, а также с суммами, перечисленными в бюджет.

В соответствии с Налоговым кодексом в Республике Беларусь применяется упрощенная система налогообложения, которая предусматривает особый порядок определения плательщиков и элементов налогообложения (объекта, налоговой базы, налоговой ставки и др.), предоставления налоговых льгот, а также освобождает от уплаты ряда налогов.

На завершающем этапе проверки расчетов по налогам и сборам проводится оформление и обобщение полученных результатов, анализируется выполнение пунктов программы проверки, систематизируются типичные ошибки и недостатки.

4.4 Проверка расчетов с подотчетными лицами

Для выполнения различных хозяйственных и других поручений организации выдают отдельным лицам денежные суммы под отчет. Деньги под отчет выдают на расходы по командировкам, на приобретение различных материалов, мелкие хозяйственные, почтовые, телеграфные и другие административно-хозяйственные расходы. Выдача денежных средств под отчет на предстоящие расходы на цели, установленные законодательством, работникам юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя производится как наличными деньгами, так и с использованием корпоративных карточек.

Целью проверки расчетов с подотчетными лицами является установление законности совершения операций, целесообразности осуществления расчетов с подотчетными лицами в национальной и иностранной валютах и достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основными задачами проверки расчетов с подотчетными лицами являются:

- ✓ проверка соблюдения требований нормативных правовых актов по расчетам с подотчетными лицами;
- ✓ соблюдение правил документального оформления операций по движению подотчетных сумм;
- ✓ соблюдение порядка выдачи денег под отчет;
- ✓ целесообразность осуществления расчетов подотчетными суммами в национальной и иностранной валютах;
- ✓ соблюдение расчетной дисциплины;

- ✓ правильность и полнота расчетов с подотчетными лицами;
- ✓ достоверность учетных и отчетных данных в части величины дебиторской и кредиторской задолженности.

Нормативное обеспечение проверки расчетов с подотчетными лицами включает нормативные правовые акты по операциям с денежными средствами, а также Трудовой кодекс Республики Беларусь от 26.07.1999 г. № 296-З (с изм. и доп.); Положение о порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 19.03.2019 № 176 (с изм. и доп.); Перечень выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах»: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 25.01.1999 № 115; О служебных командировках за границу: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 03.04.2020 № 194 и другие.

Источниками информации проверки расчетов с подотчетными лицами являются:

- ✓ внутрифирменные положения, принятые и действующие в организации;
- ✓ приказы и распоряжения;
- ✓ учетная политика организации и приложения к ней;
- ✓ договора с обслуживающими банками;
- ✓ командировочные удостоверения, задания;
- ✓ авансовые отчеты;
- ✓ первичные учетные документы: проездные документы, счета, расчеты, договор страхования, в т.ч. страховой полис (свидетельство, сертификат), документы, оформленные в электронном виде и распечатанные на бумажном носителе и др.;
- ✓ документы по кассовым и банковским операциям;
- ✓ инвентаризационные материалы;
- ✓ данные налогового учета;
- ✓ учетные регистры по счетам 71 «Расчеты с подотчетными лицами», в том числе Главная книга;
- ✓ бухгалтерская отчетность («Бухгалтерский баланс»; «Отчет о движении денежных средств», примечания к бухгалтерской отчетности);

- ✓ статистическая отчетность;
- ✓ заявления и разъяснения руководства организации, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих органов, внеучетные данные, аудиторское заключение аудитора (при наличии).

При инвентаризации расчетов с подотчетными лицами проверяются авансовые отчеты работников и расходные кассовые ордера. По этим документам проверяется соответствие выданных и возвращенных средств данным бухгалтерского учета, а также устанавливается целевое использование израсходованных сумм, устанавливается наличие оправдательных документов, а также выявляются суммы, срок представления отчетов по которым истек.

В основном под отчет деньги выдают на командировки. Согласно Трудового кодекса Республики Беларусь служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы. Следовательно, проверяющему необходимо установить являлась ли поездка служебной командировкой в соответствии с требованиями законодательства.

Особый интерес обращается проверке представленных командированными лицами авансовых отчетов. Устанавливается наличие отметок в командировочных удостоверениях о датах прибытия и выезда из пунктов назначения, нет ли подчисток, помарок в командировочном удостоверении, все ли реквизиты заполнены. Фактическое время пребывания в командировке определяют по отметке в командировочном удостоверении о выезде и прибытии. При этом достоверность отметок командировочного удостоверения обязательно сверяется с датами проездных документов. В необходимых случаях производится сверка данных командировочного удостоверения с путевыми листами водителей и табелями учета рабочего времени других категорий работников.

Следующим этапом проверки является установление законности и целесообразности расходования подотчетных сумм, путем сопоставления данных авансовых отчетов и приложенных к ним оправдательных документов. Возмещение командировочных расходов, как в пределах, так и за пределами Республики Беларусь производится в соответствии с нормативными актами.

Проверка расчетов с подотчетными лицами проводится в соответствии с программой, которая включает следующие вопросы:

- ✓ утвержден ли руководителем организации список лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет;

- ✓ выдавались ли суммы под отчет лицам, не имеющим трудовых отношений с проверяемой организацией;
- ✓ выдавались ли авансы под отчет сверх установленных размеров;
- ✓ не превышал ли размер выданного аванса суммы по расчету;
- ✓ имеют ли место факты скрытого финансирования работников путем выдачи аванса без потребности в нем;
- ✓ не оплачивались ли расходы из подотчетных сумм, которые могли быть оплачены из кассы организации;
- ✓ целесообразность направления работника в командировку;
- ✓ выполняются ли задания по командировке;
- ✓ соблюдаются ли сроки пребывания работника в командировке;
- ✓ своевременность и полнота представления авансовых отчетов;
- ✓ наличие документов, подтверждающих произведенные расходы к авансовому отчету;
- ✓ своевременно ли утверждаются авансовые отчеты руководителем организации;
- ✓ расходуются ли подотчетные суммы по целевому назначению;
- ✓ своевременно ли возвращают подотчетные лица остатки неиспользованных подотчетных сумм;
- ✓ числится ли дебиторская задолженность за уволенными работниками;
- ✓ законность совершаемых хозяйственных и командировочных расходов;
- ✓ правильно ли составляются расчеты по определению расходов по командировкам как в пределах Республики Беларусь, так и за границу;
- ✓ не принимались ли за счет организации расходы, которые должны быть отнесены за счет подотчетных лиц;
- ✓ были ли случаи отнесения на расходы организации стоимость командировок, производившихся для других организаций вместо возмещения ими этих расходов;
- ✓ своевременно ли отражаются в учете операции по использованию подотчетных сумм;
- ✓ относятся ли расходы на другие счета с целью вуалирования этих расходов;
- ✓ обосновано ли относятся расходы на затратные счета;
- ✓ наличие сторнировочных записей по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- ✓ качество первичных, сводных документов и правильно ли ведутся учетные регистры;

- ✓ реальность сальдо по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- ✓ не было ли случаев свертывания сальдо по счету 71 в бухгалтерском балансе;
- ✓ достоверность данных бухгалтерской отчетности.

При проверке расчетов с подотчетными лицами необходимо проверить правильность бухгалтерских записей по отражению полученных под отчет сумм и их списанию исходя из цели командировки. Встречаются случаи списания полученной под отчет суммы или числящейся за подотчетным лицом задолженности без документальных обоснований на счетах по учету затрат. Кроме того, надо проверять правильность подсчета оборотов и выведения сальдо в тех регистрах, в которых ведется аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами, и провести сверку данных с записями в других регистрах бухгалтерского учета. Следует также проверить достоверность отражения данных по расчетам с подотчетными лицами в бухгалтерском балансе и отчете о движении денежных средств.

4.5 Проверка расчетов по кредитам и займам

Кредит представляет собой форму движения ссудного капитала, осуществляемого через банковскую систему и специальные финансово-кредитные институты. Кредит и финансы - взаимосвязанные категории, которые в сочетании обеспечивают кругооборот денежных фондов организаций на расширенной основе. Банки аккумулируют свободные денежные средства предприятий и населения и передают их на основе обеспеченности, возвратности, платности и срочности организациям, нуждающимся в них. Платность кредита - это необходимость не только прямого возврата заемщиком полученных от банка кредитных ресурсов, но и оплаты права (процента) на их использование.

Кредитные отношения между кредитором и заемщиком регулируются кредитным договором, который заключается между указанными субъектами в письменной форме.

Согласно п. 1 ст. 760 Гражданского кодекса Республики Беларусь договор займа представляет собой сделку, по которой одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Соответствующим договором может быть предусмотрено использование заемщиком полученных средств на определенные цели (целевой заем).

Договор займа должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в десять раз установленный законодательством размер базовой величины, а в случаях, когда займодавцем является юридическое лицо, – независимо от суммы (п. 1 ст. 761 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

Цель проверки операций по кредитам и займам заключается в установлении законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных операций.

Основными задачами проверки операций по кредитам и займам выступают:

- ✓ проверка соблюдения требований нормативных правовых актов операций по кредитам и займам;
- ✓ соблюдение правил документального оформления операций по кредитам и займам;
- ✓ соблюдение порядка кредитных взаимоотношений;
- ✓ целесообразность операций по кредитам и займам в национальной и иностранной валютах;
- ✓ соблюдение расчетной дисциплины;
- ✓ правильность и полнота расчетов по кредитам и займам;
- ✓ правильность отражения процентов по полученным кредитам и займам на счетах бухгалтерского учета;
- ✓ достоверность учетных и отчетных данных в части величины долгосрочной и краткосрочной дебиторской и кредиторской задолженности.

Нормативное обеспечение проверки операций по кредитам и займам включает нормативные правовые акты по операциям с денежными средствами, а также Декрет Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах залога имущества» от 01.03.2010 г. № 3 (с изм. и доп.); Положение о порядке предоставления гарантий Правительства Республики Беларусь по кредитам, выдаваемым банками Республики Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 30.06.2008 № 359 (с изм. и доп.); инструкция о порядке предоставления денежных средств в форме кредита и их возврата (погашения): постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2018 №149 (с изм. и доп.) и др.

Основными источниками информации проверки операций по кредитам и займам выступают:

- внутрифирменные положения, принятые и действующие в организации;
- приказы и распоряжения;
- учетная политика организации и приложения к ней;
- кредитные договоры с обслуживающими банками и договоры займа;
- бизнес-планы, сметы, проектно-сметная документация;
- бухгалтерские справки-расчеты;
- первичные учетные документы: ТН-1, ТН-2, акты приема-передачи имущества, лимиты, декларации и др.;
- документы по кассовым и банковским операциям;
- инвентаризационные материалы;
- данные налогового учета (декларация (расчет) по НДС, декларация (расчет) по налогу на прибыль);
- учетные регистры по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в том числе Главная книга;
- бухгалтерская отчетность («Бухгалтерский баланс»; «Отчет о прибылях и убытках», «Отчет о движении денежных средств», примечания к отчётности);
- статистическая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства организации, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих органов и банков, внеучетные данные, аудиторское заключение аудитора (при наличии).

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности не обходимо провести инвентаризацию обязательств не менее одного раза в год - не ранее 1 декабря.

Инвентаризация обязательств в части расчетов с банками и иными небанковскими кредитно-финансовыми организациями по кредитам, займам заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета расчетов.

Проверка операций по кредитам и займам осуществляется по следующим вопросам:

- ✓ устанавливают перечень видов кредитов, используемых организацией;
- ✓ проверяют обоснованность, полноту и правильность получения кредитов и займов;
- ✓ определяют реальность остатков по кредитам банка;

- ✓ контролируют правильность и полноту использования кредитов по целевому назначению;
- ✓ изучают своевременность погашения кредитов, их влияние на финансовое состояние организации;
- ✓ обращают внимание на наличие просроченных кредитов;
- ✓ анализируют порядок уплаты процентов за пользование кредитами. Согласно инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством), признаются в бухгалтерском учете расходами ежемесячно и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- ✓ оценивают обеспеченность кредитов банка активами организации;
- ✓ проверяют соблюдение расчетно-платежной дисциплины;
- ✓ исследуют качество первичной документации, обоснованность выписок банка, своевременность ведения учетных регистров и законность проведения операций по кредитным счетам;
- ✓ применялись ли меры ответственности за несоблюдение условий кредитного договора;
- ✓ изучают состояние бухгалтерского и налогового учета и достоверность данных бухгалтерской отчетности.

Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь проценты по займу при расчете налога на прибыль учитывают в составе затрат. Исключение составляют проценты по займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов, а также проценты по просроченным платежам по основному долгу.

4.6 Проверка состояния учета операций по движению запасов

Для осуществления производственной деятельности субъекты хозяйствования должны располагать необходимыми материальными ресурсами. Данные ресурсы содействуют производственному циклу, а информация о их наличии, эффективности использования необходима как для целей управления, так и для стратегического прогнозирования развития субъекта хозяйствования. Обеспечить высокое качество данной информации, ее адекватность реальному положению дел в материальном обеспечении производства позволяет проверка операций по движению запасов организации.

Таким образом, целью проверки операций по движению запасов является установление законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных действий.

Основными задачами проверки операций по движению запасов являются:

- ✓ проверка соблюдения требований нормативных правовых актов по операциям с запасами;
- ✓ соблюдение правил документального оформления операций по движению запасов;
- ✓ обоснованность оценки запасов;
- ✓ проверка обеспечения сохранности запасов и состояния складского хозяйства;
- ✓ соблюдение налогового законодательства;
- ✓ обоснованность применяемых норм, нормативов, лимитов;
- ✓ анализ эффективности использования запасов;
- ✓ достоверность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Нормативное обеспечение проверки операций по движению запасов включает нормативные правовые акты по предыдущим темам, а также Закон Республики Беларусь «О ценообразовании» от 10.05.1999 г. № 255-З (с изм. и доп.); Закон Республики Беларусь «Об обращении с отходами» от 20.07.2007 г. № 271-З (с изм. и доп.); Методические [указания](#) по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, утв. приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14.08.2007г. № 363 (с изм. и доп.) и другие.

Информационное обеспечение проверки операций по движению запасов многообразно, зависит от конкретного вида запасов и отрасли деятельности организации. Основными источниками информации проверки операций с запасами являются:

- внутрифирменные положения, принятые и действующие в организации;
- учетная политика организации и приложения к ней;
- договора (поставки, аренды, материальной ответственности и др.); протоколы согласования цен; сертификаты; доверенности;
- первичные учетные документы по движению запасов (товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счета-фактуры, накладные на внутреннее перемещение, заказы-наряды, лимитно-заборные карты, калькуляции, путевые листы, плановые калькуляции по расчету

закупочных цен на продукцию растениеводства и животноводства, акты на определение массы зерна, заложенного на хранение методом плющения, в массе после доработки, учетные листы убоя и падежа животных, ведомости переработки молока и молочных продуктов, акты об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей, ведомости учета расхода кормов, карточки учета использованных автопокрышек, акты снятия остатков горюче-смазочных материалов по складу нефтепродуктов, акты на оприходование приплода животных, акты на вывод и сортировку суточного молодняка птицы, приемные квитанции, акты о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей и др.);

- карточки складского учета или иные регистры аналитического учета;
- отчеты материально ответственных лиц;
- заключения экспертов, оценщиков;
- документы по кассовым операциям и выписки банка, платежные инструкции;

- инвентаризационные материалы;

- данные налогового учета, в том числе налоговые декларации (расчеты);

- учетные регистры по счетам 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»; 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», 15 «Заготовление и приобретение запасов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», в том числе Главная книга;

- бухгалтерская отчетность («Бухгалтерский баланс»; «Отчет о прибылях и убытках»; «Отчет о движении денежных средств», примечания к отчетности);

- статистическая отчетность;

- заявления и разъяснения руководства организации, результаты проверок контролирующих органов, решения судов, аудиторское заключение аудитора (при наличии) и др.

В начале проверки необходимо установить правильность отнесения объектов к запасам согласно законодательству и изучить их состав.

В ходе проверки необходимо получить информацию о состоянии и эффективности работы службы внутреннего контроля по операциям с

запасами. При проверке организации системы внутреннего контроля изучают:

- соблюдение локальных нормативных актов о службе внутреннего контроля, выполнение решений по повышению оперативности и качеству проверок;

- правильность организации и функционирования службы внутреннего контроля в соответствии с утвержденным положением о данной службе и должностных обязанностей специалистами, укомплектованность штатов и их качественный состав, обеспечение систематического повышения квалификации работников внутреннего контроля, проведение семинаров по обмену опытом;

- качество проводимых проверок и контрольных мероприятий;

- состояние оперативного и текущего контроля за работой материально ответственных лиц, своевременность предоставления в бухгалтерию ими отчетов;

- состояние охраны и укрепление объектов организации;

- своевременность и правильность оформления материалов по выявленным недостаткам и хищениям, своевременность передачи в правоохранительные органы;

- причины образования и порядок оформления потерь запасов, соблюдение порядка утверждения документов на их списание;

- обоснованность списания нереальной ко взысканию задолженности по недостаткам, порче;

- документальную обоснованность, правильность и четкость изложения вскрытых недостатков и нарушений;

- участие в контрольных мероприятиях специалистов различных служб;

- соблюдение сроков рассмотрения материалов проверок, подготовки и принятия решений по результатам проверок;

- эффективность системы внутреннего контроля.

Большое внимание уделяется оценке качества инвентаризационной работы. В ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка запасов (в том числе неучтенных) путем:

- 1) сопоставления с данными бухгалтерского учета;

- 2) выявления запасов, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;

- 3) выявления сверхнормативных и неиспользуемых запасов с целью их учета и последующей реализации или списания.

Проведение инвентаризации запасов в организациях обязательно:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- по решению руководителя организации;
- по решению контролирующих (надзорных) органов или ревизионной группы в ходе проведения проверки в порядке, установленном законодательством;
- при коллективной (бригадной) материальной ответственности, в случае смены руководителя (бригадира), выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);
- в иных случаях, установленных законодательством.

Следовательно, проверяющий исследует кадровую политику: подбор, расстановку и закрепление работников на должностях специалистов, материально ответственных лиц, руководителей, наличие заключенных договоров о материальной ответственности; состояние инвентаризационной работы, соблюдение принципа внезапности проведения инвентаризаций, порядка формирования инвентаризационных комиссий, своевременность и качество оформления инвентаризационных материалов, правильность, своевременность выведения результатов инвентаризаций запасов и отражения их на счетах бухгалтерского учета, проведение контрольных проверок качества инвентаризаций, разработку и осуществление профилактических мер, направленных на обеспечение сохранности запасов.

Согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь наниматель обязан создавать работникам условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения сохранности вверенных им ценностей.

Законодательством определены случаи, когда члены коллектива (бригады) освобождаются от возмещения ущерба, причиненного нанимателю:

- ✓ если будет установлено, что ущерб причинен не по их вине;
- ✓ при установлении конкретных виновников причиненного ущерба из числа членов данного коллектива (бригады);

✓ если ущерб относится к категории нормального производственно-хозяйственного риска (экспериментальное производство, введение новых технологий и др.).

Таким образом, после установления факта причинения материального ущерба необходимо:

а) наличие докладной записки от руководителя подразделения (иного должностного лица), с указанием обстоятельств и предполагаемых лиц, виновных в причинении ущерба;

б) от работника, которому вменяется причинение ущерба, должно быть затребовано письменное объяснение. Если работник отказывается от дачи письменного объяснения, необходимо составить соответствующий акт;

в) наниматель посредством издания приказа (распоряжения) может назначить служебное расследование обстоятельств, повлекших причинение материального ущерба, по результатам которого составляется акт.

Материальный ущерб, причиненный нанимателю, возмещается в полном объеме на условиях долевой ответственности путем распределения его между членами данного коллектива (бригады) пропорционально фактически проработанному времени за период от последней инвентаризации до дня обнаружения ущерба.

Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Формирование фактической себестоимости запасов зависит от их источников поступления.

Пристальное внимание проверяющего обращено на наличие, поступление и выбытие материалов, незавершенного производства и готовой продукции. Приемка товаров по количеству и качеству проводится с использованием средств измерений, находящихся в исправном состоянии и прошедших в установленном законодательством порядке поверку. При приемке товаров по количеству и качеству должны быть приняты меры по обеспечению сохранности товаров, предотвращению их утери и хищения, а также смешения с другими товарами.

Приемка товаров по качеству предусматривает их проверку на соответствие требованиям в отношении качества товаров, установленным договором, техническими нормативными правовыми актами, в том числе соответствие образцам (эталонам). Приемка товара по качеству на складе покупателя производится в следующие сроки:

- при поступлении товара из другого населенного пункта - не

позднее 20 дней, а скоропортящегося товара - не позднее 24 часов после его получения от перевозчика или поступления на склад покупателя;

- при поступлении товара из данного населенного пункта - не позднее 10 дней, а скоропортящегося товара - не позднее 24 часов после его получения от перевозчика или поступления на склад покупателя.

В случае обнаружения в ходе приемки товаров по количеству и качеству недостачи, ненадлежащего качества товара или его порчи срок приемки прерывается для вызова представителя продавца или иного представителя и продолжает исчисляться после возобновления приемки.

При приемке товаров по качеству одновременно проверяется тара и упаковка, маркировка на таре (упаковке) и товарах (при необходимости), выполнение иных условий, направленных на обеспечение сохранности и целостности товаров, на соответствие требованиям, установленным техническими нормативными правовыми актами и (или) другими обязательными правилами упаковки, маркировки, хранения и перевозки данных товаров.

Если при приемке товаров по количеству и качеству будут выявлены недостача товара или его ненадлежащее качество, то результаты приемки оформляются актом, составляемым в день их выявления. Акты приемки товаров по количеству и качеству регистрируются и хранятся в порядке, установленном покупателем.

Материалы, отпущенные в производство и не прошедшие всех стадий обработки, именуют незавершенным производством. В ходе проверки незавершенного производства следует обусловить достоверность данных об его остатках в натуральном выражении, установить правильность отнесения затрат к готовой продукции и остаткам незавершенного производства, а также обоснованности их оценки в бухгалтерском учете.

Остатки незавершенного производства на конец периода определяются путем проведения инвентаризации. Инвентаризация незавершенного производства проводится по каждому месту хранения полуфабрикатов и материально ответственному лицу, на хранении у которого они находятся, при обязательном его участии. При проведении инвентаризации незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки в состав инвентаризационной комиссии включаются компетентные специалисты технологических служб.

Далее необходимо установить применяемую в организации оценку незавершенного производства, отображенную в учетной политике:

- по прямым статьям затрат;

- по прямым материальным затратам;
- по производственной себестоимости (нормативной или плановой);
- иным способом.

Достоверная информация о поступлении и выбытии готовой продукции, а также формировании ее себестоимости является основополагающим обстоятельством для определения финансового результата деятельности организации. Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, в том числе по комплектности, принятые на склад или заказчиком и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество.

При проведении инвентаризации материалов, сырья, готовых изделий, товаров и тары проверяется состояние складского хозяйства и торговых помещений, обеспечивающих сохранность товарно-материальных ценностей, по количеству и качеству. Проверяется состояние запоров, решеток, организации охраны складов и торговых помещений для совершения хозяйственных операций, исправность противопожарных приспособлений и др., о чем составляется акт за подписями всех членов инвентаризационной комиссии.

В ходе проверки операций с готовой продукцией тщательно изучают положения учетной политики, а именно:

- учет затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости;
- учет общепроизводственных затрат;
- оценка готовой продукции при ее отпуске;
- аналитический учет готовой продукции;
- распределение расходов на реализацию.

Проверяющий изучает как осуществляется учет готовой продукции в местах хранения и по отдельным ее видам в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

По операциям расхода ценностей устанавливаются: наличие технически обоснованных норм расхода сырья и материалов, случаи списания материалов по завышенным нормам или замена дорогостоящего сырья более дешевым без отражения в документах, обоснованность норм

производственных потерь и норм естественной убыли при хранении; достаточность метрологического обеспечения производства; приемка и отпуск материальных ценностей и готовой продукции без взвешивания, замера, пересчета или без технического испытания их качества; неправильное применение кодов учетных номенклатур, несовершенство пропускной системы. Расход материалов на производстве сопоставляется с количеством выпущенной и сданной на склад готовой продукции.

Наряды, договоры, связанные с отгрузкой, доставкой и выгрузкой изделий проверяются с тем, чтобы определить фактическое количество реализованной продукции. Устанавливается достоверность оформления документов на отгруженную продукцию, несвоевременность и неполнота ее оприходования.

С целью рационального использования материалов в условиях конкурентной борьбы хозяйственных структур необходимы: снижение материалоемкости и внедрение безотходной технологии; внедрение четкой организации материально-технического обеспечения, технологии, повышающей производительность и качество выпускаемой продукции в соответствии со спросом, сокращающей длительность производственного цикла и обеспечивающей его ритмичность; реализация излишних и ненужных материалов другим организациям и населению.

Проверяющий должен вскрыть причины возникновения сверхнормативных запасов. Такими причинами могут быть: приобретение товаров, не соответствующих спросу в данной местности или больше реального спроса; завышенное приобретение сырья, материалов без учета оптимального срока их оборачиваемости ввиду изменения ассортимента производимой продукции, перепрофилирования предприятия; некомплектность и неравномерность поставок материалов и комплектующих изделий; непредусмотренное изменение цен на отдельные виды материальных ресурсов; значительный рост транспортно-заготовительных расходов; изменение технологии производства.

Выясняются причины образования сверхнормативных остатков незавершенного производства и готовой продукции на складах. Такими причинами могут быть: некомплектность заделов, деталей, узлов; отклонения от предусмотренных технологией продолжительности производственного цикла; низкое качество изделий; неритмичность производства; высокая себестоимость; недостаток тары для упаковки; затруднения транспортировки и др.

Особенно тщательно изучают расход материалов, соблюдение установленного порядка их лимитирования, обоснованность норм, отклонения от них, причины перерасхода.

Просматривая отчетные калькуляции, производственные отчеты цехов, документы на внеплановый отпуск материалов (разовые требования, акты на замену и др.), специальные расчеты, технологические журналы, устанавливают факты неоправданных перерасходов против норм.

При проверке бухгалтерского учета следует уделять внимание проверке возврата продукции из торговых объектов и от других получателей на склады готовой продукции. Установить случаи, когда на возврат изделий выписывались бестоварные накладные, чтобы скрыть излишки на складе. Для выявления этих злоупотреблений нужно сопоставлять отчеты о движении готовой продукции с данными, отраженными в книге учета брака, производить встречную сверку накладных склада готовой продукции и в торговых объектах, исследовать транспортные документы.

Для вскрытия фактов реализации неучтенной продукции следует сопоставлять выписанные накладные на готовую продукцию с данными о таре, в которой она перевозилась (лотки, ящики, банки, бутылки и т.д.). Рекомендуются также сопоставлять накладные с путевыми листами, записями в книге регистрации пропусков и книгах учета выданных доверенностей с целью определения фактического количества реализованной продукции целесообразно проверять наряды, договоры и другие документы, связанные с отгрузкой, доставкой и выгрузкой изделий. Следует обращать внимание на исправления в содержании накладных, особенно цифр о количестве, сорте, дате отпуска.

При проверке контролируют также правильность определения объема производства и реализованной продукции. Например, продают муку из пекарен за наличный расчет, а затем оформляют как использованную для выпечки хлеба.

Для полноты проверки операций с готовой продукцией анализируют ее качество. Возможны факты выпуска изделий с нарушением установленных предельных допусков в весе, полноте налива, крепости, сахаристости, соотношении компонентов, содержании сухих веществ и т. п. Поэтому следует установить причины низкого качества продукции, обратить внимание на организацию лабораторного контроля готовых изделий. При этом тщательно изучаются первичные документы: журналы

анализа готовой продукции, акты на брак, рекламации и претензии покупателей, сертификаты и качественные удостоверения.

При проверке операций с запасами необходимо проверить правильность бухгалтерских записей по отражению операций по поступлению, использованию и их списанию исходя из назначения. Кроме того, надо контролировать правильность подсчета оборотов и выведения сальдо в тех регистрах, в которых ведется аналитический и синтетический учет запасов, и провести их сверку с записями в других регистрах бухгалтерского учета. Следует также проверить достоверность отражения остатка запасов в бухгалтерской и статистической отчетности.

ТЕМА 5. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА. ПРАВИЛА И СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

5.1 Сущность и правила аудита

Правовое регулирование отношений в области аудиторской деятельности основывается на Конституции Республики Беларусь и осуществляется в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», иными законами, актами Президента Республики Беларусь и принятыми в соответствии с ними иными актами законодательства, а также международными договорами Республики Беларусь и международно-правовыми актами, составляющими право Евразийского экономического союза.

Правовое регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь осуществляется нормативными правовыми актами.

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь.

Президент Республики Беларусь определяет единую государственную политику и осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с Конституцией Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 18.07.2019г. № 229-З и иными законодательными актами.

В соответствии с Положением о Министерстве финансов Республики Беларусь, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31.10.2001г. № 1585 (с изм. и доп.) одной из задач Министерства финансов Республики Беларусь является исполнение контроля за соблюдением

аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, и аудиторскими организациями законодательства об осуществлении аудиторской деятельности.

Функции Министерства финансов Республики Беларусь в области аудиторской деятельности:

- ✓ реализует единую государственную политику в области аудиторской деятельности;

- ✓ принимает национальные правила аудиторской деятельности;

- ✓ ведет совместно с Аудиторской палатой аудиторский реестр, устанавливает порядок его ведения, в том числе форму и перечень включаемых в него сведений, порядок включения и исключения сведений, внесения изменений (дополнений) в сведения об аудиторской организации, аудиторы – индивидуальном предпринимателе, аудиторы;

- ✓ формирует и ведет информационный банк данных организаций, годовая бухгалтерская и (или) финансовая отчетность которых подлежит обязательному аудиту, устанавливает порядок его формирования и ведения;

- ✓ устанавливает требования к отчету Аудиторской палаты о ее деятельности, а также порядок представления этого отчета;

- ✓ принимает иные нормативные правовые акты, в том числе устанавливает формы документов, в области аудиторской деятельности (за исключением аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);

- ✓ проводит аттестацию на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждение квалификации аудиторами;

- ✓ контролирует соблюдение аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями, аудиторами законодательства об аудиторской деятельности (за исключением законодательства об аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);

- ✓ вносит в Аудиторскую палату представления о применении к аудиторским организациям, аудиторами – индивидуальным предпринимателям мер воздействия в соответствии с компетенцией Аудиторской палаты, и (или) об исключении из аудиторского реестра сведений о праве аудиторской организации оказывать аудиторские услуги по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, и (или) об осуществлении внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей;

✓ обобщает практику и проводит анализ осуществления Аудиторской палатой своей деятельности, рассматривает результаты оценки деятельности Аудиторской палаты наблюдательным советом по аудиторской деятельности, при необходимости направляет в правление Аудиторской палаты представления о досрочном переизбрании председателя, заместителя председателя Аудиторской палаты, о применении дисциплинарных мер воздействия к работникам Аудиторской палаты;

✓ обобщает практику и проводит анализ осуществления аудиторской деятельности аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями; представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, занимающихся вопросами аудиторской деятельности;

✓ осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и иными актами законодательства.

В целях объективного рассмотрения и обсуждения проектов нормативных правовых актов, связанных с аудиторской деятельностью, а также обсуждения проблемных вопросов, возникающих у юридических и физических лиц в ходе осуществления аудиторской деятельности создан общественно-консультативный совет по вопросам аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь. Совет является совещательным, консультативным органом. Основными задачами совета являются:

1) подготовка предложений по вопросам правового регулирования аудиторской деятельности;

2) объективное рассмотрение и обсуждение проектов нормативных правовых актов, связанных с аудиторской деятельностью;

3) обсуждение проблемных вопросов, возникающих у юридических и физических лиц в ходе осуществления аудиторской деятельности;

4) обеспечение взаимодействия Министерства финансов Республики Беларусь с аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, и их объединениями, ассоциациями (союзами), аудиторами, экспертами и специалистами в области аудиторской деятельности, государственными органами, депутатами Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь, местных Советов депутатов и иными заинтересованными лицами.

Аудиторская палата является единым органом самоуправления аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей, созданным в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

Аудиторская палата – это юридическое лицо, являющееся некоммерческой организацией, основанной на обязательном членстве аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей. Членами Аудиторской палаты также могут являться аудиторы, физические лица, не участвующие в осуществлении аудиторской деятельности, и юридические лица, не осуществляющие аудиторскую деятельность.

Аудиторская палата в своей деятельности руководствуется Конституцией Республики Беларусь, Гражданским кодексом Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», иными актами законодательства, а также Уставом.

Аудиторская палата создана в целях:

- ✓ объединения на профессиональной основе аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, аудиторов для выполнения ими возложенных на них Законом «Об аудиторской деятельности» обязанностей, а также защиты прав и профессиональных интересов членов Аудиторской палаты;

- ✓ обеспечения общественной заинтересованности в аудиторской профессии путем содействия членам Аудиторской палаты в осуществлении профессиональной деятельности в области аудиторских и профессиональных услуг, образования и повышения квалификации, а также путем осуществления независимой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей на предмет соответствия требованиям законодательства, международных стандартов аудиторской деятельности;

- ✓ содействия развитию законодательства в области осуществления аудиторской деятельности, оказания профессиональных услуг и повышению престижа аудиторской профессии, укрепления правовых основ аудиторской деятельности, содействия созданию благоприятной бизнес–среды в Республике Беларусь.

Согласно законодательству Республики Беларусь субъектами аудиторской деятельности выступают: аудитор, аудитор-индивидуальный предприниматель, аудиторская организация, Аудиторская палата, заказчики аудиторских услуг.

Большую роль в развитии аудита в Республике Беларусь сыграло утверждение национального правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007г. № 189. Правило требует от аудиторов соблюдения общечеловеческих моральных норм и нравственных принципов в своих поступках и решениях, жить и работать по совести и действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Защищая интересы клиента, аудитор должен быть, убежден, что они возникли на законных и справедливых основаниях, и обязан отказаться от защиты этих интересов, если станет известно, что они возникли в нарушение законодательства или справедливости. Действуя в общественных интересах, аудиторы и аудиторские организации обязаны соблюдать нормы профессиональной этики и руководствоваться ими. Нормы профессиональной этики аудитора – это сложившиеся и широко применяемые правила поведения аудиторов и аудиторских организаций.

Согласно национальному правилу аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги» при оказании аудиторских услуг необходимо соблюдать принципы честности, объективности, профессиональной компетентности, конфиденциальности, профессиональности поведения.

Качественное и успешное проведение аудита, а также оказание аудиторских услуг становится возможным при условии применения в аудиторской практике единых стандартов (правил) аудиторской деятельности.

Стандарт (от англ. standard) переводится как «образец». Стандарты (правила) аудита — это свод руководящих норм и правил, необходимых аудиторам для выполнения своих обязанностей по проведению качественных проверок, регламентирующих основные принципы и особенности аудиторской деятельности. Аудиторские стандарты формируют основополагающие требования к качеству и надежности аудита и обеспечивают определенный уровень гарантии результатов аудита при условии их соблюдения.

Основная цель аудиторских стандартов — обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения.

С развитием рынка и интеграционных процессов в экономике разных стран, а также по мере превращения аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. В 1948 году, члены Американского института присяжных бухгалтеров одобрили и приняли десять положений под названием «Общепринятые стандарты аудиторской деятельности». С тех пор данные положения существенно не менялись и лежат в основе стандартов. Процесс разработки международных стандартов аудита начался в 70-е годы под руководством Международной федерации бухгалтеров — International Federation of Accountants (IFAC, или МФБ), основанной с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита. Для реализации миссии в сфере аудиторской деятельности МФБ в 1978 году был создан Совет по международным стандартам аудита и обеспечению уверенности (IAASB).

Международные стандарты аудиторской деятельности — International Standards on Auditing — это документы, формулирующие единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, при соблюдении которых обеспечивается определенный уровень гарантии результата аудита.

В Республике Беларусь Международные стандарты аудиторской деятельности (далее - МСА) являются обязательными для соблюдения при проведении аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Национальные стандарты аудита разрабатываются с учетом развития экономики конкретной страны.

По степени регулирования стандарты (правила) классифицируются на национальные правила аудиторской деятельности, внутренние правила аудиторской деятельности, принятые Аудиторской палатой, внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора — индивидуального предпринимателя.

Национальные правила аудиторской деятельности — принятые Министерством финансов нормативные правовые акты, устанавливающие требования к порядку осуществления аудиторской деятельности. Полное содержание национальных правил аудиторской деятельности Республики Беларусь и рекомендаций по аудиторской деятельности представлены на сайте Министерства финансов Республики Беларусь: www.minfin.gov.by.

Внутренние правила аудиторской деятельности, принятые Аудиторской палатой, согласовываются Министерством финансов и

устанавливают дополнительные требования к порядку оказания аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями аудиторских услуг с учетом особенностей оказания таких услуг. Внутренние правила аудиторской деятельности, принятые Аудиторской палатой, являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей.

Внутренние правила аудиторской деятельности, принятые Аудиторской палатой, не должны противоречить международным стандартам аудиторской деятельности, Кодексу этики и национальным правилам аудиторской деятельности.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя принимаются аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем в развитие международных стандартов аудиторской деятельности и национальных правил аудиторской деятельности и устанавливают дополнительные требования к порядку оказания аудиторских услуг, порядку осуществления внутренней оценки качества работы аудиторов.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя не должны противоречить внутренним правилам аудиторской деятельности, принятым Аудиторской палатой.

С этой целью разработано национальное правило аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора - индивидуального предпринимателя», утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16.01.2003г. № 4 (с изм. и доп.).

По направлению использования стандарты группируются на стандарты бухгалтерской (финансовой) отчетности, стандарты по специальным заданиям, стандарты сопутствующих аудиту услуг. Стандарты бухгалтерской (финансовой) отчетности регулируют порядок проведения аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарты по специальным заданиям регулируют порядок проведения аудита по специальному аудиторскому заданию. Стандарты сопутствующих аудиту услуг регулируют порядок оказания сопутствующих аудиту услуг.

По назначению стандарты систематизируются на общие, стандарты проведения аудита, стандарты составления отчета. Общие стандарты представляют собой свод профессиональных требований относительно к

квалификации аудитора, независимости точки зрения аудитора по всем вопросам, касающимся выполняемой работы, и др. Стандарты проведения аудита рассматривают проблемы планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля, получения достаточных доказательств и т. д. Стандарты составления отчета предусматривают указания на то, какая именно бухгалтерская отчетность проверяется в ходе аудита, была ли она составлена в соответствии с общепринятыми правилами, а также разграничение функций аудитора и администрации экономического субъекта. Отчет аудитора должен содержать заключение по поводу достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта или указания причин, по которым заключение не может быть составлено.

Зарубежная и отечественная аудиторская практика свидетельствует о важности процесса стандартизации аудиторской деятельности, поскольку создание и совершенствование методической базы для качественного проведения аудита – необходимое условие формирования и развития института аудита, являющегося неотъемлемым элементом инфраструктуры современной экономики.

Перечень и требования национальных правил аудиторской деятельности (далее – НПАД) приближены к МСА. Сравнение НПАД с МСА представлено в таблице 5.1.

Таблица 5.1 — Сравнение НПАД с МСА

Наименование НПАД	Наименование МСА и документов
«Цели и общие принципы аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»	200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»
«Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги»	Международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров
«Документирование аудита»	230 «Аудиторская документация»
«Внутренняя оценка качества работы аудиторов»	220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»
«Планирование аудита»	300 «Планирование аудита финансовой отчетности»
«Существенность в аудите»	320 «Существенность при планировании и проведении аудита»
«Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»	315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»
«Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками»	330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»
«Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите»	530 «Аудиторская выборка»

Продолжение таблицы 5.1

«Аудиторские доказательства»	500 «Аудиторские доказательства»
«Аналитические процедуры»	520 «Аналитические процедуры»
«Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях»	501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»
«Подтверждающая информация из внешних источников»	505 «Внешние подтверждения»
«Заявления руководства аудируемого лица»	580 «Письменные заявления»
«Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»	510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»
«Аудит операций со связанными сторонами»	550 «Связанные стороны»
«Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и фактов несоблюдения законодательства»	240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»
«Особенности аудита консолидированной бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»	600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»
«Использование результатов работы эксперта»	620 «Использование работы эксперта аудитора»
«Использование результатов работы внутреннего аудита»	610 «Использование работы внутренних аудиторов»
«Аудиторское заключение по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»	700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»
«Сообщение информации по вопросам аудита»	260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»
«Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»	570 «Непрерывность деятельности»
«Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты»	560 «События после отчетной даты»
«Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность»	720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»
«Особенности аудита субъектов малого предпринимательства»	Руководство по применению МСА при аудите малых и средних предприятий
«Специальные аудиторские задания и иные задания, обеспечивающие уверенность»	800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»
«Анализ прогнозной финансовой информации»	3400 «Проверка прогнозной финансовой информации»

Окончание таблицы 5.1

«Обзорная проверка бухгалтерской и (или) финансовой отчетности»	2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»
«Задания по компиляции финансовой информации»	4410 «Задания по компиляции»
«Задания на проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации»	4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»

5.2 Организация и порядок проведения аудита

Международный опыт показывает, что субъекты хозяйствования, желающие иметь доверие у кредиторов, инвесторов, акционеров, поставщиков и прочих контрагентов, проходят ежегодный независимый аудит с целью подтверждения достоверности их бухгалтерской отчетности и финансовой устойчивости. Методики аудита достоверности бухгалтерской отчетности разнообразны по видам аудиторских процедур и последовательности их выполнения. Главная цель их применения — обеспечить получение аудитором доказательств, необходимых для формирования объективного заключения по бухгалтерской отчетности проверяемого субъекта. В ходе аудита аудитор контролирует достоверность учета и оценки каждого вида имущества и обязательств хозяйствующего субъекта, а также объективность формирования статей и показателей бухгалтерской отчетности.

Аудит предполагает проведение целого комплекса организационных и методических процедур, которые по своему назначению и содержанию можно подразделить на три этапа:

I этап — подготовительный. Он предполагает принятие предложения о проведении аудита, предконтрактные договоренности с клиентом; подписание договора оказания аудиторских услуг, исследование организационной структуры учета и системы внутреннего контроля в организации;

II этап — тестирование надежности системы внутреннего контроля. На данном этапе выполняются процедуры тестирования системы внутреннего контроля организации с целью определения уровня ее надежности и оценки вероятности появления искажений в бухгалтерском учете и отчетности;

III этап — аудит операций по движению имущества и обязательств, объективности формирования и достоверности бухгалтерской отчетности. Аудитор контролирует остатки по балансовым счетам, а также

правильность формирования статей бухгалтерского баланса и показателей отчетных форм в увязке с данными бухгалтерского учета и других отчетных форм, оказывает аудиторские услуги и составляет аудиторское заключение.

Национальными правилами аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» предусмотрены следующие этапы проведения аудита:

- ✓ планирование аудита;
- ✓ получение аудиторских доказательств;
- ✓ документирование аудита;
- ✓ обобщение выводов;
- ✓ формирование и выражение мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Однако деление процесса аудита на конкретные этапы носит условный характер, так как на протяжении всей аудиторской проверки могут возникнуть обстоятельства требующие внесения изменений и дополнений в рабочую документацию, в ход осуществления действий аудитора и т.д.

Подготовка к проведению аудита включает в себя определение объема аудита, стоимости его проведения, заключение договора оказания аудиторских услуг. Договору может предшествовать письменное обязательство исполнителя о согласии на проведение аудита. Письменное обязательство направляется заказчику с целью подтверждения правильности понимания им условий предстоящего договора. Форма и содержание письма - обязательства определяются необходимостью включения в него сведений в соответствии с особенностями оказания аудиторских услуг.

Подготовка договора оказания аудиторских услуг начинается после предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания услуг. Договор оказания аудиторских услуг должен отвечать требованиям Гражданского кодекса Республики Беларусь и закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

Договор оказания аудиторских услуг включает следующие существенные условия:

- ✓ предмет договора;
- ✓ сроки оказания аудиторских услуг;
- ✓ права и обязанности сторон;
- ✓ стоимость аудиторских услуг, сроки и порядок их оплаты;

✓ ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств, предусмотренных законодательством и (или) этим договором, в том числе ответственность аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя за виновное неисполнение обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг;

✓ сведения (дата, номер (при его наличии), название, стороны, страховая сумма (лимит ответственности), срок действия) о договоре добровольного страхования гражданской ответственности аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя за причинение вреда в связи с осуществлением профессиональной деятельности (при его наличии);

✓ порядок урегулирования и разрешения споров;

✓ порядок соблюдения конфиденциальности;

✓ иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Для приближения к оптимальному варианту проведения аудита его необходимо должным образом спланировать. Согласно национального правила аудиторской деятельности «Планирование аудита» планирование аудита – это разработка общей стратегии и составление детального плана применительно к ожидаемому характеру, срокам и объему аудиторских процедур.

Аудиторская организация должна планировать свою работу так, чтобы аудит был проведен наиболее эффективным образом. Планирование аудита позволяет: уделить необходимое внимание значимым для аудита областям; выявить и своевременно решить проблемы, которые могут возникнуть в ходе аудита; надлежащим образом организовать выполнение аудиторского задания; распределить обязанности между членами аудиторской группы; осуществлять руководство и контроль за ходом аудита.

До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация должна:

➤ убедиться в том, что сохраняет независимость по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита и способна принять аудиторское задание;

➤ обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;

➤ получить с согласия аудируемого лица информацию, которая необходима для понимания его финансовой и хозяйственной деятельности

и оказывает влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;

➤ оценить возможность проведения аудита у данного аудируемого лица и по результатам такой оценки принять решение о его проведении либо обоснованно отказаться.

Согласно национального правила аудиторской деятельности «Планирование аудита» процесс планирования неотделим от процесса проведения аудита и включает в себя:

1. предварительное планирование;
2. разработку общей стратегии аудита;
3. составление плана аудита;
4. внесение изменений в план в ходе аудита;
5. осуществление руководства и контроля;
6. документирование действий, связанных с составлением и изменениями стратегии и плана аудита.

На этапе предварительного планирования аудиторю следует ознакомиться с историей развития и становления организации, ее организационно-управленческой структурой, целями и видами производственной деятельности, номенклатурой выпускаемой продукции, структурой уставного капитала, технологическими особенностями производства продукции, основными операциями организации, ключевыми поставщиками и покупателями, системой внутреннего контроля, оплаты труда и порядком распределения прибыли организации.

Аудиторской организации следует руководствоваться профессиональным суждением для определения объема информации о деятельности аудируемого лица и его среде, включая систему внутреннего контроля, достаточного для оценки риска существенного искажения, а также для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Вопросы для рассмотрения аудиторской организацией в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и его средой представлены в приложении 1 национального правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности».

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита. В случае если аудиторская организация считает возможным его проведение, она переходит к подбору сотрудников.

Аудиторская организация должна разработать и документально оформить общую стратегию аудита. Согласно национального правила аудиторской деятельности «Планирование аудита» общая стратегия аудита – это документально оформленные основные решения аудиторской организации по предполагаемому объему аудита, временным рамкам его проведения и основным направлениям работы. Объем аудита – это совокупность аудиторских процедур, которые необходимы для достижения целей аудита при определенных обстоятельствах его проведения.

Общей стратегией аудита при необходимости определяются:

- работники аудиторской организации и эксперты, которые дополнительно будут привлекаться к проведению аудита участков отчетности, подверженных высокому риску искажений;
- этапы аудита, на которых наиболее целесообразно привлекать дополнительных специалистов или эксперта;
- работники аудиторской организации, которые будут проверять обособленные структурные подразделения аудируемого лица, при их наличии.

После определения общей стратегии аудита аудиторская организация должна разработать и документально оформить план аудита. Согласно национального правила аудиторской деятельности «Планирование аудита» план аудита – это документ, составляемый аудиторской организацией и содержащий описание характера, сроков и объема аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств достоверности проверяемой информации, соответствия законодательству финансово-хозяйственных операций, совершаемых аудируемым лицом, а также снижения аудиторского риска до приемлемого уровня.

Действия аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей при получении сведений о деятельности и системе внутреннего контроля аудируемого лица в ходе аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица регламентированы национальным правилом аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности».

Система внутреннего контроля – это совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и

осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, для обеспечения:

✓ эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций;

✓ сохранности активов;

✓ выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;

✓ достоверности бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица.

Понимание деятельности аудируемого лица и его среды является важным аспектом при проведении аудита в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности. Такое понимание дает основание аудиторской организации для планирования аудита, выражения профессионального суждения об оценке риска существенного искажения и определения аудиторских процедур в соответствии с оцененным риском. Понимание деятельности аудируемого лица и оценка риска существенного искажения необходимы аудиторской организации в процессе всего аудита, в частности, при:

1) установлении уровня существенности и оценки того, остается ли этот уровень неизменным в процессе проведения аудита;

2) рассмотрении правильности выбора и применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица;

3) выявлении аспектов, требующих особого внимания аудиторской организации, таких как операции со связанными сторонами, уместность допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица или соответствие хозяйственных операций, совершаемых аудируемым лицом, целям его деятельности;

4) выполнении аналитических процедур;

5) подборе и выполнении аудиторских процедур в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;

6) оценке достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как устные и письменные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица.

Аудиторской организации следует руководствоваться профессиональным суждением для определения объема информации о деятельности аудируемого лица и его среде, включая систему внутреннего контроля, достаточного для оценки риска существенного искажения, а

также для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация должна по предварительным сведениям об отрасли, структуре собственности, руководстве и деятельности аудируемого лица оценить возможность получения необходимого для проведения аудита объема информации.

В связи с тем, что бухгалтерская отчетность имеет широкий круг пользователей, у каждого из них может быть свое представление о существенности, значимости информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности (например, для акционеров существенной является информация о результатах деятельности акционерного общества, динамике прибыли и реальности активов; для потенциальных инвесторов существенна информация о финансовой устойчивости предприятия, возможных изменениях спроса на производимую продукцию, рентабельности вложений и реальности инвестиционных проектов). Понятие «существенность», определяющее результат взаимодействия количественных и качественных критериев оценки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, является базовым в аудите, так как именно в зависимости от установленного уровня существенности определяется размер допустимой ошибки в отчетности и, соответственно, формируется аудиторское мнение о ее достоверности.

Согласно национальному правилу аудиторской деятельности «Существенность в аудите» существенность в аудите – это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, а уровень существенности – это совокупный размер допустимых искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияния на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, принятые на ее основе. Существенность зависит от величины показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их пропуска или искажения.

Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудиторской организации. Профессиональное суждение – это точка зрения, основанная на знаниях, квалификации и опыте работы,

которая служит основанием для принятия субъективных решений в обстоятельствах, когда в ходе аудита однозначно определить порядок действий не представляется возможным.

При разработке порядка определения уровня существенности аудиторская организация должна руководствоваться следующим:

- стремиться к снижению влияния субъективных факторов на форму выражения аудиторского мнения;
- учитывать многообразие видов деятельности (финансово-хозяйственных операций) аудируемых лиц;
- обеспечивать возможность рационального и эффективного использования устанавливаемого уровня существенности как с позиции трудоемкости аудита, так и с позиций надежной основы для принятия решений пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- обеспечивать единообразие принципов и расчетов, позволяющее аудиторам с разным опытом и квалификацией получать приблизительно одинаковые результаты.

Приемлемый уровень существенности устанавливается аудиторской организацией при разработке плана аудита в целях выявления существенных с количественной и качественной точки зрения искажений.

Уровень существенности должен определяться в тех денежных единицах, в которых ведется бухгалтерский учет и составляется отчетность, подлежащая аудиту. Для расчета уровня существенности, как правило, выбираются три категории базовых показателей:

- числовые значения остатков на счетах бухгалтерского учета,
- числовые значения статей баланса;
- показатели бухгалтерской отчетности.

В качестве базы для расчета уровня существенности может быть выбрана каждая из трех групп показателей, могут быть взяты две или сразу все три группы. В каждом конкретном случае выбор тех или иных счетов, статей и показателей зависит от качественных и количественных характеристик бухгалтерской информации. При этом могут использоваться, как итоговые, так и усредненные показатели текущего года, а также значения финансовых показателей предшествующих лет, но с учетом динамики их изменения.

Выборочные исследования в аудите позволяют заметно сократить сроки и затраты на его проведение, при этом обеспечивают приемлемые результаты в отношении точности и надежности получаемой информации.

Требования к выборочному способу отражены в национальных правилах аудиторской деятельности «Выборочный способ и другие

способы тестирования в аудите» и рекомендациях по аудиторской выборке и другим процедурам выборочной проверки. Выборочный способ – это способ тестирования в аудите, при котором аудиторские процедуры применяются менее чем ко всем элементам проверяемой совокупности для получения и оценки аудиторских доказательств в отношении отдельных характеристик элементов проверяемой совокупности, из которой произведена выборка, с целью формирования мнения о проверяемой совокупности в целом.

Согласно национальным правилам аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», аудиторские доказательства – это информация, полученная аудиторской организацией при проведении аудита и используемая при формировании выводов, на которых базируется аудиторское мнение, и включающая информацию, содержащуюся в учетных записях, лежащих в основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также иную информацию. Аудиторские доказательства носят кумулятивный (накапливающийся) характер и могут включать как аудиторские доказательства, полученные в ходе проведения данного аудита, так и полученные в результате предыдущих аудитов. Аудиторская организация получает аудиторские доказательства посредством выполнения определенных аудиторских процедур в отношении учетных записей, содержащихся в учетных регистрах и составленных на основании первичных учетных документов, рабочих расчетов, справок, записей, результатов сверок и других бухгалтерских документов.

Аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства с целью формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение.

Согласно национальным правилам аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», аналитическая процедура представляет собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемых лиц с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин.

Применение аналитических процедур основывается на ожидании того, что между полученными аналитическими данными существуют связи. Наличие и исследование этих связей обеспечивают получение необходимых аудиторских доказательств о полноте, точности и действительности учетных данных.

Основными целями аналитических процедур являются:

- изучение деятельности заказчика;

- оценка финансового положения и перспектив развития аудируемого лица;
- выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности;
- сокращение числа детальных аудиторских процедур;
- выявление причин ошибок и искажений в бухгалтерской отчетности.

В процессе проведения аудита могут применяться виды аналитических процедур, представленные на рисунке 5.1.

Виды аналитических процедур	
	сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями аудируемого лица
	сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды
	сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными
	сопоставление финансовой и нефинансовой информации
	сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством и самим аудируемым лицом
	другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры аудируемого лица

Рисунок 5.1 — Виды аналитических процедур

В связи с проведением аудита необходимо установить единые требования к составлению аудиторскими организациями и аудиторами - индивидуальными предпринимателями рабочей документации. Согласно национальным правилам аудиторской деятельности «Документирование аудита» под рабочей документацией понимаются документы, полученные или подготовленные аудиторской организацией в ходе проведения аудита, содержащие сведения о выполненных аудиторских процедурах, полученных аудиторских доказательствах и выводах, сделанных аудиторской организацией на их основании.

Национальными правилами аудиторской деятельности предъявляется ряд обязательных требований к документальному оформлению всех сведений, которые, во-первых, важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, во-вторых, могут

служить доказательством того, что аудит проводился в соответствии с законодательством по аудиторской деятельности.

Рабочие документы должны составляться в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита, получения представления о выполненной аудиторской организацией работе и принятых ею принципиальных решениях.

В обязательном порядке в рабочей документации должна содержаться информация:

- о планировании аудиторской работы,
- о характере, времени и объеме выполненных аудиторских процедур, в том числе обо всех проверенных документах, операциях и фактах, а не только о тех, по которым делаются замечания;
- о результатах аудиторских процедур;
- о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

Кроме того, в рабочей документации должно содержаться обоснование всех существенных вопросов, по которым аудиторской организации необходимо выразить свое мнение, а при рассмотрении сложных принципиальных вопросов – документальное подтверждение фактов, которые явились основанием для формирования аудиторских выводов.

Согласно закону Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это документ, составленный аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем в случаях, предусмотренных законодательством, по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение.

При формировании аудиторского мнения аудиторская организация должна принимать во внимание следующие факторы:

- получены ли в ходе аудита достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения;
- являются ли неустраненные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными.

Аудиторская организация должна сделать вывод относительно того, составлена ли отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности.

При формировании аудиторского мнения аудиторской организации необходимо оценить:

1. общий порядок составления и представления отчетности аудируемого лица, ее состав и содержание;
2. принятую аудируемым лицом учетную политику;
3. соответствие отраженной в отчетности информации, принятой и применяемой аудируемым лицом учетной политике;
4. обоснованность учетных оценок;
5. уместность, полноту, сопоставимость, нейтральность и понятность информации, представленной в отчетности аудируемого лица;
6. правильность отражения в отчетности аудируемого лица информации об имевших место хозяйственных операциях;
7. достаточность раскрытия информации в отчетности аудируемого лица для понимания заинтересованными пользователями этой отчетности влияния существенных хозяйственных операций на информацию, представленную в отчетности.

Если по результатам аудита аудиторская организация приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение аудируемого лица, финансовые результаты его деятельности и изменения его финансового положения (движение денежных средств) в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудиторская организация должна выразить аудиторское мнение без оговорок.

Аудиторская организация должна модифицировать аудиторское мнение, если:

- аудиторская организация на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица в целом содержит существенные искажения;
- у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений.

Аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме и содержать следующие основные элементы:

1) название «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности». В названии, а также по тексту аудиторского заключения указывается, какая именно отчетность (бухгалтерская или финансовая) подлежала аудиту. В названии аудиторского заключения также указывается наименование аудируемого лица и отчетный период, за который проводился аудит;

2) указание получателя аудиторского заключения. Аудиторское

заклучение адресуется заказчику аудиторских услуг и (или) лицу, указанному в договоре оказания аудиторских услуг;

3) реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации должны содержать:

- наименование организации (для индивидуального предпринимателя - фамилия, собственное имя, отчество (если таковое имеется));
- местонахождение (для организации - юридический адрес, для индивидуального предпринимателя - место жительства);
- сведения о государственной регистрации (дата государственной регистрации, регистрационный номер в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей);

4) вступительную часть, в которой указывается состав отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена. Если аудиторской организации известно, что проаудированная отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, то аудиторской организации следует указать во вступительной части аудиторского заключения номера страниц, на которых будет представлена проаудированная отчетность;

5) раздел «Обязанности руководства аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности» указано на то, что руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и представление отчетности в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности и организацию системы внутреннего контроля аудируемого лица, необходимой для составления отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок;

6) раздел «Обязанности аудиторской организации» описывает аудит и указывает на то, что:

- аудиторская организация несет ответственность за достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении и основанного на результатах проведенного аудита;
- аудит проводился в соответствии с требованиями закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и национальных правил аудиторской деятельности;
- аудиторской организацией соблюдались нормы профессиональной этики;
- аудит планировался и проводился таким образом, чтобы обеспечить достаточную уверенность относительно наличия либо

отсутствия существенных искажений в отчетности аудируемого лица.

Описание аудита должно содержать заявления о том, что:

➤ в ходе аудита были выполнены аудиторские процедуры, направленные на получение аудиторских доказательств, подтверждающих значения показателей отчетности аудируемого лица, а также другую раскрытую в ней информацию;

➤ выбор аудиторских процедур осуществлялся на основании профессионального суждения с учетом оценки риска существенного искажения отчетности аудируемого лица в результате ошибок или недобросовестных действий;

➤ при оценке риска существенного искажения отчетности рассматривалась система внутреннего контроля аудируемого лица, необходимая для составления отчетности, не содержащей существенных искажений, с целью планирования аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам аудита, но не с целью выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы. Данное заявление не включается в аудиторское заключение, если договором оказания аудиторских услуг предусмотрено, что аудиторская организация должна выразить мнение относительно эффективности функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица;

➤ аудит включал оценку применяемой аудируемым лицом учетной политики, обоснованности учетных оценок и общего содержания отчетности аудируемого лица;

➤ в ходе аудита были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, которые могут являться основанием для выражения аудиторского мнения;

7) раздел «Аудиторское мнение» отражает мнение аудиторской организации относительно того, достоверно ли во всех существенных аспектах отчетность аудируемого лица отражает его финансовое положение, финансовые результаты его деятельности и изменения его финансового положения (движение денежных средств) в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности. В случае выражения аудиторского мнения без оговорок в аудиторском заключении по отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь, в разделе «Аудиторское мнение» должно быть указано, что отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица на отчетную дату, а также финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения аудируемого лица за

год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь. В случае выражения аудиторского мнения без оговорок в аудиторском заключении по отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности, в разделе «Аудиторское мнение» должно быть указано, что финансовая отчетность аудируемого лица представляет справедливо во всех существенных аспектах (или дает достоверное и справедливое представление) финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, а также финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности;

8) подписи и дату аудиторского заключения. Аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации, а в отсутствие руководителя - лицом, исполняющим его обязанности, и аудитором, возглавлявшим аудит или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор. Аудиторское заключение может подписываться заместителем руководителя аудиторской организации, имеющим квалификационный аттестат аудитора, при наличии приказа, распоряжения, иного документа, оформленного в установленном порядке, подтверждающего полномочия заместителя руководителя на его подписание. Аудиторское заключение, составленное аудитором, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, подписывается им лично. В случае если аудитор, осуществляющий деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, привлекает по трудовым договорам аудиторов для целей проведения аудита, аудиторское заключение должно быть также подписано аудитором, возглавлявшим аудит или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор. Подписи на аудиторском заключении скрепляются печатью.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения аудиторских доказательств, на основании которых аудиторская организация выражает аудиторское мнение, включая доказательства того, что отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации, а также лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную отчетность.

После даты подписания аудиторского заключения в него не могут быть внесены изменения, не согласованные с аудируемым лицом. До даты

подписания аудиторского заключения аудиторская организация должна собрать аудиторские доказательства в отношении хозяйственных операций и событий, произошедших после отчетной даты и оказывающих влияние на отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение.

Аудиторская организация не должна завершать сбор аудиторских доказательств и подписывать аудиторское заключение ранее даты подписания отчетности.

Аудиторская организация и заказчик аудиторских услуг (и (или) лицо, указанное в договоре оказания аудиторских услуг) должны получить не менее чем по одному пакету документов, состоящему из аудиторского заключения и отчетности аудируемого лица, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошнурован, пронумерован полистно, скреплен печатью аудиторской организации и подписью руководителя аудиторской организации (аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя).

Виды аудиторских мнений представлены на рисунке 5.2.

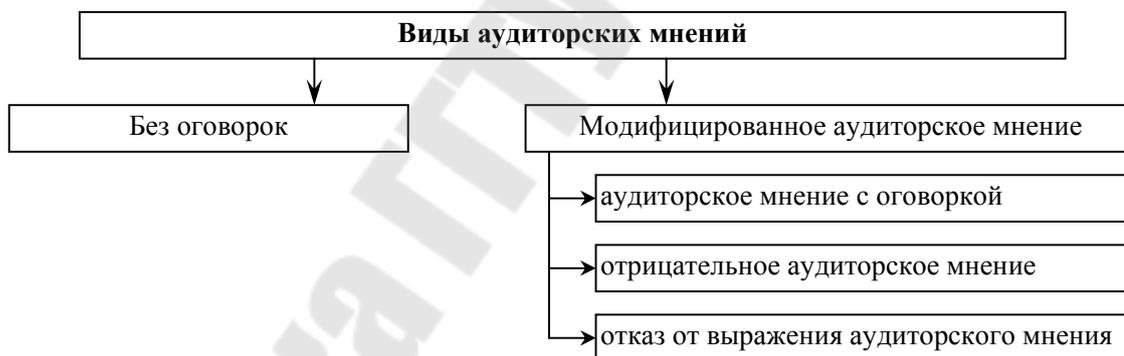


Рисунок 5.2 — Виды аудиторских мнений

Выбор аудиторской организацией формы модифицированного аудиторского мнения зависит от:

- характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного аудиторского мнения (наличие фактического или возможного (в случае отсутствия возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства) существенного искажения отчетности);
- профессионального суждения относительно степени распространения фактического или возможного влияния такого искажения на отчетность.

Влияние искажения на отчетность считается распространенным, если это искажение:

- не связано с конкретными счетами бухгалтерского учета или статьями отчетности;
- связано с конкретными счетами бухгалтерского учета или статьями отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на отчетность в целом;
- относится к раскрытой в отчетности информации, являющейся основополагающей для понимания заинтересованными пользователями отчетности в целом.

Аудиторская организация должна выразить аудиторское мнение с оговоркой в том случае, если:

1) аудиторская организация, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что влияние на отчетность искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности с другими искажениями, является существенным, но не распространенным;

2) у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых она могла бы основывать аудиторское мнение, однако аудиторская организация приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть существенным, но не распространенным.

Аудиторская организация должна выразить отрицательное аудиторское мнение в том случае, когда, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, она приходит к выводу, что влияние на отчетность искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и распространенным.

Аудиторская организация должна отказаться от выражения аудиторского мнения, если:

1) у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых она могла бы основывать свое аудиторское мнение, но при этом она приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть одновременно существенным и распространенным;

2) имеется несколько существенных для отчетности аудируемого лица факторов неопределенности, связанных с будущими действиями или

событиями, не зависящими от аудируемого лица, последствия которых могут повлиять на отчетность.

Если после подписания договора оказания аудиторских услуг аудиторской организации становится известно о том, что руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита, которое может привести к необходимости выражения аудиторского мнения с оговоркой или к отказу от выражения аудиторского мнения, аудиторской организации следует обсудить данную ситуацию с представителями собственника аудируемого лица, если эти представители собственника не являются одновременно руководством аудируемого лица, и определить, возможно ли выполнение альтернативных аудиторских процедур для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

Согласно закону Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение является заведомо ложным, если оно составлено без фактического оказания аудиторской услуги или выраженное в нем аудиторское мнение противоречит результатам оказания такой услуги. Аудиторское заключение признается заведомо ложным только в судебном порядке.

ТЕМА 6. ПРАВОВАЯ ЭКСПЕРТИЗА ДОКУМЕНТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Контроль исполнения представляет собой систематическую проверку фактических данных для оценки полноты исполнения возложенных функций, выполнения программ, планов и заданий деятельности государственных и иных хозяйствующих структур, отдельных юридических и физических лиц.

Целью такого контроля является обеспечение управляющих органов, осуществляющих контроль за деятельностью экономических субъектов и других объектов управления, информацией, необходимой для принятия решений по устранению выявленных недостатков, внесения коррективов, оптимизации и повышению эффективности хозяйствования.

В экономической литературе зачастую контроль исполнения отождествляют с фактическим контролем. Такое смещение понятий вызывает путаницу у пользователей результатами контроля. По результатам проведенного исследования можно сделать вывод, что контроль исполнения — более широкое понятие, которое включает в себя фактический контроль, контроль выполнения бюджетов, хозяйственных планов, заданий, контроль эффективности, экономичности, производительности и другие виды проверок.

В общем случае деление приемов документального контроля и контроля исполнения в известной мере условно, ибо в основе их разграничения лежат различные источники использования данных при проведении контрольных действий.

Финансово-экономические (экономические) экспертизы представляют собой самостоятельный класс экспертных исследований, проводимых с использованием специальных знаний различных наук экономического профиля с целью установления фактических данных, имеющих значение для расследования экономических преступлений.

Предметом экономической (финансово-экономической) экспертизы являются финансово-хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта, в том числе финансово-экономические, хозяйственные и расчетные операции и показатели, а также процесс их формирования и отражения в учете. При этом следует иметь в виду, что предметом каждого отдельного исследования становятся конкретные факты (операции), выявленные или установленные в ходе расследования или судебного разбирательства, требующие экономической оценки.

Объектами финансово-экономической экспертизы выступают:

✓ документы, в которых отражается производственно-экономическая и финансово-хозяйственная деятельность субъектов предпринимательской деятельности, ее планирование (производственные и финансовые планы, штатные расписания, плановые сметы, расчеты и калькуляции, договоры, спецификации и др.), бухгалтерский учет (первичные учетные документы, сводные бухгалтерские документы, регистры бухгалтерского учета, формы бухгалтерской отчетности, материалы инвентаризации), анализ;

✓ контроль (материалы проверок), а также иные материалы дела, в том числе документы, определяющие порядок проведения производственно-экономических и финансово-хозяйственных операций, различные справки, выписки и уведомления организаций, протоколы следственных действий и судебных заседаний, показания подозреваемых, обвиняемых, свидетелей и потерпевших, заключения экспертов.

В целом объем получаемых экспертом документов, содержащих экономически значимую информацию, и других источников информации должен определяться обстоятельствами дела и теми вопросами, которые ставятся на разрешение эксперта.

Задачи финансово-экономической экспертизы представлены на рисунке 6.1.

Задачи финансово-экономической экспертизы	
	установление соответствия (несоответствия) операций движения активов – материальных ценностей, нематериальных активов, денежных средств, дебиторской задолженности, финансовых вложений и пассивов – капитала и обязательств субъекта предпринимательской деятельности, оценки материальных ценностей, нематериальных активов при поступлении и выбытии требованиям нормативных правовых актов
	подтверждение (неподтверждение) по материалам инвентаризации суммы недостачи либо излишков материальных ценностей и денежных средств, периода их образования, а также установления факторов учетного порядка, способствовавших их образованию и (или) препятствовавших своевременному обнаружению
	установление документальной обоснованности принятия к бухгалтерскому учету окончательных результатов инвентаризации конкретных материальных ценностей и денежных средств
	установление наличия и размера отрицательных экономических последствий для субъектов предпринимательской деятельности вследствие определенных фактов (обстоятельств) финансово-хозяйственной деятельности
	установление финансового результата от исполнения конкретных договоров (контрактов) на реализацию продукции собственного производства на основе ее фактической себестоимости
	анализ условий заключенного договора (контракта) на реализацию продукции собственного производства на предмет установления его плановой (заведомой) убыточности на основе плановой (нормативной) себестоимости продукции
	установление документальной обоснованности выводов проверок финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования в части фактически совершенных им конкретных хозяйственных операций (ряда однотипных операций, совершенных за определенный
	установление документальных несоответствий при ведении бухгалтерского учета и осуществлении контроля за наличием и движением имущества и финансовых обязательств, который способствовали образованию отрицательных экономических последствий и могли препятствовать их своевременному обнаружению
	установление динамики изменения показателей финансового состояния и финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности, в том числе платежеспособности, финансовой устойчивости, ликвидности, оборачиваемости и обеспеченности оборотными средствами
	определение полноты и своевременности выполнения сторонами договорных обязательств, а также соответствия осуществленных расчетных и финансово-хозяйственных операций требованиям нормативных правовых актов, регулирующих их совершение
	установление обстоятельств представления и целевого использования кредитов, полноты и своевременности их возврата
	определение соответствия нормативным правовым актам экономических условий проведения закупок товаров, работ, услуг

Рисунок 6.1 - Задачи финансово-экономической экспертизы

При проведении экономических экспертиз могут решаться и другие задачи, связанные с применением специальных знаний в экономической сфере.

Не относятся к задачам, решаемым в процессе проведения экономических экспертиз:

1) проведение счетных работ, которые не требуют специальных знаний эксперта в экономической сфере;

2) установление по бухгалтерским документам отдельных фактов, обстоятельств, которые для их выявления и определения не требуют специальных знаний;

3) проведение исследований по вопросам, носящим справочный, информационный, общетеоретический характер, для ответа на которые отсутствует необходимость в применении специальных знаний;

4) систематизация и упорядочение бухгалтерских и финансовых документов, изъятых в ходе следственных действий;

5) восстановление учета; проведение обследований, инвентаризаций, контрольных обмеров, проверок субъектов предпринимательской деятельности, аудиторских проверок;

6) решение вопросов, связанных с применением методических и методологических подходов, используемых ревизорами (проверяющими) при проведении проверок отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности организаций и не свойственных для экспертизы (исследование большого объема бухгалтерских и иных документов сплошным порядком либо за продолжительный период времени в целях выявления нарушений (несоответствий) в деятельности организации);

7) проведение экспертных исследований по вопросам соблюдения налогового законодательства (правильности расчета, полноты и своевременности уплаты налоговых и приравненных к ним платежей);

8) проведение экспертных исследований по вопросам соблюдения законодательства в иных сферах общественной деятельности (трудовое, жилищное, таможенное, природоохранное законодательство, законодательство о социальной защите и пенсионном обеспечении и др.);

9) проведение экспертных исследований по вопросам осуществления банковских операций, требующих специальных знаний в области банковского законодательства;

10) установление обоснованности, правильности составления и реальности выполнения бизнес-планов, в том числе отдельных его частей, планов санации (в целом) и планов ликвидации (в целом) субъектов предпринимательской деятельности;

11) определение рыночной стоимости движимого и недвижимого имущества;

12) разрешение правовых вопросов, в том числе установление нарушений законодательства, установление законности совершения тех или иных операций, законности осуществления каких-либо действий, определение ущерба (материального ущерба, вреда), виновности, степени ответственности должностных и иных лиц, а также юридическая квалификация их действий (бездействия);

13) выяснение иных обстоятельств и фактов, не требующих специальных знаний в экономической сфере.

В Республике Беларусь в случае необходимости проведения экспертизы в экспертном учреждении в соответствующем постановлении (определении) должно быть указано наименование данной организации, а не ее структурного подразделения и не фамилия конкретного эксперта. При этом постановление (определение) и необходимые материалы должны направляться руководителю экспертного учреждения, поскольку только к его компетенции относятся вопросы организации проведения экспертизы.

Экспертными учреждениями являются центральный аппарат Государственного комитета и его территориальные органы: управления Государственного комитета по областям и г. Минску, районные (межрайонные) отделы Государственного комитета.

В постановлении (определении) о назначении экспертизы необходимо указать о разрешении либо запрете проводить исследования, которые могут повлечь полное или частичное уничтожение объектов экспертизы либо изменение их внешнего вида или основных свойств.

Вопросы эксперту формулируются четко, исключая возможность различного их толкования.

ТЕМА 7. ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

7.1 Проверка доходов, расходов и финансовых результатов

В современных условиях финансовый результат является важнейшим критерием финансово-хозяйственной деятельности организации, показателем эффективности управления и качества работы. Различных пользователей бухгалтерской отчетности в большей степени интересуют показатели финансовых результатов. Поэтому особую значимость приобретает проверка доходов, расходов и финансовых результатов, а

также эффективность финансово-хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, целью проверки доходов, расходов и финансовых результатов является установление законности, достоверности показателей бухгалтерской отчетности и соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения, действующему законодательству.

Основными задачами проверки доходов, расходов и финансовых результатов являются:

- ✓ проверка соблюдения требований нормативных правовых актов, регулирующих учет доходов, расходов и финансовых результатов организации;
- ✓ анализ выполнения плановых заданий, бизнес-планов;
- ✓ правильность разграничения доходов и расходов по видам деятельности и отчетным периодам;
- ✓ соблюдение налогового законодательства;
- ✓ проверка организации аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов;
- ✓ достоверность формирования финансового результата;
- ✓ оценка показателей рентабельности;
- ✓ достоверность учетных данных и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Нормативное обеспечение проверки доходов, расходов и финансовых результатов включает все нормативные правовые акты по предыдущим темам, а также инструкцию по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2005г. № 168.

Источниками информации проверки доходов, расходов и финансовых результатов являются:

- ✓ внутрифирменные положения, принятые и действующие в организации;
- ✓ приказы и распоряжения;
- ✓ решения учредителей (участников);
- ✓ учетная политика организации и приложения к ней;
- ✓ договора (приобретения; аренды, кредитные и др.); сертификаты; лицензии;
- ✓ доверенности; бизнес-планы; сметы;
- ✓ первичные учетные документы по движению активов, собственного капитала и обязательств;
- ✓ отчеты материально ответственных лиц;

- ✓ заключения экспертов, оценщиков;
- ✓ бухгалтерские справки, расчеты, ведомости;
- ✓ выписки банка и платежные инструкции, а также документы по кассовым операциям;
- ✓ инвентаризационные материалы;
- ✓ данные налогового учета;
- ✓ учетные регистры по счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Резервы предстоящих платежей», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 09 «Отложенные налоговые активы», 65 «Отложенные налоговые обязательства», в том числе Главная книга;
- ✓ бухгалтерская отчетность («Бухгалтерский баланс»; «Отчет о прибылях и убытках»; «Отчет об изменении собственного капитала»; «Отчет о движении денежных средств», примечания к отчетности);
- ✓ статистическая отчетность;
- ✓ заявления и разъяснения руководства организации, результаты проверок контролирующих органов, решения судебных органов, аудиторское заключение аудитора (при наличии) и другие.

В ходе проверки доходов, расходов и финансовых результатов необходимо установить, что является для организации текущей деятельностью. Согласно инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденную постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011г. № 102 (с изм. и доп.) текущая деятельность – это основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Основным доходом по текущей деятельности является выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Порядок определения даты признания выручки от реализации продукции, товаров закрепляется в учетной политике организации.

Таким образом, в ходе проверки следует изучить положения учетной политики организации, в которой отражены особенности ведения бухгалтерского учета выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг и получить информацию на ряд вопросов:

- какие субсчета и аналитические счета открыты к сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- соблюдается ли порядок формирования доходов, связанных с основным видом экономической деятельности;

- достоверна ли информация о выручке от реализации продукции, товаров;
- отражается ли сумма выручки от реализации продукции, товаров в бухгалтерском учете в соответствии с учетной политикой;
- соблюдается ли корреспонденция счетов при признании выручки от реализации продукции, товаров;
- правильно ли начисляются НДС, акцизы и прочие налоги, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров;
- правильно ли ведется аналитический учет по сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Для достоверности определения финансового результата необходимо тщательно проверять расходы по текущей деятельности. Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) - в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - это прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), относящиеся к реализованной продукции (работам, услугам). В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, (работ, услуг);
- управленческие расходы - в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90/5 «Управленческие расходы», за исключением случаев, установленных законодательством;
- расходы на реализацию - в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90/6

«Расходы на реализацию»;

- прочие расходы по текущей деятельности.

Таким образом, в ходе проверки следует изучить положения учетной политики организации, в которой отражены особенности ведения бухгалтерского учета затрат на производство и реализацию продукции.

Главным для проверки достоверности включения в себестоимость материалов является определение:

1. правильности оценки сырья и материалов, списанных на производство;

2. принятые методы оценки пересчитываются, что позволит установить уместно ли в данном случае применение такого метода;

3. соблюдение норм закладки материалов на выпуск готовой продукции определенного вида. При этом широко применяется контрольный запуск сырья и материалов в производство, а также лабораторные анализы качества готовой продукции;

4. правильности определения сумм отклонений, подлежащих отражению в составе себестоимости продукции. Для этого необходимо проверить правильно ли составлен расчет отклонений, подлежащих включению в состав затрат;

5. правильности включения в себестоимость продукции стоимости сырья и материалов, переданных в цеха, участки, бригады. Встречаются случаи, когда бухгалтера списывают переданные в цеха, но фактически еще не израсходованные в производстве материалы.

Проверяющий тщательно изучает достоверность данных по каждой статье затрат, а также по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальное страхование, амортизация основных средств и нематериальных активов, прочие затраты. Особое внимание уделяется прочим затратам, так как здесь могут быть отражены непризнанные материально ответственным лицом недостачи, сверхнормативные потери запасов, производственный брак, бой, лом, порча запасов и т.д.

В ходе проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции необходимо получить информацию на ряд вопросов:

✓ соблюдаются ли положения учетной политики в отношении выбранного метода учета затрат;

✓ правильно ли классифицируются затраты на производство продукции;

- ✓ правомерность включения сумм расходов в состав затрат на производство продукции;
- ✓ правильно ли ведется учет затрат по статьям и объектам калькулирования;
- ✓ наличие непроизводительных затрат и потерь;
- ✓ правильность учета расходов по управлению и обслуживанию производства, на освоение нового производства;
- ✓ правильно ли оценены запасы, в т.ч. незавершенное производство;
- ✓ соблюдаются ли нормы, нормативы, лимиты;
- ✓ правильно ли определены и отражены в учете недостачи и потери от порчи ценностей;
- ✓ правильно ли ведется учет затрат вспомогательных производств, обоснованность их распределения;
- ✓ подтверждены ли документально произведенные расходы, составляются ли калькуляции;
- ✓ правильно ли разграничивают затраты по отчетным периодам;
- ✓ правильно ли ведется учет затрат для целей налогообложения;
- ✓ правильно ли производится расчет фактической себестоимости продукции;
- ✓ соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического;
- ✓ правильно ли отражены операции на счетах бухгалтерского учета;
- ✓ соответствуют ли записи на счетах бухгалтерского учета в учетных регистрах;
- ✓ соответствуют ли данные учетных регистров данным бухгалтерской отчетности.

На финансовый результат по текущей деятельности оказывают влияние прочие доходы и расходы по текущей деятельности. В ходе проверки необходимо тщательно изучить их состав, правомерность отнесения к ним тех или иных доходов (расходов), правильность корреспонденции счетов, исчисление НДС от прочих доходов по текущим видам деятельности.

Далее необходимо проверить своевременность выявления финансового результата от реализации продукции, товаров за отчетный период, проводятся ли накопительные записи по субсчетам сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в течение отчетного года, правильно ли определена сумма прибыли (убытка) от реализации продукции, товаров за отчетный месяц, ежемесячно ли списывается финансовый результат от реализации заключительными оборотами со сч. 90/11 «Прибыль (убыток)

от текущей деятельности» на сч. 99 «Прибыли и убытки». Кроме того, проверяют, обеспечивается ли группировка доходов и расходов по текущим видам деятельности учитываемых и не учитываемых при формировании налогооблагаемой прибыли.

Прочие доходы и расходы отчетного периода, непосредственно не связаны с текущей деятельностью организации. В ходе проверки прочих доходов и расходов необходимо проверить правильность разграничения инвестиционной и финансовой деятельности согласно инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов.

Таким образом, в ходе проверки прочих доходов и расходов необходимо получить ответы на следующие вопросы:

1) какие субсчета и аналитические счета открыты к сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

2) соблюдается ли порядок формирования доходов (расходов), не связанных с основным видом экономической деятельности;

3) достоверность информации о прочих доходах и расходах;

4) производится ли детализация информации о прочих доходах и расходах в соответствии с учетной политикой;

5) соблюдается ли корреспонденция счетов по прочим доходам и расходам;

6) правильно ли начисляются НДС и прочие налоги, исчисляемые от прочих доходов;

7) обеспечивается ли группировка прочих доходов и расходов, учитываемых и не учитываемых при формировании налогооблагаемой прибыли;

8) проводятся ли накопительные записи по субсчетам сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

9) правильность определения сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц;

10) периодичность списания сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период;

11) правильно ли ведется аналитический учет по сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

12) обеспечивает ли аналитический учет достоверными данными для заполнения Отчета о прибылях и убытках.

При проверке резервов предстоящих платежей изучают положения учетной политики организации, а именно предусмотрено ли создание данных резервов и какие субсчета открыты к счету 96 «Резервы предстоящих платежей».

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» резерв — это обязательства, имеющие неопределенность относительно времени исполнения или суммы (за исключением отдельных видов резервов, в т.ч. на предстоящую оплату отпусков).

Необходимо проверить соблюдение условий создания резервов. При несоблюдении хотя бы одного из условий резерв не создается. Оценка суммы резерва представляет собой наилучшую оценку затрат, необходимых для исполнения текущего обязательства на отчетную дату и которые организация реально уплатила бы или перевела третьей стороне на эту дату.

Оценка суммы резерва основывается на профессиональных суждениях с учетом применения опыта по аналогичным операциям и отчетов независимых экспертов.

При инвентаризации резервов предстоящих платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов: на предстоящую оплату отпусков работникам, производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства и другие цели, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

Некоторые резервы предстоящих расходов, в частности, резерв на оплату отпусков, могут иметь переходящее сальдо на конец года.

Проверяющий изучает отражение на счетах бухгалтерского учета сумм создаваемых резервов по дебету счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих платежей».

Кроме того, исследуют организацию и ведение аналитического учета по счету 96 «Резервы предстоящих платежей» который должен вестись по каждому резерву.

Проверяющий устанавливает раскрывает ли организация в примечаниях к бухгалтерской отчетности информацию о резервах.

Организации в процессе осуществления деятельности несут расходы и получают доходы, которые не относятся к отчетному периоду. В бухгалтерском учете их называют расходы и доходы будущих периодов.

Следовательно, необходимо проанализировать информацию по счету 97 «Расходы будущих периодов», установить состав данных расходов, проверить правильность и своевременность составления расчета на их списание, а также отражение в бухгалтерском учете.

Изучая операции с доходами будущих периодов, надо проверить соответствие их нормативным правовым актам и положениям учетной политики. С этой целью исследуют записи на сч. 98 «Доходы будущих периодов», который предназначен для обобщения информации о доходах, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам. В ходе проверки устанавливают, какие субсчета открыты к данному счету и ведется ли учет по видам доходов будущих периодов, обращают внимание на соблюдение корреспонденции счетов, как по дебету, так и по кредиту счет 98 «Доходы будущих периодов».

Кроме того, изучают инвентаризационные материалы, концентрируя внимание на соблюдение положений учетной политики, сроков проведения инвентаризации расходов и доходов будущих периодов, качество оформления результатов инвентаризации.

Получение конечного финансового результата (чистая прибыль или убыток) является основной целью коммерческой организации. Информацию о его формировании можно получить, изучив содержание счета 99 «Прибыли и убытки». В ходе проверки следует установить периодичность формирования финансового результата. Для этого по окончании каждого месяца производится списание сальдо полученной прибыли в кредит счет 99 «Прибыли и убытки» с дебета счетов, на которых она выявляется:

- счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90/11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»);

- счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91/5 «Сальдо прочих доходов и расходов»).

Проверяющий устанавливает ежемесячное отражение налогов и платежей, производимых из прибыли (дохода) организации в соответствии с инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В ходе проверки обращают внимание на наличие постоянных и временных разниц. В связи с несовпадением признания доходов или расходов либо их оценки в бухгалтерском учете и для целей налогообложения возникают постоянные разницы. Временные разницы возникают, если величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает, но момент их признания не совпадает.

Согласно инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств отложенное налоговое обязательство - это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к

учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц. Отложенный налоговый актив - это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц.

Обоснованность расчета отложенного налогового актива или обязательства представлена в таблице 7.1.

Таблица 7.1 — Проверка отложенных налоговых активов и обязательств

Вычитаемые временные разницы	Налогооблагаемые временные разницы
В текущем отчетном периоде учетная прибыль меньше налогооблагаемой прибыли в связи с тем, что	В текущем отчетном периоде учетная прибыль больше налогооблагаемой прибыли в связи с тем, что
1. расходы в бухгалтерском учете > расходы для целей налогообложения	1. расходы в бухгалтерском учете < расходы для целей налогообложения
2. доходы в бухгалтерском учете < доходы для целей налогообложения	2. доходы в бухгалтерском учете > доходы для целей налогообложения
Рассчитывается отложенный налоговый актив = вычитаемые временные разницы x ставка налога на прибыль	Рассчитываем отложенные налоговые обязательства = налогооблагаемые временные разницы x ставка налога на прибыль

Для определения текущего налога на прибыль сумма расхода (дохода) по налогу на прибыль корректируется путем:

- добавления суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов, начисленных в текущем отчетном периоде, отложенных налоговых обязательств, погашенных в текущем отчетном периоде;
- вычитания суммы постоянных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, начисленных в текущем отчетном периоде, отложенных налоговых активов, погашенных в текущем отчетном периоде.

Проверяющему необходимо по окончании отчетного года отследить закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Наряду с этим оценивают организацию и

ведение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки», который обеспечивает формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках, а также по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» для получения информации по направлениям использования средств.

7.2 Проверка достоверности бухгалтерской отчетности

Предметом пристального внимания при проверке финансово-хозяйственной деятельности организации является бухгалтерская (финансовая) отчетность. От достоверности содержащихся в ней сведений зависит инвестиционная привлекательность организации для потенциальных инвесторов и кредиторов. Следовательно, проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности является итоговым этапом.

Задачами проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- ✓ проверка соблюдения требований, действующих нормативных правовых актов, регулирующих порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ проверка достоверности оценки активов, собственного капитала и обязательств;
- ✓ проверка проведения инвентаризаций перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ достоверность начальных и сопоставимых данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ соблюдение сроков составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ проверка полноты состава бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ соответствие данных синтетического учета данным отчетным формам;
- ✓ правильность и полнота раскрытия информации в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ✓ удовлетворение информационных потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Нормативное обеспечение проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности включает нормативные правовые акты по всем ранее

изученным операциям, а также инструкцию по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты»: постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25.08.2003г. № 121.

Источниками информации проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности являются все бухгалтерские документы организации, в том числе учредительные документы, учетная политика и приложения к ней, распорядительные документы, инвентаризационные материалы, регистры бухгалтерского и налогового учета, материалы предыдущих проверок, решения судебных органов, а также «Бухгалтерский баланс»; «Отчет о прибылях и убытках»; «Отчет об изменении собственного капитала»; «Отчет о движении денежных средств», примечания к бухгалтерской отчетности, а также заявления и разъяснения руководства организации, результаты проверок контролирующих органов, аудиторское заключение аудитора (при наличии).

Согласно закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» бухгалтерская отчетность - это система показателей, содержащая информацию о результатах хозяйственной деятельности и финансовом положении организации.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации является обязательным в установленные сроки.

Бухгалтерская отчетность должна давать полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- ✓ полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации активов и обязательств;
- ✓ тождество данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Несоблюдение этих условий рассматривается как неправильное составление бухгалтерской отчетности.

Организации должны составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством. Следовательно, проверяющему следует знать состав бухгалтерской отчетности (таблица 7.2).

Таблица 7.2 — Состав бухгалтерской отчетности коммерческих организаций

Отчетные формы	Годовая	Квартальная	Месячная
Бухгалтерский баланс	X	X	X
Отчет о прибылях и убытках	X	X	—
Отчет об изменении собственного капитала	X	X	—
Отчет о движении денежных средств	X	X	—
Примечания к бухгалтерской отчетности	X	X	—
Аудиторское заключение, по достоверности годовой бухгалтерской отчетности, если при обязательном аудите	X	—	—

В ходе проверки бухгалтерской отчетности следует проверить соблюдены ли правила ее составления.

Важно обратить внимание на наличие и идентификацию подписей должностных лиц подписавших бухгалтерскую отчетность: руководителя и главного бухгалтера организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется организацией, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалистом-бухгалтером, являющимся индивидуальным предпринимателем, подписывается руководителем обслуживающей организации и (или) специалистом-бухгалтером, ведущим бухгалтерский учет.

Кроме того, устанавливаем, утверждена ли бухгалтерская отчетность в порядке, установленном учредительными документами организации.

Вместе с тем Налоговый кодекс Республики Беларусь устанавливает обязанность организаций - плательщиков налогов, сборов (пошлин) представлять в налоговый орган по месту постановки на учет годовую индивидуальную бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность, составленную в соответствии с законодательством Республики Беларусь, не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Большое значение в ходе проверки принадлежит установлению соблюдения сроков представления бухгалтерской отчетности. Большое внимание со стороны проверяющих уделяется соблюдению сроков хранения бухгалтерской отчетности.

Проверяющий должен обратить внимание на правильность заполнения заголовочной части каждой отчетной формы.

Далее следует получить достаточные свидетельства того, что:

✓ начальные данные не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность текущего отчетного периода;

✓ конечные данные предшествующего отчетного периода правильно перенесены в начало текущего отчетного периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

✓ учетная политика субъекта применяется последовательно либо изменения в учетной политике соответствуют требованиям законодательства, правильно отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Большое внимание следует уделить проверяющему содержанию информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности.

Изучая содержание примечаний к бухгалтерской отчетности следует исследовать, раскрыта ли информация в ней по объектам и проследить взаимосвязку показателей в отчетных формах.

Организации со сложной организационно-управленческой структурой составляют консолидированную бухгалтерскую отчетность.

По каждому числовому значению показателей консолидированной отчетности, за исключением консолидированной отчетности, составляемой за первый отчетный период, должны быть приведены данные за отчетный период и период года, предшествующего отчетному году, аналогичный отчетному периоду. Если данные за период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке в соответствии с законодательством. Показатели консолидированной отчетности, по которым отсутствуют числовые значения, прочеркиваются. Вычитаемые и отрицательные числовые значения показателей консолидированной отчетности показываются в круглых скобках.

Представление и публикация консолидированной отчетности производятся в порядке, установленном законодательством.

В консолидированную отчетность включаются дополнительные или скорректированные показатели, определяемые при суммировании показателей индивидуальной отчетности материнского предприятия и индивидуальной отчетности его дочернего предприятия.

Значительное внимание необходимо уделить содержанию примечаний к консолидированной бухгалтерской отчетности.

На завершающем этапе проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо проанализировать показатели финансового состояния и проследить тенденции их изменения.

ЗАДАЧИ

Задача № 1

Проверьте правильность и достоверность данных расчета начисления амортизации линейным способом по объекту основных средств амортизируемой стоимостью 60 тыс. р. со сроком полезного использования в течение 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений по данному объекту составляет 20 %, а годовая сумма амортизационных отчислений по объекту - 9 тыс. р. и установите что нарушено, как выявлено нарушение, каковы последствия допущенного нарушения?

Задача № 2

Проверьте правильность и достоверность данных расчета начисления амортизации нелинейным способом с применением метода уменьшаемого остатка по объекту основных средств.

Как должен поступить проверяющий, если при проверке расчета будет установлено неправильное отнесение сумм на расходы организации?

Амортизируемая стоимость 1200 тыс. р. Срок полезного использования – 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений равняется 40% (норма амортизации 20%, исчисленная исходя их срока полезного использования, увеличивается на коэффициент ускорения 2).

В проверяемом расчете суммы амортизации составляют: первый год – 480 тыс. р.; второй – 288 тыс. р.; третий – 172,8 тыс. р.; четвертый – 103,68 тыс. р.; пятый год – 155,52 тыс. р.

Задача № 3

Установите правильность списания материалов на строительство торгового объекта и характер допущенных нарушений.

При проверке установлено, что с подотчета материально-ответственного лица списано кирпичей в количестве 2 тыс. шт. при норме на 1 м³ кирпичной кладки - 195 шт.

По данным контрольного обмера установлено, что длина стены 5,5 м., высота – 4,5 м., толщина – 0,3 м. с двумя проемами размером 2*0,5*0,3 м. каждый.

Задача № 4

Провести проверку правильности списания материалов на строительство объекта, используя данные актов контрольных обмеров, отчетов материально ответственных лиц. Сформулируйте запись в акт проверки.

Проверкой установлено, что с подотчета материально ответственного лица списано:

- силикатных камней – 1300 шт.;
- цемента – 150 кг;
- извести – 120 кг.

Ревизор организовал контрольный обмер стены совместно с инженером-строителем Ивановым И.И. по результатам которого было установлено, что длина стены 5,6 м, высота 3.5 м, толщина 0,3 м, с тремя проемами размером 2*0,8*0,3 м каждый.

В соответствии со строительными нормами и правилами на 1 куб. м. кирпичной кладки расходуется 195 шт. силикатного камня и 0,17 куб. м. раствора. Для приготовления 1 куб. м. раствора необходимо 86 кг извести и 120 кг цемента.

Задача № 5

Проверьте движение мясопродуктов в столовой завода «Металлист». В столовой велся учет реализации блюд, в связи с поступившими жалобами о недовложении в порции мяса, а также контрольной проверкой проверяющий проверил движение всех мясопродуктов и количество проданных блюд за период между передачами от одного повара другому. В результате проверки установлено:

Наименование продуктов	Остаток на начало, кг	Поступило в производство, кг	Наименование и количество выпущенных порций						Остаток на конец периода, кг	
			тефтели, 359 шт.	гуляш, 140 шт.	котлета, 260 шт.	щи с мясом, 43 шт	мясо, 17 шт.	суп с мясом, 70 шт		
Говядина	30	42,5	0,050		0,050			0,109	0,040	37,8

Свинина	11,5	20,0		0,087		0,049			17,7
Итого	41,5	62,5	-	-	-	-	-	-	55,5

Определите размер недовложения мяса в блюда, сделайте выводы для отражения фактов нарушений в акте проверки.

Задача № 6

Провести проверку законности списания материалов на себестоимость продукции и по ее результатам сделайте выводы.

На хлебозаводе за апрель 2015 года произведено калачей пшеничных высшего сорта в количестве 1750 шт. массой 1,2 кг. Согласно отчетам материально ответственных лиц на производство калачей израсходовано:

- муки пшеничной высшего сорта – 1500 кг, влажностью 13,4%;
- сахара – 156 кг при норме 10%;
- дрожжей – 12 кг при норме 1%;
- соли – 23 кг при норме 1,5%;
- масла сливочного – 30 кг при норме 2%;
- изюма – 73 кг при норме 5%;
- масла растительного – 20 кг при норме 0,9%.

Базисная норма выхода калачей – 154%.

Задача № 7

При проверке кассовых операций организации за апрель текущего года было установлено следующее:

- получение 3 апреля 202_ года с расчетного счета 800 тыс. р. , были оприходованы 4 апреля,

- остатки денег на конец дня при установлении лимита в сумме 200 тыс. р. составляли: 7 апреля – 890 тыс. р., 12 апреля – 970 тыс. р., 18 апреля – 1200 тыс. р., 24 апреля 760 тыс. р.. 30 апреля – 1400 тыс. р.,

- выдано 10 апреля 202_ года в подотчет на командировочные расходы Иванову И.И. 200 тыс. руб. при имеющейся задолженности по предыдущей командировки 40 тыс. р.

Установите характер допущенных в кассе нарушений, их последствия и определите суммы штрафных санкций за выявленные выше факты с указанием нормативно-правовых актов РБ.

Задача № 8

Подготовить АКТ ревизии финансовой деятельности первичной профсоюзной организации сотрудников предприятия «Инмет» за 2020

год.

В соответствии ревизионной комиссии первичной профсоюзной организации на 2020 год входят: председатель рев. комиссии Иванова И.В. и члены Белоокая А.А., Яночкина А.А., председатель профкома Сидорова А.Н. и казначей профкома Петрова Т.А.

Проведена ревизия финансовой деятельности профкома за период с 1-го января 2020 г. по 31 декабря 2020 г.

Предыдущая ревизия финансовой деятельности проведена ревизионной комиссией профкома за 2019 год. Материалы проверки рассмотрены на заседании профсоюзной конференции от 11 января 2021 г. №1. Отмеченные ревизией недостатки устранены.

Ревизия начата 8 января и окончена 20 января 2021 года.

В основу проверки положены следующие вопросы: учет членов профсоюза, порядок уплаты членских профсоюзных взносов, правильность составления и утверждения сметы доходов и расходов, ведения бухгалтерской и статистической отчетности, выполнения решений руководящих и рабочих органов профсоюза, ведения протоколов заседаний профкома и др.

В ходе данной ревизии проверкой должны быть охвачены финансовые документы по банку, проанализирована финансовая и статистическая отчетность профкома за ревизуемый период, протоколы заседаний профсоюзного комитета, жалобы и обращения членов профсоюза по различным вопросам.

Согласно статистического отчета профсоюзного комитета на 1-ое января 2021 года численность работающих составляет 366 чел., из них на профсоюзном учете состоят 358 чел., охват работающих профсоюзным членством составляет 97,8%. На профсоюзном учете не состоят 8 работников пенсионного возраста.

Кассовые операции не осуществляются, все выплаты заработной платы, материальной помощи и другие производятся в безналичном порядке, через карт-счета с использованием банковских пластиковых карточек Дирекции ОАО «Белинвестбанк».

По состоянию на 1-ое января 2021 г. по текущему счету профкома остаток средств составляет 837,15 рублей, что соответствует данным бухгалтерского учета и выписке банка. Проведенные по текущему счету операции подтверждены всеми оправдательными документами.

Смета доходов и расходов профсоюзного бюджета на 2020 год утверждена на заседании профкома 09 января 2020 года.

Исполнение сметы доходов и расходов на 2020 год рассмотрено и утверждено протоколом конференции первичной профсоюзной организации от 11 января 2021 №1.

За 2020 год на счет профсоюзного комитета поступили отчисления от членских профсоюзных взносов в размере (70 %) в сумме 20247,95 рублей, целевые поступления по коллективным договорам, тарифным соглашениям в размере до 0,3% от фонда оплаты труда – в сумме 3832 рублей, прочие поступления – в сумме 0,42 рублей. Всего доходы профкома за 2020 год составили 24080,37 рублей.

Удержание членских профсоюзных взносов с членов профсоюза производится бухгалтерией предприятия согласно заявлений членов профсоюза ежемесячно и своевременно перечисляются на счет профсоюзного комитета. На день проведения ревизии задолженности профкому по отчислениям от членских профсоюзных взносов нет.

Перечислено Гомельской областной организации Белорусского профессионального союза работников (30% удержанных взносов) 8287,09 рубля. Задолженности по уплате профсоюзных взносов перед областной организацией нет. Акты сверки расчетов по уплате профсоюзных взносов предоставляются в вышестоящую организацию один раз в год.

Расходная часть сметы профсоюзного комитета за 2020 год составила 21911,50 рубля, в том числе: на культурно-массовую работу расходы составили 8749,87 рублей, на спортивную работу 121,86 рублей, на фонд помощи 8463 рубля и т.д.

Расходы по статье «Культурно-массовая работа» производились на приобретение детских новогодних подарков, чествование юбиляров и т.д. По каждому мероприятию составлялись акты комиссий на вручение подарков, сувениров и другие необходимые документы.

В 2020 году проведены спортивные мероприятия: организовано посещение бассейна, фитнеса.

Целевые средства, поступившие от нанимателя использованы на приобретение новогодних подарков.

Проведено мероприятие «Вместе защитим наших работников от КОВИД» и приобретены индивидуальные многоразовые защитные маски с вышивкой логотипа университета 1200 штук на сумму 3744 рублей.

Из Фонда помощи выплачивалась материальная помощь членам профсоюза по их личным заявлениям с указанием конкретной причины обращения за помощью.

Выплата заработной платы работникам профсоюзного комитета (или вознаграждение) производится согласно решения профсоюзного комитета,

утвержденного на заседании профсоюзного комитета. На выплату заработной платы расходы составили 30%, что не превышает рекомендуемого норматива на эти цели (не более 30% от суммы доходов профкома).

Профсоюзному активу производились единовременные выплаты к праздникам, согласно решений профсоюзного комитета и рекомендаций областной организации профсоюза.

Все произведенные расходы профсоюзного комитета подтверждены решениями профкома, необходимыми оправдательными документами и подписаны документы председателем профкома и казначеем.

Незаконного расходования профсоюзных средств ревизией не установлено.

Бухгалтерский учет в профсоюзной организации (сотрудников) предприятия осуществляется в соответствии с Законом РБ от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», на основании Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 г. № 50.

Учетная политика утверждена на 2021 год, протокол № 13 от 30 декабря 2020 года.

Бухгалтерские документы обрабатываются своевременно и аккуратно.

По состоянию 1-е января профсоюзным комитетом составлен и представлен в областную организацию профсоюза финансовый отчет по средствам профбюджета. Данные, представленные в финансовых отчетах, соответствуют первичным бухгалтерским документам и данным Журнала-Главная.

Задача № 9

Аудиторская организация «Белинаудит» заключила договор оказания аудиторских услуг № 30 от 14 февраля 2021 года с ОДО «Север» по составлению статистической отчетности за 2020 год и восстановлению бухгалтерского учета за период с 1 января по 1 февраля 2021 года.

1 марта 2021 года был заключен договор оказания аудиторских услуг №56 между организацией «Белинаудит» и ОДО «Север» о проведении аудита достоверности бухгалтерской отчетности за 2020 год.

Определите, может ли быть проведен аудит достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ОДО «Север» за 2020 год аудиторской организацией «Белинаудит». Обоснуйте ответ.

Задача № 10

Определите, как нижеперечисленные факторы влияют на объем выборки для тестов контроля (т.е. увеличивают или уменьшают объем выборки). Результаты оформляются в рабочем документе проверки.

Таблица 1 – Факторы, влияющие на объем выборки для тестов контроля

Фактор	Влияние на объем
1. Увеличение степени, в которой аудитор полагается на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	
2. Повышение нормы отклонений от предписанной процедуры контроля	
3. Повышение необходимого уровня доверия аудитора	
4. Увеличение числа элементов выборки в генеральной совокупности	

Задача № 11

Аудиторская фирма «Аудит-консультант» проводит проверку деятельности открытого акционерного общества «Альянс» (адрес: г.Гомель пр. Октября 57) за отчетный год (за 2020 год). Директор ОАО «Альянс» Петров П.П. и главный бухгалтер Иванов И.И.

Аудиторы просят руководство организации подтвердить достоверность финансовой отчетности в письменной форме и изложить в письме-заявлении ответы на следующие вопросы:

1. Имеются ли нарушения в области бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля?
2. Допускаются ли нарушения при составлении финансовой отчетности?
3. Все ли бухгалтерские документы представлены для проверки?
4. Выполняются ли договорные обязательства с контрагентами?
5. Имеются ли нарушения требований контролирующих органов?
6. Каковы намерения относительно изменения стоимости и классификации активов?
7. Каковы планы относительно непрерывности деятельности организации?
8. Какова полнота отражения в отчетности информации о правах собственности на активы, обязательствах, событиях после отчетной даты, судебных разбирательствах, кредитных соглашениях?

Используя указанный перечень вопросов, составьте письмо-заявление руководства ОАО «Альянс» в адрес аудиторской фирмы «Аудит-консультант», соблюдая требования МСА 580 «Письменные заявления».

Задача № 12

При проведении аудиторской проверки внешние аудиторы пришли к необходимости использования работы внутренних аудиторов организации (ОАО). Соблюдая требования МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов», составьте примерный вопросник для оценки функций внутреннего аудита.

Таблица – Примерный вопросник для оценки функций внутреннего аудита экономического субъекта

Содержание вопроса	Результат оценки функций внутреннего аудита
Критерий «организационный статус службы внутреннего аудита»: 1. 2.	
Критерий «объем функций»: 1. 2.	
Критерий «техническая компетентность»: 1. 2.	
Критерий «должная профессиональная тщательность»: 1. 2.	

Какие выводы может сделать внешний аудитор относительно эффективности работы службы внутреннего аудита организации и использования работы внутренних аудиторов?

Задача № 13

Аудит бухгалтерской отчетности акционерного общества осуществляла группа аудиторов, которая состояла из ведущего аудитора — руководителя аудиторской проверки — и ассистентов аудитора.

Используя требования МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», разработайте комплекс рекомендаций для

руководителя аудиторской проверки, который будет направлен на сокращение числа ошибок, допускаемых со стороны ассистентов аудитора. Комплекс рекомендаций оформите в виде рабочего документа аудитора представленного в таблице.

Таблица - Комплекс рекомендаций для руководителя аудиторской проверки, направленный на сокращение числа возможных ошибок со стороны ассистентов аудитора

Этап аудита	Содержание рекомендаций
1. Предварительное планирование аудита	
2. Планирование аудита	
3. Проведение аудита	
4. Завершение аудита и составление аудиторского заключения	

Задача № 14

Аудитор на основе теста оценки системы внутреннего контроля операций с денежными средствами получил данные, представленные в таблице. Определите, какие выводы должен сделать аудитор по результатам тестирования системы внутреннего контроля. Обоснуйте ответ.

Таблица - Тест оценки системы внутреннего контроля операций с денежными средствами

Вопрос	Ответ	Примечание
1. Заключен ли договор о материальной ответственности с кассиром?	Да	
2. Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность денежных средств?	Да	
3. Есть ли случаи подписания незаполненных чеков и платежных инструкций?	Иногда	
4. Своевременно ли регистрируются кассовые ордера, банковские платежные инструкции в журналах регистрации?	Своевременно	
5. Полностью ли заполняются реквизиты в кассовых документах?	Да	
6. Соблюдается ли график документооборота по операциям с денежными средствами?	Да	
7. Какова периодичность проведения инвентаризации?	Один раз в квартал	
8. Какова периодичность подписания расходных кассовых документов руководителем организации?	В конце месяца	

9. Как осуществляется контроль за полнотой оприходования денежных средств?	Периодически	
10. Проверяется ли целевое использование денежных средств, полученных в банке?	Достаточно формально	

Задача № 15

Определите уровень существенности предприятия «Сладкая жизнь», если согласно данным финансовой отчетности за 2020 год не было получено ни прибыли, ни убытков (таблица). Оформите результаты расчетов в таблице. Обоснуйте ответ.

Базовый показатель	Сумма, тыс р.	Уровень существенности, %	Сумма уровня существенности, тыс р.
1.Итог баланса на 31.12.2020г.	2145,00	2	
2.Полная себестоимость	3904,00	2	
3.Чистая прибыль	0	5	

Задача № 16

Определите, какой тип мнения о прогнозной финансовой информации должен быть выражен аудитором в ситуациях, описанных в таблице. Выбор варианта отметьте знаком «+» в соответствующих графах таблицы. В каждой ситуации возможен не один тип мнения. Если возможен выбор нескольких видов мнений, приведите примеры ситуаций, когда выражается более позитивное или более негативное мнение.

Таблица - Типы мнений о прогнозной финансовой информации

Ситуация	Безусловное положительное мнение	Условно положительное мнение	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения	Отказ от проверки
Одно или несколько существенных допущений не предоставляют приемлемой основы для прогноза					
Представление и раскрытие прогнозной информации не соответствуют требованиям					
Наличие условий, препятствующих выполнению одной или нескольких необходимых процедур					
Допущения являются приемлемыми основаниями для прогнозной финансовой информации					

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Основная литература

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебное пособие / Л. Л. Ермолович [и др.]; под общей ред. Л. Л. Ермолович. - Минск: Современная школа, 2010. - 800 с.

2. Дробышевский, Н.П. Учет и аудит производственных запасов: учеб.-прак. пособие для вузов / Н.П.Дробышевский, Е.А. Головкова; под ред. Н.П.Дробышевского. – Минск: Соврем. шк., - 2011. – 280с.

3. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебник / Т.П. Карпова. – Москва: Юнити, 2012. – 352 с. – (Профессиональный учебник: Бухгалтерский учет). – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=118477>. – ISBN 5-238-00633-0. – Текст: электронный.

4. Лемеш, В. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : пособие / В. Н. Лемеш, О. В. Малиновская. - Минск : Амалфея, 2017. - 148 с.

5. Лемеш, В. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебное пособие для вузов по спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)" / В. Н. Лемеш, О. В. Малиновская. - 2-е изд., перераб. и доп.. - Минск : Амалфея, 2020. - 163 с.

6. Пислегина, Н.В. Аудит: учебник: [16+] / Н.В. Пислегина, Д.Ю. Филипьев; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Алтайский филиал. – Москва; Берлин: Директ-Медиа, 2020. – 279 с.: ил., табл. – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=573759>. – Библиогр.: с. 247-251. – ISBN 978-5-4499-0543-7. – DOI 10.23681/573759. – Текст: электронный.

7. Рогуленко, Т.М. Основы аудита: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. – 5-е изд., стереотип. – Москва: ФЛИНТА, 2017. – 508 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=103823> – Библиогр. в кн. – ISBN 978-5-9765-0084-6. – Текст: электронный.

Дополнительная литература

1. Аудит: учебник для вузов / под ред. В.И. Подольского. 2-е изд. пер. и доп. – М.: ЮНИТИ, 2009. — 544с.

2. Аренс, Э.А. Аудит: пер. с англ. М.А. Терехова / Э.А.Аренс, Дж.К. Лоббек.-М.: Финансы и статистика, 1995. – 558с.

3. Голощапов, Н.А. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Н.А. Голощапов, А.А. Соколов. — М.: Альфа-Пресс, 2007. — 282с.
4. Додж, Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р.Додж.- М.: Финансы и статистика: ЮНИТИ, 1992.
5. Дробышевский, Н.П. Ревизия и аудит: учеб.-метод. пособие / Н.П.Дробышевский, Д.Т. Солодкий; под общ. ред. Н.П. Дробышевского. — 2-е изд., перераб. и доп. — Минск: Мисанта, 2009. — 333с.
6. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: указ Президента Респ. Беларусь от 16 окт. 2009 г. № 510 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр».- Минск, 2022.
7. Об аудиторской деятельности: закон Респ. Беларусь от 18 июля 2019 г. № 229-3 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр". – Минск, 2022.
8. Панкова, С.В. Международные стандарты аудита / С.В.Панкова. — М.: Магистр, 2008.

Учебно-методические материалы

1. Ландова, Н. К. Бухгалтерский учет и аудит: электронный учебно-методический комплекс дисциплины / Н. К. Ландова. - Гомель: ГГТУ им. П. О. Сухого, 2013. – Режим доступа: <http://elib.gstu.by/handle/220612/2343>
2. Пономаренко, П. Г. Финансово-хозяйственный контроль в промышленности [Электронный ресурс]: практикум для слушателей специальности переподготовки 1-25 03 75 "Бухгалтерский учет и контроль в промышленности" заочной формы обучения / П. Г. Пономаренко, Е. П. Пономаренко. - Гомель: ГГТУ им. П. О. Сухого, 2019. - 16 с. – Режим доступа: <https://elib.gstu.by/handle/220612/20190>.

ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

**Пособие
для слушателей специальности переподготовки
1-25 03 75 «Бухгалтерский учет
и контроль в промышленности»
заочной формы обучения**

Составитель Ковалева Наталья Викторовна

Подписано к размещению в электронную библиотеку
ГГТУ им. П. О. Сухого в качестве электронного
учебно-методического документа 15.04.22.

Пер. № 17Е.

<http://www.gstu.by>