

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ,
НАУКИ И КАДРОВОЙ ПОЛИТИКИ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ РЕВОЛЮЦИИ
И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

М. Е. Шило

ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Курс лекций

*для студентов, обучающихся по специальности
общего высшего образования 6-05-0411-02 Финансы и кредит*

Горки
БГСХА
2023

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73

Ш59

*Рекомендовано методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 26.12.2022 (протокол № 5)
и Научно-методическим советом БГСХА 28.12.2022 (протокол № 4)*

Автор:

старший преподаватель *М. Е. Шило*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *Е. Е. Банцевич*;
первый заместитель начальника Главного контрольно-аналитического
управления Могилевского областного исполнительного комитета
А. А. Гордеева

Шило, М. Е.

Ш59 Финансовый контроль : курс лекций / М. Е. Шило. – Горки :
БГСХА, 2023. – 92 с.

ISBN 978-985-882-404-4.

Приведены основы осуществления финансового контроля в рамках проверки деятельности организаций агропромышленного комплекса.

Для студентов, обучающихся по специальности общего высшего образования 6-05-0411-02 Финансы и кредит.

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73

ISBN 978-985-882-404-4

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2023

ВВЕДЕНИЕ

Дисциплина «Финансовый контроль» относится к циклу специальных учебных дисциплин в системе формирования профессиональных знаний, умений и навыков студентов по вопросам контроля и аудита финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Роль дисциплины определяется ее последовательной взаимосвязью с профильными дисциплинами, комплексно формирующими профессиональный уровень выпускников в качестве будущих специалистов. Значение данного курса лекций заключается в создании основ для успешного решения различных экономических вопросов. Развитие экономики Республики Беларусь на современном этапе предъявляет к государственному контролю и аудиту повышенные требования. Так, возрастает роль и значение в обеспечении и сохранности активов организаций различных форм собственности, эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Поэтому необходимо дальнейшее изучение теории, методики и методических приемов контроля и аудита как одних из видов контроля, оказывающих определенное влияние на конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Целью изучения курса лекций является формирование у студентов теоретических знаний, умений и практических навыков в области методик подготовки и проведения ревизий и аудиторских проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций любой формы собственности, направленных на выявление и устранение недостатков в их работе, мобилизацию резервов повышения эффективности хозяйствования в современных условиях, а также правового обеспечения этих процессов.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Основной

1. Данилкова, С.А. Финансовый контроль: учеб. пособие / С. А. Данилкова. – Минск: БГЭУ, 2023. – 382 с.
2. Лемеш, В. Н. Аудит: пособие / В. Н. Лемеш. – 6-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2022. – 286 с.
3. Практический аудит: учебник / В.Н. Лемеш [и др.]. – Минск: Амалфея, 2022. – 286 с.
4. Чечеткин, А. С. Бухгалтерский учет и аудит: учебник / А. С. Чечеткин, С. А. Чечеткин. – Минск: ИВЦ Минфина, 2023. – 615 с.

Дополнительный

5. Парушина, Н. В. Аудит: практикум: учеб. пособие / Н. В. Парушина, С. П. Суворова, Е.В. Галкина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ФОРУМ ; ИНФРА-М, 2020. – 286 с.

6. Сергеев, Л. И. Государственный аудит: учебник для вузов / Л. И. Сергеев. – Москва: Юрайт, 2021. – 271 с.

Тема 1. СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

1.1. Содержание финансового контроля и его место в системе управления.

1.2. Предмет и задачи контроля. Принципы контроля.

1.3. Виды и формы контроля.

1.1. Содержание финансового контроля и его место в системе управления

Контроль – одна из необходимых составных частей управленческого процесса, в котором он выступает как элемент обратной связи, так как по его данным производится корректировка ранее принятых решений и планов.

Контроль представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого субъекта с целью оценки и обоснованности эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных явлений и сигнализации о них при необходимости компетентным органам.

Система контроля включает следующие *элементы*: объект, субъект, предмет, метод, приемы и способы, техника и технология, принципы, процесс контроля, сбор и обработка исходных данных для проведения контроля, результат контроля и затраты на его осуществление, субъект, принимающий решение по результатам контроля, принятие решения по результатам контроля.

Являясь составной частью функции управления, экономический контроль направлен на решение стратегических задач, стоящих перед экономикой, он выполняет несколько функций: информационную, профилактическую, мобилизующую и воспитательную.

Контроль является частью национальной экономики, которая включает в себя ряд взаимодействующих структурных элементов:

- государственные, общественные и хозяйственные органы управления производством;
- хозяйственный механизм;
- объект управления, представляющий собой совокупность хозяйственных организаций и отношений между ними.

Качество системы управления во многом определяется качеством работы механизма контроля. Механизмы контроля действуют также и между организациями (например, влияние потребителя на производителя), внутри организаций, внутри органов управления, между органами управления, во всех подсистемах экономической жизни общества. От эффективности действия механизмов контроля во многом зависит эффективность функционирования национальной экономики. Все это и определяет роль и место контроля в системе хозяйствования в современных условиях.

1.2. Предмет и задачи контроля. Принципы контроля

Контроль по своему содержанию включает проверку экономических, социальных, политических, идеологических, научно-технических и других направлений развития человеческого общества. Он распространяется на сферы развития экономики Республики Беларусь (отрасли, организации, учреждения и предприятия).

Предметом контроля являются управленческая деятельность организации, хозяйственные и финансовые операции и процессы, рассматриваемые с позиции их экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности, обеспечения сохранности имущества субъекта хозяйствования и (или) собственника, предусмотренные программой проверки.

Цель контроля заключается в содействии рациональному использованию средств и предметов труда и самого труда.

В системе управления контроль решает несколько задач:

1) контроль позволяет выявить во внешней и внутренней среде организации факторы, которые могут оказать существенное влияние на ее функционирование и развитие, а следовательно, и своевременно отреагировать. Кроме того, в этом процессе отслеживаются тенденции в развитии организации, их направление и глубина;

2) контроль позволяет своевременно обнаружить нарушения, ошибки и оперативно принять необходимые меры по их устранению;

3) результаты контроля служат основой оценки работы организации и ее персонала за определенный период, эффективности и надежности системы управления.

Цели контроля будут достигнуты, если он осуществляется в соответствии с определенными принципами (табл. 1).

Таблица 1. Основные принципы контроля

Принципы	Описание принципов
Научности	Предполагает использование в ходе контроля достижений науки и передового опыта в этой области
Экономичности	Накладывает ограничение на соотношение затрат и выгод от определенной информации, полученной в ходе проведения контроля
Нейтральности	Предусматривает непредвзятое выполнение проверяющими их должностных обязанностей по отношению к проверяемым. Информация, полученная в ходе контроля, не содержит пристрастных оценок, т. е. беспристрастна по отношению к разным группам пользователей и не нацелена на получение заранее заданного результата
Действенности	Предполагает воздействие на эффективность процессов организации, использование результатов контроля для устранения негативных явлений, предупреждения нарушений, оптимизации управленческих решений
Непрерывности	Непрерывность расширенного воспроизводства предполагает систематическое выполнение контрольных функций
Плановости	Контроль осуществляется в соответствии с составленными планами контрольно-ревизионной работы
Гласности	Результаты контроля доводят до сведения коллектива, чья деятельность проверялась, до вышестоящих органов управления, а также, в необходимых случаях, до средств массовой информации. Гласность результатов контроля и принятых по ним решений мобилизует коллективы на устранение выявленных отрицательных факторов и обеспечение успешного выполнения возложенных на них обязанностей, воспитывает их в духе соблюдения действующих законов и положений

1.3. Виды и формы контроля

Важное условие рациональной организации контроля – разработка его научно обоснованной классификации.

По организационным формам контроль подразделяется на государственный, внутрихозяйственный, аудиторский и общественный.

Государственный контроль осуществляют органы государственной власти и управления, административные органы. Он обеспечивает интересы государства и общества.

Внутрихозяйственный контроль осуществляется отдельными работниками, службами, комиссиями самой организации. Внутрихозяйственный контроль направлен на повышение эффективности функционирования организации.

Аудиторский контроль осуществляется независимыми специализированными аудиторскими организациями или аудиторами – индивидуальными предпринимателями, имеющими лицензию на указанный вид экономической деятельности, с целью выражения независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторский контроль является независимым и представляет интересы всех пользователей финансовой отчетности.

Общественный контроль проводится представителями различного рода общественных организаций (например, общество защиты прав потребителей). Он направлен на решение узких вопросов (по месту жительства, работы, членства и т. д.).

По времени проведения контроль подразделяют на предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль применяется на стадии принятия управленческих решений до начала совершения хозяйственных операций. Его целью является предупреждение нарушений законности, нецелесообразного, неэффективного использования хозяйственных средств и принятия необоснованных решений. Это наиболее эффективный вид контроля, так как он имеет предупредительный характер.

Текущий контроль осуществляется в ходе хозяйственных операций. Его цель – оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений при выполнении производственных заданий, поиск и освоение внутрихозяйственных резервов роста эффективности производства.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций по истечении определенного отчетного периода. Цель данного вида контроля – установить правильность, законность и экономическую целесообразность произведенных хозяйственных операций, выявить факты бесхозяйственности и хищений.

По источникам информации проверки выделяют документальный и фактический контроль.

Документальный контроль заключается в проверке различного рода первичных документов, бухгалтерских и оперативных регистров, статистической, бухгалтерской, оперативной отчетности и других документальных носителей экономической информации. **Фактический контроль** предполагает проверку фактического состояния, наличия и использования средств организации, осуществляемую путем обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания.

В качестве форм финансово-хозяйственного контроля в зависимости от глубины охвата различных сторон деятельности организаций следует выделить проверку и аудит.

Проверка – обязательная регулярная форма последующего контроля, предусматривающая наиболее глубокое и полное изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта контроля с использованием первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности; проверка фактического наличия денежных средств и материальных ценностей, в процессе которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершаемых хозяйственных и финансовых операций; а также ведение бухгалтерского учета в нескольких или во всех направлениях деятельности проверяемого субъекта.

Аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке (аудиту) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, хозяйственных групп, банковских групп, банковских холдингов, простых товариществ (участников договора о совместной деятельности), индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Тема 2. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ

- 2.1. Метод контроля.
- 2.2. Характеристика приемов и способов документального контроля.
- 2.3. Характеристика приемов и способов фактического контроля.

2.1. Метод контроля

Метод контроля представляет собой диалектический подход к комплексному, всестороннему и глубокому исследованию финансово-хозяйственной и другой деятельности организаций, а также отношений, складывающихся в процессе контрольно-ревизионной работы, с помощью совокупности специальных приемов и способов для установления законности, целесообразности, экономической эффективности их функционирования и обеспечения сохранности и приумножения экономического потенциала.

2.2. Характеристика приемов и способов документального контроля

В зависимости от назначения контроля и состояния бухгалтерского учета для оценки совершенных хозяйственных операций используются различные по содержанию методические приемы проверки документов.

К документальному контролю относят следующие приемы.

Формальная проверка. Предусматривает проверку соблюдения действующих форм документов, последовательности, полноты и правильности заполнения реквизитов документов, порядковой нумерации и наличия соответствующих подписей в документах.

Арифметическая проверка. Включает проверку правильности указания цен в документе, торговых надбавок, скидок, наценок, произведенных вычислений, подсчета итогов и других арифметических действий, выполняемых при оформлении и обработки документа.

Экспертная проверка. Дополняет формальную и арифметическую проверки и направлена на выявление подделок в документах. Встречаются различные виды подделок: подписка текста, букв, цифр; зачеркивание; частичное или полное удаление написанного текста, цифровых записей; подделывание подписей и т. д.

Логическая проверка. Путем сопоставления хозяйственной операции, отраженной в документе, с различными взаимосвязанными показателями, событиями и явлениями определяется, была ли объективная возможность ее возникновения.

Нормативно-правовая проверка. При такой проверке устанавливается соответствие совершенной операции действующим правилам,

требованиям устава или учредительного документа, законом; выясняется, нет ли отклонений от утвержденных норм, смет, планов, лимитов и т. д. При их наличии составляются расчеты, аналитические таблицы, выявляются последствия, устанавливаются виновные лица, определяется ущерб, причиненный неправомерными действиями работников организации.

Экономическая проверка. Во время проверки данного вида выясняются экономическая цель и целесообразность совершенной операции, обоснованность операции источниками финансирования, плановыми данными; изучаются полученные результаты от данной операции и ее влияние на конечный финансовый результат.

Встречная проверка. Ее сущность заключается в изучении достоверности операций путем сопоставления документов и записей в учетных регистрах, относящихся к одним и тем же взаимосвязанным операциям.

Аналитическая (счетная) проверка. Среди методических приемов проверки документов она занимает особое место. С помощью этого приема изучается обоснованность показателей отчетности и балансов с данными аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности и баланса, в регистрах бухгалтерского учета и первичных документах.

Контрольное сличение. Применяется для проверки правильности оприходования и списания в расход отдельных сортов материальных ценностей, достоверности аналитического учета и т. д.

Обратная калькуляция (обратный счет). Используется для проверки размера необоснованного списания сырья и материалов на производство при выпуске определенного вида готовой продукции. Сущность этого приема заключается в том, что по фактическому выпуску готовой продукции исчисляется расход сырья и материалов в соответствии с установленными нормами за проверяемый период, который сопоставляется с фактически проведенными списаниями сырья и материалов по первичным документам за этот же период. В результате этого устанавливаются факты незаконного списания сырья и материалов на производство.

Оценка документов по данным корреспондирующих счетов. При применении данной оценки можно установить документы, по которым совершены незаконные, нецелесообразные операции, и в ряде случаев выявить злоупотребления.

2.3. Характеристика приемов и способов фактического контроля

С целью установления фактического состояния объектов используются следующие приемы фактического контроля.

Инвентаризация. Инвентаризация представляет собой проверку в натуральном выражении денежных средств, товарно-материальных ценностей, состояния расчетов и других статей баланса на определенную дату.

Инвентаризация материальных ценностей производится в определенной последовательности и включает комплекс обязательных мероприятий: создание инвентаризационной комиссии и издание об этом приказа или распоряжения по организациям; инструктаж инвентаризационной комиссии о порядке и правилах проведения инвентаризации; подготовка к инвентаризации данных учета на дату инвентаризации по каждому материально ответственному лицу; истребование от материально ответственных лиц отчета на дату проведения инвентаризации и получение от материально ответственных лиц расписки о включении в отчет к моменту инвентаризации всех приходных и расходных документов, об отсутствии у них на руках документов, не включенных в последний отчет; снятие фактического наличия материальных ценностей с составлением инвентаризационной описи; составление сличительной ведомости; рассмотрение и утверждение результатов инвентаризации. При применении последовательно всех названных мероприятий обеспечивается высокое качество инвентаризации.

Контрольные обмеры. Используются при изучении капитальных и ремонтных работ. Организуются с целью определения фактически выполненного объема строительных и ремонтных работ и применяются для проверки достоверности учета незавершенного производства, расходования строительных материалов в сравнении с нормами и фактически выполненным объемом работ, правильности начисления заработной платы, расчетов с подрядчиками и другими организациями за выполненные объемы работ.

Обследование объектов. Широко используется в ходе аудиторско-ревизионных процедур. В процессе его проведения устанавливают круг вопросов, связанных с изучением организационно-производственной деятельности и проверкой обеспечения сохранности имущества данной организации. При обследовании объектов целесообразно ознакомиться с организацией и ведением учета в местах хранения матери-

альных ценностей и готовой продукции, соблюдением действующих правил и порядка документального оформления операций по их оприходованию и выбытию.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство. Необходимо для проверки качества готовой продукции. При контрольном запуске сырья и материалов в производство в присутствии контролера и приглашенного специалиста проверяют весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, его обработки и заканчивая взвешиванием готовой продукции. Это дает возможность проверить фактический выход готовой продукции, действительное количество израсходованного сырья и вспомогательных материалов и сопоставить с теми данными, которые имели место до контрольного запуска.

Лабораторный анализ. Для анализа изымают пробу готового изделия. Одну пробу берут у производителя, а другую желателно получить у покупателя. Изъятые пробы пломбируются и при письменном сопровождении направляются в соответствующую лабораторию. На основе проведенного анализа лаборатория дает заключение, которое затем используется контролером.

Контрольная проверка. Применяется для изучения полноты оприходования грузов, прибывших автомобильным, водным и железнодорожным транспортом; достоверности совершаемых операций по отпуску материальных ценностей со складов; качества ранее проведенных инвентаризаций; соблюдения правил отпуска материалов, готовой продукции и других ценностей.

Контрольный забой животных. Осуществляется с целью установления фактического выхода мяса, субпродуктов, костей и другой продукции. Он сравнивается с данными, находящимися в отчетах материально ответственных лиц. Результаты контрольного забоя животных оформляются актом.

Таким образом, использование в полном объеме всех приемов контроля в ходе документальных проверок позволяет ревизорам и аудиторам качественно провести сбор и анализ материалов, сравнить расход сырья и материалов, топлива по нормам с фактическим расходом, определить правильность оформления первичных документов и учетных регистров и в целом собрать информацию о деятельности субъекта хозяйствования.

Тема 3. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КОНТРОЛЯ

3.1. Государственное регулирование контрольной работы.

3.2. Сущность проверки и ее виды.

3.3. Государственный контроль.

3.4. Права, обязанности и ответственность проверяющих и должностных лиц субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется.

3.1. Государственное регулирование контрольной работы

Все органы, уполномоченные осуществлять функции государственного контроля, при проведении ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности в министерствах, ведомствах и других центральных органах управления, исполнительных комитетах, а также в объединениях, организациях и учреждениях независимо от форм собственности руководствуются положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 28 февраля 2022 г. № 73).

3.2. Сущность проверки и ее виды

Проверка финансово-хозяйственной деятельности (проверка) – способ контроля, в процессе которого устанавливается законность и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Основными задачами, решаемыми в ходе проведения проверки (проверки), являются:

- проверка соблюдения субъектом предпринимательской деятельности законодательства в сфере экономических отношений;
- проверка законности совершаемых субъектом предпринимательской деятельности хозяйственных и финансовых операций, обеспечения сохранности государственного имущества;

- своевременное выявление, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих ущерб экономическим интересам Республики Беларусь, установление причин и условий, способствующих их совершению;

- принятие мер по возмещению причиненного ущерба;

- выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности субъекта хозяйствования.

Государственный контроль (надзор) осуществляется в формах:

- выборочных проверок;

- внеплановых проверок;

- мероприятий технического (технологического, поверочного) характера;

- мер профилактического и предупредительного характера.

3.3. Государственный контроль

Государственный контроль осуществляется органами государственной власти и государственного управления. Национальное собрание и местные советы осуществляют финансовый контроль при рассмотрении и утверждении бюджетов, заслушивании отчетов исполнительной власти о ходе исполнения бюджета. Постоянные комиссии Парламента также в процессе своей деятельности анализируют и проверяют финансовую информацию. До представления на рассмотрение Парламентом проекта республиканского бюджета они рассматривают указанный проект на предмет его соответствия действующему законодательству. Государственный контроль осуществляют Комитет государственного контроля (далее КГК), финансовые и налоговые органы, Национальный банк.

3.4. Права, обязанности и ответственность проверяющих и должностных лиц субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется

*Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции **вправе**:*

- при предъявлении служебных удостоверений и предписания на проведение проверки (в отношении объектов, допуск на которые ограничен в соответствии с законодательством), иных документов, предусмотренных законодательством для допуска на объекты, свободно

входить в служебные, производственные и иные помещения (объекты), на территории проверяемого субъекта для проведения проверки. При проведении проверки проверять у представителей проверяемого субъекта документы, удостоверяющие личность, и (или) документы, подтверждающие полномочия, а также в случаях и порядке, установленных законодательными актами, производить личный досмотр (обыск) и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

- в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта, участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном виде, иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества;

- истребовать посредством направления письменных запросов от контрагентов проверяемого субъекта копии документов и иную информацию по операциям и расчетам, проводимым с проверяемым субъектом или с третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям, а при необходимости – проводить встречные проверки;

- привлекать экспертов, специалистов;

- получать доступ в пределах своей компетенции к базам и банкам данных проверяемого субъекта с учетом требований законодательства об информации, информатизации и защите информации;

*Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие **обязаны**:*

- проводить проверку в соответствии с предписанием на ее проведение и законодательством;

- предъявить проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки;

- внести определенные законодательством сведения о проведении проверки в книгу учета проверок;

- проводить проверки в рабочее время проверяемых субъектов;

- требовать у проверяемых субъектов только те сведения и документы, которые относятся к вопросам, подлежащим проверке.

*Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера **вправе**:*

- получать от контролирующих (надзорных) органов информацию об основаниях включения проверки в координационный план контрольной (надзорной) деятельности;

- требовать от проверяющего предъявления служебного удостоверения и предписания на проведение проверки;

– отказать в допуске проверяющих на территорию проверяемого субъекта в случае отсутствия у них предписания на проведение проверки, служебных удостоверений, истечения срока проверки, предусмотренного в предписании на ее проведение;

– не допускать к проведению проверки проверяющего, отказавшегося внести необходимые сведения в книгу учета проверок.

*Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера **обязаны**:*

– выполнять законные требования контролирующих (надзорных) органов и проверяющих, включая требование о предъявлении книги учета проверок;

– обеспечивать допуск проверяющих к проверке и предоставлять необходимые для проверки документы, а также допускать проверяющих для обследования территорий и помещений, транспортных средств и иных объектов, используемых для осуществления деятельности;

– обеспечивать проверяющим возможность осуществления их прав и обязанностей, включая предоставление помещений, пригодных для проведения проверки (в случае их наличия);

– обеспечивать проведение инвентаризации, контрольных обмеров, контрольных запусков в производство сырья и материалов, расчетов и экспертиз, а также других действий по проверке деятельности проверяемого субъекта;

– содействовать проверяющим в проведении проверки;

– давать по требованию проверяющих письменные и устные объяснения по вопросам деятельности проверяемого субъекта, представлять справки, расчеты;

Контролирующие (надзорные) органы при организации и проведении проверок осуществляют взаимодействие по следующим направлениям:

– определение вопросов, подлежащих проверке, сроков проведения плановых проверок;

– проведение совместных проверок в целях координации действий, направленных на сокращение числа проверок в отношении проверяемых субъектов;

– обмен информацией о результатах проводимых проверок;

– работа по совершенствованию форм и методов контрольной (надзорной) деятельности.

Тема 4. ПЛАНИРОВАНИЕ И ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

- 4.1. Планирование контрольной работы.
- 4.2. Порядок назначения и проведения проверок.
- 4.3. Этапы проверки.

4.1. Планирование контрольной работы

Планы выборочных проверок формируются органами Комитета государственного контроля на полугодие на основании представленных республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, органами Комитета государственного контроля, Генеральной прокуратурой, Национальным банком, Управлением делами Президента Республики Беларусь, Национальным статистическим комитетом, областными и Минским городским исполнительными комитетами, Государственной инспекцией охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь, Государственным комитетом судебных экспертиз, Оперативно-аналитическим центром при Президенте Республики Беларусь, государственным учреждением «Администрация Парка высоких технологий», государственным учреждением «Администрация Китайско-Белорусского промышленного парка «Великий камень» сводных планов проверок, включающих проверки, проводимые соответствующими государственными органами (их структурными подразделениями, территориальными органами, подчиненными организациями, являющимися контролирующими (надзорными) органами).

4.2. Порядок назначения и проведения проверок

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 контролирующему (надзорному) органу месту нахождения (жительства) проверяемого субъекта, считается полученным им по истечении трех дней со дня его направления.

Проверка проводится на основании предписания руководителя контролирующего (надзорного) органа или его уполномоченного заме-

стителю, заверенного печатью контролирующего (надзорного) органа или оформленного на фирменном бланке.

В случае необходимости проведения проверок нескольких проверяемых субъектов выдается одно предписание на проведение проверок данных проверяемых субъектов с указанием в нем темы проверки и вопросов, подлежащих проверке у каждого проверяемого субъекта, сроков проведения проверки у каждого проверяемого субъекта и проверяемых периодов.

4.3. Этапы проверки

Основными **этапами проверки** являются:

- установление делового контакта;
- оповещение;
- общее ознакомление с объектами контроля;
- контрольная инвентаризация;
- проверка;
- документальное оформление результатов.

1. **Установление делового контакта** является начальным этапом проверки, на этом этапе контролирующая группа представляется руководителю проверяемой организации. Руководитель проверяемого предприятия знакомит проверяющих с главными специалистами, с руководителями общественных организаций. Руководитель дает указание о предоставлении помещения, об обеспечении сохранности ревизионных материалов.

2. **Оповещение** заключается в широкой огласке проводимой проверки на предприятии. Оповещением реализуется один из основных принципов контроля – гласность. Оповещение производится путем вывешивания объявлений, выступления на собрании трудящихся через руководителей структурных подразделений

3. **Общее ознакомление с объектами контроля** состоит в изучении контролируемого предприятия, его расположения, структурного состава, системы управления (бригадная, цеховая, отделения), мест хранения денежных средств и материальных ценностей, изучении состояния хранения и учета на местах, соблюдения правил отпуска материально-производственных запасов.

4. **Контрольная инвентаризация** является одним из основных элементов проведения документальной проверки. С помощью контрольной инвентаризации определяют потери и порчу имущества при

хранении, пересортицу, недостачи, а также излишки, которые могут быть образованы в результате неполного оприходования поступающих материалов.

5. Проверка. Это основной этап контрольной работы. Она заключается в выявлении соблюдения законности и целесообразности использования государственной или общественной собственности, в установлении достоверности совершаемых операций.

6. Оформление результатов проверки. 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 с указанием даты подписания. Дата подписания акта (справки) проверки проверяющим (руководителем проверки) является датой составления акта (справки) проверки.

Тема 5. СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА

5.1. Понятие и сущность аудита, содержание аудиторской деятельности.

5.2. Предпосылки возникновения и этапы развития аудита.

5.3. Классификация аудита.

5.4. Сравнительная характеристика аудита и проверки.

5.5. Профессиональная этика аудиторов и их взаимоотношения с заказчиками аудиторских услуг.

5.1. Понятие и сущность аудита, содержание аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность (аудит) – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их

обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Главная цель аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. **Аудит** – это особая, самостоятельная форма контроля. Аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ финансовой отчетности организации в целях определения ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Аудит призван:

– проверять полноту, достоверность и точность отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности организации;

– контролировать соблюдение законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологию оценки активов, обязательств и собственного капитала;

– выявлять резервы лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовые резервы и возможность использования заемных источников.

Аудиторы в процессе своей деятельности *решают* также *ряд других задач*:

- помогают в организации бухгалтерского учета;
- оказывают помощь в восстановлении и ведении учета, составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- участвуют в налоговом планировании и расчете налогов;
- консультируют по отдельным вопросам ведения учета и составления отчетности и др.

5.2. Предпосылки возникновения и этапы развития аудита

Становление и развитие экономического контроля неразрывно связано с историей и функционированием различных организационных форм контроля, в том числе аудита. Исторически профессиональный

аудит стал формироваться и применяться в бухгалтерском учете как следствие развития рынка консультационных услуг. Заказчикам требовались от консультантов критерии, узаконенные нормы и стандарты для приведения бухгалтерского учета на требуемый уровень. Аудит возник и развивался в контексте общей концепции контроля распоряжения и управления имуществом, история развития которого насчитывает не менее шести тысяч лет.

Первый законодательный акт, положивший начало юридическому закреплению уже сложившейся к тому времени аудиторской практики, в Великобритании был издан в 1844 г. В соответствии с данным документом компании при их создании должны проходить регистрацию, получая при этом статус акционерного общества. Весьма важной представляется рекомендация железнодорожным компаниям приглашать раз в год аудитора для проверки бухгалтерской отчетности, но при этом проверка не должна была касаться разделов о прибылях и убытках.

Официальной датой рождения аудита в Республике Беларусь считается 30 сентября 1991 г. Именно в этот день Советом Министров Республики Беларусь было принято постановление № 367 «О контрольно-ревизионной службе». С этого периода начинается формирование правовой основы функционирования аудита в Республике Беларусь. За последние годы было принято две редакции закона об аудиторской деятельности (на стадии принятия – третья) и 42 постановления Министерства финансов Республики Беларусь. Аудита в той или иной степени касались 5 декретов и 33 Указа Президента Республики Беларусь, 30 законов и кодексов, 97 постановлений правительства и 57 – Национального банка Республики Беларусь.

Становление и развитие аудита в Республике Беларусь подтвердило существующее мнение о том, что ведомственная проверка и проверка (проверка) государственных органов контроля решает отличные от аудита задачи. Однако это не мешает их параллельному существованию. Развитие аудита в нашей стране проходило в несколько этапов.

Первый этап – появление субъектов хозяйствования различных форм собственности и ведомственной подчиненности, в том числе с участием иностранного капитала. Инвесторам необходима была информация о налоговом законодательстве в нашей республике, инвестиционных льготах, помощь в организации и постановке бухгалтерского учета и др. Такую услугу могли оказывать специалисты, владеющие соответствующей информацией и навыками. В развитых странах

уже более ста лет для ее выполнения привлекались специалисты-аудиторы.

Первой аудиторской компанией на территории бывшего СССР считается фирма «Инаудит», созданная в 1987 г. Специалистами этой фирмы проводились проверки финансово-хозяйственной деятельности, они получали и проверяли всю необходимую документацию, а в случае необходимости давали разъяснения по ней должностным лицам, поддерживали профессиональные контакты с инофирмами, оказывали консультационные услуги по постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля и т. д.

Первые хозрасчетные аудиторские организации в Республике Беларусь появились в 1990 г. («Минскаудит», «БелЭКОаудит», «Информационно-аналитический центр РП НТО торговли» и др.).

На втором этапе аудиторская деятельность получила дальнейшее развитие как в организационном, так и в методическом обеспечении.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 сентября 1991 г. № 367 «О контрольно-ревизионной службе» было признано целесообразным создание в республике аудиторской службы. Этим же постановлением было утверждено временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь. На основе постановления Совета Министров Республики Беларусь от 17 августа 1992 г. № 506 «Об образовании Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь» создается Аудиторская палата.

В соответствии с постановлением право заниматься аудиторской деятельностью получили лица, аттестованные Аудиторской палатой после сдачи ими экзаменов и получения квалификационного удостоверения (лицензии). К экзаменам для получения лицензии допускались специалисты, имеющие высшее или среднее специальное образование и опыт учетно-аналитической или контрольно-ревизионной работы. В этот период основной приток аудиторов шел за счет бывших работников контрольно-ревизионных служб.

Подготовка аудиторов с 1992 г. осуществляется в учебном центре, созданном при Белорусском государственном экономическом университете.

На этом же этапе принимаются Закон Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХІІ «Об аудиторской деятельности» и постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. № 454 «О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней». При-

ток аудиторов в это время происходит в основном за счет специалистов бухгалтерских служб. На этом этапе спрос на аудиторские услуги растет, расширяется их спектр. Это был этап становления аудита в республике.

Третий этап развития аудита в Беларуси связан с дальнейшим урегулированием аудиторского движения и контроля за расходованием средств на эти цели у субъектов хозяйствования.

5.3. Классификация аудита

Согласно законодательству выделяют два основных вида аудита: внешний и внутренний.

Внешний аудит – это независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией или аудитором по договорам. Внешний аудит независим по отношению к контролируемой организации, но он несет ответственность перед внешними потребителями его информации.

Внутренний аудит – это ведомственная или внутренняя форма контроля, создаваемая в рамках субъекта хозяйствования. Он подотчетен субъекту хозяйствования и несет ответственность за достоверность информации перед администрацией и собственниками (табл. 2).

Таблица 2. Классификация аудита

Классификационный признак	Классификационная группа
1	2
По назначению аудита	Внешний и внутренний
По степени необходимости проверок	Обязательный и инициативный
По сфере деятельности	Финансовый и производственный
По видам деятельности субъектов хозяйствования	Банковский, страховой, фондовый, общий
По направлениям аудита	Подтверждающий, организационно-правовой, налоговый, операционный, маркетинговый, экологический
По интересам клиента	Аудит бухгалтерской отчетности и специальный аудит
По частоте проведения	Систематический, периодический, эпизодический
По методу проверки	Сплошной и выборочный
По временным этапам и отношению к процессу управления	Предварительный, последующий, прогнозный
По охвату проверяемых вопросов	Полный (комплексный) и частичный (тематический)

1	2
По способу получения информации	Документальный и фактический
По способу работы с информацией	Ручной и автоматизированный
По инициаторам проверки	Аудит по инициативе руководства организации, аудит по требованию государственных органов, аудит по инициативе собственников и акционеров
По организационно-правовым формам хозяйствования	Аудит хозяйственных товариществ и обществ, аудит государственных и коммунальных унитарных предприятий, аудит производственных кооперативов, аудит некоммерческих организаций
По количеству проведенных проверок в организации	Впервые проводимый и очередной

Согласно Закону Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности) выделяется обязательный аудит. *Обязательный аудит* – аудит, обязательность проведения которого установлена законодательными актами.

Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности следующих субъектов:

- открытых акционерных обществ;
- банков, небанковских кредитно-финансовых организаций;
- бирж;
- коммерческих организаций с иностранными инвестициями;
- страховых организаций, страховых брокеров;
- резидентов парка высоких технологий и др.

Кроме того, различают *инициативный аудит*, который проводится по решению собственника или органа, им уполномоченного.

5.4. Сравнительная характеристика аудита и проверки

На практике аудиторов нередко представляют как контролеров. отождествление аудита с проверкой в значительной степени облегчает работу аудиторов, поскольку в дальнейшем практически не встречается препятствий при предоставлении им всей необходимой информации. Тем не менее проверка – это форма последующего контроля, состоящего в углубленной и тщательной проверке деятельности организаций, с целью становления законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершаемых хозяйственных

операций. Аудит существенным образом отличается от проверки хозяйственной деятельности.

Рассмотрим эти различия между аудитом и проверкой по основным критериям (табл. 3).

Таблица 3. Сравнительная характеристика аудита и проверки

Характеристика аудита	Характеристика проверки
По цели	
Выражение мнения по поводу достоверности бухгалтерской отчетности, оказание услуг, помощь, сотрудничество	Выявление недостатков, нарушений, злоупотреблений для наказания виновных и возмещения причиненного ими ущерба
По практическим задачам	
Способствование улучшению финансового положения клиента, привлечению финансовых ресурсов, инвестиций, увеличению пассивов (инвесторов, кредиторов); оказание помощи в изыскании хозяйственных и финансовых резервов; консультации	Сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений
По объектам	
Все то, что искажает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, ухудшает финансовое состояние клиента	Все то, что нарушает действующее законодательство
По характеру деятельности	
Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность, выполнение распоряжений
По правовому регулированию	
Гражданское право, хозяйственные договоры	Административное право, инструкции, приказы вышестоящих или государственных органов
По управленческим связям	
Горизонтальные связи, добровольность, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним	Вертикальные связи, принуждение, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении
По принципу оплаты услуг	
Услуги аудитора оплачивает клиент	Расходы по проверке оплачивает вышестоящее звено
По результатам	
Аудитор предоставляет заключение и рекомендации для клиента, информация носит конфиденциальный характер	Контролирующий сотрудник составляет основной акт проверки, делает организационные выводы, налагает взыскание
По статусу	
Проверку осуществляет аудитор как независимый эксперт	Проверку проводит сотрудник контролирующего органа

Кроме вышеуказанных отличий, между аудитом и проверкой есть сходные черты. Так, в ходе своей деятельности аудиторы и проверяющие используют одни и те же приемы контроля – восстановление учета, инвентаризация, обследование объектов, наблюдение, опрос и т. д.

5.5. Профессиональная этика аудиторов и их взаимоотношения с заказчиками аудиторских услуг

Национальными правилами аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги» определены принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг, и установлены требования к профессиональному поведению аудиторов и аудиторских организаций. Данные принципы являются базовыми и не направлены на решение всех этических проблем, которые могут возникнуть в ходе оказания аудиторских услуг.

Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудиторов и аудиторских организаций не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельных аудируемых лиц либо интересов иных работодателей.

Действуя в общественных интересах, аудиторы и аудиторские организации обязаны соблюдать нормы профессиональной этики и руководствоваться ими.

При оказании аудиторских услуг необходимо соблюдать следующие принципы:

- честность;
- объективность;
- профессиональную компетентность и должную тщательность;
- конфиденциальность;
- профессиональность поведения.

Тема 6. ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

- 6.1. Организация аудита в Республике Беларусь и его субъекты.
- 6.2. Требования к образованию и повышению квалификации аудитора.
- 6.3. Стандарты аудиторской деятельности.
- 6.4. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь.
- 6.5. Аудиторская палата.

6.1. Организация аудита в Республике Беларусь и его субъекты

Аудиторская деятельность в РБ осуществляется на основании Закона об аудиторской деятельности и Национальных правил аудиторской деятельности. Субъектами аудиторской деятельности являются аудиторы и аудиторские организации.

Аудитор имеет право заниматься аудиторской деятельностью в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя, а также в качестве работника аудиторской организации.

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется в соответствии с Положением о лицензировании аудиторской деятельности. Выдача специальных разрешений (лицензий) на аудиторскую деятельность, их дубликатов, внесение изменений и (или) дополнений в лицензии, приостановление, возобновление, продление срока действия лицензий, прекращение их действия, контроль за соблюдением лицензиатами законодательства об осуществлении аудиторской деятельности осуществляется Министерством финансов.

Лицензии действуют на всей территории Республики Беларусь и выдаются сроком на 5 лет. Срок действия лицензии по его окончании может быть продлен по заявлению лицензиата на 5 лет.

Органом управления, регулирующим аудиторскую деятельность в Республике Беларусь, является управление аудита Министерства финансов Республики Беларусь.

Его основными задачами являются:

- обеспечение государственного регулирования деятельности аудиторских организаций и аудиторов;

- разработка главных направлений развития аудита в Республике Беларусь;
- разработка единой методологической основы, унификации форм и методов проведения аудита;
- изучение рынка аудиторских услуг.

6.2. Требования к образованию и повышению квалификации аудитора

Аудитор – физическое лицо, имеющее высшее экономическое и (или) юридическое образование и стаж работы по соответствующей специальности не менее трех лет, а также отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством к аудиторам, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аттестация на право получения квалификационного аттестата аудитора – проверка знаний физических лиц, претендующих на получение такого аттестата аудитора, в форме квалификационных экзаменов. Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получают квалификационный аттестат аудитора.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к физическим лицам, претендующим на получение квалификационного аттестата аудитора, являются:

- наличие документов о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, выданных учреждениями, обеспечивающими получение высшего образования, имеющими государственную аккредитацию;
- наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, не менее трех лет;
- отсутствие неснятой или непогашенной судимости за совершение преступлений против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

6.3. Стандарты аудиторской деятельности

Важное место в аудиторской деятельности занимают стандарты аудита. *Стандарт* (от англ. *standard*) буквально переводится как образец. Применительно к аудиторской деятельности это свод (набор) общепринятых требований. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита,

обеспечивающие при их соблюдении определенный уровень гарантии результатов проверки. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштабам аудиторской проверки; виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которым должны следовать все представители данной профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

Первоначально в 1948 г. 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, разработанных Комитетом по международной аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров, осуществляющей разработку рекомендаций по их применению.

Международные стандарты аудита выпускает Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC), созданная в 1977 г. В IFAC входят национальные бухгалтерские организации свыше 90 стран мира. Республика Беларусь в IFAC не представлена. В рамках IFAC стандартами аудита занимается Международный комитет по аудиторской практике (International Auditing Practice Committee), действующий на правах постоянного автономного комитета. В настоящее время международные стандарты аудита (МСА) имеют трехзначную нумерацию и разделены на десять тематических групп.

По масштабу применения стандарты подразделяются на международные и национальные. Они определяют организацию аудиторской деятельности, являются основным элементом системы, ее нормативного регулирования.

По уровню регулирования стандарты аудиторской деятельности подразделяются:

- на республиканские правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя (внутренние ПРАВИЛА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ). Они разрабатываются аудиторскими организациями.

Национальные стандарты разрабатываются с целью учета особенностей экономики страны, в которой они применяются. Их разработка требует больших финансовых средств. Поэтому некоторые государ-

ства используют международные стандарты аудита без их корректировок на национальные особенности. Ряд развитых государств принимает лишь к сведению международные стандарты. Такие государства применяют разработанные отечественные стандарты. Некоторые страны, взяв за основу международные стандарты, разрабатывают отечественные. По этому пути пошли и в Республике Беларусь.

Разработку отечественных стандартов начала в 1994 г. Аудиторская палата Республики Беларусь. Данным органом в течение 1996–1997 гг. было разработано и утверждено четыре стандарта аудиторской деятельности: «Порядок составления аудиторского заключения» (утвержден 26.08.1996 г.), «Договор и условия проведения аудиторской проверки» (утвержден 14.08.1997 г.), «Аудиторские доказательства» (утвержден 21.10.1997 г.) и «Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности» (утвержден 25.11.1997 г.), а 22.04.1998 г. утвержден Кодекс этики аудиторов Республики Беларусь.

Следует иметь в виду, что республиканские правила аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей, а также для аудируемых лиц, за исключением содержащихся в правилах положений, которые носят рекомендательный характер.

6.4. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь

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 и другими законодательными актами Республики Беларусь.

Совет Министров Республики Беларусь:

– обеспечивает проведение единой государственной политики в области аудиторской деятельности;

– устанавливает порядок проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и порядок подтверждения квалификации аудиторами и др.

Национальный банк Республики Беларусь:

– устанавливает квалификационные требования и требования к деловой репутации, предъявляемые к аудиторам, оказывающим аудиторские услуги в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах, банковских холдингах, а также порядок проведения оценки соответствия таким требованиям;

– устанавливает требования, предъявляемые к аудиторским организациям, аудиторам – индивидуальным предпринимателям, осуществляющим аудиторскую деятельность в банках, банковских группах, банковских холдингах, а также порядок проведения оценки соответствия таким требованиям;

– принимает нормативные правовые акты Республики Беларусь в области аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах и др.

Министерство финансов Республики Беларусь:

– реализует единую государственную политику в области аудиторской деятельности; принимает национальные правила аудиторской деятельности;

– ведет совместно с Аудиторской палатой аудиторский реестр;

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

– 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, аудиторам – 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 деятельности аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями; представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, за-

нимающихся вопросами аудиторской деятельности; осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с настоящим Законом и иными актами законодательства.

Министерство финансов вправе запрашивать информацию, необходимую для выполнения своих функций в области аудиторской деятельности, у Аудиторской палаты, аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

6.5. Аудиторская палата

Аудиторская палата является единым органом самоуправления аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей. Учредителями Аудиторской палаты могут являться аудиторские организации и (или) аудиторы – индивидуальные предприниматели. Аудиторская палата – 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 действует на основании устава, который утверждается учредителями на учредительном собрании по согласованию с наблюдательным советом по аудиторской деятельности.

Высшим органом Аудиторской палаты является общее собрание членов Аудиторской палаты. Общие собрания членов Аудиторской палаты проводятся по мере необходимости, но не реже одного раза в три года.

К компетенции Аудиторской палаты относятся: представление интересов своих членов в государственных органах, иных органах и организациях, в том числе международных; внесение в Министерство финансов предложений о совершенствовании законодательства об аудиторской деятельности; установление по согласованию с наблюдательным советом по аудиторской деятельности размеров вступительного и членских взносов членов Аудиторской палаты исходя из затрат, необходимых для содержания Аудиторской палаты и выполнения возложенных на нее задач и функций.

Наблюдательный совет по аудиторской деятельности создается в целях организации создания Аудиторской палаты, координации и

оценки ее деятельности, обеспечения реализации ее уставных целей и задач.

После создания Аудиторской палаты наблюдательный совет по аудиторской деятельности функционирует при указанной палате. Исполнение членами наблюдательного совета по аудиторской деятельности своих обязанностей осуществляется на безвозмездной основе.

Наблюдательный совет по аудиторской деятельности выполняет следующие функции: вносит на рассмотрение Министерства финансов предложения по вопросам, связанным с аудиторской деятельностью; оценивает деятельность Аудиторской палаты и дает поручения и рекомендации по совершенствованию этой деятельности; рассматривает результаты осуществления внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей и решения, принятые по ним, оценивает эффективность применяемых мер воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей и дает поручения и рекомендации по совершенствованию методов осуществления внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей; выполняет иные функции, установленные настоящим Законом и положением о наблюдательном совете по аудиторской деятельности.

Тема 7. ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

- 7.1. Аудиторская деятельность и профессиональные услуги.
- 7.2. Международные стандарты аудиторской деятельности.
- 7.3. Правила аудиторской деятельности.
- 7.4. Этапы аудита.

7.1. Аудиторская деятельность и профессиональные услуги

Аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели при осуществлении аудиторской деятельности проводят аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и оказывают иные аудиторские услуги, порядок оказания которых устанавливается национальными правилами аудиторской деятельности и международными стандартами аудиторской деятельности.

К иным аудиторским услугам относятся: проведение аудита финансовой информации в рамках выполнения специальных аудиторских заданий, в том числе услуги по независимой оценке деятельности юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) при их ликвидации (прекращении деятельности); проведение обзорной проверки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и иной финансовой информации; проведение анализа прогнозной финансовой информации; проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации; выполнение задания по компиляции финансовой информации; другие аудиторские услуги, определенные международными стандартами аудиторской деятельности, действующими на территории Республики Беларусь.

Аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели помимо осуществления аудиторской деятельности могут оказывать с соблюдением требований законодательства следующие профессиональные услуги: ведение бухгалтерского, налогового и (или) иного учета, составление бухгалтерской, финансовой и (или) иной отчетности, в том числе в соответствии с МСФО, законодательством других государств, составление налоговых деклараций (расчетов) и иные услуги по налоговому консультированию; постановка и восстановление бухгалтерского и (или) иного учета; анализ хозяйственной деятельности организации, оценка предпринимательских рисков, финансовое планирование; разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; оценка стоимости объектов гражданских прав; проведение судебных экспертиз на основании специального разрешения (лицензии) на осуществление судебно-экспертной деятельности; консультационные услуги в областях, связанных с осуществлением аудиторской деятельности и оказанием профессиональных услуг; автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; разработка методических пособий и рекомендаций по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг; выполнение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях.

7.2. Международные стандарты аудиторской деятельности

Международные стандарты аудиторской деятельности, Кодекс этики вводятся в действие на территории Республики Беларусь Советом

Министров Республики Беларусь в порядке, определяемом законодательными актами.

Кодекс этики является обязательным для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями, аудиторами. Международные стандарты аудиторской деятельности являются обязательными для соблюдения при проведении аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

7.3. Правила аудиторской деятельности

Правила аудиторской деятельности включают: 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.

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.

7.4. Этапы аудита

С учетом сложившейся практики осуществления аудиторской деятельности выделяют следующие этапы аудита:

- определение объема аудита (составление письма обязательства о согласии на проведение аудита, договора оказания аудиторских услуг);
- подготовка и планирование аудита (составление общего плана и программы аудита);

- оценка организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля на аудируемой организации;
- проведение аудита в соответствии с программой проверки и сбор аудиторских доказательств;
- подготовка рабочей документации аудитора;
- составление и представление заказчику аудиторского заключения.

На 1-м этапе аудита руководствуются «Порядком заключения договоров оказания аудиторских услуг». Подготовка договора включает в себя определение трудоемкости, стоимости, сроков оказания аудиторских услуг.

Договор может носить разовый (однократное оказание аудиторских услуг) или долгосрочный (неоднократное оказание аудиторских услуг в течение определенного периода времени) характер.

В тексте договора указываются следующие существенные условия:

- предмет договора;
- сроки выполнения аудиторских услуг;
- права и обязанности сторон;
- стоимость оказываемых аудиторских услуг;
- ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором.

На 2-м этапе осуществляется планирование аудита. Планирование аудита должно определить наиболее важные направления аудита и способствовать более эффективному распределению обязанностей среди аудиторов, проводящих аудиторскую проверку.

На 3-м этапе аудита аудиторская организация обязана убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность субъекта хозяйствования. Ознакомление с системой бухгалтерского учета субъекта включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хозяйственной деятельности субъекта: учетной политике и основных принципах ведения бухгалтерского учета; организационной структуре подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности; распределении должностных обязанностей работников, принимающих участие в ведении учета и подготовке отчетности; организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции; порядке отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формах и методах обобщения данных таких регистров; порядке подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета; степени

автоматизации ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности; сложных участках бухгалтерского учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок; средствах контроля, предусмотренных на отдельных участках системы бухгалтерского учета.

На 4-м этапе аудита осуществляется непосредственно сама проверка и собираются доказательства. Аудиторская организация получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета (проверка арифметических расчетов), а также аналитических процедур.

На 5-м этапе аудита проводится подготовка рабочей документации аудитора.

На 6-м этапе аудита составляется аудиторское заключение.

Тема 8. МЕТОДИКА СБОРА И ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

8.1. Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите.

8.2. Аудиторские доказательства, процедуры и источники их получения.

8.3. Сущность и виды аналитических процедур, порядок и методы их выполнения.

8.4. Действия аудиторской организации (аудитора) при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства.

8.1. Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите

При определении объема выборки аудиторская организация должна оценить риск выборки, определить допустимую ошибку и рассчитать ожидаемую ошибку выборки.

Объем выборки, определяемый аудиторской организацией, должен быть достаточным для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с применением выборочного способа, который аудиторская организация считает приемлемым, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который аудиторская организация считает приемлемым, тем большим должен быть объем выборки.

При проведении тестов средств контроля и процедур проверки по существу риск выборки может быть снижен аудиторской организацией путем увеличения объема выборки, а риск, не связанный с применением выборочного способа, – путем надлежащего планирования аудиторского задания, текущего контроля за работой членов группы аудиторов и качества выполнения аудиторских процедур.

Объем выборки зависит от величины установленной аудиторской организацией допустимой ошибки. Чем меньше величина допустимой ошибки, которую аудиторская организация считает приемлемой, тем большим должен быть объем выборки.

При тестировании средств контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от надлежащего функционирования средств контроля, которую аудиторская организация считает приемлемой.

Основными методами отбора элементов выборки являются:

– случайный отбор. Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (при проведении аудита с использованием компьютерных программ) или таблицы случайных чисел;

– систематический отбор. Систематический отбор предполагает, что элементы отбираются в выборку, начиная со случайно выбранного числа через постоянный интервал. Для определения начальной точки аудиторская организация может использовать генератор случайных чисел (при проведении аудита с использованием компьютерных программ) или таблицы случайных чисел;

– бессистемный отбор. При бессистемном отборе элементы выборки определяются аудиторской организацией на основании профессионального суждения. При этом аудиторской организации необходимо избегать предвзятости или предсказуемости и обеспечить, чтобы все элементы проверяемой совокупности могли быть отобраны в выборку.

8.2. Аудиторские доказательства, процедуры и источники их получения

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. Выполнение таких аудиторских процедур позволяет аудиторской организации определить, согласуются ли учетные записи

между собой и с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поскольку одни только учетные записи не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для формирования обоснованных выводов, на которых может базироваться аудиторское мнение, аудиторская организация должна получить дополнительные аудиторские доказательства, используя при этом иную информацию.

При оценке надежности аудиторских доказательств необходимо учитывать следующее:

- аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых, внешних по отношению к аудируемому лицу источников;

- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, являются более надежными, если соответствующие средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно;

- аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудиторской организацией (в частности, путем выполнения процедур наблюдения за применением средств контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенным путем (путем расспросов работников аудируемого лица о том, как они применяют средства контроля) или в результате проведения аналитических процедур;

- аудиторские доказательства являются более надежными, если они представлены в документальной форме на бумажном, электронном или ином носителе информации (так, протокол заседания, который велся в процессе его проведения, является более надежным доказательством, чем последующие устные заявления участников относительно обсуждавшихся там вопросов); аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные копиями.

8.3. Сущность и виды аналитических процедур, порядок и методы их выполнения

Аналитические процедуры должны выполняться на протяжении всего процесса аудита. В процессе непосредственного проведения аудита при исследовании необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов аналитические процедуры могут выполняться в сочетании с другими аудиторскими процедурами. Выполнение аналитических процедур условно можно разделить на четыре основные

этапа: определение целей, выбор вида, выполнение и анализ результатов выполнения.

Вид аналитических процедур зависит от целей их проведения, доступности и достоверности информации, необходимой для их проведения, вида деятельности аудируемого лица, профессионального суждения аудиторской организации.

8.4. Действия аудиторской организации (аудитора) при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства

Аудиторская проверка представляет собой сложный и длительный процесс. Особое место в ней занимает проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета финансовых и хозяйственных операций, их соответствующей группировки в учетных регистрах и порядка составления отчетности. Бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта предпринимательской деятельности является важной составной частью информационного обеспечения системы управления.

В ходе аудита рассматриваются два типа преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий:

- искажения, связанные с недобросовестным составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- искажения, возникающие в результате незаконного присвоения имущества.

Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно в случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов стремится необъективно отразить результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Примерами недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;
- преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Тема 9. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

9.1. Действия аудиторских организаций (аудиторов) по использованию результатов работы внутреннего аудита.

9.2. Действия аудиторских организаций (аудиторов) при привлечении к аудиторской проверке эксперта и использовании результатов его работы.

9.1. Действия аудиторских организаций (аудиторов) по использованию результатов работы внутреннего аудита

Под внутренним аудитом понимается организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Он может быть организован в форме внутренних аудиторов или групп внутренних аудиторов.

В процессе планирования аудита необходимо провести предварительную оценку работы внутреннего аудита, которая влияет на суждение аудитора относительно возможности использования результатов работы внутреннего аудита при определении объема аудиторских процедур.

При проведении предварительной оценки работы внутреннего аудита следует учитывать:

– организационный статус: положение службы внутреннего аудита в системе управления аудируемого лица, способность соблюдать объективность и независимость, наличие либо отсутствие ограничений относительно внутреннего аудита, введенных руководством аудируемого лица;

– профессиональную компетентность: профессиональное образование и опыт работы, политику найма и повышения квалификации работников службы внутреннего аудита, степень понимания стоящих перед ними задач и проблем;

– профессиональный уровень: состояние планирования, контроля и документирования работы внутреннего аудита, наличие и содержание инструктивных материалов по внутреннему аудиту, рабочих программ и рабочей документации;

– функциональные рамки: содержание и объем работы, выполняемой службой внутреннего аудита, отношение руководства аудируемого лица к рекомендациям внутреннего аудита.

Аудиторская организация при проведении независимого аудита не должна полностью полагаться на работу внутренних auditors. Необходимо проводить контрольные проверки счетов бухгалтерского учета и хозяйственных операций, уже проверенных внутренними аудиторами. При выявлении расхождений необходимо изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

9.2. Действия аудиторских организаций (аудиторов) при привлечении к аудиторской проверке эксперта и использовании результатов его работы

При проведении аудиторской проверки нередко возникают вопросы, для проверки которых привлекают специалистов узкого профиля.

Порядок использования результатов работы эксперта определен Национальными правилами аудиторской деятельности «Использование результатов работы эксперта», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2001 г. № 123 (в редакции постановления от 14 января 2021 г. № 6).

При проведении аудита аудиторская организация может привлечь в качестве эксперта специализированную организацию или физическое лицо, не состоящее в штате аудиторской организации и обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от бухгалтерского учета и аудита. Результаты работы эксперта могут быть использованы аудиторской организацией как доказательный материал, обосновывающий и подтверждающий ее выводы.

Аудиторское заключение не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита результатов работы эксперта и ссылки на заключение эксперта, если иное не предусмотрено законодательством.

Тема 10. ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА

10.1. Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения.

10.2. Форма и структура аудиторского заключения, порядок его представления.

10.1. Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения

Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения, определены Национальными правилами аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 июня 2017 г. № 18 (в редакции постановления от 31 декабря 2021 г. № 78).

Аудиторское заключение – официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Порядок подготовки, составления и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется законодательством Республики Беларусь. При соблюдении требований законодательства бухгалтерская (финансовая) отчетность должна достоверно отражать финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно называться «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Аудиторское заключение адресуется в соответствии с договором оказания аудиторских услуг заказчику аудита и (или) лицу, указанному в договоре.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации и аудитором, возглавлявшим или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор.

Аудиторское заключение предоставляется пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности в порядке, установленном законодательством.

10.2. Форма и структура аудиторского заключения, порядок его представления

Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение и (или) быть модифицированным.

Безусловно положительное аудиторское мнение выражается тогда, когда аудиторская организация приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные аудируемым лицом финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

Аудиторское заключение может быть модифицировано при возникновении факторов, не влияющих на аудиторское мнение, и факторов, влияющих на аудиторское мнение.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если нельзя выразить безусловно положительное аудиторское мнение, а ограничение объема аудита и (или) влияние разногласий с руководством аудируемого лица не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение либо отказаться от его выражения. Условно положительное аудиторское мнение должно содержать слова «за исключением» с дальнейшим описанием соответствующего аспекта.

Отказ от выражения аудиторского мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Отрицательное аудиторское мнение выражается только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение о ее достоверности недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера данной отчетности.

Тема 11. ПРОВЕРКА УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ

11.1. Цель и задачи, источники проверки учредительных документов.

11.2. Исследование учредительных документов проверяемой организации.

11.3. Типичные ошибки, выявляемые при проверке учредительных документов.

11.1. Цель и задачи, источники проверки учредительных документов

Учредительными документами коммерческих организаций являются устав и (или) учредительный договор.

Проверку учредительных документов могут осуществлять как специалисты контролирующих органов, так и аудиторы.

Целью проверки учредительных документов является:

– подтверждение законных оснований функционирования организации;

– правильность и полнота расчетов с учредителями:

- по формированию уставного фонда;
- промежуточным расчетам с учредителями по начислению и выплате дивидендов;
- окончательным расчетам с учредителями при выходе (продаже) доли.

Исходя из цели в ходе проверки необходимо решить следующие задачи:

– подтвердить юридические основания на право функционирования организации; правильность формирования уставного фонда организации и правильность промежуточных и окончательных расчетов с учредителями; достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части величины и структуры уставного фонда, задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный фонд, наличия собственных акций, выкупленных у акционеров, задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов;

– установить полноту и своевременность формирования уставного фонда, полноту и правильность расчетов с учредителями, правильность расчетов по денежным и неденежным вкладам, правильность, своевременность и полноту начисления, удержания и перечисления налогов при расчетах с учредителями.

Источниками информации для выполнения поставленных целей и задач проверки являются: учредительные документы, зарегистрированные изменения к учредительным документам, протоколы собраний учредителей (совета учредителей), выписки из годового собрания акционеров, протоколов собраний акционеров, учредителей, решений совета директоров, переписка с учредителями и акционерами, свидетельство общереспубликанской регистрации, документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием государственных предприятий, свидетельство о регистрации в органах статистики, документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный фонд в денежной и неденежной форме, акты оприходования имущества, представленного в неденежной форме, в качестве взноса в уставный фонд и т. д., экспертная оценка неденежных вкладов в уставный фонд, отчетность организации, а также другие документы, связанные со спецификой деятельности организации.

11.2. Исследование учредительных документов проверяемой организации

При проверке учредительных документов устанавливается: структура управления организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений; своевременность внесения изменений в учредительные документы (если они были); виды экономической деятельности организации; учредители организации (юридические и физические лица, иностранные участники), наличие соответствующих документов и сведений об учредителях (нотариально заверенные копии учредительных документов, коды; регистрация, паспортные данные (для физических лиц), заверенные копии выписок из торгового или коммерческого регистра соответствующего иностранного государства – для иностранного участника), размер уставного фонда и доли каждого учредителя; правильность оформления бухгалтерской документации и составления бухгалтерских записей по оформлению уставного фонда и др.

В ходе проверки учредительных документов формируют информацию на соответствие требованиям законодательства по следующим направлениям:

- цели создания организации (коммерческая, некоммерческая);

- организационно-правовая форма;
- форма собственности (государственная, частная, смешанная);
- принадлежность (белорусские, иностранные, совместные);
- статус (субъект малого предпринимательства);
- степень самостоятельности (зависимое, дочернее, филиал и т. д.);
- виды экономической деятельности;
- структура управления организацией.

В ходе проверки устанавливается, насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы, для того чтобы организация:

- начала функционировать;
- продолжала функционировать;
- прекратила функционировать.

11.3. Типичные ошибки, выявляемые при проверке учредительных документов

Наиболее распространенными ошибками, выявляемыми при проверке учредительных документов, являются:

- осуществление организациями хозяйственной деятельности без государственной регистрации;
- проведение разовых сделок и операций по экономическим видам деятельности, не предусмотренным в учредительных документах;
- отсутствие необходимой лицензии при осуществлении организациями разовых сделок, таких как отпуск по бартерной сделке топлива, оказание транспортных услуг работникам организации, хранение взрывоопасных веществ;
- несоблюдение срока представления на регистрацию изменений в учредительные документы;
- непредставление сведений при смене руководителя и главного бухгалтера в налоговые органы по месту регистрации в качестве налогоплательщика об их замене;
- несвоевременная постановка на налоговый учет, в органы статистики, ФСЗН и Белгосстрах;
- выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду и размещение отходов производства и потребления при отсутствии установленных лимитов;
- несвоевременное внесение учредителями организации суммы в счет вклада в уставный фонд;
- неверное отражение в бухгалтерском учете курсовых разниц,

возникающих между датами подписания учредительного договора и фактического внесения денежных средств;

– неосуществление экспертной оценки неденежного вклада в уставный фонд организации;

– непредставление в установленных случаях декларации физическими лицами, производящими вклады в уставный фонд организации.

Тема 12. ПРОВЕРКА НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

12.1. Цель и задачи, источники проверки наличия и движения денежных средств.

12.2. Проверка соблюдения условий хранения и сохранности наличных денежных средств и других ценностей в кассе. Инвентаризация кассы.

12.3. Проверка соблюдения правил документального оформления операций по поступлению и выбытию наличных денежных средств.

12.4. Проверка законности, достоверности и целесообразности операций с денежными средствами, находящимися на счетах в банке.

12.1. Цель и задачи, источники проверки наличия и движения денежных средств

В современных условиях организации вступают во взаимоотношения друг с другом при совершении хозяйственных операций. Взаимосвязи являются необходимым условием для обеспечения непрерывности кругооборота средств, имеющихся в каждой организации.

Целью контроля (аудита) операций по движению денежных средств, находящихся в кассе, является проверка соблюдения действующих нормативных правовых актов о состоянии порядка приема и использования денежных средств.

Основными задачами контроля (аудита) денежных средств и документов в кассе являются:

– проверка обеспечения условий хранения и сохранности наличных денег в кассе и при доставке их из банка;

– проверка соблюдения нормативных правовых актов по ведению кассовых операций в Республике Беларусь и кассовой дисциплины;

– соблюдение правил документального оформления операций по приходу и выдаче денег из кассы;

- соблюдение установленного порядка хранения чековых книжек, выписки чеков и получения по ним денег;
- контроль за своевременным и полным оприходованием денег, полученных из банка и от реализации товарно-материальных ценностей и услуг за наличный расчет;
- проверка законности, достоверности и целесообразности кассовых операций.

Для качественного проведения контроля и аудита кассовых операций необходимо руководствоваться следующими источниками информации: договорами о полной материальной ответственности; должностной инструкцией кассира; кассовой книгой; четной политикой организации; графиком инвентаризаций денежных средств и денежных документов; журналом регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; приходными кассовыми ордерами; расходными кассовыми ордерами; отчетами кассира; выписками банка; инвентаризационными материалами; учетными регистрами по счету 50 «Касса»; Главной книгой, Бухгалтерским балансом; Отчетом о движении денежных средств.

Проверка кассовых и банковских операций осуществляется специалистами обслуживающего банка и аудиторами по данным счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Данные операции проверяются, как правило, сплошным способом.

12.2. Проверка соблюдения условий хранения и сохранности наличных денежных средств и других ценностей в кассе.

Инвентаризация кассы

Проверку соблюдения условий хранения и сохранности денежных средств и денежных документов целесообразно начать с ознакомления со структурой организации и ее штатным расписанием. Затем проверяется наличие приказов о приеме граждан на данную должность. После этого знакомятся с должностной инструкцией кассира. Кассир должен быть ознакомлен с порядком ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами под роспись. С кассиром должен быть заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Один экземпляр такого договора находится у работника (кассира, являющей материально ответственным лицом), а другой – в организации.

В ходе проверки устанавливается соответствие обеспечения кассового помещения необходимыми средствами безопасности.

При инвентаризации денежных средств в кассе расписки в остаток наличных денег не включаются. В ходе инвентаризации проверяется наличие денег путем их полного пересчета. По итогам инвентаризации наличных денежных средств комиссия составляет акт инвентаризации наличных денежных средств. Остаток денежной наличности в кассе проверяется с данными учета по кассовой книге. При обнаружении в кассе недостачи или излишков наличных денег в акте указывается сумма недостачи или излишка и объясняются причины их возникновения.

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными выписок, квитанций банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию активов и обязательств в следующие сроки: денежных средств – не ранее 1 декабря. По решению руководителя организации установленное настоящей Инструкцией количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций может быть увеличено. В сроки, установленные руководителем юридического лица, подразделения, но не реже одного раза в квартал, проводится внеплановая и плановая инвентаризация.

12.3. Проверка соблюдения правил документального оформления операций по поступлению и выбытию наличных денежных средств

В ходе проверки устанавливается правильность оформления и ведения кассовой книги.

При проверке правильности оформления приходных кассовых ордеров (ПКО) обращается внимание на использование ПКО установленной типовой формы и наличие пропуска в нумерации (исследуется, чем это вызвано (уничтожение, ошибка).

При проверке расходных кассовых ордеров (РКО) выясняется:

- имеется ли разрешительная подпись руководителя организации и главного бухгалтера, кассира и получателя денежных средств;
- правильность заполнения других реквизитов;
- последовательность нумерации и даты РКО.

Все оправдательные документы, на основании которых произведены кассовые операции по приходу и расходу денежных средств, должны погашаться специальным штампом или надписью «оплачено» с указанием даты.

Операции по приходу денежных средств в кассу организации проверяются с целью выявления случаев неполного оприходования либо неоприходования в кассу фактически поступивших денежных средств.

Несвоевременное оприходование наличных денег – это документальное оформление приема наличных денег в кассу по ПКО, другим приходным документам в день совершения операции и невыполнение кассиром соответствующих записей в кассовой книге. Такие записи в кассовую книгу должны производиться кассиром сразу после получения или выдачи наличных денег отдельно по каждому приходному или расходному кассовому ордеру.

Важным аспектом проверки кассовых операций является установление целевого характера использования денежных средств, полученных в банке, а также используемых из выручки, поступающей в кассу организации. Проверка кассовых операций в иностранной валюте проводится аналогично кассовым операциям в национальной валюте. Следует учитывать, что независимо от количества используемых организацией в расчетах иностранных валют по кассовым операциям в иностранной валюте ведется одна кассовая книга. При этом используются типовые формы ПКО и РКО, в которых должны указываться курс валюты на дату совершения хозяйственной операции и номинал валюты прописью.

12.4. Проверка законности, достоверности и целесообразности операций с денежными средствами, находящимися на счетах в банке

Целью проверки операций по счетам в банках является установление правильности и законности открытия и функционирования счетов в банках, осуществления безналичных расчетов и полноты отражения их в бухгалтерском учете.

Основными задачами проверки операций по счетам в банках являются:

– проверка наличия и функционирования счетов в банках на территории Республики Беларусь и за ее пределами;

- контроль обеспеченности средствами для своевременности расчетов с работниками организации и сторонними лицами;
- установление целевого характера платежей и эффективности выбранных инструментов, форм и валюты расчетов;
- установление законности, обоснованности и правильности оформления операций по счетам в банках;
- проверка правильности учета операций по счетам в банках;
- контроль своевременности движения денежных средств на счетах в банках и отражения их в бухгалтерском учете.

Источниками информации в ходе проверки являются: договора на открытие счетов в банках, бухгалтерский баланс, форма № 1, отчет о движении денежных средств (приложение к бухгалтерскому балансу, форма № 4), регистры синтетического и аналитического учета.

Проверку целесообразно начать с установления количества открытых организацией счетов как в Республике Беларусь, так и за ее пределами.

Следующий этап – пошаговая сверка остатков на счетах по выпискам банков и по учетным регистрам. При выявлении расхождений устанавливаются причины, их повлекшие, и виновные лица. После этого проверка может проводиться в разрезе каждого счета.

Проверка осуществляется аналогично проверке операций по расчетному счету. Однако дополнительно контролируются на соответствие требованиям отечественного законодательства операции по платежам в валюте и конверсионным операциям с ней. Для учета банковских операций по валютным счетам предусмотрен счет 52 «Валютные счета», записи операций на котором ведутся в валюте платежа (доллары США, евро и т. д.) и ее рублевом эквиваленте по курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

Проверку банковских операций по прочим счетам в банке осуществляют в разрезе субсчетов к счету 55 «Специальные счета в банках».

Тема 13. ПРОВЕРКА РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

- 13.1. Проверка расчетов с подотчетными лицами.
- 13.2. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками.
- 13.3. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками.
- 13.4. Проверка расчетов по кредитным операциям.
- 13.5. Проверка расчетов по возмещению материального ущерба.
- 13.6. Проверка расчетов с прочими дебиторами и кредиторами.
- 13.7. Контроль правильности исчисления и своевременности перечисления налогов.

13.1. Проверка расчетов с подотчетными лицами

Целью проверки расчетов с подотчетными лицами является установление правильного и целевого использования подотчетных сумм, выявление незаконных и нецелесообразных с хозяйственной точки зрения расходов, соблюдение установленного порядка возмещения командировочных расходов.

Исходя из цели, задачами проверки являются:

- соблюдение правил выдачи подотчетных сумм;
- своевременность представления авансовых отчетов и отчетов о командировках;
- целесообразность и законность использования подотчетных сумм;
- правильность оформления документов, приложенных к авансовым отчетам;
- порядок погашения оправдательных документов с целью предотвращения их повторного использования;
- своевременность возврата неизрасходованных подотчетных сумм.

Источниками информации в ходе проверки являются документы: задание на командировку, авансовые отчеты с приложенными к ним оправдательными документами, отчеты по командировкам, книга регистрации убывающих в командировку, приказ на командирование, сметы и отчеты по представительским расходам, перечень лиц, которым может выдаваться аванс в подотчет на хозяйственные и представительские расходы и сроки отчета по таким суммам, сметы на представительские расходы, лимиты расчетов наличными денежными средствами и др.

Осуществляя проверку расчетных операций с подотчетными лицами, уделить внимание правильности возмещения расходов при заграничных командировках:

- соблюдение установленных норм расхода денежных средств на суточные и оплату счетов гостиниц;
- своевременность представления авансовых отчетов по командировкам;
- целесообразность поездок за границу.

13.2. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками

Цель проверки – соблюдение законодательства при совершении операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

Задачами проверки являются:

- проверка наличия договоров с поставщиками и подрядчиками и соответствие их оформления требованиям законодательства;
- проверка соблюдения выполнения условий договоров по срокам, ассортименту, количеству, качеству и суммам, инструментам и валютам платежа и др.;
- оценка задолженностей по реальности ко взысканию и по срокам погашения;
- проверка организации претензионной работы и ее эффективности;
- анализ эффективности используемых инструментов расчета и валют платежа.

Источниками информации являются: бухгалтерская отчетность (бухгалтерский баланс, форма № 1, отчет о движении денежных средств, форма № 4, приложение к бухгалтерскому балансу, форма № 5); регистры бухгалтерского учета и документы (договоры и контракты, накладные и инвойсы, счета-фактуры, таможенные и статистические декларации, акты и рекламации, платежные инструкции, сертификаты (происхождения, качества, гигиенические и т. п.), материалы инвентаризации, учетная политика и др.).

Прежде всего, проверка расчетов предполагает правильность классификации задолженности, поскольку целью проводимой проверки является подтверждение ее наличия, состояния и оценки.

13.3. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками

Цель проверки – соблюдение законодательства при совершении операций по расчетам с покупателями и заказчиками.

Задачами проверки являются:

- проверка наличия договоров с покупателями и заказчиками и ответственности их оформления требованиям законодательства;
- проверка соблюдения выполнения условий договоров по срокам, ассортименту, количеству, качеству и суммам, инструментам, валютам платежа и др.;
- оценка задолженностей по реальности к взысканию и по срокам погашения;
- проверка организации претензионной работы и ее эффективности;
- анализ эффективности используемых инструментов расчета и валют платежа.

Источниками информации являются: бухгалтерская отчетность (бухгалтерский баланс, форма № 1, отчет о движении денежных средств, форма № 4); регистры бухгалтерского учета (Главная книга, договоры и контракты); таможенные и статистические декларации, акты и рекламации, платежные инструкции, сертификаты (происхождения, качества, гигиенические и т. п.), материалы инвентаризации, графики инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками, учетная политика и др.

Проверка расчетов с покупателями и заказчиками проводится по данным счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в разрезе субсчетов по каждому покупателю и заказчику отдельно с целью установления не только реальности, но и своевременности отражения в бухгалтерском и налоговом учете соответствующих записей.

13.4. Проверка расчетов по кредитным операциям

Проверка осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Цель проверки – установление законности и обоснованности получения, использования и возврата кредитных ресурсов. Исходя из цели, задачами проверки являются:

- проверка структуры заемного капитала, состава кредитов и займов;
- анализ условий кредитования (процентные ставки);
- проверка целевого характера использования полученных кредитов и займов;
- проверка своевременности расчетов по процентам и по кредитам

и займам и другим расходам, связанным с обслуживанием кредитов и займов (залог, обеспечение, гарантийные обязательства и др.);

– проверка правильности отражения процентов по полученным кредитам и займам.

В ходе проверки источниками информации являются: бухгалтерская отчетность (бухгалтерский баланс, форма № 1, отчет о движении денежных средств, форма № 4, приложение к бухгалтерскому балансу, форма № 5); регистры бухгалтерского учета: (Главная книга, журналы-ордера № 2, 3, 4); ведомость № 1; кредитные договоры и договоры займа, бизнес-планы, расчеты, накладные, декларации (таможенные и статистические), выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами: для бюджетных средств (договоры, технико-экономическое обоснование, утвержденная проектно-сметная документация, лимиты бюджетных обязательств, акты приема-передачи имущества, учетная политика и др.).

Проверку комплекса данных вопросов целесообразно начать со знакомства с кредитной политикой организации:

1) анализ инвентаризации остатков по полученным кредитам и займам;

2) анализ договоров на кредитование и получение займов с целью установления соблюдения требований законодательства по форме и содержанию;

3) проверка отражения в бухгалтерском учете операций по полученным кредитам и займам;

4) проверка соблюдения сроков, достоверности и полноты начисления и уплаты процентов по кредитам и займам;

5) проверка соблюдения сроков возврата кредитов и займов;

6) проверка целевого характера использования кредитов и займов;

7) проверка правильности и обоснованности включения расходов, связанных с обслуживанием кредитов и займов, по источникам их покрытия;

8) соответствие данных аналитического учета данным синтетического учета и бухгалтерской отчетности.

Кредиты, использованные не по целевому назначению, а также в сумме выявленного недостатка материального обеспечения, подлежат досрочному погашению на основании платежных инструкций кредитополучателя или взыскиваются платежным требованием банка в установленной законодательством Республики Беларусь очередности.

13.5. Проверка расчетов по возмещению материального ущерба

Размер причиненного ущерба определяется на основании Инструкции о порядке определения размера причиненного государственному имуществу вреда в связи с утратой, повреждением (порчей), недостачей при проведении проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности государственных юридических лиц, утвержденной постановлением Министерства финансов и Министерства экономики от 24.03.2003 г. № 39/69 (в ред. от 28.02.2007 г. № 38/41). Эту Инструкцию могут применять не только государственные юридические лица, но и хозяйственные общества, доли (акции) в уставном фонде которых принадлежат Республике Беларусь, административно-территориальным единицам либо государственным юридическим лицам, а также иные негосударственные юридические лица и индивидуальные предприниматели.

Причиненный работниками материальный ущерб возмещается внесением соответствующей суммы в кассу хозяйства либо удержанием из заработной платы при наличии их согласия. В случае отказа работников от добровольного возмещения ущерба предприятие обязано предъявить к нему иск через суд. По решению суда производится принудительное удержание из заработной платы по исполнительным листам.

Следует установить сроки образования такой задолженности и обоснованность списания ее на издержки производства или финансовые результаты. Важно проверить правильность исчисления материального ущерба. При недостаче ущерб определяется по действующим свободным ценам, при этом стоимость ценностей, приобретенных за иностранную валюту, исчисляется исходя из коммерческого курса рубля к иностранной валюте, устанавливаемого национальным банком.

13.6. Проверка расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

К прочей дебиторской задолженности организации относится задолженность, возникающая при расчетах с работниками по депонированным суммам; за товары, проданные в кредит; за жилищно-коммунальные услуги; за выполненные работы и оказанные услуги своим работникам, а также населению и др.

При проверке данных видов расчетов следует установить:

- причины и давность возникновения дебиторской задолженности;
- правильность ее документального оформления;
- правильность и своевременность начисления квартирной платы;
- соблюдение установленных норм, тарифов и расценок при оплате коммунальных услуг (освещение, отопление, водоснабжение);
- обоснованность стоимости выполненных работ и оказанных услуг;
- своевременность и полноту погашения задолженности;
- соблюдение сроков исковой давности и меры, принимаемые организацией для ее взыскания.

Также проверяется правильность составления корреспонденции счетов по каждому виду расчетов, организация аналитического учета по ним, обоснованность начисления (или возмещения) НДС по этим операциям.

К прочей кредиторской задолженности организации относится задолженность по расчетам с организациями и лицами по исполнительным документам, по имущественному и личному страхованию и по прочим операциям. При проверке данной кредиторской задолженности необходимо установить:

- документальную обоснованность расчетов с организациями и лицами по исполнительным документам (наличие постановлений судов, протоколов об административных правонарушениях, исполнительных листов на удержание алиментов и т. д.);
- обоснованность определения состава облагаемого фонда оплаты труда по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- правильность применения установленных тарифов по вышеуказанным отчислениям;
- соблюдение порядка и условий страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- обоснованность отражения в учете начисленных страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- полноту и своевременность перечисления кредиторской задолженности по вышеуказанным расчетам.

13.7. Контроль правильности исчисления и своевременности перечисления налогов

Целью проверки расчетов по платежам в бюджет по налогам, пошлинам и сборам является установление соблюдения налогового законодательства.

Основной задачей, которую необходимо решить в ходе проверки, является контроль:

- за правильным исчислением, полнотой и своевременной уплатой в бюджет налогов, таможенных и иных платежей, пеней;

- полнотой и своевременностью поступления в доход бюджета денежных средств от реализации имущества, обращенного в доход государства, а также имущества, на которое обращено взыскание неисполненных налоговых обязательств, неуплаченных пеней, примененных экономических санкций;

- принятием мер по обеспечению взыскания в бюджет допричисленных в ходе проверок налогов, пеней, примененных экономических санкций, наложенных административных штрафов;

- соблюдением законодательства Республики Беларусь и международных договоров Республики Беларусь в области налогового и таможенного законодательства Республики Беларусь.

Кроме того, в ходе проверки должно быть проведено выявление, пресечение и предотвращение правонарушений в сфере налогового законодательства.

Источниками информации для выполнения поставленной цели и задач проверки являются: учредительные документы, свидетельство о присвоении УНП, учетная и отчетная документация по бухгалтерскому и налоговому учету, регистр доходов от реализации товаров (работ, услуг), таможенные и статистические декларации, сроки и порядок проведения сверки расчетов с налоговыми и таможенными органами и др.

При проверке расчетов по платежам в бюджет устанавливаются:

- своевременность постановки на налоговый учет;
- открытие (закрытие) счетов в банке;
- своевременное получение необходимых документов (лицензий, сертификатов, лимитов и т. п.);
- правильность определения объектов налогообложения и правил их учета и (или) доходов, расходов, иных элементов налогового учета;
- своевременность исчисления налогов, представление деклараций в таможенные и налоговые органы;

– своевременность и полнота перечисления в бюджет налогов, представление сведений в налоговые и статистические органы, выполнение функций налогового агента и др.

На основании сформированной информации анализируется правильность исчисления и своевременность осуществления расчетов по налогам и налоговым кредитам, в том числе по соблюдению своевременности предоставления отчетности и других обязательных сведений в ИМНС и таможенные органы.

Тема 14. ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

14.1. Цель и задачи, источники проверки расчетов с персоналом по оплате труда.

14.2. Проверка правильности документального оформления и начисления оплаты труда, правильности удержаний из оплаты труда.

14.3. Проверка правильности отчислений в Фонд социальной защиты населения и его использования.

14.1. Цель и задачи, источники проверки расчетов с персоналом по оплате труда

Целью проверки расчетов с персоналом по оплате труда является установление соблюдения требований трудового законодательства, а также эффективности и целесообразности совершенных хозяйственных операций и их отражение на счетах бухгалтерского учета.

Исходя из цели, задачами проверки являются:

- обоснованность и правильность формирования штатного расписания и установления должностных окладов;
- соблюдение трудового законодательства при приеме, увольнении и перемещении внутри организации работников;
- своевременность и обоснованность предоставления и оплаты трудовых и социальных отпусков;
- учет рабочего времени и контроль личного состава организации;
- правильность и полнота расчетов по оплате труда и их отражение на счетах бухгалтерского учета;
- проверка своевременности и полноты выплат работникам сумм по заработной плате;
- соблюдение организацией нормативных правовых актов, регули-

рующих начисление сумм стимулирующего характера, удержаний из заработной платы и правильность ведения бухгалтерского и налогового учета и отчетности и др.

В ходе проверки используются следующие источники информации: учетная политика; структура организации; штатное расписание; коллективный договор; положение об оплате труда; положение об аттестации рабочих мест; приказы по приему, увольнению и переводу работников организации; договоры с материально ответственными лицами о материальной ответственности; контракты с работниками; договоры гражданско-правового характера; листки временной нетрудоспособности, первичные документы, лицевые счета, учетные регистры (в зависимости от применяемой формы учета) по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», данные Главной книги, трудовые книжки, личные дела сотрудников.

14.2. Проверка правильности документального оформления и начисления оплаты труда, правильности удержаний из оплаты труда

Трудовое законодательство регламентирует создание необходимых правовых условий для достижения оптимального согласования интересов сторон трудовых отношений; правовое регулирование трудовых отношений по организации труда, вопросам трудоустройства, профессиональной подготовке, переподготовке и повышению квалификации работников; соблюдение порядка заключения коллективных договоров; вопросы материальной ответственности работодателей и работников; вопросы охраны труда и порядок разрешения трудовых споров.

Проверку достоверности обязательств по расчетам с персоналом по оплате труда начинают с установления тождества учетных и отчетных данных. Затем изучаются наличие и достоверность первичных документов, правильность заполнения, соответствие требованиям нормативных документов.

Проверке подвергаются таблицы учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельную работу, путевые листы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и других видов доплат и др.

Процедуры проверки по существу расчетов по оплате труда могут быть проведены сплошным (при небольшом штате работников) или выборочным способом. При этом проверяются соблюдение штатной дисциплины и установленных должностных окладов или условий кон-

тракта, обоснованность оплаты труда по трудовым соглашениям и по совместительству.

Полученная сумма сверяется с начисленной суммой оплаты труда данного работника. Следует проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам.

При проверке оплаты за время отпуска обращается внимание на дату начала отпуска по приказу и табелю, правильность определения расчетного периода и соответствие сумм заработной платы по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете.

Проверка правильности удержаний из оплаты труда работников является одной из главных задач аудитора. При этом аудиторской проверкой должны быть охвачены все удержания, предусмотренные законодательством:

- обязательные удержания (подходный налог; по исполнительным документам, обязательные страховые взносы);

- удержания по инициативе работодателя (за причиненный организации материальный ущерб; удержания своевременно не возвращенных подотчетных сумм; удержания по предоставленным займам; удержания излишне выданной оплаты труда и др.);

- удержания, инициаторами которых являются работники организации (удержание профсоюзных или других видов взносов, производимых в пользу физических или юридических лиц на основании письменного заявления работника).

14.3. Проверка правильности отчислений в Фонд социальной защиты населения и его использования

Проверка осуществляется по данным активно-пассивного счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Цель проверки операций по расчетам с ФСЗН заключается в установлении законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных хозяйственных операций.

Исходя из цели, основными задачами проверки являются:

- правильность определения фонда оплаты труда для исчисления отчислений в ФСЗН;

- обоснованность применения тарифов страховых взносов; правильность начисления обязательных страховых взносов и иных платежей, своевременность их уплаты в полном объеме в ФСЗН;

- обоснованность и правильность использования средств на выпла-

ты по государственному социальному страхованию, финансируемые ФСЗН;

- правильность и своевременность отражения в бухгалтерском учете операций по расчетам с ФСЗН;

- правильность и своевременность формирования данных отчетности по расчетам с ФСЗН.

Источниками информации для выполнения поставленных цели и задач проверки являются: организационно-распорядительные документы проверяемой организации (приказы, распоряжения, указания, положения, инструкции и т. п.), лицевые счета, расчетные и расчетно-платежные ведомости, листки нетрудоспособности, таблицы учета рабочего времени, материалы комиссии по назначению пособий по временной нетрудоспособности, трудовые книжки, регистры учета в зависимости от применяемой формы учета.

В ходе проверки необходимо установить:

- своевременность постановки на учет в инспекции ФСЗН; правильность и обоснованность начислений в пользу работающих всех видов выплат в денежном и (или) натуральном выражении независимо от источников финансирования, предусмотренных законодательством;

- полноту и своевременность начисления и уплаты обязательных страховых взносов и иных платежей в ФСЗН;

- расходование средств ФСЗН;

- достоверность формируемой для ФСЗН формы отчетности и своевременность ее представления.

Тема 15. ПРОВЕРКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

15.1. Цель, задачи и источники проверки операций с основными средствами.

15.2. Проверка технического состояния и сохранности основных средств.

15.3. Проверка операций по движению основных средств.

15.4. Проверка правильности начисления амортизации основных средств.

15.5. Проверка операций по восстановлению основных средств.

15.6. Проверка операций по переоценке основных средств.

15.7. Проверка лизинговых операций.

15.8. Проверка операций по учету нематериальных активов.

15.1. Цель, задачи и источники проверки операций с основными средствами

Целью проверки операций с основными средствами является определение законности, достоверности, целесообразности и эффективности совершенных с ними хозяйственных операций, установление соответствия применяемой методики бухгалтерского учета основных средств действующим нормативным правовым актам, регламентирующим порядок учета наличия и движения основных средств.

Ключевые задачи проверки операций с основными средствами:

1) контроль сохранности, технического состояния и эффективного использования основных средств;

2) проверка законности совершения и правильности документального оформления операций по поступлению, перемещению и выбытию основных средств, начислению и отражению в учете амортизации и хозяйственных операций, связанных с их ремонтом;

3) проверка правильности отнесения предметов к инвентарным объектам основных средств и их группировки в соответствии с установленной классификацией;

4) проверка адекватности оценки основных средств в бухгалтерском учете;

5) проверка соблюдения режима экономии в расходовании средств на ремонт; выявление причин отклонений фактических затрат на эти цели от утвержденных смет;

6) проверка достоверности учетных и отчетных данных об объемах и себестоимости ремонтных работ;

7) проверка оформления выбытия основных средств вследствие ветхости, стихийных бедствий, полного износа;

8) проверка правильности оценки основных средств при их реализации, передаче физическим и юридическим лицам, сдаче в аренду;

9) проверка наличия договора аренды помещений и оборудования и его соответствия требованиям действующего законодательства в части распоряжения арендным имуществом и расчета арендной платы; анализ выполнения арендных обязательств;

10) оценка состояния аналитического и синтетического учета собственных и арендованных основных средств в бухгалтерии и по материально ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств.

Для выполнения поставленных задач используются следующие источники: организационно-распорядительные и первичные документы (договоры купли-продажи основных средств; договоры на передачу,

получение в аренду (лизинг) основных средств; приказ «Об учетной политике организации»; график инвентаризаций; договоры о полной индивидуальной и коллективной (бригадной) материальной ответственности; акты (накладные) приемки-передачи основных средств (форма ОС-1); акты приемки-передачи групп объектов основных средств (форма ОС-1а); накладные на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма ОС-2); акты приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма ОС-3); акты на списание основных средств (форма ОС-4); акты на списание автотранспортных средств (форма ОС-4а); акты ввода в эксплуатацию; накладные; акты инвентаризаций основных средств; счета-фактуры; инвентарные карточки учета объекта основных средств (форма ОС-6); инвентарные карточки группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а); опись карточек учета объектов основных средств (форма ОС-10); инвентарные книги учета объектов основных средств (форма ОС-66); акты приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма КС-Т4); акты о приемке-передаче оборудования (форма ОС-14); акты о приемке-передаче оборудования в монтаж (форма ОС-15); акты о выявленных дефектах в оборудовании (форма ОС-16); разработочные таблицы (форма 6 по расчету сумм амортизационных отчислений); дефектные ведомости; наряд-заказ на ремонт основных средств; расчетные ведомости по переоценке основных средств; акты экспертов и оценщиков и др.; регистры синтетического и аналитического учета; бухгалтерская и статистическая отчетность).

15.2. Проверка технического состояния и сохранности основных средств

В процессе контроля технического состояния и сохранности основных средств производится:

– проверка наличия и состояния документации по объектам основных средств (инвентарных карточек, технических паспортов, чертежей, схем, инструкций и т. п.);

– обследование фактического наличия и состояния основных средств, технических характеристик и ходовых качеств транспортных средств, соблюдение сроков технических осмотров, комплектности, сохранности, организации их технического обслуживания.

Проверка условий хранения и эксплуатации объектов основных средств, обеспечения их сохранности предполагает получение сведе-

ний о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого полезен осмотр складов, производственных помещений и других мест нахождения объектов основных средств, опрос сотрудников организации.

Обеспечение сохранности основных средств в значительной степени зависит от постановки их на учет. Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться:

- в правильности организации их аналитического учета;
- все ли основные средства организации закреплены за материально ответственными лицами;
- правильно ли проведена последняя инвентаризация, каковы выявленные ею недостатки или излишки и отражены ли они в учете;
- в достоверности учетных данных о наличии и движении основных средств.

Регистром аналитического учета основных средств является инвентарная карточка, содержащая все данные, характеризующие учитываемый объект. Достоверность аналитического учета основных средств в разрезе инвентарных объектов проверяют по инвентарным карточкам форм ОС-6, ОС-6а.

Путем изучения учетных данных проверяющий устанавливает наличие объектов основных средств по отдельным классификационным группам (производственные и непроизводственные, собственные и арендуемые) и местам размещения (подразделениям и материально ответственным лицам). В дальнейшем в ходе проверки контролирующей работник должен проверить техническое состояние и сохранность основных средств по местам их нахождения. В ходе решения этой задачи практикуют проведение контрольных инвентаризаций отдельных объектов основных средств.

15.3. Проверка операций по движению основных средств

Поступление объектов основных средств должно быть проверено с точки зрения законности, целесообразности и правильности отражения в учете каждой операции.

Для этого в ходе проверки необходимо установить:

- целесообразность их строительства или приобретения и соблюдение нормативных сроков ввода в эксплуатацию основных средств;
- создана ли в организации комиссия по приему основных средств;
- своевременность и правильность документального оформления поступления (ввода в эксплуатацию) объектов основных средств;

- правильность постановки на учет драгоценных металлов в составе вновь поступивших основных средств;
- полноту и своевременность оприходования объектов основных средств и реальность их оценки;
- правильность налогообложения операций, связанных с поступлением основных средств;
- достоверность отражения в учете операций, связанных с поступлением основных средств;
- учитываются ли на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» объекты основных средств, взятые в аренду.

В ходе проверки необходимо выяснить своевременность и правильность документального оформления поступивших основных средств, наличие технической документации на передаваемые объекты и основные виды оборудования этих объектов; установить факты несвоевременного документального оформления поступивших объектов, причины и виновных в этом должностных лиц.

15.4. Проверка правильности начисления амортизации основных средств

Прежде чем приступить непосредственно к проверке расчетов по начислению амортизации, необходимо установить способ начисления амортизации, принятый организацией, закрепленный в учетной политике, а также установить достоверность данных синтетического и аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств».

В процессе проверки необходимо установить:

- наличие в организации комиссии по проведению амортизационной политики и выполнение ею соответствующих функций;
- полноту включения объектов основных средств в расчет по начислению амортизации;
- правильность определения нормативных сроков службы и сроков полезного использования и соответственно норм амортизационных отчислений при линейном способе начисления амортизации по объектам, используемым в предпринимательской деятельности;
- соблюдение установленных законодательством сроков начала начисления амортизации по принятым на учет объектам и сроков прекращения начисления амортизации по выбывшим и полностью амортизированным объектам основных средств;
- порядок начисления амортизации по объектам основных средств, находящихся в простое, ремонте, запасе, на консервации, в период

проведения реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, технического диагностирования с соответствующим освидетельствованием с полной их остановкой, а также по объектам аренды (лизинга);

- правильность отражения в учете начисленной амортизации по соответствующим счетам и статьям затрат;
- полноту и правильность образования амортизационного фонда;
- наличие случаев нарушений порядка расчетов амортизационных отчислений.

15.5. Проверка операций по восстановлению основных средств

Проверку операций по восстановлению объектов основных средств рекомендуется проводить по следующим направлениям:

- проверка соблюдения сроков выполнения отдельных видов ремонта;
- проверка организации ремонта основных средств;
- проверка правильности документального оформления и учета затрат по ремонту основных средств;
- проверка правильности документального оформления и учета затрат на реконструкцию, модернизацию объектов основных средств.

В процессе проверки необходимо проверить соблюдение сроков выполнения отдельных видов ремонта, своевременность постановки в ремонт, правильность документального оформления ремонта.

15.6. Проверка операций по переоценке основных средств

При проверке операций по переоценке основных средств необходимо установить:

- сроки и методы проведения переоценки;
- полноту включения в ведомость переоценки всех объектов, подлежащих переоценке;
- наличие и достоверность документов, подтверждающих рыночную стоимость объектов, по которым применяется метод прямой оценки;
- правильность применения коэффициентов пересчета балансовой стоимости объектов при применении индексного метода;
- правильность определения амортизируемой стоимости после переоценки;

– правильность и полноту наличия всех документов по переоценке основных средств;

– правильность определения и отражения в учете дооценки (уценки) первоначальной стоимости и сумм накопленной амортизации.

Переоценка, как правило, проводится по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, индексным методом, методом прямой оценки (самостоятельно организацией или оценщиком), методом пересчета валютной стоимости.

На заключительном этапе следует проверить правильность определения организацией сумм дооценки первоначальной стоимости и накопленной амортизации и правильность отражения их в учете.

Результаты переоценки должны быть оформлены в ведомости переоценки объектов основных средств, а после переоценки составляется акт о результатах переоценки, на основе которого производятся записи на счетах бухгалтерского учета.

15.7. Проверка лизинговых операций

Проверяющий должен убедиться в правильности составления договоров по лизингу имущества, изучить порядок платежей, отражение операций по начислению и перечислению этих платежей.

В целом методика проверки лизинговых операций аналогична методике проверки операций по аренде основных средств, однако имеются некоторые особенности.

У лизингодателя следует изучить: правильность формирования первоначальной стоимости объекта лизинга; отражение операций принятия объекта к учету; порядок начисления амортизации; операции по отражению лизинговых платежей; документальное оформление и учет операций по выкупу объекта лизинга лизингополучателем.

Далее изучаются своевременность и полнота признания доходом (выручкой) суммы лизингового платежа в соответствии с учетной политикой, а также правильность отражения на счетах бухгалтерского учета.

При проверке операций по выкупу лизингополучателем объекта лизинга важно помнить, что порядок их учета зависит от того, на балансе какой из сторон находится объект лизинга.

Следующий этап проверки – установление правильности оприходования объекта лизинга в собственность лизингополучателя.

В завершение проверки проводится анализ эффективности исполь-

зования основных средств, полученных по договору лизинга. Обобщив результаты своей работы, проверяющий обосновывает предложения по устранению недостатков, вскрытых при исследовании лизинговых операций.

15.8. Проверка операций по учету нематериальных активов

Цель проверки – сформулировать объективное мнение о достоверности и законности операций, осуществленных в организациях с нематериальными активами.

Для достижения поставленной цели ревизор (аудитор) должен решить ряд задач:

- изучить состав и структуру нематериальных активов организации по данным первичных документов и учетных регистров, порядок их эксплуатации;
- подтвердить право собственности на нематериальные активы;
- установить правильность отражения в учете операций с нематериальными активами;
- подтвердить достоверность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;
- оценить качество инвентаризаций нематериальных активов.

Источниками информации при проверке операций с нематериальными активами являются: договоры-купли продажи (создания) объектов нематериальных активов; авторские договоры; акты приемки-передачи нематериальных активов; протоколы собраний учредителей; свидетельства на право пользования, лицензии, протоколы о внесении объектов нематериальных активов в уставный фонд (совместную деятельность) и согласовании их стоимости; карточки учета нематериальных активов (форма № НМА-1); описи инвентарных карточек, инвентарная книга; акты списания нематериальных активов; разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости и др.) по счетам 04, 05, 91, 60, 76 и др.; Главная книга, бухгалтерский баланс (форма № 1) и пр.

При проверке операций поступления и создания нематериальных активов необходимо установить:

- создана ли в организации комиссия по приемке нематериальных активов;
- наличие договоров купли-продажи нематериальных активов, про-

токолов согласования договорной цены и правильности их оформления;

- правильность оценки вносимых в уставный фонд нематериальных активов и фактическое их поступление;

- порядок организации и ведения синтетического и аналитического учета нематериальных активов в бухгалтерском учете и по материально ответственным лицам в местах эксплуатации.

При проверке учета амортизации нематериальных активов необходимо убедиться в правильности отражения в учете и отчетности начисленной амортизации нематериальных активов.

Проверяя операции по выбытию нематериальных активов, необходимо установить:

- причины их выбытия (реализация, вклад в уставный фонд другой организации, окончание срока полезного использования и др.);

- правильность документального оформления и отражения в учете операций, связанных с выбытием нематериальных активов;

- достоверность данных финансового результата от выбытия нематериальных активов.

Тема 16. ПРОВЕРКА СОХРАННОСТИ И УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

16.1. Цель, задачи и источники проверки.

16.2. Проверка сохранности складского хозяйства и обеспечение сохранности материально-производственных запасов.

16.3. Проверка полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ресурсов.

16.4. Проверка использования материальных ресурсов в производстве.

16.1. Цель, задачи и источники проверки

Целью проверки операций с материально-производственными запасами является установление законности, эффективности и целесообразности совершенных хозяйственных операций. Исходя из цели, задачами проверки являются:

- проверка полноты и своевременности оприходования материально-производственных запасов;

- контроль правильности документального оформления материально-производственных запасов;

- установление правильности оценки материально-производственных запасов при их оприходовании и списании в производство;
- проверка эффективности и целесообразности использования конкретных материально-производственных запасов на производственные и другие цели;
- анализ обоснованности и правильности списания транспортно-заготовительных расходов;
- проверка операций по реализации материалов.

Источниками информации при проведении проверки являются: бухгалтерская отчетность (бухгалтерский баланс, форма № 1, отчет о прибылях и убытках, форма № 2, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, форма № 4); регистры бухгалтерского учета; типовые формы по учету материально-производственных запасов, договора на приобретение, протоколы согласования цены и поставки по сроку, ассортименту и т. п., накладные на поставку и внутреннее перемещение, лимитно-заборные карты и др.; учетная политика (график документооборота, субсчета и аналитические счета в рабочем плане счетов); способы погашения стоимости предметов в составе средств в обороте; оценка производственных запасов; отпуск запасов в производство; оценка запасов незавершенного производства; наличие и состав комиссий по инвентаризации незавершенного производства и материально-производственных запасов, график и периодичность проведения инвентаризаций незавершенного производства и материально-производственных запасов.

16.2. Проверка сохранности складского хозяйства и обеспечение сохранности материально-производственных запасов

В обеспечении сохранности и рационального использования товарно-материальных ценностей важное значение имеет правильная организация складского хозяйства, в понятие которого входит наличие необходимых помещений и емкостей для их хранения с набором измерительных, учетных, противопожарных и охранных средств.

С лицами, принимаемыми на должность заведующего складом, должен заключаться договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

В ходе проверки устанавливают наличие и состояние складских помещений и других емкостей, предназначенных для хранения соответствующих видов товарно-материальных ценностей, подъездных пу-

тей и околоскладских площадок, весоизмерительных приборов, противопожарных средств охраны.

Инвентаризации материальных ценностей на предприятии необходимо проводить в сроки, оговоренные в планах контрольно-инвентаризационной работы и утвержденные руководителем.

Результаты инвентаризаций должны быть оформлены инвентаризационными описями, которые составляются по каждому местонахождению материальных ценностей и материально ответственному лицу.

В ходе проверки проверяют правильность составления расчетов по списанию потерь в пределах норм естественной убыли и сверх этих норм. Списание потерь должно производиться по надлежаще оформленным документам с разрешения руководителя по утвержденным нормам естественной убыли.

При выявлении недостатков и излишков отдельных ценностей, как исключение, допускается зачет недостатков излишками, образовавшимися в результате пересортицы по одной и той же группе товарно-материальных ценностей (одному наименованию), на одну и ту же дату, у одного и того же ответственного лица, за один и тот же проверяемый период. Поэтому в ходе проверки проверяют соблюдение установленного порядка зачета недостатков образовавшимися излишками и отнесения на виновных лиц суммовых разниц в результате того, что стоимость недостающих ценностей выше оказавшихся в излишке. Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом отчете предприятия.

Изучая результаты инвентаризации, аудитор анализирует бухгалтерские записи по счету 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Тщательной проверке подлежит состояние работы по приемке и отпуску товарно-материальных ценностей на складах, в кладовых и других местах их хранения. Для этого рекомендуется в процессе проверки провести фактический контроль приема и отпуска отдельных видов продуктов и материалов.

16.3. Проверка полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ресурсов

В ходе предварительного контроля выявляют наличие расчетов потребностей в материальных ресурсах, договоров как оснований для совершения сделок, форм расчетов по договорам. Текущий контроль

осуществляется в процессе поступления и оприходования материальных ресурсов, путем встречной проверки товарно-транспортных и сопроводительных документов поставщиков с приходными складскими документами организации.

Далее приступают к проверке правильности оценки покупных материальных ресурсов, руководствуясь Законом «О бухгалтерском учете и отчетности». Независимо от выбранного варианта учета поступления материальных ресурсов они должны быть оценены и отражены в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, т. е. по сумме всех фактических затрат на их приобретение. Материалы, внесенные в качестве вкладов в уставный фонд организации, оцениваются по согласованию учредителей, а также при необходимости оценка может быть подтверждена экспертизой.

Поступление материалов от списания пришедшего в негодность имущества в учете отражается по ценам возможного использования или реализации.

Материалы, изготовленные в организации, оцениваются по себестоимости.

Оприходование возвратных отходов, узлов, деталей, полученных от ликвидации основных средств, осуществляется по ценам возможного использования или реализации.

16.4. Проверка использования материальных ресурсов в производстве

На первом этапе определяется соответствие данных складского учета данным учета бухгалтерии. Затем приступают к проверке операций по отпуску материалов в производство. Данную проверку рекомендуется делать выборочным методом из-за большого объема первичных документов.

Обращают внимание на соблюдение лимита отпуска материалов в производство. При проверке правильности использования горюче-смазочных материалов необходимо проверить точность планирования потребности в горюче-смазочных материалах, полноту оприходования и обоснованность списания в расход, правильность хранения и эффективность использования израсходованного горючего.

Тема 17. ПРОВЕРКА НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ЖИВОТНЫХ

17.1. Проверка условий содержания и обеспечения сохранности животных. Методика проведения инвентаризации животных и отражения ее результатов в учете.

17.2. Проверка хозяйственных операций по поступлению животных.

17.3. Проверка операций по выбытию животных.

17.1. Проверка условий содержания и обеспечения сохранности животных. Методика проведения инвентаризации животных и отражения ее результатов в учете

Проверка условий содержания и обеспечения сохранности животных осуществляется путем осмотра животноводческих помещений и других мест содержания скота.

В процессе такого осмотра выясняют следующие вопросы:

- наличие помещений и количество в них ското-мест;
- обеспеченность отдельных видов скота типовыми и приспособленными помещениями;
- техническое состояние зданий и сооружений;
- использование средств механизации на животноводческих фермах;
- санитарное состояние животноводческих ферм.

Важным условием обеспечения сохранности поголовья животных является проведение инвентаризаций. Инвентаризация продуктивного и рабочего скота должна проводиться ежеквартально, пчелосемей – весной (не позднее 1 июня) и осенью (на 1 октября). Инвентаризация птицы в специализированных сельскохозяйственных предприятиях с промышленными методами производства проводится один раз в год по состоянию на 1 января следующего за отчетным года.

Важно проверить соблюдение периодичности проведения инвентаризаций, полноту охвата ими наличного поголовья скота и правильности отражения в учете результатов инвентаризации. Чтобы установить полноту охвата инвентаризацией наличного поголовья скота, крайне важно сопоставить показатели инвентаризационных описей с данными журнала-ордера № 14-АПК, отчетами движения скота и птицы на ферме. Следует также проверить правильность регулирования отклонений в численности поголовья (излишки, недостатки), установленных в процессе инвентаризации. Выявленные инвентаризацией излишки животных должны быть оприходованы, а по недостаткам приняты ре-

шения по возмещению причиненного хозяйству ущерба за счет виновных лиц.

До начала инвентаризации заведующий фермой или другое материально ответственное лицо должны сделать на основании имеющихся документов записи в книге учета движения животных и птицы и вывести остаток поголовья на день инвентаризации. Затем производится пересчет животных, который ведут одновременно проверяющий и материально ответственное лицо. При установлении расхождения применяется повторный пересчет.

В случае выявления недостачи или излишка животных материально ответственное лицо должно дать письменное объяснение о причинах выявленных отклонений, которое вместе с актом служит основанием для регулирования инвентаризационных разниц.

17.2. Проверка хозяйственных операций по поступлению животных

Основная цель проверки поступления животных – установление достоверности, законности, своевременности хозяйственных операций по оприходованию животных. Проверка осуществляется по каждому каналу поступления.

Основные каналы поступления животных – это приплод, покупка животных у других предприятий и у населения; безвозмездное поступление.

Чтобы установить, правильно ли оприходован приплод животных, необходимо провести инвентаризацию животных текущего года рождения.

Сельскохозяйственные предприятия закупают молодняк животных у населения в порядке контрактации. При проверке данных операций необходимо установить: законность и своевременность заключения договоров с населением; на все ли закупленное поголовье составлены акты; правильно ли определена стоимость закупаемого скота; все ли животные оприходованы на счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Чаще всего, как показывает практика, при закупке скота у населения встречаются злоупотребления, связанные с припиской количества голов закупаемого скота и веса, а также составлением фиктивных документов. Чтобы установить факты завышения живой массы и стоимости животных, купленных у населения, необходимо сопоставить живую массу закупленных животных в момент закупа и живую массу этих животных в последующие (смежные) периоды взвешива-

ния. Уменьшение веса в последующие периоды свидетельствует о завышении живой массы при закупе. При установлении злоупотреблений необходимо определить виновных лиц и размер причиненного ущерба.

При проверке правильности оприходования прироста живой массы сверяют показатели ведомостей взвешивания животных, расчетов определения привесов животных, расчетов по начислению заработной платы, отчетов о движении скота и птицы на ферме, журналов-ордеров 14 АПК. Выявленные расхождения, полученные по каждой половозрастной группе животных, свидетельствуют о злоупотреблении. Для проверки полноты оприходования прироста также можно провести контрольное взвешивание, результаты которого сверяют с данными последней ведомости взвешивания. Если будут установлены значительные расхождения, принимается решение о сплошном взвешивании всего поголовья скота данной группы, фермы.

В процессе воспроизводства стада животных переводят из одной половозрастной группы в другую. Необходимо проверить своевременность и правильность оформления документов по переводу животных из одной группы в другую.

17.3. Проверка операций по выбытию животных

Выбытие животных из организации может носить как плановый, так и неплановый характер. Необходимо установить, не было ли в хозяйстве случаев сверхплановой продажи поголовья с целью получения дополнительной выручки в ущерб развитию животноводства; не допускались ли случаи реализации маловесного скота, в результате чего в хозяйстве получены неплановые потери.

Далее проверяются сопроводительные документы – товарно-транспортные накладные (далее – ТТН). Следует уточнить, проставляется ли в ТТН качество скота, т. е. упитанность.

Делается встречная проверка ТТН и приемных квитанций. Особой проверке подлежат случаи недостач скота и потери живой массы в пути. В этом случае необходимо установить виновных лиц и размер материального ущерба.

Проверяя операции по забою животных устанавливают правильность и своевременность оформления актов на выбытие животных, устанавливают, проводилось ли взвешивание животных перед забоем; соответствие выхода мяса и субпродуктов утвержденным нормам, за-

ниженный выход мясопродуктов против норм свидетельствует о неполном оприходовании мясопродукции. В некоторых случаях следует практиковать контрольный забой, чтобы установить нормы выхода мясопродукции.

При безвозмездной передаче животных необходимо тщательно проверить наличие решения вышестоящего органа. Такие операции осуществляются в исключительных случаях (при реорганизации, стихийных бедствиях и др.). Эти причины должны быть установлены проверяющими.

При продаже скота населению за наличный расчет необходимо проверить массу проданных животных (последнее взвешивание и предыдущее), цены (не ниже закупочных), а также своевременность поступления денег.

Тема 18. ПРОВЕРКА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

18.1. Проверка основного производства.

18.2. Проверка деятельности вспомогательных производств.

18.3. Проверка промышленных производств.

18.4. Проверка расходов по обслуживанию производства и управлению.

18.1. Проверка основного производства

Начинают проверку соблюдения технологии производства с обоснованности составления технологических карт по каждой отрасли растениеводства и животноводства, по каждой культуре, половозрастной группе животных. Технологические карты составляются на каждый календарный год. Имеющиеся в хозяйстве технологические карты сопоставляют с типовыми технологическими картами. Тщательному анализу подвергается обоснованность вносимых изменений. Иногда при проверках выявляются факты необоснованного изменения размещения скота, кормления, режима вентиляции и др. Это приводит к неоправданным затратам, потерям.

Необходимо проверить соблюдение принятой технологии. Для этого сопоставляются виды намеченных работ в технологических картах и виды работ фактически выполненные, используя книжки бригадира, производственные отчеты. Эффективным приемом являются контрольные осмотры в натуре и обмеры выполненных работ. Особое

внимание при таких проверках обращается на качество выполненных работ (глубина и качество пахоты, равномерность разбрасывания удобрений).

В животноводстве контролеры устанавливают полноту подготовки животноводческих помещений к зимовке скота, создание кормовой базы, порядок взвешивания животных и др.

Основным приемом контроля за выполнением производственной программы основного производства является изучение и сопоставление плановых и отчетных показателей, характеризующих посевные площади, среднегодовое поголовье, урожайность, продуктивность, объемы производства, себестоимость.

Проверка фактических расходов по отдельным культурам, видам работ, половозрастным группам осуществляется в разрезе статей затрат. По производственным отчетам устанавливается правильность отнесения затрат (формирования себестоимости) на соответствующие культуры, виды работ, группы животных. Далее следует проверить по каждой культуре выход продукции и ее оприходование.

И заключительный этап контроля – проверка правильности определения себестоимости (выполняются расчетные калькуляции).

18.2. Проверка деятельности вспомогательных производств

Вспомогательные производства: ремонтная мастерская, грузовой автотранспорт, живая тяговая сила (ЖТС), машинно-тракторный парк (МТП), водо-газо-электроснабжение. Они обслуживают как производственную, так и непроизводственную сферы деятельности.

Каждый вид вспомогательных производств проверяется обособленно.

Основное назначение ремонтной мастерской – производство капитальных и текущих ремонтов. Устанавливают обоснованность объемов запланированных ремонтов. Для этого изучаются инвентарные карточки учета основных средств, материалы инженерной службы хозяйства о техническом состоянии машин, МТП, оборудования. Устанавливают соблюдаются ли в организации межремонтные сроки, учитывается ли фактическая выработка к началу планируемого периода (межремонтные сроки установлены и обычно приводятся в справочнике).

По грузовому автотранспорту изучаются следующие показатели: производственные затраты по утвержденной номенклатуре статей, объемы грузоперевозок в т/км, общий пробег машин, в том числе с грузом и без груза, себестоимость 1 т/км.

Очень тщательно проверяют (выборочно) путевые листы грузового автотранспорта. Проверяются объемы работ (сопоставляются с транспортными документами – ТТН), правильность применения расценок, реальность показателей пробега (справочники).

Точно в таком же порядке, как автотранспорт, проверяется МТП.

Осуществляя проверку электро-водо-газоснабжения, ревизору надлежит проверить: правильность учета затрат, как начисляется заработная плата (оплата труда) электромонтерам, кочегарам, механикам, водопроводчикам.

Очень важно проверить правильность списания стоимости электроэнергии и воды на счета потребителей: как ведется расчет с начислением за отпущенную населению воду, газ, электроэнергию. Надо проверить правильность определения фактической себестоимости 1 киловатт-часа электроэнергии, 1 м³ воды, гектолитра газа, а также правильность произведенной в конце года корректировки плановой себестоимости до фактической.

18.3. Проверка промышленных производств

Необходимо установить, чтобы промышленные производства сочетались с основным сельскохозяйственным (растениеводство, животноводство) производством. Такое сочетание помогает сельскохозяйственным предприятиям равномерно в течение календарного года использовать трудовые ресурсы, повышать жизненный уровень населения.

Деятельность каждого промышленного предприятия в хозяйствах должна планироваться. Проверяющие сотрудники устанавливают наличие, прежде всего по каждому промышленному производству технологических карт.

Проверяется наличие и обоснованность разработки нормативов. Нормированию должны подвергаться: производственное потребление живого труда, сырья, топлива, энергии, вспомогательных материалов и других материально-технических средств.

Для каждого промышленного производства должны быть разработаны нормативы, составленные на базе типовых нормативов, действующих в соответствующей отрасли народного хозяйства.

Для контроля выполнения производственной программы промышленных производств сопоставляются запланированные и фактические (отчетные) показатели.

Проверяют следующее: затраты, объемы выпуска продукции, себестоимость выпускаемой продукции.

18.4. Проверка расходов по обслуживанию производства и управлению

Прежде всего, необходимо определить обоснованность планирования этих расходов, для чего контрольному изучению подвергается их структура по каждой статье и в целом.

Особое внимание обращается на соблюдение действующего порядка формирования расходов на оплату труда работников аппарата управления, содержание легкового автотранспорта, служебные командировки и прочие административно-управленческие нужды.

Проверке подлежат накладные расходы, не включенные в состав расходов на содержание аппарата управления и связанные с обслуживанием той или иной отрасли либо производства в целом.

Особому контролю в течение года подвергают непроизводственные расходы, для чего оперативно выявляют их характер, причины возникновения и виновных лиц.

Тщательному анализу подлежат непроизводственные расходы, которые не планируются и являются таким образом прямым нарушением сметы расходов по обслуживанию производства и управлению.

Отдельно проверяется правильность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов на соответствующие счета исходя из учетной политики хозяйства. При этом оценивается и обоснованность принятия того или иного порядка распределения указанных расходов с точки зрения влияния как на конечные финансовые результаты, так и на объемы налоговых и иных обязательных платежей.

Тема 19. ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ ПО ОПРИХОДОВАНИЮ И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ)

19.1. Цель, задачи и источники проверки.

19.2. Проверка поступления и использования в производстве готовой продукции.

19.3. Проверка операций по реализации продукции.

19.1. Цель, задачи и источники проверки

Целью проверки полноты и правильности оприходования готовой продукции является установление правильности и своевременности отражения в учете поступления готовой продукции и обеспечения ее сохранности.

Основными задачами проверки поступления готовой продукции является:

- проверка состояния складского хозяйства, условий хранения и обеспечения сохранности продукции;
- проверка полноты и своевременности оприходования продукции;
- проверка своевременности и полноты инвентаризации и принятых по ее результатам мер;
- выявление фактов недостач и хищений продукции;
- определение потерь, обусловленных естественными факторами и зависящих от условий хранения продукции;
- установление причин и должностных лиц, виновных в допущенных недостачах.

Источниками информации для проверки полноты оприходования и сохранности готовой продукции являются: первичная документация; книги (карточки) складского учета; отчеты материально-ответственных лиц; регистры аналитического и синтетического учета; Главная книга; бухгалтерский баланс.

19.2. Проверка поступления и использования в производстве готовой продукции

При проверке полноты и своевременности оприходования готовой продукции большое внимание уделяется вопросам организации внутреннего контроля с целью предупреждения порчи или хищения продукции.

При этом анализируются и проверяются по форме и существу первичные документы на оприходование продукции. В ходе проверки устанавливают правильность составления документов, их подлинность, реальность отраженных в них операций и объективность содержащихся сведений. Производится встречная проверка документов на оприходование продукции с документами по начислению оплаты труда.

Сохранность и правильное оформление операций по движению готовой продукции подтверждается результатами периодически проводимой инвентаризации.

Инвентаризация проводится по местам хранения продукции и материально ответственным лицам.

Стоимость выявленных при инвентаризации излишков материальных ценностей подлежит принятию к учету с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

Если на отдельные наименования продукции в силу ее физико-химических свойств установлены нормы естественной убыли, то они применяются только в случае выявления фактической недостачи по таким видам продукции.

Естественная убыль зерна и семян масличных культур (У) рассчитывается по следующей формуле:

$$y = \frac{\frac{1}{2}O_n + \sum O_n + \frac{1}{2}O_k}{K_c \cdot 100} \cdot (H_{nc} - H_{kc}), \quad (9.1)$$

где O_n – остаток на начало срока хранения;

O_k – остаток на конец срока хранения;

$\sum O_n$ – сумма промежуточных остатков по месяцам;

K_c – фактический календарный срок хранения;

H_{nc}, H_{kc} – нормы естественной убыли, соответствующие начальному и конечному сроку хранения.

При проведении инвентаризации усушка зерна, хранящегося на складе (Ус), рассчитывается по следующей формуле:

$$Ус = M \cdot \frac{B_1 - B_2}{100 - B_2}, \quad (9.2)$$

где Ус – масса зерна, подлежащая списанию на усушку;

M – масса зерна, поступившего в сушку;

B_1 – влажность зерна до сушки, %;

B_2 – влажность зерна после сушки, %.

Естественную убыль по плодоовощной продукции (У) при хранении исчисляют по среднему остатку их за каждый месяц хранения. Определение среднего остатка производят по данным на 1, 11, 21 и 1-е число следующего месяца исходя из расчета:

$$y = \frac{\frac{1}{2}O_1 + 11 + 21 + \frac{1}{2}O_{30(31)}}{3} \cdot H, \quad (9.3)$$

где 1, 11, 21, 30 (31) – числа месяца, т. е. наличие на эти даты продукции по учетным данным.

Сумма недостачи продукции в пределах установленных норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации в дебет счетов учета затрат на производство.

19.3. Проверка операций по реализации продукции

Основными документами, регулирующими бытовую деятельность организаций, являются договоры на реализацию готовой продукции.

Проверяя наличие и правильность заключения договоров, ревизоры устанавливают:

- обеспеченность планируемых объемов закупок продукции договорной базой;
- своевременность заключения договоров с покупателями по каждому виду продукции;
- обоснованность указанных в договорах объемов, качества, сроков, способов поставки продукции, условий расчетов и санкций за невыполнение договорных обязательств.

Основным моментом проверки является проверка наличия по каждому договору расшифровок ассортимента с указанием сроков поставок покупателям соответствующей продукции, отметок о фактическом отпуске с указанием даты.

При проверке отпуска продукции покупателям используют приемы фактического контроля, такие как контрольное взвешивание и лабораторный анализ отдельных партий продукции.

При последующем контроле проверяют учетные данные о физическом количестве, зачетной массе, качестве, себестоимости и выручке от реализации продукции. По ТТН, путевым листам грузового автомобиля, актам встречной сверки с покупателями устанавливают достоверность натуральной и зачетной массы реализованной продукции.

Если покупателями были предъявлены претензии за недопоставку продукции или ее пересортицу, необходимо получить объяснения от работников, осуществляющих отгрузку продукции, выписку ТТН, провести инвентаризацию продукции на складе и сопоставить данные инвентаризации с предъявленными претензионными документами.

Реализационные цены по каждому виду продукции проверяют путем их сопоставления с ценами, указанными в договорах. При проверке полноты и правильности оплаты продукции целесообразно проконтролировать своевременность перечисления покупателями средств за реализованную продукцию. Для этого сверяются даты перечисления средств по платежным документам и приемке продукции по ТТН.

Тема 20. ПРОВЕРКА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ, ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

20.1. Проверка правильности определения финансовых результатов.

20.2. Проверка учета прибылей (убытков) и порядка их распределения (покрытия).

20.1. Проверка правильности определения финансовых результатов

Наибольший удельный вес в формировании конечного финансового результата коммерческой организации составляет финансовый результат от видов деятельности, т. е. от реализации продукции (работ, услуг), указанных в Уставе организации. Основными вопросами проверки формирования финансовых результатов от видов деятельности являются:

- установление порядка признания выручки, принятого в учетной политике организации, и его соответствия фактически применяемому;
- установление полноты отражения в учете выручки за реализованную продукцию по всем видам деятельности;
- проверка правильности признания и отражения в бухгалтерском и налоговом учете расходов, включаемых в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского и налогового учета;
- проверка обоснованности распределения коммерческих расходов;
- проверка полноты и правильности исчисления налогов и сборов, включаемых в выручку от реализации продукции, и определения финансового результата;
- проверка правильности применяемых схем корреспонденции счетов по учету финансовых результатов от видов деятельности.

Особое внимание при проверке учета финансовых результатов от видов деятельности необходимо обратить на порядок отражения (признания) расходов, включаемых в состав затрат по производству и реализации для целей бухгалтерского и налогового учета.

На величину финансового результата от видов деятельности значительное влияние оказывают уплачиваемые из выручки в бюджет налоги и отчисления. Поэтому в ходе проверки ревизор (аудитор) должен убедиться в правильности и полноте их исчисления, обращая при этом

внимание на правильность исчисления налогооблагаемой базы по НДС в случае реализации продукции (работ, услуг) собственного производства по ценам ниже фактической себестоимости, имея при этом в виду, что в таких случаях в соответствии с действующим законодательством налоговая база определяется исходя из цены реализации такой продукции (работ, услуг).

20.2. Проверка учета прибылей (убытков) и порядка их распределения (покрытия)

В ходе проверки операций по движению сумм нераспределенной прибыли необходимо установить:

- правильность определения сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и порядка отражения их в бухгалтерском учете;
- правильность и обоснованность покрытия убытков отчетного года, обоснованность и законность использования сумм нераспределенной прибыли. При проверке правильности определения сумм нераспределенной прибыли ревизор (аудитор) должен помнить, что из бухгалтерской прибыли в первоочередном порядке организация возмещает расходы на уплату:
 - текущих платежей по налогу на прибыль и по другим налогам, начисляемым за счет прибыли;
 - штрафов, пеней за несоблюдение правил налогообложения и нарушение порядка расчетов с бюджетными фондами;
 - штрафных санкций, предъявляемых таможенными органами;
 - других расходов, покрываемых за счет прибыли в соответствии с законодательством.

При проверке правильности и обоснованности покрытия убытка отчетного года необходимо помнить, что в качестве источников покрытия убытков могут быть использованы средства: резервного фонда; нераспределенной прибыли прошлых лет; целевых взносов участников или акционеров.

При проверке обоснованности и законности использования сумм нераспределенной прибыли необходимо знать, что прибыль, полученная организацией за отчетный год, может быть израсходована по усмотрению ее собственников. Решение принимается на общем собрании участников или акционеров. Часть прибыли может пополнить резервный фонд организации. Часть прибыли, оставшаяся после отчис-

лений в резервный фонд, можно направить на формирование фондов накопления и потребления, если они предусмотрены уставом. Также ее можно использовать на покрытие убытков прошлых лет.

На заключительном этапе проверяющий устанавливает правильность применяемых организацией схем корреспонденции счетов по учету прибылей и убытков и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Тема 21. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

21.1. Налоговый контроль и формы его осуществления.

21.2. Камеральная проверка.

21.3. Выездная проверка.

21.4. Встречная проверка.

21.1. Налоговый контроль и формы его осуществления

Налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязанных лиц); проведения проверок.

Проведение проверок налоговыми органами осуществляется с применением в пределах их компетенции методов и способов, установленных Министерством по налогам и сборам.

Налоговые органы проводят следующие проверки:

- камеральные проверки, в том числе дополнительные;
- выездные проверки, в том числе дополнительные.

21.2. Камеральная проверка

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основании изучения налоговых деклараций (расчетов), иных документов и (или) информации о плательщике, имеющихся в налоговом органе.

Камеральная проверка проводится без выдачи предписания на ее проведение.

Целью камеральной проверки является предоставление плательщику права самостоятельно устранить нарушение, выявленное налоговым органом, и доплатить налог, сбор (пошлину).

Налоговый орган вправе получать от плательщика при проведении:

– предварительного этапа камеральной проверки – пояснения по исчислению, уплате налогов, сборов (пошлин) и соблюдению порядка заполнения налоговых деклараций (расчетов);

– последующего этапа камеральной проверки – первичные учетные документы, подтверждающие обоснованность применения налоговых льгот, правомерность применения налоговых вычетов, обоснованность учитываемых при налогообложении затрат, внереализационных расходов и (или) документы, на основании которых уменьшены подлежащие уплате в бюджет суммы налогов, сборов (пошлин) в отношении иных элементов налогообложения, и (или) информацию, пояснения по исчислению, уплате налогов, сборов (пошлин), а также экономическое обоснование цены.

21.3. Выездная проверка

Выездная проверка проводится, как правило, должностными лицами налогового органа по месту постановки на учет плательщика. В выездной проверке, назначенной руководителем (его заместителем) вышестоящего налогового органа, могут принимать участие должностные лица нижестоящих налоговых органов.

Дополнительная проверка назначается для подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях по акту (справке) проверки либо в жалобе на решение налогового органа, изучения дополнительных вопросов по делам (материалам), поступившим в органы уголовного преследования, суды, кроме ранее согласованных должностным лицом налогового органа, проводящим проверку, и должностными лицами органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, судов по находящимся в их производстве делам, либо по причине несоблюдения должностным лицом налогового органа установленного порядка назначения и проведения проверок, либо для проверки восстановленных проверяемым субъектом документов бухгалтерского, налогового учета и (или) других документов, связанных с налогообложением.

Тематическая оперативная проверка физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, проводится налоговыми органами в местах деятельности указанных физических лиц в целях оперативного выявления и пресечения нарушений законодательства в момент их совершения на ограниченной территории либо в отношении объектов, транспортных средств, иных мест осуществления деятельности, в том числе в целях установления фактов незарегистрированной предпринимательской деятельности, сбора оперативной информации, проверки заявлений и жалоб организаций и физических лиц.

21.4. Встречная проверка

Встречная проверка – метод (способ) проведения проверки, используемый для установления (подтверждения) достоверности и законности совершения финансово-хозяйственных операций между проверяемым субъектом и его контрагентами или третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям.

При необходимости проведения встречной проверки плательщика с местом нахождения (местом жительства) в ином населенном пункте такая проверка проводится налоговым органом по месту постановки на учет этого плательщика на основании письменного запроса о проведении встречной проверки, направленного налоговым органом, у которого возникла необходимость ее проведения. К запросу прилагаются:

- копия предписания на проведение проверки проверяемого плательщика, заверенная выдавшим такое предписание налоговым органом;
- приложение к предписанию, в котором указываются сведения о подлежащих встречной проверке контрагентах (третьих лицах) и сведения о должностных лицах налогового органа, направляемых для проведения встречной проверки. При этом сведения о подлежащих встречной проверке контрагентах (третьих лицах) подписываются руководителем (его заместителем) налогового органа, выдавшего предписание, и заверяются печатью этого органа. Сведения о должностных лицах налогового органа, направляемых для проведения встречной проверки, подписываются руководителем (его заместителем) налогового органа, проводящего встречную проверку, и заверяются печатью этого органа.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	3
Тема 1. СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ.....	4
1.1. Содержание финансового контроля и его место в системе управления.....	4
1.2. Предмет и задачи контроля. Принципы контроля.....	5
1.3. Виды и формы контроля.....	6
Тема 2. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ.....	8
2.1. Метод контроля.....	9
2.2. Характеристика приемов и способов документального контроля.....	9
2.3. Характеристика приемов и способов фактического контроля.....	11
Тема 3. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КОНТРОЛЯ.....	13
3.1. Государственное регулирование контрольной работы.....	13
3.2. Сущность проверки и ее виды.....	13
3.3. Государственный контроль.....	14
3.4. Права, обязанности и ответственность проверяющих и должностных лиц субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется.....	14
Тема 4. ПЛАНИРОВАНИЕ И ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ.....	17
4.1. Планирование контрольной работы.....	17
4.2. Порядок назначения и проведения проверок.....	17
4.3. Этапы проверки.....	18
Тема 5. СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА.....	19
5.1. Понятие и сущность аудита, содержание аудиторской деятельности.....	19
5.2. Предпосылки возникновения и этапы развития аудита.....	20
5.3. Классификация аудита.....	23
5.4. Сравнительная характеристика аудита и проверки.....	24
5.5. Профессиональная этика аудиторов и их взаимоотношения с заказчиками аудиторских услуг.....	26
Тема 6. ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ.....	27
6.1. Организация аудита в Республике Беларусь и его субъекты.....	27
6.2. Требования к образованию и повышению квалификации аудитора.....	28
6.3. Стандарты аудиторской деятельности.....	28
6.4. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь.....	30
6.5. Аудиторская палата.....	32
Тема 7. ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	33
7.1. Аудиторская деятельность и профессиональные услуги.....	33
7.2. Международные стандарты аудиторской деятельности.....	34
7.3. Правила аудиторской деятельности.....	35
7.4. Этапы аудита.....	35
Тема 8. МЕТОДИКА СБОРА И ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ.....	37
8.1. Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите.....	37
8.2. Аудиторские доказательства, процедуры и источники их получения.....	38

8.3. Сущность и виды аналитических процедур, порядок и методы их выполнения	39
8.4. Действия аудиторской организации (аудитора) при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства.....	40
Тема 9. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА	41
9.1. Действия аудиторских организаций (аудиторов) по использованию результатов работы внутреннего аудита.....	41
9.2. Действия аудиторских организаций (аудиторов) при привлечении к аудиторской проверке эксперта и использовании результатов его работы.....	42
Тема 10. ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА.....	43
10.1. Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения.....	43
10.2. Форма и структура аудиторского заключения, порядок его представления	44
Тема 11. ПРОВЕРКА УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ.....	45
11.1. Цель и задачи, источники проверки учредительных документов	45
11.2. Исследование учредительных документов проверяемой организации.....	46
11.3. Типичные ошибки, выявляемые при проверке учредительных документов.....	47
Тема 12. ПРОВЕРКА НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	48
12.1. Цель и задачи, источники проверки наличия и движения денежных средств	48
12.2. Проверка соблюдения условий хранения и сохранности наличных денежных средств и других ценностей в кассе. Инвентаризация кассы	49
12.3. Проверка соблюдения правил документального оформления операций по поступлению и выбытию наличных денежных средств	50
12.4. Проверка законности, достоверности и целесообразности операций с денежными средствами, находящимися на счетах в банке.....	51
Тема 13. ПРОВЕРКА РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	53
13.1. Проверка расчетов с подотчетными лицами.....	53
13.2. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками	54
13.3. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками	54
13.4. Проверка расчетов по кредитным операциям.....	55
13.5. Проверка расчетов по возмещению материального ущерба.....	57
13.6. Проверка расчетов с прочими дебиторами и кредиторами	57
13.7. Контроль правильности исчисления и своевременности перечисления налогов.....	59
Тема 14. ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА	60
14.1. Цель и задачи, источники проверки расчетов с персоналом по оплате труда..	60
14.2. Проверка правильности документального оформления и начисления оплаты труда, правильности удержаний из оплаты труда.....	61
14.3. Проверка правильности отчислений в Фонд социальной защиты населения и его использования.....	62
Тема 15. ПРОВЕРКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	63
15.1. Цель, задачи и источники проверки операций с основными средствами	64
15.2. Проверка технического состояния и сохранности основных средств	65
15.3. Проверка операций по движению основных средств.....	66
15.4. Проверка правильности начисления амортизации основных средств	67
15.5. Проверка операций по восстановлению основных средств.....	68
15.6. Проверка операций по переоценке основных средств	68

15.7. Проверка лизинговых операций	69
15.8. Проверка операций по учету нематериальных активов	70
Тема 16. ПРОВЕРКА СОХРАННОСТИ И УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.....	71
16.1. Цель, задачи и источники проверки	71
16.2. Проверка сохранности складского хозяйства и обеспечение сохранности материально-производственных запасов	72
16.3. Проверка полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ресурсов	73
16.4. Проверка использования материальных ресурсов в производстве	74
Тема 17. ПРОВЕРКА НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ЖИВОТНЫХ.....	75
17.1. Проверка условий содержания и обеспечения сохранности животных. Методика проведения инвентаризации животных и отражения ее результатов в учете	75
17.2. Проверка хозяйственных операций по поступлению животных	76
17.3. Проверка операций по выбытию животных	77
Тема 18. ПРОВЕРКА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	78
18.1. Проверка основного производства	78
18.2. Проверка деятельности вспомогательных производств.....	79
18.3. Проверка промышленных производств.....	80
18.4. Проверка расходов по обслуживанию производства и управлению.....	81
Тема 19. ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ ПО ОПРИХОДОВАНИЮ И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ).....	81
19.1. Цель, задачи и источники проверки	81
19.2. Проверка поступления и использования в производстве готовой продукции.....	82
19.3. Проверка операций по реализации продукции	84
Тема 20. ПРОВЕРКА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ, ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ	85
20.1. Проверка правильности определения финансовых результатов.....	85
20.2. Проверка учета прибылей (убытков) и порядка их распределения (покрытия).....	86
Тема 21. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ	87
21.1. Налоговый контроль и формы его осуществления.....	87
21.2. Камеральная проверка	87
21.3. Выездная проверка.....	88
21.4. Встречная проверка	89