ТЕМА 1. Сущность, значение, функции и принципы финансово-хозяйственного контроля в современных условиях

Контроль представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния проверяемого объекта с целью оценки соблюдения установленных нормативными правовыми актами требований; обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от этих требований и решений, устранения неблагоприятных явлений. С помощью контроля возможно правильное реагирование на выявляемые отклонения и меняющуюся экономическую ситуации как непосредственно у проверяемого субъекта хозяйствования, так и в стране и в целом в мире.

Система – это совокупность каких-либо элементов, объединенных по определенным принципам или взаимосвязям и составляющим единое целое. Система финансового контроля включает следующие элементы (рис. 1.1): предмет, метод, субъект, объект, принципы, контрольные действия, результат контроля и затраты на его осуществление, субъект, принимающий решение по результатам контроля, принятие решения по результатам контроля и ответственность, принимаемая по результатам отклонений от установленных нормативными правовыми актами требований.

субъект контроля

метод контроля

предмет контроля

результат контроля и затраты на его осуществление

объект контроля

субъект, принимающий решение по результатам контроля

принципы контроля

контрольные действия

Порядок принятия решения по результатам контроля

нормативно-правовое регулирование

ответственность (предусмотрена Уголовным кодексом, Уголовно-процессуальным кодексом, Кодексом об административных правонарушениях, Трудовым кодексом и др.), Декретом № 5

Рис. 1.1. Элементы системы финансового контроля

Система финансового контроля состоит из двух подсистем контролирующая система и контролируемая система.

Сущность финансового контроля состоит в установлении законности, экономической эффективности и целесообразности совершенных проверяемым хозяйственных и финансовых операций в отношении объекта контроля.

Следовательно, значение финансового контроля заключается в формировании полной и объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта.

Чтобы система финансового контроля эффективно функционировала должно быть создано соответствующее правовое поле путем принятия нормативных правовых актов в отношении всех ее элементов (рис. 1.2).

Нормативно-правовое регулирование элементов системы финансового контроля

Устанавливается критерии и требования в отношении того, что необходимо подвергать проверке, например, кассовые операции

предмет

Устанавливается у кого (физического или юридического лица) проверяются установленные критерии и требования

объект

Регламентируется кто (какой орган или и (или) должностное лицо) уполномочено проверять установленные критерии и требования

субъект

метод (контрольные действия)

Что используется при проверке (приемы, способы и процедуры)

общепризнанные правила действия в ходе проверки

принципы

Справка;

Акт;

Промежуточный акт (в некоторых случаях);

Акт об отборе образцов (проб);

Протокол исследований (испытаний) и экспертиз;

Акт обнаружения бесхозяйственного имущества;

Протокол об административном правонарушении;

Предписание;

Постановление по делу об административном правонарушении

результат контроля и затраты на его осуществление

субъект, принимающий решение по результатам контроля

Контролирующий орган (в пределах своей компетенции) или органы уголовного преследования (если размер причиненного вреда превышает 1000 базовых величин), собственник, наниматель и др.

Сроки, документальное оформление и принятие решения. Например, в течение 30 рабочих дней выносится решение по акту проверки (ст. 73 Указа Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510)

Порядок принятие решения по результатам контроля

Может быть предусмотрена Уголовным кодексом, Уголовно-процессуальным кодексом, Кодексом об административных правонарушениях, Трудовым кодексом, другими нормативными правовыми актами

ответственность

Рис. 1.2. Нормативно-правовое регулирование элементов системы финансового контроля

Контрольная (надзорная) деятельность в Республике Беларусь осуществляется в соответствии с принципами:

презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта хозяйствования;

законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки (ревизии), рассмотрении решений жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, на действия (бездействие) проверяющих;

открытости и доступности нормативных правовых и технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), предоставление возможности ознакомления с этими актами, в том числе путем размещения на сайтах государственных органов и организаций;

равенства прав и законных интересов всех субъектов хозяйствования;

открытости сведений о субъектах хозяйствования, включенных в план проверки на предстоящий период;

возможности проведения субъектом хозяйствования самостоятельной оценки рисков по результатам своей деятельности для добровольного принятия мер по устранению причин, послуживших основанием для включения его в план проверки (ревизии);

ответственности субъектов хозяйствования и их представителей за допущенные нарушения законодательства Республики Беларусь;

невмешательства контролирующего органа (за исключением случаев проведения ведомственного контроля), в деятельность субъекта хозяйствования;

ответственности контролирующих органов, их должностных лиц за нарушение законодательства Республики Беларусь при осуществлении государственного контроля (надзора);

недопустимости проведения в отношении субъекта хозяйствования несколькими контролирующими органами проверок исполнения одних и тех же требований, установленных законодательством Республики Беларусь за один и тот же период его деятельности;

недопустимости взимания контролирующими органами с субъектов хозяйствования платы за проведение мероприятий по контролю (надзору), кроме случаев установленных законодательством. В случаях, предусмотренных законодательством затраты, связанные с проведением исследований, испытаний и экспертиз, а также стоимостью израсходованных проб и образцов, возлагаются на проверяемый субъект хозяйствования.

Основными функциями финансового контроля являются:

− информативная - обеспечение пользователей финансовой информации необходимой для принятия ими соответствующих тактических и стратегических управленческих решений;

− защитная - обеспечивает защиту государства, субъектов хозяйствования и конкретных граждан;

− оперативная – позволяет своевременно отреагировать на происходящие отклонения от заданных параметров в работе контролируемой системы для приведения ее в наиболее эффективное функционирование;

− превентивная (от лат. praeventus – предупреждающий, предупредительный) - предупреждает возможные сбои и отклонения от заданных параметров в работе контролируемой системы;

− коммуникативная – обеспечивает взаимосвязь между элементами системы;

− упорядовачивающая – формирует критерии и взяимозависимости между элементами системы.

Классификация контроля

# Государственный

# Ведомственный

Организационным формам

# Аудиторский

# Внутрихозяйственный

# Общественный

Характер связи контролирующих субъектов и контролируемых объектов

# Внешний

# Внутренний

# Предварительный

Времени проведения

# Текущий (оперативный)

# Последующий

Источников информации

# Документальный

# Фактический

# Автоматизированный

# Осуществляется одним контролирующим органом

Количеству органов, участвующих в проверке

# Совместная проверка

Рис. 1.4. Классификация контроля

Форма — это внешнее выражение какого-либо содержания, а содержание — это определяющая сторона целого, совокупность его частей. Содержание и форма представляются как две взаимосвязанные философские категории. Применительно к финансовому контролю под формой финансового контроля понимается способ конкретного выражения и организации контрольных мероприятий, являющихся совокупностью действий, объединенных общей конкретной целью. Выделяют следующие формы финансового контроля: ревизию, проверку, аудит, мониторинг.

Ревизия – форма последующего контроля, в ходе которого устанавливается законность, эффективность и целесообразность совершенных хозяйственных операций и их отражение в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Проверка – форма контроля (надзора), в ходе которого контролирующий (надзорный) орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий. В настоящее время Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 г. № 510 определен перечень проверок, осуществляемых в рамках финансового контроля. К ним относятся: плановая проверка, внеплановая проверка, внеплановая тематическая оперативная проверка, встречная проверка, дополнительная проверка, контрольная проверка, совместная проверка.

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 (далее - аудируемые лица), 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

Мониторинг (от английского слова monitor — контролировать, проверять) - форма контроля (надзора), заключающегося в наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей, применяемая контролирующими (надзорными) органами в целях оперативной оценки фактического состояния объектов и условий деятельности субъекта мониторинга (далее – субъект) на предмет соответствия требованиям законодательства, выявления и предотвращения причин и условий, способствующих совершению нарушений, без использования полномочий, предоставленных контролирующим (надзорным) органам и их должностным лицам для проведения проверок.

ТЕМА 2. Предмет и метод финансового контроля и его формы

Как и всякая наука, финансовый контроль, имеет свои предмет и метод. Предметом финансового 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, осуществляемые субъектом контроля в лице должностного лица (исполнителя контроля). Предметом финансового контроля являются процессы воспроизводства, включающие финансовые и хозяйственные операции и процессы (рис. 1.2).

Процессы хозяйственной деятельности, отраженные в финансовой отчетности

Функции управления

Предмет финансового контроля

Собственный капитал

Доходы

Расходы

Обязательства

Активы

Рис. 1.2. Предмет финансового контроля

Под субъектом хозяйствования понимаются юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие экономическую деятельность (далее – организация).

Юридические лица – коммерческие организации – хозяйственные товарищества и общества, производственные кооперативы, унитарные предприятия; некоммерческие организации – потребительские кооперативы, учреждения, финансируемые собственником; объединения коммерческих организаций; объединения коммерческих и некоммерческих организаций.

Под собственником понимается инвестор. Им может выступать государство, физическое или юридическое лицо.

Метод финансового контроля представляет собой диалектический подход к комплексному, всестороннему и глубокому исследованию хозяйственной и другой деятельности организации, а также отношений, складывающихся в процессе контрольных действий, с помощью совокупности специальных приемов и способов для установления достоверности, законности, целесообразности, экономической эффективности их функционирования и обеспечения сохранности и приумножения экономического потенциала.

Субъектами финансового контроля являются организации, осуществляющие финансовый контроль в лице должностного лица (исполнителя контроля).

Объект финансового контроля (от латинского «лежит в основе») – носители прав и обязанностей. Ими могут быть субъекты хозяйствования и граждане, выступающие как носители хозяйственных прав и обязанностей и законодательно-нормативная база, обеспечивающая функционирование экономики.

ТЕМА 3. Органы государственного и ведомственного контроля и их основные функции

Перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их контрольной (надзорной) деятельности определены указами Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь»; от 22 июня 2010 г. № 325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь» и постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 01.01.2010 № 131 «Об органах, уполномоченных на осуществление контроля (надзора)».

Для координации их работы и повышения ее эффективности приняты Положение о порядке взаимодействия регистрирующих органов с республиканскими органами государственного управления и иными органами по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, ликвидации юридических лиц (прекращении деятельности индивидуальных предпринимателей), налоговых и иных государственных органов с банками, небанковскими кредитно-финансовыми организациями с использованием автоматизированной информационной системы «Взаимодействие», утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 02.02.2009 № 141; Положение об автоматизированной информационной системе "Взаимодействие», утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 27.12.2007 № 1829; Положение о порядке ведения и использования единой информационной базы данных контролирующих (надзорных) органов, включающей сведения о проверяемых субъектах и об отнесении их к соответствующим группам риска исходя из критериев отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30.01.2013 № 74 и Порядок привлечения органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь к участию в проверках представителей правоохранительных, контролирующих (надзорных) органов, других государственных органов, иных организаций, утвержденный приказом Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 22.02.2010 № 15 (с изменениями от 28.09.2012 № 54).

Финансово-хозяйственный контроль в Республике Беларусь

Государственный

Собственника

Независимый

Комитет государственного контроля

Внутрисистемный

Внутрихозяйственный

Специализированный

Министерство юстиции

Государственные предприятия и предприятия с государственной формой собственности

Аудитор индивидуальные предприниматели

Аудиторские организации

Кооперативные и другие

Частные, фермерские

Совместные и иностранные организации

Акционерные, общественные объединения, союзы, холдинги

Государственная пожарная инспекция

Государственная санитарная инспекция

Государственная автомобильная инспекция

Комитет по архивам и делопроизводству

Министерства, ведомства, комитеты

Концерны, корпорации и др. государственные объединения

Министерство по налогам и сборам

Министерство труда и социальной защиты

Национальный банк

Государственный таможенный комитет

Министерство экономики

Министерство финансов

Комитет по ценным бумагам

Национальный статистический комитет

БРУСП «Белгосстрах»

Другие

Рис. Финансово-хозяйственный контроль в Республике Беларусь

ТЕМА 4. Контрольные действия

Финансовый контроль как наука располагает значительным арсеналом специальных методов и приемов исследования результатов функционирования контролируемых объектов. Переход на новые прогрессивные методы хозяйствования требует дальнейшего развития теории, методологии, методики и организации финансового контроля, совершенствования его форм, методов и инструментария.

Прием – это отдельное контрольное действие. Например, пересчет денег в кассе магазина у кассира И.И. Денежкиной; проверка наличия документов, подтверждающих поступление товар в магазин и т.д.

Способ – это совокупность действий, применяемых в ходе изучения документов и хозяйственных операций. Например, инвентаризация денежных средств в кассе магазина – это способ фактического контроля, в котором используется прием пересчет. Использование в ходе проверки любого приема и способа требует знания основ и логики их применения.

Для обоснованности выводов по результатам проверки проверяющий должен выполнить ряд процедур. Процедура (лат. procedtre – прохожу, протекаю) – это определенный порядок и последовательность действий проверяющего для получения доказательств на конкретном участке контроля. Например, определение вреда, нанесенного организации в результате недостачи денежных средств в кассе, предполагает проведение инвентаризации денежных средств, а затем, последовательно выполнив ряд приемов и способов, определяется фактический вред.

В развитие Указа № 510 принято ряд нормативных правовых актов, регулирующих отдельные вопросы осуществления контрольной деятельности, ряд из них устанавливают Основные требования к выбору и применению методов и способов проведения проверок. В Инструкции выделено два метода проверки:

- метод документальной проверки заключается в проверке финансово-хозяйственных и иных операций, других сфер деятельности проверяемого субъекта, в том числе в оценке действий (бездействия) его должностных лиц и иных работников, по данным первичных учетных документов, записей в учете и отчетности и др.;

- метод фактической проверки направлен на установление действительного, реального состояния какого-либо материального объекта, операции, деяния, процесса, явления или события путем пересчета, взвешивания, обмера, лабораторного анализа и иных приемов, позволяющих получить данные (информацию) о характеристиках этого объекта, операции, деяния, процесса, явления, события и (или) их состоянии.

Способы и приемы документального контроля

Источниками информации для документального контроля служат ):

- первичные документы, включая технические носители информации;

- регистры бухгалтерского и налогового учета (распечатки из компьютерных бухгалтерских программ, журналы-ордера, ведомости аналитического учета и др.), данные оперативного учета, бухгалтерская, налоговая, управленческая и статистическая отчетность;

- плановая, нормативная, техническая, технологическая и другая документация.

Формальная проверка – это проверка соблюдения применения типовых форм первичных учетных документов, последовательности, полноты и правильности заполнения в них реквизитов, и др.

Арифметическая проверка – проверка правильности указанных в документах цен, наценок, скидок, произведенных подсчетов итоговых сумм и других арифметических действий, выполняемых при оформлении и обработке форм первичных учетных документов.

Нормативно-правовая проверка – проверка, в процессе которой определяется соответствие отраженных в документах финансовых операций и хозяйственных процессов действующим нормативным правовым актам.

Экономическая проверка – это проверка, цель которой состоит в определении экономической целесообразности осуществленных хозяйственных операций, влияния полученных результатов от этих операций на финансовые результаты хозяйствования контролируемого субъекта.

Логическая проверка представляет собой способ изучения хозяйственных процессов посредством сопоставлений взаимосвязанных финансовых и производственных операций.

Встречная проверка представляет собой сличение первичных документов или учетных записей проверяемой организации с одноименными или взаимосвязанными данными у лиц, с которыми проверяемая организация имеет хозяйственные связи.

Сущность балансовые увязки движения материальных активов состоит в проверке главным образом количественной информации о движении однородного материального имущества за межинвентаризационный период.

Прием обратного счета (на практике его еще иногда называют обратная калькуляция) используется для проверки размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определенного вида готовой продукции.

Суть приема оценки законности и обоснованности финансовых и хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета заключается в сопоставлении записей в учетных регистрах с оправдательными документами, а также данных учетных регистров с показателями отчетности.

3.2. Приемы фактического контроля

Наряду с приемами документального контроля активно используются приемы фактического контроля. Применение этих приемов связано с органалептическими (орган от греческого organon – орудие, инструмент + греческое leptikos – склонный брать, принимать) возможностями человека, т.е. с помощью органов чувств. Их применение позволяет оценить фактическое состояние контролируемого объекта.

Инвентаризация – метод бухгалтерского учета (а при проведении проверки (ревизии), в том числе аудиторской, – прием контроля), осуществляемый путем непосредственной проверки наличия и состояния имущества и реальности финансовых обязательств организации.

Осмотр – непосредственное изучение определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции (денежные средства, ценные бумаги, товарно-материальные ценности), а также (если это потребовалось) фиксацию важной информации об особенностях осмотренных объектов.

Обследование представляет собой как бы продолжение осмотра, но с одновременным ознакомлением с документами как нормативными, так и оправдательными; с получением объяснений от ответственных лиц.

Наблюдение хронометражным методом – метод проверки, имеющий целью установление фактической выручки (дохода) плательщика за период, в течение которого проводится наблюдение.

Контрольной закупкой признается искусственно созданная должностными лицами контролирующих органов ситуация приобретения товарно-материальных ценностей без цели их приобретения или последующей реализации.

Разновидностью контрольной закупки является контрольное оформление заказов – искусственно созданная ситуация оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг) без цели получения результатов работы и услуг.

Под контрольной партией продукции подразумевают такую ее партию, выпуск которой организуется проверяющими со специальной, но заранее не объявляемой контрольной целью.

Контрольный запуск сырья в производство назначается для установления фактического расхода сырья и материалов для изготовления единицы готовой продукции.

Контрольный обмер применяется для определения объема выполненных работ с целью проверки обоснованности предъявленных к оплате документов по строительным, ремонтным, монтажным, проектным и другим работам. Контрольный обмер выполненных объемов работ и произведенных затрат – проверка объекта строительства (реконструкции, ремонта, реставрации, благоустройства) с целью установления соответствия фактически выполненных объемов работ и произведенных затрат объемам и стоимости работ, предусмотренным (отраженным) в проектно-сметной документации, договорах строительного подряда и документах, служащих основанием для получения денежных средств, а также требованиям актов законодательства и нормативным техническим правовым документам. В ходе проверки устанавливается качество выполнения работ, правильность начисления заработной платы, расчетов с подрядчиками за выполненные объемы работ.

С помощью лабораторного анализа качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции имеется реальная возможность контролировать качество поступающих материалов, товаров, сырья, а также готовой продукции и полуфабрикатов.

Экспертная оценка применяется для получения квалифицированного заключения по какому-либо вопросу — например, экспертная оценка неденежного вклада в уставный фонд организации, проверка качества проектно-сметной, технологической и другой технической документации, установление подлинности подписей должностных и материально ответственных лиц в первичных документах.

Устный опрос означает фактическую проверку объектов контроля путем опроса соответствующих лиц, располагающих теми или иными сведениями об этих объектах.

ТЕМА 5. Организация и проведение контрольно-ревизионной работы

Ревизионную работу можно условно разделить на несколько этапов:

определение предмета и объекта контроля для формирования координационного плана проверок;

 определение субъекта контроля, т.е. того, кто непосредственного будет осуществлять контроль;

планирование контрольно-ревизионной работы и подготовка к выполнению непосредственных контрольных процедур;

выбор контрольных процедур и их непосредственное применение;

систематизация полученной информации;

оформление и рассмотрение материалов контрольных действий: выводы и предложения;

принятие решений по выявленным отклонениям и контроль за реализацией материалов по выявленным отклонениям.

Приказом Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 28 октября 2009 г. № 94 утвержден Порядок составления и исполнения координационных планов контрольной (надзорной) деятельности (с учетом изменений от 26.04.2010 № 41), который определяет порядок формирования и исполнения координационных планов контрольной (надзорной) деятельности (далее – координационные планы).

Структура сводных планов проверок государственных органов

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | УНП проверяемого субъекта | Наименование проверяемого субъекта | УНП контролирующего (надзорного) органа | Наименование контролирующего (надзорного) органа | Контактный телефон исполнителя | Месяц начала проверки | Основание для назначения проверки | Вид проверки |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Структура координационных планов контрольной (надзорной) деятельности

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер пункта координационного плана | УНП проверяемого субъекта | Наименование проверяемого субъекта | Государственный орган, утвердивший сводный план проверок | УНП контролирующего (надзорного) органа | Наименование контролирующего (надзорного) органа | Контактный телефон исполнителя | Месяц начала проверки (цифрой) | Основание для назначения проверки | Примечание |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Структура отчета о выполнении координационных планов контрольной (надзорной) деятельности

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер пункта координационного плана | УНП проверяемого субъекта | Наименование проверяемого субъекта | УНП контролирующего (надзорного) органа | Наименование контролирующего (надзорного) органа | Месяц начала проверки (цифрой) | Примечание |
|  |  |  |  |  |  |  |

 О назначении плановой 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.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18.03.2010 № 383 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510» (далее – постановление № 383) утверждены

форма уведомления о проведении проверки;

 форма книги учета проверок;

 форма журнала производства работ;

Правила ведения книги учета проверок;

Правила ведения журнала производства работ.

**Книга учета проверок (ревизий)**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(полное наименование юридического лица, Ф.И.О. индивидуального предпринимателя;

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

дата и номер государственной регистрации)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(место нахождения юридического лица, место жительства индивидуального предпринимателя)

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

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.

Органы уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, руководители (их заместители) органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам) вправе поручить проведение проверки иным контролирующим (надзорным) органам, за исключением органов Комитета государственного контроля, в соответствии с их компетенцией, определенной в перечне контролирующих (надзорных) органов и сфер их контрольной (надзорной) деятельности.

Органы уголовного преследования совместно с контролирующими (надзорными) органами обязаны принимать предусмотренные законодательством меры по выявлению вреда и обеспечению его полного взыскания, а при направлении контролирующим (надзорным) органам письменных сообщений о результатах рассмотрения материалов проверок и принятых по ним решениях – отражать данные о суммах взысканного (возмещенного в добровольном порядке) вреда

По окончании отчетного периода составляется «Отчет о контрольно-экономической работе № 1-КЭР», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.11.2013 № 70.

ТЕМА 6. Сущность, содержание и классификация аудита

Аудиторская деятельность - 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 (далее - аудируемые лица), 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.

Значение аудита заключается в обеспечении пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности независимым мнением о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях.

Особенности аудита, способствующее достижению его целей представлены на рисунке.

**Цель аудита**

Повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности

**Соблюдение принципов аудиторской деятельности**

**Использование современных приемов и технологий**

Методы статистики и экономического анализа добросовестность

независимость

Новые информационные технологии

конфиденциальность

компетентность

профессионализм

честность

объективность

добросовестность

Рисунок. Особенности аудита, способствующее достижению его целей

Изменение теорий аудита в первую очередь касалось того, что изменялась основная цель аудита. Это отражено на рисунке 1 и более подробно рассмотрено далее.

ЦЕЛЬ

АУДИТА

**Теория адекватности**

**Теория консалтинга**

Выявление эффективности работы компании

Подтверждение отчетности

**Теория контролинга**

Выявление действенности внутреннего контроля

Рисунок. Теории аудита и его основные цели

В настоящее время в Беларуси действует более 140 аудиторских организаций различной формы собственности. По итогам 2012 года аудиторские организации оказали 9,6 тыс. аудиторских услуг на сумму Br 168 млрд., в том числе 4,9 тыс. услуг по проведению обязательного аудита на сумму Br 93 млрд. По сравнению с 2011 годом объем оказанных аудиторскими организациями услуг, в том числе обязательных, в денежном выражении вырос в 2 раза. В 2012 году по результатам аудиторских проверок установлены нарушения в ведении бухгалтерского учета или составлении бухгалтерской отчетности у 3033 аудируемых лиц. У 2134 аудируемых лиц установлены нарушения в исчислении налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет, повлекшие недоплату в бюджет Br 40 млрд., что на Br 13 млрд. больше, чем в 2011 году. Рейтинг аудиторских организаций республики ежегодно размещается на официальном сайте Министерства финансов. Информация приводится по отдельным показателям деятельности, таким как выручка от оказания аудиторских услуг, количество клиентов, численность работников, имеющих квалификационный аттестат аудитора. Несмотря на то, что участие в рейтинге носит добровольный характер, его популярность растет из года в год. В настоящее время в рейтинге участвует 30 организаций. Впервые свои данные по итогам 2012 года представили 7 аудиторских организаций.

На современном этапе развития аудиторских услуг в Республике Беларусь, следует говорить не только о росте предложения данных услуг, но и о повышении их качества.

Качественный аудит необходим всем субъектам хозяйствования. Пользователями отчетности принимается большое количество неверных решений из-за неадекватной оценки стоимости активов, потери доверия партнеров, негативных последствий проверок контролирующих органов, недооценки уровня мошенничества в организации, неточной оценки возможности продолжения бизнеса.

Кадры аудиторской деятельности

Эффективность работы аудиторских организаций

Система регулирования аудита

Определение сущности аудита

**Проблемы аудита**

Международное признание национального аудита

 Аудиторские заключения национальных аудиторских организаций не признаются за территорией Республики Беларусь. Международному признанию белорусского аудита будет способствовать вступление профессиональных общественных организаций аудиторов в международную федерацию бухгалтеров. Для этого данная организация должна быть признана на законодательном уровне, с определением их прав и обязанностей, с определенной структурой и уровнем финансовой устойчивости

Рисунок. Проблемы аудита в Республике Беларусь

Направления и задачи развития аудита:

новые подходы к регулированию аудита;

разработка системы оценки качества аудиторской проверки;

проведение тендеров на выбор аудиторской организации;

совершенствование системы рейтинга аудиторских организаций;

снижение рисков пользователей отчетности;

повышение качества аудиторской деятельности;

снижение текучести кадров в сфере аудита и повышение числа высококвалифицированных кадров;

развитие международного сотрудничества в области аудиторской деятельности. Данные направления изображены на рисунке.

**Направления совершенствования аудиторской деятельности в Республике Беларусь**

Снижение рисков пользователей отчетности

Новые подходы к регулированию аудита

Система оценки качества аудита

Повышение качества аудиторской деятельности

Тендеры на выбор аудиторской организации

Снижение текучести кадров в сфере аудита

Развитие международного сотрудничества в области аудиторской деятельности

Совершенствование системы рейтинга аудиторских организаций

**Рисунок. Направления совершенствования аудиторской деятельности в Республике Беларусь**

В настоящее время существуют различные подходы по классификации аудита, в зависимости от того, какой признак положен в основу классификации (рис.).

Аудит

По обязательности проведения

По периодичности проведения

По объекту изучения

По исполнителям аудита

Внешний

Внутренний

Аудит

финансовой отчетности

Обязательный

Первоначальный

Инициативный

Последующий

Аудит на

соответствие требованиям

Общий

Операционный

Страховой

Аудит банков

Рис. Классификация аудита.

Отличительные черты внутреннего и внешнего аудита

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Элемент | Внутренний аудит | Внешний аудит |
| Объект | Определяется руководством организации | Определяется договором на оказание аудиторских услуг |
| Квалификация персонала | Определяется администрацией организации. Независимость ограничена | Предъявляются жесткие требования со стороны отечественного законодательства. Большая независимость |
| Отчетность | Перед руководством организации | Перед третьими лицами |
| Цель | Определяется руководством организации в соответствии с планом работы | Определяется в соответствии с законодательством |
| Оплата | Начисление заработной платы в соответствии с контрактом и Положением об оплате труда, действующем в данной организации | Оплата услуг по договору |

Обязательства, возникающие при обязательном аудите

|  |  |
| --- | --- |
| Обязательства аудиторской организации при обязательном аудите | Обязательства аудируемого лица при обязательном аудите |
| Проверка может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности аудируемого лица, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех его филиалов, подразделений и представительств | Заказчик в лице руководителя аудируемого лица не может определять (ограничивать) тематики проверки |
| Требует от аудитора однозначности выводов – можно ли и в какой степени полагаться на информацию, содержащуюся в представленной бухгалтерской отчетности | Получив аудиторское заключение по результатам обязательного аудита, руководство аудируемого лица не может не ознакомить с его итоговой частью всех желающих |
| Необходимо применение (соблюдение) всех правил (стандартов) аудита, определяющих действия аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита | Получив перечень ошибок и нарушений, выявленных аудиторской организацией в ходе проведения обязательного аудита, а также рекомендации по их устранению, руководство аудируемого лица не может ограничиться принятием их к сведению, оно обязано принять меры по их устранению |

**Ответственность**

Аудитора

Аудируемого лица

За полноту и достоверность документов и информации, предоставленных аудитору

- за допущенные нарушения законодательства;

- за уклонение руководителя юридического лица от проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

За аудиторское мнение, выраженное в аудиторском заключении

- за нарушение законодательства об аудиторской деятельности;

- за нарушение условий договора оказания аудиторских услуг;

- за выдачу заведомо ложного аудиторского заключения.

Рисунок. Ответственность аудиторов и аудируемых лиц

Аудиторские организации, аудиторы - индивидуальные предприниматели помимо осуществления аудиторской деятельности могут оказывать с соблюдением требований законодательства Республики Беларусь следующие профессиональные услуги:

ведение бухгалтерского 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);

постановку и восстановление бухгалтерского и (или) иного учета;

анализ хозяйственной деятельности организации, оценку предпринимательских рисков, финансовое планирование;

разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

оценку стоимости объектов гражданских прав;

консультационные услуги;

автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

разработку 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;

реализацию образовательной программы обучения в организациях, а также образовательной программы обучающих курсов (лекториев, тематических семинаров, практикумов, тренингов и иных видов обучающих курсов) по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг.

ТЕМА 7. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь: ее содержание и регулирование

Аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторских услуг (ст. 2 Закона № 56-З).

Государственное регулирование аудиторской деятельности является одной из основных задач Министерства финансов Республики Беларусь.

Правовое регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь осуществляется с помощью нормативных правовых актов по следующим направлениям:

общие вопросы организации аудиторской деятельности в Республике Беларусь;

аттестация и повышение квалификации аудиторов;

контроль соблюдения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности;

отчетность.

Наряду с бухгалтерской отчетностью аудиторские организации представляют Государственную статистическую отчетность по форме 2-аудит (Минфин) "Отчет о работе аудиторской организации" полугодовой периодичности. Отчет заполняется нарастающим итогом с начала года. Стоимостные показатели заполняются в тысячах рублей в целых числах. Количественные показатели заполняются в единицах в целых числах.

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

Министерство финансов Республики Беларусь:

реализует единую государственную политику в области аудиторской деятельности;

разрабатывает и принимает национальные правила аудиторской деятельности, а также принимает другие нормативные правовые акты Республики Беларусь и устанавливает формы документов в области аудиторской деятельности (за исключением аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);

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

ведет учет аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей, аудиторов;

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

обобщает информацию и проводит анализ осуществления аудиторской деятельности аудиторскими организациями, аудиторами - индивидуальными предпринимателями;

представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, занимающихся вопросами аудиторской деятельности;

осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Министерство финансов Республики Беларусь вправе запрашивать информацию, необходимую для выполнения своих функций в области аудиторской деятельности, у аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей, осуществляющих аудиторскую деятельность.

Правила аудиторской деятельности включают:

национальные правила аудиторской деятельности;

внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения;

внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя.

Национальные правила аудиторской деятельности - принятые Министерством финансов Республики Беларусь нормативные правовые акты Республики Беларусь, устанавливающие требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулирующие иные вопросы, предусмотренные настоящим Законом.

Аудиторским объединением, аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем принимаются соответственно внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения, аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя, устанавливающие требования к порядку оказания аудиторских услуг, контролю качества работы аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя, аудитора.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей, являющихся членами этого аудиторского объединения.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения не должны противоречить национальным правилам аудиторской деятельности.

Внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя не должны противоречить национальным правилам аудиторской деятельности и внутренним правилам аудиторской деятельности аудиторского объединения, членами которого являются аудиторская организация, аудитор - индивидуальный предприниматель.

ТЕМА 8. Подготовка и планирование аудиторской проверки

Анализ экономической литературы и общение с практиками аудита свидетельствует о различных критериях, положенных в основу классификационного признака того или иного этапа аудита. В ряде случаев это объясняется тем, что, например, планирование осуществляется как при подготовке аудита на первоначальной стадии, так и в ходе непосредственного аудита в связи с выявлением обстоятельств, которые не были учтены при разработке плана аудита. По нашему мнению условно можно выделить следующие этапы аудита:

- подготовка к проведению аудиторской проверки;

- выполнение аудиторских процедур и оформление рабочей документации;

- составление и представление аудиторского заключения.

Подготовка к проведению аудита производится в соответствии с действующим законодательством и условиями договора с клиентом. До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация должна:

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

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

- получить с согласия аудируемого лица информацию, которая необходима для понимания его финансовой и хозяйственной деятельности и оказывает влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;

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

Аудиторская организация должна разработать и документально оформить общую стратегию аудита, которая будет определять его объем, сроки проведения и направления работы, а также содержать указания по разработке детального плана аудита.

Оказание аудиторских услуг осуществляется на основании договора оказания аудиторских услуг, заключенного в соответствии с требованиями настоящего Закона и иных актов законодательства Республики Беларусь между аудиторской организацией или аудитором - индивидуальным предпринимателем и заказчиком аудиторских услуг.

Договор оказания аудиторских услуг заключается в письменной форме и включает следующие существенные условия:

предмет договора;

сроки оказания аудиторских услуг;

права и обязанности сторон;

стоимость аудиторских услуг, сроки и порядок их оплаты;

ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств, предусмотренных этим договором, в том числе ответственность аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя за виновное неисполнение обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг;

порядок разрешения споров;

порядок соблюдения конфиденциальности;

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

Аудиторское заключение по результатам оказания аудиторских услуг в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, составляется в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь. В иных случаях требования к аудиторскому заключению определяются условиями договора оказания аудиторских услуг.

Объем сведений, включаемых в аудиторское заключение по результатам аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности банков и годовой консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности о деятельности банковской группы, банковского холдинга, а также порядок его представления определяются Национальным банком Республики Беларусь.

Аудиторское заключение является заведомо ложным, если оно составлено без фактического оказания аудиторской услуги или выраженное в нем аудиторское мнение противоречит результатам оказания такой услуги. Аудиторское заключение признается заведомо ложным только в судебном порядке.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16.12.2014 № 83 (далее - Постановление № 83) в новой редакции изложены Национальные правила аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности", утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.09.2003 № 128 (далее - Правила).

Правила устанавливают требования к порядку формирования аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем (далее - аудиторская организация) аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - отчетность) аудируемого лица, а также к форме, содержанию и порядку подписания и представления аудиторского заключения.

Правила предусматривают единую форму аудиторского заключения, которая используется независимо от того, отчетность составлена в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь, Международных стандартов финансовой отчетности или законодательства других государств, а также независимо от того, какое аудиторское мнение в заключении выражается (аудиторское мнение без оговорок или модифицированное) (приложение к Правилам). Новая форма аудиторского заключения содержит только основные элементы, определенные Правилами. В аудиторское заключение в зависимости от представленной в нем информации дополнительно могут включаться разделы "Заключение по отдельным проверяемым вопросам", "Пояснительный раздел, привлекающий внимание к аспекту", "Прочие вопросы" и др. (п. 10 и 35 Правил).

ТЕМА 9. Технология проведения аудиторской проверки

*Виды аудиторских доказательств*

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. Аудиторская организация (аудитор) выражает свое мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях.

Основополагающим принципом аудита является принцип профессионального скептицизма, суть которого заключается в том, что аудитор считает финансовую отчетность недостоверной, пока не докажет обратное. В процессе проведения аудита аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для формулирования обоснованных выводов, на которых основывается аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства - это информация, полученная аудиторской организацией при проведении аудиторской проверки и позволяющая ей сделать выводы, на которых основывается аудиторское мнение. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, письменные разъяснения работников аудируемого лица, а также информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| относящиеся к группам однотипных операций и событиям, имевшим место в течение аудируемого периода | относящиеся к остаткам по счетам бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода | относящиеся к представлению и раскрытию информации |
| возникновение – операции и события, отраженные в учете, фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица | существование – отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют | возникновение, права и обязанности – раскрытые в отчетности события, операции и прочие факты фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица |
| полнота – все операции и события, которые должны быть отражены в учете, были отражены | полнота – все активы, обязательства и капитал, которые должны быть отражены в учете, были отражены | полнота – все события и факты, подлежащие раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, были раскрыты |
| точность – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете операциям и событиям, были соответствующим образом отражены | стоимостная оценка и распределение – активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствующих суммах, и любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены в учете соответствующим образом | точность и стоимостная оценка – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в соответствующих суммах |
| классификация – операции и события были отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета |  | классификация и понятность – финансовая информация соответствующим образом представлена и описана, а раскрываемые в ней факты и события точно и понятно отражены |
| отнесение к соответствующему периоду – операции и события были отражены в соответствующем отчетном периоде | права и обязанности – аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные в учете активы и несет ответственность по отраженным в учете обязательствам, которые являются именно его обязательствами |  |

Для формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение, аудиторская организация должна собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения следующих аудиторских процедур:

процедур оценки рисков для получения понимания деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;

тестов средств контроля для установления эффективности функционирования средств контроля (если это необходимо или является частью выбранного аудиторской организацией подхода к проведению аудита) по предотвращению или выявлению и устранению существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

процедур проверки по существу для выявления существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Процедуры проверки по существу включают детальное тестирование групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации, а также аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур проверки по существу.

Использование аналитических процедур в аудите

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Этап | Периодичность | Цель |
| Планирования | До начала аудита и в течение всего аудита | Определить, соответствуют ли данные планирования предварительным данным, определенным самим аудитором в процессе знакомства с бизнесом клиента и спецификой отрасли. Это необходимо для:- определения потенциальных «уских мест»;- рационального распределения ресурсов;- для улучшения степени понимания аудитором деятельности аудируемого лица |
| Получение аудиторских доказательств | В процессе аудита на существенность операций и сальдо счетов | Для получения достаточного уровня уверенности в том, что при рассмотрении результатов работы системы внутреннего контроля идоказательств, полученных от проведения тестов на существенность, аудитор должен сделать вывод, что общий аудиторский риск снижен до приемлемого уровня |
| Составление и представление аудиторского заключения | В конце аудита | Сделать вывод о бухгалтерской (финансовой) отчетности |

Аудиторский риск и существенность

Основной целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является установление ее достоверности во всех существенных отношениях.

В общеупотребимом смысле, слово «риск» (французское - risque и итальянское risco) — это мера опасности потерять что-либо. Риск невозможно исключить, так как это объективно существующая величина, показывающая вероятность наступления определенных событий, влияющих на конечный результат, но его можно свести к минимуму. Национальные правила аудиторской деятельности «Существенность в аудите» определяют единые требования к действиям аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей (далее – аудиторская организация), касающихся концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском. В предпринимательском риске выделяют две составные части: предпринимательский риск аудитора и предпринимательский риск заказчика аудита. Под предпринимательским риском аудитора понимают вероятность неполучения аудитором оплаты оказанных услуг, независимо от их результата и качества, из-за конфликта с клиентом или вероятность применения к аудитору штрафных санкций. Под предпринимательским риском заказчика аудита следует понимается вероятность оказания влияния независящих от аудитора обстоятельств деловой активности клиента на ухудшение его финансовых позиций, в то время как аудитор подтвердил его устойчивость.

Под аудиторским риском понимают вероятность того, что аудитор сделает ошибочное заключение о достоверности финансовой отчетности.

Аудиторская организация для целей подготовки и выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица обязана самостоятельно разработать порядок определения уровня существенности и системы базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и отразить его в правилах аудиторской деятельности аудиторской организации.

Аудиторская выборка

Аудиторская выборка - это способ проведения аудита, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета аудируемого лица не сплошным порядком, а выборочно. Установление правил использования аудиторской выборки при проведении аудита и оценки полученных таким образом результатов регулируется Министерством финансов Республики Беларусь.

Важнейшим требованием, которое должно быть выполнено при формировании выборки является обеспечение ее репрезентативности, т.е. представительности. Представительность выборки в аудите - это свойство аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основе правильные выводы о всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, не отвечающая этому свойству, называется нерепрезентативной (непредставительной). Требование репрезентативности предполагает, что все элементы проверяемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Рабочая документация аудитора

Рабочая документация аудитора - это документы, получаемые или составляемые аудитором самостоятельно в связи с аудитом.

Для обеспечения доказательств, на которых основывается аудиторское заключение, а также в подтверждение того, что аудит проводится в соответствии с правилами аудиторской проверки, аудиторы обязаны формировать и хранить рабочую документацию. При этом форма рабочей документации разрабатывается аудитором (аудиторской фирмой) самостоятельно, если иное не предусмотрено внутренними документами аудиторской фирмы.

В зависимости от источника формирования рабочую документацию можно разделить на:

созданную аудитором. Рабочая документация создается аудитором при подготовке и планировании аудиторской проверки, в ходе ее непосредственного проведения, отражая содержание и объем аудиторских процедур, а также при оформлении результатов аудита;

предоставляется аудируемым лицом. В ходе проверки и подтверждения отчетности аудируемого лица последним представляется аудитору различная первичная документация для подтверждения законности функционирования, совершения хозяйственных операций и т.п.;

- получена от третьих лиц. На стадии подготовки и планирования, а также в ходе проведения аудита, аудитор формирует информацию, поступающую от третьих лиц. Это может быть переписка с обслуживающим банком аудируемого лица, поставщиками, подрядчиками, другими партнерами по бизнесу по запросу аудитора.

Аудиторская организация должна своевременно, но не позднее 60 дней с даты подписания аудиторского заключения закончить составление рабочей документации.

На заключительном этапе подготовки рабочей документации осуществляются:

документирование аудиторских доказательств, полученных в процессе аудита, но не нашедших отражения в рабочей документации;

исключение ненужной документации (неактуальной или замененной другими документами);

сортировка, упорядочение и внесение перекрестных ссылок в рабочие документы;

подписание проверочных (контрольных) листов рабочей документации.

ТЕМА 10. Оформление результатов аудита

Аудиторское заключение - документ, составленный аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение

Аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме.

Аудиторское заключение должно содержать следующие основные элементы:

название "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности";

указание получателя аудиторского заключения;

реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации;

вступительную часть;

раздел "Обязанности руководства аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности";

раздел "Обязанности аудиторской организации";

раздел "Аудиторское мнение";

подписи и дату аудиторского заключения.

Аудиторское заключение в зависимости от представленной в нем информации может дополнительно содержать следующие разделы: "Заключение по отдельным проверяемым вопросам", "Пояснительный раздел, привлекающий внимание к аспекту", "Прочие вопросы".

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения аудиторских доказательств, на основании которых аудиторская организация выражает аудиторское мнение, включая доказательства того, что:

отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации;

лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную отчетность.

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

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

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

Модифицированное аудиторское мнение может быть выражено в следующих формах:

аудиторское мнение с оговоркой;

отрицательное аудиторское мнение;

отказ от выражения аудиторского мнения.

Аудиторская организация может включить в аудиторское заключение дополнительную информацию, с тем чтобы привлечь внимание заинтересованных пользователей к:

информации, надлежащим образом раскрытой в отчетности, которая, по мнению аудиторской организации, настолько важна, что является основополагающей для понимания отчетности заинтересованными пользователями;

информации, за исключением надлежащим образом раскрытой в отчетности, которая может способствовать пониманию заинтересованными пользователями процесса и результатов проведения аудита, обязанностей аудиторской организации или содержания аудиторского заключения.

Раздел "Прочие вопросы" размещается в аудиторском заключении в зависимости от характера сообщаемой в нем информации.

Если в разделе "Прочие вопросы" приводится информация, которая может способствовать пониманию заинтересованными пользователями процесса и результатов аудита, то этот раздел размещается непосредственно после раздела "Аудиторское мнение" или "Пояснительного раздела, привлекающего внимание к аспекту" (если он имеется).

Если в разделе "Прочие вопросы" приводится информация, которая может способствовать пониманию заинтересованными пользователями обязанностей аудиторской организации в связи с необходимостью в рамках аудита дополнительно выразить аудиторское мнение по отдельным проверяемым вопросам, то этот раздел включается в качестве подраздела в раздел "Заключение по отдельным проверяемым вопросам".

Если в разделе "Прочие вопросы" приводится информация, которая может способствовать пониманию заинтересованными пользователями обязанностей аудиторской организации в целом или содержания аудиторского заключения, то этот раздел размещается в виде отдельного раздела после разделов "Заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности" и "Заключение по отдельным проверяемым вопросам".

По результатам аудита аудиторская организация должна подготовить письменный отчет, требования к форме и содержанию которого устанавливаются НПАД, и передать его заказчику аудита или лицу, указанному в договоре оказания аудиторских услуг (далее - получатель отчета). При этом в зависимости от условий договора оказания аудиторских услуг, особенностей аудиторского задания аудиторская организация может, а в установленных законодательством случаях должна сообщать определенную информацию по вопросам аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями, а также руководству аудируемого лица независимо от того, являются они получателями отчета или нет. При заключении договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация должна установить получателя отчета, чтобы в случае, если получатель отчета относится к лицам, наделенным руководящими полномочиями, или руководству аудируемого лица, скорректировать содержание отчета по результатам аудита в соответствии с требованиями НПАД для избежания дублирования сообщаемой информации.

Отчет по результатам аудита (далее - отчет) содержит информацию по вопросам аудита, которую аудиторская организация должна сообщить получателю отчета в соответствии с договором оказания аудиторских услуг и условиями аудиторского задания. Отчет составляется на завершающем этапе аудита и прилагается к аудиторскому заключению.

Отчет должен содержать следующие реквизиты:

исходящий номер и дату подписания отчета аудиторской организацией;

указание на лицо, которому адресуется отчет в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;

название документа;

сведения об аудируемом лице: наименование (фамилия, собственное имя, отчество (если таковое имеется) индивидуального предпринимателя), регистрационный номер в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (при его наличии), место нахождения (место жительства индивидуального предпринимателя), фамилия, инициалы должностного лица (лиц), ответственного(ых) за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) иной финансовой информации;

сведения об аудиторской организации: наименование аудиторской организации (фамилия, собственное имя, отчество (если таковое имеется) аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя), регистрационный номер в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (при его наличии), место нахождения (место жительства аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя), фамилии, инициалы аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите, номера и даты выдачи квалификационных аттестатов аудиторов, при необходимости может быть указано распределение обязанностей аудиторов и специалистов в ходе проведения аудита;

основание для проведения аудита (дата и номер договора оказания аудиторских услуг);

период времени, за который проводился аудит;

даты начала и завершения аудита.

В зависимости от объема, специфики аудита, размеров и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица в отчет может быть включена следующая информация:

описание состава и структуры бухгалтерской службы аудируемого лица, способа ведения бухгалтерского или иного учета;

перечень основных областей и направлений бухгалтерского или иного учета, подлежавших аудиту;

утверждение, что аудиторская организация проводила аудит в соответствии с правилами аудиторской деятельности, и случаи отклонения от правил (если такие имелись);

описание процесса аудита;

указание особенностей проведения аудита;

перечень выявленных в ходе аудита нарушений, указание на недостатки, замечания и соответствующие рекомендации по их устранению;

другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

Отчет представляется получателю на завершающем этапе аудита. В ходе проведения аудита получателю отчета может сообщаться промежуточная информация в устной или письменной форме. Все входящие и исходящие документы, содержащие промежуточную информацию, необходимо приобщить к рабочей документации.

Отчет должен составляться не менее чем в двух экземплярах и иметь сквозную нумерацию страниц. Первая страница отчета оформляется на бланке или с угловым штампом аудиторской организации.

ТЕМА 11. Проверка организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля

При рассмотрении данного вопроса будем исходить из того, что:

- бухгалтерский учет - система непрерывного и сплошного документального отражения информации о хозяйственной деятельности организации методом двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

- отчетность – система показателей, содержащая информацию о финансовом состоянии организации на отчетную дату, финансовых результатах ее деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

*Цель аудита* – оценка эффективности системы бухгалтерского учета и отчетности организации.

Исходя из цели, основными *задачами* проверки являются:

- оценка системы бухгалтерского учета и отчетности организации с учетом ее организационно-правовой формы и формы собственности;

- анализ состава и содержания учетных и отчетных данных;

- установление полноты и правильности оценки статей бухгалтерской отчетности;

- проверка техники составления отчетности;

- проверка качества отчетности;

- проверка взаимоувязки показателей бухгалтерской отчетности и раскрытия полной информации в ней в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Республики Беларусь.

*Источниками информации* в ходе проверки являются:

1) Организационно распорядительные документы:

- учредительные документы и протоколы собраний учредителей (акционеров),

- организационная структура организации и ее штатное расписание;

- должностные инструкции, положения и инструкции о структурных подразделениях;

- приказы, распоряжения и другие распорядительные документы,

2) Отчетность

2.1) бухгалтерская отчетность:

- бухгалтерский баланс;

- отчет о прибылях и убытках;

- отчет об изменении капитала;

- отчет о движении денежных средств;

- пояснительная записка;

2.2) налоговая отчетность (более подробно см. раздел 13 «Проверка операций по расчетам по налогам и сборам»);

2.3) статистическая отчетность;

2.4) прочая отчетность.

3) Материалы работы системы внутреннего контроля:

- акты и справки по результатам проверок и других ситуаций, в ходе которых оформляются такие документы;

- протоколы, отчеты и аналитические записки должностных лиц либо соответствующих структурных подразделений и комиссий и др.

Система внутреннего контроля - совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками проверяемой организации. Система внутреннего контроля состоит из следующих элементов:

контрольной среды;

процесса оценки проверяемой организацией рисков хозяйственной деятельности;

информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

контрольных действий;

мониторинга средств контроля.

Оценку организации системы внутреннего контроля, как правило, проводят специалисты государственного (в том числе ведомственного) контроля (КГК, МНС и др.) и аудиторы. Цель проверки – оценка системы внутреннего контроля на предмет ее эффективности и надежности.

Исходя из цели, основными задачами проверки являются:

- установление эффективности системы управления проверяемой организации с учетом ее организационно-правовой формы и формы собственности;

- оценка эффективности системы внутреннего контроля;

- анализ состава и содержания учетных и отчетных данных;

- установление полноты и правильности оценки статей бухгалтерской отчетности;

- проверка взаимоувязки показателей бухгалтерской отчетности и раскрытия полной информации в ней в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Республики Беларусь.

СВК включает в себя контрольную среду и средства контроля (далее – СК). Оценка СВК проверяемой организации осуществляется в три этапа:

- общее знакомство с СВК.

- первичная оценка надежности СВК.

- подтверждение достоверности оценки СВК.

Контрольная среда (далее – КС) — понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия руководства проверяемой организации, направленные на установление, поддержание и развитие системы внутреннего контроля в организации.

ТЕМА 12. Проверка операций с основными средствами

Для целей бухгалтерского учета организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания (п. 4 Инструкции № 26):

активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Структура проверки операций с основными средствами приведена на рисунке 2.1.

Проверка осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 010 «Арендованные основные средства», 011 «Основные средства, сданные в аренду», 014 «Потеря стоимости основных средств».

Целью проверки операций с основными средствами является установление законности, эффективности и целесообразности совершенных хозяйственных операций с основными средствами. Исходя из цели, задачами проверки операций с основными средствами являются:

- определение эффективности работы системы внутреннего контроля по операциям с основными средствами;

- правильности отнесения объектов к основным средствам и их наличие;

- проверка организации и ведения аналитического учета в разрезе материально-ответственных лиц, мест нахождения (эксплуатации) основных средств;

- соблюдение правильности классификации основных средств;

- контроль своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию основных средств;

- установление правильности стоимостной оценки и проведения и отражения в бухгалтерском учете переоценки основных средств;

- контроль правильности отражения в бухгалтерском учете затрат на реконструкцию (модернизацию, реставрацию) основных средств;

- правильности начисления и отражения в бухгалтерском учете амортизации и обесценения основных средств;

- проверка правильности документального оформления и отражения в бухгалтерском учете поступления, выбытия, внутреннего перемещения основных средств и др.

Источниками информации при проведении проверки являются (рис. 2.1):

- бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, Отчет о движении денежных средств;

- налоговая отчетность: декларация (расчет) по налогу на недвижимость, декларация (расчет) по налогу на прибыль, декларация (расчет) по налогу на добавленную стоимость;

- статистическая отчетность: Отчет о наличии и движении основных средств и других внеоборотных активов форма №1-ф (ОС), 6-ис (инвестиции) «Отчет о вводе в действие объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал» и 4-ис (инвестиции) «Отчет о вводе в действие объектов, основных средств и использовании инвестиций в основной капитал;

- регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера № 10 и 10/1, 12, 13, 16, ведомость № 18;

- иные документы: акт о приеме-передаче основных средств, накладные на внутреннее перемещение, расчетные ведомости по переоценке основных средств, акты экспертов и оценщиков, договора о полной индивидуальной материальной ответственности, учетная политика: график документооборота; субсчета и аналитические счета в рабочем плане счетов; график инвентаризаций; формы регистров налогового учета и др.

*Проверка правильности отнесения объектов к основным средствам и их классификация*

Приступая к проверке данного вопроса, анализируются аспекты учетной политики, регламентирующие различные аспекты операций с основными средствами, в том числе разграничение между объектами основных средств и предметами в составе средств в обороте. С этой целью изучаются:

1) целевое использование основных средств – должны использоваться в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

2) продолжительность использования – должны использоваться в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

2) возможность получения экономических выгод в будущем – проверяемой организацией предполагается получение экономических выгод от использования основные средств;

3) возможные действия по отчуждению - проверяемой организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

4) стоимостной критерий - первоначальная стоимость основные средств достоверно определена. При этом, земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, а многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, не принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Классификация основных средств и ее влияние на методику бухгалтерского учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Классификационный признак | Классификационные группы | Влияние на методику учета |
| В зависимости от имеющихся прав на отдельные объекты основных средств | Основные средства, принадлежащие организации на праве собственности | Учитываются на балансе организации на сч. 01 «Основные средства»Амортизация начисляется собственником в установленном порядке |
| Основные средства, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении | Учитываются на балансе унитарных предприятий на сч. 01 «Основные средства»Амортизация начисляется в установленном порядке |
| Основные средства, полученные в текущую аренду и лизингу (числятся на балансе лизингодателя) | Учитываются на забалансовом сч. 001 «Арендованные основные средства»Амортизация по ним арендатором (лизингополучателем) не начисляется |
| Основные средства, полученные по лизингу и числящиеся на балансе лизингополучателя | Учитываются на балансе лизингополучателя на сч. 01 субсчет «Арендованное имущество»Начисление амортизации производиться лизингополучателемУ лизингодателя основные средства учитываются на сч. 011 «Основные средства, сданные в аренду» |
| Основные средства, находящиеся в долевой собственности | Учитываются на балансе на сч. 01 «Основные средства» в соответствующей доле |
| Основные средства, полученные в безвозмездное пользование | Учитываются на забалансовом сч. 001 «Арендованные основные средства» |
| Основные средства, полученные в доверительное управление | Учитываются на балансе организации на сч. 01 «Основные средства» |
| По функциональному назначению | Основные средства, участвующие в предпринимательской деятельности | Источник амортизации – себестоимость продукции (работ, услуг)Расходы по содержанию объектов относятся на издержки производства и обращения |
| Основные средства, не участвующие в предпринимательской деятельности | Амортизационные отчисления и расходы по содержанию отражаются на сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и источников собственных средствНе может применяться ускоренная амортизацияВходной НДС включается в стоимость объекта |
| По степени использования | Основные средства в эксплуатации | Начисление амортизации производиться в установленном порядкеРасходы по содержанию этих объектов списываются на себестоимость продукции (работ, услуг) |
| Основные средства на консервации | Амортизация не начисляетсяРасходы по содержанию законсервированных объектов учитываются на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» |
| Основные средства на капитальном ремонте, реконструкции, модернизации на срок выполнения этих работ свыше трех месяцев | Амортизация начисляется с отражением на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» |
| По местонахождению | Территория Республики Беларусь | Начисление амортизации и исчисление налога на недвижимость производится в установленном законодательством Республики Беларусь порядке |
| Территория другого государства | Начисление амортизации может отличаться в связи с требованиями законодательства другого государстваНалогообложение может отличаться от действующего на территории Республики Беларусь |
| Интенсивность использования | Активные (машины, оборудование, транспортные средства) | Может применяться ускоренная амортизация |
| Не активные (здания, сооружения, передаточные устройства) | Не может применяться ускоренная амортизация |
| Степень участия человека в создании отдельных объектов основных средств | Непосредственное участие | Общие правила поступления, эксплуатации и выбытия объектов основных средств |
| Без участия человека | Особый порядок получения и контроль за использованием (передачей, продажей и т.п.) |
| По группам основных средств | Здания | Применяется для определения срока службы и полезного использования, а также при использовании индексного метода переоценки основных средств |
| Сооружения |
| Передаточные устройства |
| Машины и оборудование |
| Транспортные средства |
| Инструмент |
| Инвентарь и принадлежности |
| Рабочий скот и животные основного стада |
| Многолетние насаждения |
| Капитальные вложения по улучшению земель |
| По отрасли народного хозяйства | В соответствии с Классификатором ОК РБ 005-2001 | Формирование статистической отчетности |
| По принадлежности объекта к недвижимости | Недвижимое имущество | Требуется государственная регистрация при постановке на учет объекта.Используются различные счета бухгалтерского учета (01, 03-1, 03-2) в зависимости от условий получаемого по ним дохода и понесенных расходов) |
| Движимое имущество | Не требуется государственная регистрация при постановке на учет объекта |

Проверка своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию основных средств осуществляется с целью установления влияния последствий такой операции. По общему правилу, приобретаемые основные средства подразделяются на:

- требующие монтажа (первоначальной отражаются на счете 07 «Оборудование к установке»). Вводится в эксплуатацию после монтажа.

- не требующее монтажа. Принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта о приеме-передаче основных средств.

Оценка основных средств в зависимости от источников их поступления

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Источники поступления основных средств  | Особенности оценки  |
| 1 | Приобретение за плату в белорусских рублях у поставщиков  | Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:стоимость приобретения основных средств;таможенные сборы и пошлины;проценты по кредитам и займам;затраты по страхованию при доставке;затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования. |
| 2 | Приобретение за плату в иностранной валюте у поставщиков | Определяется в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции (п. 3 Инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденную постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27 декабря 2007 г. № 199 (далее – Инструкция № 199)) |
| 3 | Приобретенных в обмен на другие активы | Определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством |
| 4 | Внесение основных средств в качестве вклада в уставный фонд организации | Определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством |
| 5 | Безвозмездное поступление | Определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы |
| 6 | Изготовление в организации | Определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание, за исключением случаев, установленных законодательством. |
| 7 | Излишки, выявленные по результатам инвентаризации | Определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, *подтверждающих стоимость аналогичных активов* (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность |

При проведении переоценки имущества организации в соответствии с законодательством применяют следующие методы:

прямой оценки - пересчет стоимости объектов имущества в цены на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью;

пересчета валютной стоимости - пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года;

индексный - пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Устанавливается обоснованность применения методов при проведении переоценки с учетом аспектов, предусмотренных законодательством Республики Беларусь:

Устанавливается, оформлена ли переоценка первичными документами (Ведомость переоценки основных средств, Акт результатов переоценки основных средств), а также проверяется на какую дату отражены результаты переоценки и уценки первоначальной стоимости объектов основных средств, суммы накопленной амортизации. Однако, если основное средство ранее обесценивалось и (или) уценивалось, то сначала восстанавливаются такие суммы в пределах имеющегося остатка по данным аналитического учета по такому основному средству, а затем отражаются суммы переоценки.

Амортизация - процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг.

В ходе проверки устанавливается наличие положения о комиссии по амортизационной политике и ее состав, которое должно быть утверждаются руководителем организации (вышестоящей организации, собственником имущества организации). Анализируется состав комиссия на наличие в ее составе специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений организации, а также выполнению комиссией ее функций согласно положению; протоколов результатов работы комиссии по проведению амортизационной политики со ссылками на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

Осуществляя проверку начисления амортизационных отчислений, следует учитывать, что могут использоваться различные методы начисления амортизации (линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ суммы чисел лет, производительный способ).

При тестировании поступления основных средств аудитор в большинстве случаев использует выборочный подход. Для проведения более эффективного аудита эта же выборка может послужить основанием и для проверки правильности начисления амортизации объектов основных средств.

В ходе проведения контрольных процедур проверяется:

- документальное оформление операций (соответствие данных, указанных в инвентарной карточке данным учета (СПИ, метод начисления амортизации); наличие документов, свидетельствующих о признаках обесценения);

- правильность периодизации: начало отражения операций по начислению амортизации (начислили в месяце вода в эксплуатацию, а не в следующем после ввода);

- полноту осуществленных начислений (ошибочно пропустили в каком-то отчетном периоде);

- соответствие метода начисления амортизации, тому методу, который указан в учетной политике (в учетной политике указали производительный метод, а исполнитель начисляет линейным);

- правильность корреспондирующих счетов (амортизацию оборудования, используемого в основном производстве отнесли на счет затрат вспомогательного производства);

- правомерность и обоснованность начисления амортизации (начислили амортизацию по земле, находящейся в собственности, либо по объекту аренды, который у данной организации на балансе не числится);

- соответствие данных синтетического учета данным аналитического учета;

- соответствие данных, отраженных на счетах бухгалтерского учета данным, указанным в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в раскрытии полной информации.

Проверка с правильности отражения в бухгалтерском учете выбытия и внутреннего перемещения основных средств осуществляется с целью установления влияния последствий такой операции: сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

ТЕМА 13. Проверка операций с нематериальными активами

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету имущественные права на результаты научно-технической деятельности (НТД) при выполнении следующих условий признания:

-организацией предполагается завершить создание нематериального актива;

-организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;

-документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;

-организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам.

Проверка осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов» и 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование».

Проверка операций с нематериальными активами идентична методике проверки операций с основными средствами.

*Целью* аудита операций с нематериальными активами является установление законности, эффективности и целесообразности совершенных хозяйственных операций.

Исходя из цели, *задачами* проверки являются:

- определение эффективности работы системы внутреннего контроля по операциям с нематериальным и активами;

- контроль своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию нематериальных активов;

- установление обоснованности отнесения к объектам нематериальных активов;

- проверка наличия и сохранности нематериальных активов;

- проверка операцию по амортизации нематериальных активов;

- определение правильности и законности выбытия нематериальных активов;

- проверка организации и ведения аналитического учета в разрезе материально-ответственных лиц, мест нахождения (эксплуатации) нематериальных активов;

- проверка правильности документального оформления, учета и налогообложения операций с нематериальными активами и др.

*Источниками информации* при проведении проверки являются:

бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, форма № 1, Отчет о прибылях и убытках, форма № 2; Отчет о движении денежных средств, форма № 4; Приложение к бухгалтерскому балансу форма № 5, Отчет о движении денежных средств;

налоговая отчетность – налоговая декларация по НДС, налоговая декларация по налогу на прибыль;

статистическая отчетность: Отчет об инновационной деятельности организации1-нт (инновация);

регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера № 10 и 10/1, 12, 13; ведомость № 17;

документы: договоры-купли продажи (создания) объектов нематериальных активов; авторские договоры; договоры о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР); договоры о создании (передаче) НТД; свидетельства на право пользования; лицензии и др., акт о приеме-передаче нематериальных активов, первичные документы по учету нематериальных активов, акты инвентаризации, инвентаризационные описи и сличительные ведомости, приказы на проведение инвентаризации, договоры на приобретение и передачу прав на объекты нематериальных активов, акты экспертов и оценщиков, учетная политика: график документооборота; субсчета и аналитические счета в рабочем плане счетов; график инвентаризаций; выбранные способы начисления амортизации и др.

ТЕМА 14. Проверка операций с запасами

К запасам относятся:

сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара (далее – материалы);

инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (далее – отдельные предметы в составе средств в обороте);

животные на выращивании и откорме;

незавершенное производство;

готовая продукция;

товары.

Целью аудита 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, Отчет о прибылях и убытках, Отчет о движении денежных средств;

статистическая отчетность: Отчет о запасах топлива форма №12 –тэк (запасы потребителей), Отчет об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов форма № 1-мр (сырье и материалы), Отчет о расходе топливно-энергетических ресурсов форма №12 –тэк, Отчет о расходе топливно-энергетических ресурсов на производство отдельных видов энергоемкой продукции и работ (включая производство тепловой и электрической энергии) форма № 1-тэк (энергоемкая продукция) и др.;

регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера № 6, 10, 10/1, ведомости № 10 и 11, карточки складского учета, товарные и материальные отчеты;

документы: 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 внутренне перемещение, лимитно-заборные картыи 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.

Проверка осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 10«Материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 18-3 Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам, 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 006 «Бланки строгой отчетности». Вначале устанавливается, как выполняется соблюдение принятой учетной политики. Проверка проводится на основе изучения первичных документов, в том числе типовых, регистров синтетического и аналитического учета, отчетов материально-ответственных лиц с приложениями; журнала-ордера № 6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», документов по результатам проведенных инвентаризаций, другие, учитывающие специфику работы проверяемой организации.

Знакомство с учетной политикой и спецификой деятельности конкретной организации позволяет правильно оценить систему внутреннего контроля (далее – СВК) и определить направления проверки. В любом случае необходимо установить перечень материально ответственных лиц, а затем проверить наличие с заключенных с ними договоров о полной индивидуальной материальной ответственности.

Организация системы внутреннего контроля операциям с запасами во многом зависит от осуществляемых организацией видов экономической деятельности. Однако есть ряд общих аспектов, которые следует учитывать и соблюдать. Эффективно функционирующая система внутреннего контроля по операциям с запасами должна обеспечить:

- сохранность запасов в местах складирования и хранения;

- подбор и расстановку кадров, регламентация прав, обязанностей и ответственности в их должностных инструкциях;

- своевременное и правильное документальное оформление хозяйственных операций с запасами;

- контроль за движением запасов;

- соблюдение необходимого запасов по количеству и ассортименту и др.

Вначале оценивается система внутреннего контроля организации. С этой целью изучаются аспекты, связанные с заключением и исполнением договоров с поставщиками, право подписи данных договор, право подписи на документах по движению материалов и график документооборота и технологической обработки информации. Структура документооборота должна быть такой, чтобы обеспечить своевременное поступление необходимой информации как для учета, так и для контроля и оперативного управления движением материалов, их наличием и обеспеченностью производства с учетом плана производства продукции (работ, услуг). На основе договоров и сопроводительных документов, сравниваются сопроводительные документы поставщиков с приходными ордерами, актами приемки и записями в карточках складского учета, реальностью обязательств; соответствие записей синтетического и аналитического учета по балансовым счетам и субсчетам.

При анализе плана производства и показателей запасов, одновременно сопоставляются нормативы и нормы их расхода.

Используя приемы документального контроля, устанавливается последовательность, своевременность, полнота и правильность заполнения учетных документов и наличие обязательных реквизитов в них.

В ходе проверки устанавливается правильность оценки материалов в зависимости от источников их поступления.

Проверка операций осуществляется по данным счета 10 «Материалы» субсчета 5 «Запасные части», предназначенного для отражения операций по наличию и движению приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей транспортных средств. В аналитическом учете информацию об их состоянии целесообразно формировать в разрезе: новые, бывшие в эксплуатации, после восстановления. Все запасные части, узлы и агрегаты независимо от их стоимости, отражаются на счете 10-5. Учет запасных частей на складе ведется в соответствии с общими положениями по учету материальных ценностей. В организации бухгалтерского и складского учете некоторых из них (шины, аккумуляторы) имеются особенности.

Основным документом, которым определен порядок приемки, транспортировки и хранения автомобильных шин, порядок комплектации шинами автотранспортных средств, правила монтажа и демонтажа, уход за шинами, учет работы шин и другие сведения, является ТКП 299-2011 (02190) «Автомобильные шины. Нормы и правила обслуживания», утвержденный приказом Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 21.03.2011 № 149-Ц.

Основным документом, которым определены порядок обслуживания, контроль технического состояния и ремонта, хранение и транспортировка, учет работы, порядок списания и другие сведения, является ТКП 298-2011 (02190) «Стартерные аккумуляторные батареи. Нормы и правила обслуживания», утвержденный приказом Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 21.03.2011 № 149-Ц.

*Бланки строгой отчетности*

В настоящее время в процессе осуществления хозяйственной деятельности практически каждая организация использует бланки строгой отчетности. Бланками строгой отчетности оформляются хозяйственные операции, требующие более жесткого контроля. К бланкам строгой отчетности относятся бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, бланки иных документов, имеющие идентификационный номер, нанесенный при изготовлении, элементы защиты от подделки, соответствующие требованиям, определяемым Министерством финансов Республики Беларусь по согласованию с Министерством внутренних дел Республики Беларусь и Министерством юстиции Республики Беларусь. Изготовление бланков строгой отчетности не допускается без их экспертизы на соответствие требованиям, предъявляемым к уровню защищенности от подделки.

Контроль за соблюдением порядка изготовления и использования бланков строгой отчетности осуществляют контролирующие органы в соответствии с требованиями законодательства. При проверке операций с бланками строгой отчетности установить:

наличие утвержденного перечня бланков строгой отчетности, используемых в данной организации;

наличие утвержденного порядка и мест хранения бланков строгой отчетности, перечня лиц, ответственных за организацию учета, хранения и движения их;

порядок поступления, хранения, использования, списания и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности. Особое внимание уделяется бланкам, имеющим номинал;

своевременность проведения инвентаризаций неиспользуемых бланков строгой отчетности;

наличие договоров с материально-ответственными лицами.

Все бланки строгой отчетности, используемые юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, должны соответствовать типовым или специализированным формам, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь или иными республиканскими органами государственного управления.

Все экземпляры бланков строгой отчетности заполняются с одновременным подсчетом итоговых показателей (записью их цифрами и прописью). Реквизиты в документах должны быть написаны разборчиво и ясно. Подчистки, помарки не допускаются. Исправление ошибочных записей осуществляется методами, позволяющими установить дату, основание поправки и лицо, ее осуществившее. Исправления не должны препятствовать прочтению изначальной записи.

Передача бланков первичных учетных документов, являющихся бланками строгой отчетности, от одних юридических лиц или индивидуальных предпринимателей другим не допускается, за исключением бланков строгой отчетности, предназначенных для приема платежей в бюджет.

В ходе проверки устанавливается перечень документов, относящихся к бланкам строгой отчетности, место, порядок их хранения и использования, надлежащий учет и сохранность в проверяемой организации.

Приказом руководителя юридического лица (по согласованию с главным бухгалтером), утверждается перечень ответственных лиц, на которых возложено ведение учета и хранение бланков строгой отчетности.

Все бланки строгой отчетности можно разделить на две группы - бланки первичных учетных документов, информация об изготовлении и реализации которых подлежит внесению в электронный банк данных об изготовленных и реализованных бланках первичных учетных документов и контрольных знаках, и просто бланки строгой отчетности.

Во вторую группу входят все остальные бланки строгой отчетности: путевые листы, бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, трудовые книжки и вкладыши к ним, бланки удостоверений, дипломы, чековые книжки и др. Кроме того, в электронный банк данных об изготовленных и реализованных бланках первичных учетных документов и контрольных знаках вносятся контрольные знаки и акцизные марки.

ТЕМА 15. Проверка операций по затратам на производство и калькулирование себестоимости строительной продукции

Проверка осуществляется по данным счетов учета затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов».

*Целью* проверки операций по затратам на производство и калькулирование себестоимости продукции является установление законности, эффективности и целесообразности совершенных хозяйственных операций. Исходя из цели, *задачами* проверки являются проверка:

- обоснованности, правомерности и своевременности включения в состав затрат на производство расходов, произведенных организацией;

- правильности группировки затрат;

- обоснованности включения расходов в затраты текущего периода;

- правильности калькулирования себестоимости продукции;

- правильности отнесения затрат на основное и вспомогательное производство;

- правильности группировки затрат по местам возникновения и организации аналитического учета;

- правильности учета затрат для целей налогового учета.

*Источниками информации* при проведении проверки являются:

бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, Отчет о движении денежных средств;

статистическая отчетность: Отчет о финансовых результатах форма №12-ф (прибыль), Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг) форма №4-ф (затраты);

регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера № 10 и 10/1, ведомости № 10, 11, 12, 13, 14, 15;

документы: производственные отчеты, накладные на внутреннее перемещение, акты, сметы и др. учетная политика: виды создаваемых резервов предстоящих расходов, способы списания расходов будущих периодов, способы оценки незавершенного производства, методика списания общехозяйственных и общезаводских расходов, порядок признания коммерческих и управленческих расходов, график документооборота, субсчета и аналитические счета в рабочем плане счетов.

Затраты - стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг;

Прямые затраты - затраты, на основании первичных учетных документов непосредственно связаны с той или иной операцией, относятся к соответствующей операции связанной с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямым счетом без распределения включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг. К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав прочих прямых затрат включаются иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Проверка осуществляется по данным счета 20 «Основное производство».

Если в процессе хозяйственной деятельности организации имели место случаи прекращения изготовления ранее начатых заказов, - проверяется, как использовалось оставшееся имущество, как определены и отражены в бухгалтерском учете потери по аннулированным заказам.

На основании первичных учетных документов определяется правильность стоимостной оценки по объектам учета затрат и объектам калькулирования. Далее сопоставляется информация в учетных регистрах, главной книге и отчетности на соответствие.

Таблица. Перечень направлений проверок и соответствующих процедур, а также источники информации, рабочие документы проверяющего.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Направления и процедуры проверки | Источники информации | Рабочие документы | Примечание |
| Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции  |
| Выбор объектов учета | Устав, организационная структура, приказы руководителя, положения об отделах, должностные инструкции | Тест контроля правильности выбора объектов учета затрат  | Объектами учета затрат на производство могут быть производства, места возникновения затрат, виды продукции (работ, услуг); объектами калькулирования - отдельные изделия, группы изделий, работы и услуги  |
| Группировка затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости: по элементам затрат; по статьям калькуляции; по прочим признакам | Приказы руководителя организации, сметы, отчеты | Тест контроля правильности группировки затрат | Перечень статей затрат, устанавливаемый организацией самостоятельно на основании учетной политики, должен соответствовать отраслевым нормативным актам по учету затрат |
| Учетная политика в части затрат на производство  | Приказы руководителя организации по учетной политике | Тест анализа учетной политики | В учетной политике должны быть отражены: способы оценки материальных ресурсов порядок списания расходов, собранных на счете 23 база распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов порядок списания общехозяйственных расходов способы оценки незавершенного производства перечень расходов будущих периодов и порядок их списания перечень резервов предстоящих платежей, методика создания резервов предстоящих платежей, метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)  |
| Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство  |
| Состав расходов по элементам затрат на соответствие действующему законодательству: материальные затраты; затраты на оплату труда;отчисления на социальные нужды;прочие затраты | Первичные документы, учетные регистры  | Проверка правомерности включения расходов организации в состав затрат на производство  | Для признания в бухгалтерском учете любых расходов, осуществляемых организацией, должны одновременно выполняться следующие условия: расход производится в соответствии с договором, требованиями законодательных и нормативных актов; сумма расхода может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Кроме того, должны соблюдаться следующие правила: расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или прочие доходы и от формы осуществления расходов (денежной, натуральной или иной); расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления  |
| Расходы для целей налогообложения: материальные расходы; расходы на оплату труда суммы начисленной амортизации прочие расходы  | Первичные документы, регистры налогового учета, регистры по учету ОНА и ОНО | Проверка правильности учета затрат на производство в целях налогообложения  | Расходы должны быть: экономически обоснованы (оправданы); выражены в денежной оценке; документально подтверждены; направлены на получение организацией дохода; доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической оплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты  |
| Документальная обоснованность каждого вида и элемента затрат, в том числе: арифметический и формальный контроль | Разработочные таблицы, ведомости  | Проверка правомерности и правильности включения расходов в состав основных  | Основные затраты могут распределяться по видам продукции (работ, услуг) как прямым, так и косвенным путем. При косвенном распределении: установить обоснованность метода косвенного распределения расходов в учетной политике организации проверить правильность применения базы распределения провести арифметический контроль расчетов распределения затрат по видам продукции, работ, услуг  |
| Проверка учета затрат по статьям калькуляции  |
| Основные затраты и их распределение по объектам калькулирования, в том числе: прямые затраты косвенные основные расходы  | Разработочные таблицы, ведомости | Проверка правомерности и правильности включения расходов в состав основных  | Основные затраты могут распределяться по видам продукции (работ, услуг) как прямым, так и косвенным методом. При косвенном распределении: установить обоснованность метода косвенного распределения затрат в учетной политике организации; проверить правильность применения базы распределения; провести арифметический контроль расчетов распределения затрат по видам продукции, работ, услуг  |
| Затраты вспомогательных производств и их распределение по объектам калькулирования: основные затраты; косвенные расходы; списание услуг вспомогательных производств  | Первичные документы, разработочные таблицы, ведомость | Правомерность учета затрат на счете 23 и их списание на себестоимость продукции (работ, услуг)  | При наличии взаимного потребления услуг вспомогательными производствами для упрощения учета стоимость таких услуг может учитываться по плановой себестоимости либо по сложившейся в предыдущем отчетном периоде.  |
| Непроизводительные затраты и потери, в том числе: от брака продукции и простоев  | Первичные документы, разработочные таблицы, ведомость | Проверка учета непроизводительных затрат и потерь  | Должна быть установлена правильность: определения величины потерь от брака и простоев; отражения потерь от брака и простоев в бухгалтерском учете;учет возмещения потерь от брака и простоев  |
| Незавершенное производство: анализ инвентаризационных данных; анализ обоснованности и правильности применения выбранного способа оценки незавершенного производства  | Регистры синтетического учета  | Проверка тождественности остатков и оборотов по счетам главной книги и регистров синтетического учета  | Проверка проводится последовательно, по каждому разделу журнала-ордера № 10 контролируются: по разд. 1 - правильность свода затрат по всем производственным счетам по разд. 2 - расчет затрат по экономическим элементам и правильность исключения из общего оборота по счетам затрат внутреннего и внутризаводского оборота по разд. 3 - правильность исчисления себестоимости всей товарной продукции по статьям калькуляции |
| Проверка сводного учета затрат на производство  |
| Организация аналитического учета затрат на производство  | Регистры аналитического учета (ведомости, карточки)  | Проверка организации аналитического учета затрат на производство  | Регистры аналитического учета должны быть сверены между собой по взаимно корреспондирующим счетам; необходимо провести арифметический контроль итоговых записей в регистрах; одновременно по ведомостям (карточкам) аналитического учета следует проконтролировать затраты в разрезе калькуляционных статей  |
| Организация синтетического учета затрат на производство: корреспонденция по счетам затрат взаимная сверка регистров синтетического и аналитического учета | Регистры синтетического учета  | Проверка тождественности остатков и оборотов по счетам главной книги и регистров синтетического учета  | Проверка проводится последовательно, по каждому разделу журнала-ордера № 10 контролируются: по разд. 1 - правильность свода затрат по всем производственным счетам по разд. 2 - расчет затрат по экономическим элементам и правильность исключения из общего оборота по счетам затрат внутреннего и внутризаводского оборота по разд. 3 - правильность исчисления себестоимости всей товарной продукции по статьям калькуляции |
| Раскрытие информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности: подтверждение данных бухгалтерского баланса  | Бухгалтерский баланс | Проверка тождественности показателей бухгалтерского баланса и главной книги  | В бухгалтерском балансе подтверждается достоверность информации, отраженной в разд. 2 по стр. "Затраты в незавершенном производстве" путем ее сверки с остатками (сальдо) по счетам 20, 23 в главной книге Исходной информацией для проверки состава затрат по элементам, служат показатели разд. 2 журнала-ордера № 10  |

ТЕМА 16. Проверка операций по готовой строительной продукции, ее отгрузки и реализации

*Готовая продукция* – это часть материально производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, соответствующая стандартам, техническим условиям и принятая на склад. Под отгруженной или отпущенной продукцией (работами, услугами) понимают продукцию, работы и услуги, платежные документы на которые сданы поставщиком в банк, но не оплачены покупателями.

Проверка данного спектра вопросов осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 43 «Готовая продукция» и 44 «Расходы на реализацию», 45 «Товары отгруженные». Проверку операций по данному вопросу могут проводить специалисты государственных контролирующих органов, ведомственного контроля и аудиторы.

*Целью* проверки операций по готовой продукции (работ, услуг) является выражение независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности) по операциям с готовой продукцией, ее отгрузки и реализации.

Исходя из цели, *задачами* проверки являются проверка:

- состояния складского хозяйства, условий хранения и обеспечения сохранности готовой продукции;

- правильности оценки готовой продукции и производственной себестоимости готовой продукции;

- полноты оприходования готовой продукции, правильность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с выпуском готовой продукции;

- наличия договоров поставки готовой продукции и правильности их оформления;

- документального оформления отгрузки готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг);

- анализ объемов отгруженной и реализованной продукции;

- правильности определения и учета расходов, связанных со сбытом продукции.

правильности формирования и применения цен на отгруженную продукцию;

своевременности предъявления в банк платежных документов за отгруженную продукцию;

своевременность, порядок и полнота проведения инвентаризаций и порядок отражения в учете результатов инвентаризации;

достоверности аналитического и синтетического учета по операциям с готовой продукцией по отгрузке и реализации;

обоснованности плана реализации

правильности составления бухгалтерских записей по отгрузке и реализации с учетом полученных авансов.

Источниками информации в ходе проверки являются:

- бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках форма № 2, Отчет о движении денежных;

- налоговая отчетность: декларация (расчет) по налогу на прибыль и декларация (расчет) по налогу на добавленную стоимость;

- статистическая отчетность: Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг) форма №4-ф (затраты), Отчет о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера форма № 12-п (срочная), Отчет о затратах на производство промышленной продукции (работ, услуг) форма 1-п (затраты), Отчет о производстве и отгрузке промышленной продукции форма 1-п (натура), Отчет о выполнении подрядных работ форма 12-ис (строительство);

Регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера № 1, ведомость № 16 и 16-а журналы-ордера № 2, 11;

- регистры налогового учета;

- первичные учетные документы: наряды на выполнение работ, акты выполненных работ, документы по оприходованию готовой продукции на склад и др. накладные на отпуск готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг),

- другие документы: карточки складского учета готовой продукции, договоры с покупателями и заказчиками, графики отгрузки, карточки складского учета готовой продукции, прейскуранты, доверенности покупателей и заказчиков, учетная политика: вариант оценки готовой продукции, порядок списания расходов на реализацию, способ учета выпуска готовой продукции, метод признания выручки от реализации продукции (работ, услуг), график документооборота, субсчета и аналитические счета в рабочем плане счетов и др.

Таблица. Тест внутреннего контроля учета доходов и расходов будущих периодов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание | Да | Нет | Примечание |
| 1. | контролируется ли главным бухгалтером себестоимость выпуска готовой продукции |  |  |  |
| 2. | соблюдается ли график документооборота по учету выпуска готовой продукции |  |  |  |
| 3. | проводятся ли инвентаризации готовой продукции на складе |  |  |  |
| 4. | проверяется ли соответствие записей аналитического и синтетического учета выпуска готовой продукции |  |  |  |
| 5. | выявляются ли расхождения между данными отчетов готовой продукции и данными отчетов об оприходованной на складе продукции |  |  |  |
| 6. | разработаны ли схемы учета готовой продукции |  |  |  |
| 7. | с какой периодичностью сверяются данные первичного, аналитического и синтетического учета выпуска готовой продукции |  |  |  |
| 8. | проводится ли обязательная инвентаризация готовой продукции |  |  |  |
| 9. | присутствуют ли на бумажных носителях исходные данные по расчетам каждого вида затрат, в наглядном виде  |  |  |  |
| 10. | проводится ли внезапная инвентаризация материалов? |  |  |  |

При проверке операций с готовой продукцией анализируется качество выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Проверка качества готовой продукции по документам осуществляется путем сравнения имеющихся документов по качеству сырья и материалов с документами их поступления в организацию и данными лабораторных анализов. Если в организации отсутствует детализированный учет продукции, то сопоставляются количество изделий по документам на их отпуск, моделям, размерам и другим характеристикам этих же изделий, значащихся по актам раскроя материалов (технологическим картам выхода). Для выявления фактов занижения размера, сортов или цен в документах на отпуск изделий целесообразно проводить встречные проверки, в которых внутренние перемещения готовых изделий часто оформляется документами, полностью отражающими реквизиты изделий. По взаимосвязанным документам можно сверить количество и реквизиты изделий, поступающих от проверяемой организации, а также использовать материалы инвентаризации. Таким путем можно установить факты, когда по документам на получение изделий от проверяемой организации значатся одни данные, а в документах на сдачу этих же изделий заведующим складом - заниженные данные.

В ходе проверки учитываются предусмотренные действующим законодательством ограничения по использованию валют в расчетах (мягкие, ограниченно конвертируемые, свободно конвертируемые), инструмент расчета (векселя, аккредитивы и т.п.). При этом учет у проверяемой организации должен осуществляться в разрезе стран, партнеров, контрактов или отдельных счетов с учетом данных журнала-ордера № 11.

В процессе проверки решается комплекс взаимосвязанных задач:

каким образом осуществляется регистрация заказов покупателей;

как определяются цены (тарифы) при реализации продукции (работ, услуг);

кто санкционирует условия продаж;

разделены ли обязанности по регистрации заказов, определению цен и санкционированию продаж;

контролируются ли продажи продукции (работ, услуг) организации своим работникам и аффилированным лицамм;

используются ли бланки строгой отчетности на отпуск продукции;

пронумерованы ли бланки документов, выставляемых заказчикам при сдаче работ, услуг;

ограничен ли доступ к бланкам этих документов;

контролируется ли последовательность их нумерации для выявления отсутствующих или продублированных документов;

разделены ли обязанности по выписке счетов, накладных и внесению соответствующих записей в регистры бухгалтерского учета.

Для более качественной оценки системы внутреннего можно проводить тестирование (таблица 4).

Таблица. Тест проверки состояния системы внутреннего контроля по учету отгрузки и реализации готовой продукции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание вопроса или объект исследования | Ответ | Примечание |
| Обоснование цен (тарифов) и сроков реализации продукции по договорам |  |  |
| Использование для определения продажной цены утвержденного прейскуранта |  |  |
| Контроль последовательности нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур, товарных и товарно-транспортных накладных; актов сдачи-приемки работ (услуг) |  |  |
| Сопоставление количества отгруженной продукции с данными накладных |  |  |
| Наличие разделения обязанностей сотрудников, занимающихся выпиской накладных, с учетом выручки, полученной наличными |  |  |
| Контроль главным бухгалтером формирования себестоимости реализованной продукции, работ, услуг |  |  |
| Соблюдение графика документооборота по учету реализации продукции, работ, услуг |  |  |
| Проведение инвентаризации готовой продукции на складе |  |  |
| Проведение инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками |  |  |
| Проверка сроков возникновения задолженности с покупателями и заказчиками |  |  |

ТЕМА 17. Проверка кассовых операций и операций по счетам в банках

*Кассовые операции* – операции юридических лиц, подразделений, индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов между собой, с банком и (или) с физическими лицами, которые связаны с приемом в кассу и (или) выдачей из кассы наличных денег с отражением этих операций в соответствующих книгах учета, а также хранение наличных денег. Проверка кассовых операций осуществляется, как правило, специалистами обслуживающего банка, ведомственными ревизорами и аудиторами. Проверка осуществляется по данным счета 50 «Касса».

*Целью* проверки кассовых операций является установление правильности и законности ведения кассовых операций и полноты отражения их в бухгалтерском учете.

Основными з*адачами* проверки кассовых операций являются:

- проверка правил приема наличных денежных средств, полноты и своевременности оприходования их в кассу;

- установление порядка выплата денежных средств из поступивших в кассу сумм в пределах установленного целей;

- контроль соблюдения лимита расчета наличными денежными средствами между субъектами хозяйствования;

- проверка целевого характера использования денежных средств и депонирование сумм;

- проверка порядка инкассирования денежной выручки и отражения ее в бухгалтерском учете;

- установление законности, обоснованности и правильности оформления операций по учету денежных средств;

- проверка правильности учета кассовых операций;

- контроль соблюдения правил ведения кассовых операций.

*Источниками информации* в ходе проверки являются: Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках 2, Отчет о движении денежных средств, журналы-ордера № 1, 2 и соответствующие им ведомости, кассовая книга, книга кассира, отчеты кассира с приложенными к ним приходными и расходными кассовыми ордерами и расчетными и расчетно-платежными ведомостями на выплату заработной платы, пособий и т.п., чековая книжка для получения денежных средств в обслуживающем банке, выписки банка, приказы, договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, учетная политика организации, должностные инструкции, должностная инструкция кассира, договор о полной индивидуальной материальной ответственности, материалы инвентаризации, перечень лиц, которым могут выдаваться денежные средства в подотчет на хозяйственно-операционные расходы и размер таких сумм, график инвентаризаций денежных средств и денежных документов, наличие постоянно действующей комиссии по инвентаризации денежных средств и денежных документов, а также другие документы для учета по счету 50.

Проверка данного вопроса во многом зависит от осуществляемых организацией видов экономической деятельности. Например, организация общественного питания, розничной торговли с круглосуточным режимом работы торговых точек, перевозка пассажиров и производство оборудования имеют различную специфику проверки. Однако есть ряд общих аспектов, которые следует установить в ходе проверки.

Проверку соблюдения условий хранения и сохранности денежных средств и денежных документов целесообразно начать с ознакомления со структурой организации и ее штатным расписанием. Эти документы позволят сформировать список работников, выполняющих функции кассира. На основании полученных данных проверяется наличие приказов о приеме граждан на данную должность. При этом такой работник должен ознакомиться с приказом о приеме на должность кассира под роспись.

При проведении проверок рассматриваются следующие вопросы:

полнота оприходования наличных денег, полученных из кассы обслуживающего банка, и полнота их сдачи в обслуживающий банк;

соответствие записей в кассовой книге данным обслуживающего банка (по суммам, полученным из кассы обслуживающего банка и сданным в кассу обслуживающего банка), и в случае расхождения между данными обслуживающего банка и записями в кассовой книге выясняются причины этих расхождений;

соблюдение согласованного порядка и сроков сдачи выручки в обслуживающий банк, уточняется сумма наличных денег, поступивших в кассу юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса за проверяемый период, и сопоставляется с суммой наличных денег, сданных в обслуживающий банк;

соответствие суммы и даты сдачи наличных денег в обслуживающий банк с соответствующими записями в кассовой книге, и при обнаружении расхождений между данными обслуживающего банка и записями в кассовой книге выявляются причины создавшегося положения;

расходование по целевому назначению наличных денег, полученных из кассы банка;

соблюдение согласованных с обслуживающим банком условий расходования на месте поступающих в кассу юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса наличных денег;

соблюдение установленного предельного размера расчетов наличными деньгами между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями, частными нотариусами;

соблюдение установленного порядка оформления операций по приему и выдаче наличных денег, ведение форм первичной учетной документации по кассовым операциям (приходные и расходные кассовые ордера, журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях, кассовая книга, книга учета принятых и выданных кассиром наличных денег);

своевременность оприходования в кассу наличных денег, полученных в результате предпринимательской деятельности, соблюдение периодичности составления первичных кассовых документов по приему и выдаче наличных денег, соответствие записей в приходных и расходных кассовых ордерах записям в кассовой книге, соответствие оборотов кассовой книги данным бухгалтерского учета;

соблюдение порядка выдачи наличных денег под отчет, сроков составления отчетов об израсходованных суммах (наличные деньги, банковские пластиковые карточки) и сроков возврата неизрасходованных сумм;

соблюдение порядка проведения инвентаризаций наличных денежных средств;

устранение недостатков, выявленных предыдущими проверками.

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.

Порядок учинения записей в кассовую книгу аналогичен порядку, установленному для рублевой кассы: они производятся кассиром в день получения или выдачи наличной иностранной валюты отдельно по каждому ПКО и РКО. Кассовую книгу следует заполнять в день оформления приходных кассовых ордеров по факту приема наличной валюты.

Организации могут иметь в своей кассе наличную иностранную валюту в пределах лимитов. Лимит остатка кассы – максимально допустимая сумма наличной иностранной валюты, которая может находиться в кассе юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя (в случае установления ему лимита остатка кассы), по состоянию на конец рабочего дня. Лимит остатка кассы, порядок и сроки сдачи выручки устанавливаются обслуживающим банком каждому юридическому лицу, подразделению по согласованию с руководителем юридического лица либо подразделения (лицом, им уполномоченным).

Юридическим лицам, подразделениям, индивидуальным предпринимателям, имеющим в своем составе уполномоченных лиц, обслуживающим банком устанавливается общий лимит остатка кассы с учетом наличной иностранной валюты, сдаваемой уполномоченными лицами в кассу юридического лица, подразделения, индивидуальному предпринимателю. Уполномоченным лицам лимит остатка кассы, порядок и сроки сдачи выручки обслуживающим банком не устанавливаются.

Проверка осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и 55 «Специальные счета в банках». Проверку данного вопроса могут проводить специалисты Комитета Государственного контроля Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, обслуживающего банка, службы ведомственного контроля, аудиторы и др.

*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), журналы-ордера № 2 и 3 и соответствующие им ведомости, выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами, а также другие документы для учета по счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

В ходе проверки уточняется возможность несанкционированного доступа к электронной подписи документов с целью установления возможных несанкционированных платежей.

Затем пошагово сверяются остатки 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.

|  |  |
| --- | --- |
| *1 шаг* | *Бухгалтерский баланс форма № 1* |

|  |  |
| --- | --- |
| *2 шаг* | *Отчет о движении денежных средств, форма № 4* |

|  |  |
| --- | --- |
| *3 шаг* | *Главная книга* |

|  |  |
| --- | --- |
| *4 шаг* | *Журналы-ордера № 2 и 3 и соответствующие им ведомости* |

|  |  |
| --- | --- |
| *5 шаг* | *Выписки банка по счетам* |

|  |  |
| --- | --- |
| *6 шаг* | *Приложения к выпискам банка по счетам* |

Рис. Последовательность проверки банковских операций

В ходе проверки операций по расчетному счету устанавливается наличие всех выписок банка из лицевых счетов проверяемой организации, правильность их оформления и наличие всех ее обязательных реквизитов (номер лицевого счета; дата совершения последней операции; дата совершения текущей операции; номер документа; номер счета-корреспондента; номер банка-корреспондента; код вида операции; код валюты; сумма операции; итоги оборотов по дебету и кредиту; сумма входящего остатка; сумма исходящего остатка; реквизиты банка, в котором открыт счет). Выписка банка может содержать и ряд дополнительных реквизитов.

Наряду с приемом документального контроля по формальному признаку (наличие всех обязательных реквизитов и отметки (штампа и подписи работника банка) на выписке), применяются другие приемы документального контроля. Проверка наличия всех выписок осуществляется по сверке дат совершения последней операции и текущей. Пропуск дат может свидетельствовать об отсутствии не только выписки, но и документов к такой выписке, а это значит, что могут быть не отражены некоторые операции в бухгалтерском учете.

Наиболее часто текущий контроль операций по валютным счетам в банках осуществляют банки, в которых открыты счета клиентов. В сфере предотвращения отмывания денег основной задачей банков является не систематическое направление специальных формуляров в орган финансового мониторинга, а проведение углубленного анализа финансовых операций клиентов и применение на практике рекомендаций Национального банка о надлежащей проверке клиентов банка, открывающих и (или) имеющих банковские счета, направленных на прекращение отношений с недобросовестными клиентами.

Выборочный анализ безналичных операций организаций с государственной долей собственности позволил установить «непрозрачность» расчетов при осуществлении внешнеторговой деятельности. Имели место случаи, когда организации осуществляли расчеты с компаниями, о деятельности которых не имелось достаточной информации или имеющаяся информация о компаниях носила противоречивый характер. Организации декларировали импорт и рассчитывались за товары, используя «непрямые» каналы поставки и схемы расчетов. Указанные обстоятельства могут свидетельствовать о возможном наличии «серых» схем поставок и расчетов за товары с использованием подставных компаний с целью необоснованного завышения импорта и вывода денежных средств за рубеж с последующей легализацией преступного дохода.

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. В ходе проверки устанавливается:

законность открытия валютных счетов на территории Республики Беларусь и за ее пределами;

соответствие сумм по выпискам банка суммам, отраженным в первичных документах;

правильность осуществления перевода в белорусские рубли (соответствие курса пересчета на определенную дату и др.);

правильность отражения в учете операций по продаже и покупке валюты;

конверсионные операции с валютой (продажа обязательная, обратная, добровольная);

полнота обязательной продажи валютной выручки;

правильность отнесения расходов по оплате услуг банка по конверсии, продаже валюты и др.;

правильность расчета и отражения курсовых разниц;

правильность и обоснованность перечисления авансовых платежей партнерам за рубежом;

соблюдение правового режима текущих валютных операций и операций, связанных с движением капитала;

проведение валютных операций через уполномоченные банки, имеющие лицензию НББ;

по надлежащим образом оформленным банковским документам, содержащим информацию об этих операциях;

наличие лицензий, представляемых в уполномоченный банк по проведению отдельных операций.

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

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения».

В целом проверка идентична аспектам проверки операций с другими денежными средствами, описанными выше.

ТЕМА 18. Проверка операций с финансовыми вложениями

Проверка операций с финансовыми вложениями осуществляется по данным счетов 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и 06 «Долгосрочные финансовые вложения». Проверку могут проводить специалисты органов государственного контроля (Комитет государственного контроля, Министерство по налогам и сборам, Национальный банк, Министерство финансов, Министерство экономики, Комитета по ценным бумагам), ведомственного контроля и аудиторы.

*К финансовым вложениям относятся* инвестиции в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, а также предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения осуществляются с целью избежать обесценения денежных средств в условиях инфляции, получить дополнительные доходы, установить контроль за деятельностью другой организации.

*Целью проверки* операций с финансовыми вложениями является установление законности, эффективности и целесообразности совершенных хозяйственных операций.

*Задачами проверки* являются:

- проверка отражения в бухгалтерском учете и отчетности приобретенных организацией ценных бумаг и выданных займов;

- проверка сальдо и оборотов по счетам синтетического и аналитического учета финансовых вложений;

- проверка отражения в бухгалтерском учете и отчетности факты поступления и списания финансовых вложений;

- проверка периодичности и порядка проведения инвентаризаций по операциям с финансовыми вложениями, а также порядок отражения их результатов;

- проверка финансовых вложений, отраженных в бухгалтерской отчетности, принадлежащих организации на законных основаниях;

- проверка отражения в бухгалтерском балансе ценных бумаг, чтобы убедиться что они принадлежат организации на правах собственности, получены в результате осуществления договоров, соответствующих требованиям права, и организация имеет все необходимые свидетельства, подтверждающие законность получения ценных бумаг;

- проверка записей на счетах бухгалтерского учета и наличие оправдательных и первичных документов, оформленных в соответствии с требованиями действующих нормативных правовых актов;

- контроль стоимости ценных бумаг для включения в бухгалтерскую отчетность рассчитана правильно и в соответствии с требованиями нормативных актов (с учетом снижения рыночной стоимости);

- проверка отражения выручки от продажи ценных бумаг;

- проверка состояния учета и контроля за наличием финансовых вложений;

- проверка полноты и правильности синтетического учета операций по движению финансовых вложений в бухгалтерском учете и соблюдения налогового законодательства;

- проверка полноты отражения доходов по финансовым вложениям и их налогообложения.

*Источниками информации* при проверке операций с финансовыми вложениями являются:

- Бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, Отчет о движении денежных средств;

- Статистическая отчетность: Отчет об инвестициях в Республику Беларусь из-за рубежа и инвестициях из Республики Беларусь за рубеж форма 4ф-инвест;

- Регистры бухгалтерского учета: главная книга, журнал-ордер № 2, ведомость № 2;

- Документы: договора, акт приема - передачи ценных бумаг, акт приема - передачи вклада в совместную деятельность, авизо об оприходовании имущества товарищем, ведущим общие дела, выписки банка и платежные поручения о перечислении вкладов в денежной форме (при безналичных расчетах) или расходный кассовый ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру (при наличных расчетах), накладные на передачу имущества (активов) в оплату за ценные бумаги, инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ф. № ИНВ-16), учредительный договор (при инвестициях в уставные фонды других организаций), договора купли - продажи ценных бумаг, договора займа, договора на депозитный вклад, договора залога ценных бумаг, договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) и др.

Долговые ценные бумаги выпускаются с целью срочного привлечения финансовых ресурсов – взять деньги в долг на время. Эти бумаги всегда имеют срок погашения, то есть обратного выкупа эмитентом. К наиболее распространенным в Республике Беларусь долговым ценным бумагам относятся облигации. [Облигация](http://www.avangard.by/home/investors/bonds/) — долговая ценная бумага, которая влечет возникновение определенных прав и обязанностей как у того, кто ее купил, так и у организации, которая выпустила облигацию (эмитента).

Проверка осуществляется по данным счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Финансовые вложения».

Оттестировав СВК и СБУ, приступают к проверке полноты и своевременности оформления всех необходимых документов по оценке, учету и инвентаризации финансовых вложений в долговые ценные бумаги, их сохранности, выбытию (погашению) и реализации.

Для подтверждения полноты отражения операций с финансовыми вложениями в долговые ценные бумаги, а также их наличия анализируются результаты инвентаризации в части показателей бухгалтерского учета по счетам 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и 58 «Финансовые вложения». Далее определяется правильность отражения затрат на данные вложения и метод оценки стоимости инвестиций используемый в организации и соответствие его закрепленному в учетной политике.

Также проверяются наличие документов, подтверждающих права собственности на финансовые вложения по договорам, актам приемки-передачи, ценным бумагам и другим документам; достоверность учета финансовых вложений в долговые ценные бумаги по данным аналитического и синтетического учета по счетам 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и 58 «Финансовые вложения». Такой подход позволит установить:

— правильность корреспонденции счетов по отражению в учете финансовых вложений в долговые ценные бумаги;

— правильность списания разниц между покупкой и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг;

— правильность отражения в учете выкупа и продажи долговых ценных бумаг;

— правильность ведения аналитического учета по видам вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения по счетам 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и 58 «Финансовые вложения»;

— правильность налогообложения операций с долговыми ценными бумагами;

— правильность и полноту раскрытия информации результатов операций с финансовыми вложениями в долговые ценные бумаги в отчетности организации.

Совместная деятельность понимается как предпринимательская деятельность, осуществляемая двумя или более организациями на основании заключенного между ними договора о создании хозяйственного товарищества или договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Задачами проверки операций по договору о совместной деятельности являются:

- проверить соответствие договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) нормативным правовым актам Республики Беларусь договора о совместной деятельности;

- установить наличие необходимой государственной регистрации и своевременности постановки на учет в налоговых и иных органах;

- проверить наличие полномочий товарищей на ведение дел и их правомочий на передачу имущества в качестве вклада;

- проверить полноту и достоверность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением совместной деятельности у товарищей и у доверенного лица;

- проверить полноту и соответствие бухгалтерской (финансовой) отчетности, предъявленным законодательством требований;

- проверить правильность исчисления, своевременность и полноту перечисления налогов и отчислений в бюджет;

- проверить наличие и правильность документального оформления передачи вкладов, внесенных участниками.

Сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации (п. 2 ст. 911 ГК). Если договор простого товарищества связан с осуществлением его участниками предпринимательской деятельности, товарищи отвечают солидарно по всем общим обязательствам независимо от оснований их возникновения (ст. 917 Гражданского кодекса).

В ходе проверки устанавливается наличие у товарищей полномочий на ведение дел и их правомочий на передачу имущества в качестве вклада. Возможны следующие варианты представления товарищества во внешних отношениях:

- один из участников действует от имени других;

- каждый из участников действует от имени других;

- все участники действуют совместно.

Вначале проверяется наличие необходимой государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах простого товарищества, поскольку сведения об участниках договора простого товарищества вносятся в Государственный реестр плательщиков (иных обязанных лиц). Далее в ходе проверки устанавливается, какие виды деятельности осуществляет товарищество. Поскольку при осуществлении лицензионного вида деятельности право на осуществление этого вида деятельности должно принадлежать его участнику (юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, являющемуся участником данного товарищества), имеющему соответствующую лицензию.

Далее анализируется порядок распределения прибыли (непокрытого убытка) между участниками в порядке, установленном договором простого товарищества и предоставление организацией - доверенным лицом, ведущим общие дела, составление и представление участникам договора информации, необходимой для формирования отчетной документации, в порядке и сроки, оговоренные договором. При расторжении договора простого товарищества организация - доверенное лицо, осуществляющая ведение общих дел, составляет следующие документы: передаточный акт, разделительный баланс, отчет о деятельности простого товарищества.

Налоговое обязательство простого товарищества исполняет участник, на которого в соответствии с договором о совместной деятельности возложено ведение дел этого товарищества либо который получает выручку по деятельности этого товарищества до ее распределения.

У участников простого товарищества при определении валовой прибыли, подлежащей налогообложению, доходы, полученные при распределении прибыли простого товарищества, остающейся после налогообложения, не учитываются. Убытки простого товарищества также не учитываются при определении валовой прибыли у его участников (п. 3 ст. 137 НК).

Начисленные участникам простого товарищества доходы при распределении прибыли товарищества, не признаются дивидендами (п. 1 ст. 35 НК).

ТЕМА 19. Проверка операций с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками

Проверка осуществляется по данным счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Такую проверку могут проводить специалисты органов государственного контроля (Комитет государственного контроля, Министерство по налогам и сборам, Национальный банк, Министерство финансов, Министерство экономики, Национальный статистический комитет), ведомственного контроля и аудиторы.

*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;

- статистическая отчетность: Отчет о состоянии расчетов форма № 12-ф (расчеты), Отчет о внешней задолженности форма 4-ф (долг);

- регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера №№ 6, 8, 10, 10/1; ведомость № 5, 7;

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.

Поставщик - организация, осуществляющая поставку товара (продукции) в адрес потребителя. Подрядчик – стороннее лицо, выступающее в роли изготовителя, продавца работ, услуг. Проверка операций с поставщиками и подрядчиками начинается со знакомства с регламентом договрной работы, действующим в проверяемой организации (более подробно об этом см. тему «Правовая экспертиза хозяйственных договоров». Расчеты с поставщиками и подрядчиками подразделяются по различным признакам:

- местонахождению – одногородние, иногородние, международные. Проверяется порядок формирования цен и распределения транспортных расходов используемых валют расчета.

- форме расчета по договору – денежная и неденежная. Контролируются с учетом ограничений по расчетам в неденежной форме между резидентами Республики Беларусь.

Для того, чтобы определить правильность и полноту выполнения договорных обязательств можно воспользоваться вспомогательной таблицей (табл. 10.1).

Таблица. Проверка правильности выполнения обязательств по расчетам с поставщиками и подрядчиками

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | № договора | Наименование поставщика подрядчика | Поступление товаров (работ, услуг) | Оплата счетов поставщиков, подрядчиков | Отклонение |
| Дата | № документа | Сумма, руб. | Дата | № документа | Сумма, руб. |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Если поставщик, получив от покупателя деньги в счет предстоящей поставки, не осуществил отгрузку в оговоренные договором сроки, у покупателя возникает дебиторская задолженность. По истечении срока исковой давности или при наступлении иных обстоятельств (например, ликвидации поставщика) задолженность превращается в безнадежный долг. В связи с этим определяется реальность задолженностей с учетом результатов инвентаризаций. Основная особенность инвентаризации расчетов заключается в том, что остатки по счетам подтверждаются документально, как правило – путем сверки с контрагентом. В ходе инвентаризации устанавливаются факторы, которые влияют на возникновение, списание и отражение в учете задолженности: условия договора, статус контрагента, формирование налогового учета в момент возникновения задолженности, принятие мер по погашению задолженности, причины списания задолженности и отражение результатов в бухгалтерском и налоговом учете.

Проверка операций с покупателями и заказчиками осуществляется по данным счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

К покупателям относятся лица, осуществляющие приобретение готовой продукции и товаров, а к заказчикам – заказывающие работы и услуги. Такую проверку могут проводить специалисты органов государственного контроля (Комитет государственного контроля, Министерство по налогам и сборам, Национальный банк, Министерство финансов, Министерство экономики, Министерство статистики и анализа), ведомственного контроля и аудиторы.

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

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, Отчет о движении денежных средств;

Статистическая отчетность: Отчет о задолженности форма №12-ф (расчеты), Отчет о продаже и запасах товаров форма 12-торг (продажа), Отчет по общественному питанию форма 1-торг (общепит), Отчет о розничной торговле форма 1-торг (розница), Отчет об экспорте и импорте отдельных товаров форма 12-вэс (товары), Отчет об экспорте и импорте услуг форма 12-вэс (услуги);

Регистры бухгалтерского учета: главная книга, журнал-ордер № 11; ведомости № 16 и 16-а

Документы: договора 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, графики инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками, учетная политика и др.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен - в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода. Периодичность создания резервов по сомнительным долгам закрепляется в учетной политике организации. Предусмотрены следующие способы создания резервов по сомнительным долгам:

- по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов;

- по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения;

- по всей сумме дебиторской задолженности на основе показателя выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Проверка осуществляется по данным счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В ходе проверки проверяются обоснованность применения способа определения резервов по сомнительным долгам и методика его расчета, а также соответствие их учетной политике. Вначале проверяется наличие документов по инвентаризации дебиторской задолженности с покупателями и заказчиками, а затем − аспекты бухгалтерского учета. С этой целью анализируются приказы о проведении инвентаризации и создании инвентаризационной комиссии, соблюдение сроков и порядка их проведения; полноты отражения инвентаризации дебиторской задолженности на счетах бухгалтерского учета. Осуществляя проверку соответствия принятия решения о создании резерва по сомнительным долгам требованиям законодательства, устанавливается выполнение следующих условий:

- истек установленный договором срок погашения покупателем, заказчиком обязательств;

- обязательства не обеспечены гарантиями;

- проведен анализ возможности и вероятности погашения долга по каждому отдельному должнику (если был выбран вариант формирования по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов).

ТЕМА 20. Проверка операций по кредитам и займам

Проверку операций по кредитам и займам могут проводить правоохранительные органы, специалисты органов государственного и ведомственного контроля, обслуживающего банка и аудиторы. 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, правильности и своевременности отражения их в бухгалтерском учете и формирование достоверной информации в отчетности.

Исходя из цели, з*адачами* 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 на счетах бухгалтерского учета.

В ходе проверки *источниками информации* являются:

- Бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский, Отчет о прибылях и убытках, Отчет о движении денежных средств;

- Статистическая отчетность: Отчет об отдельных финансовых показателях форма № 1-ф (офп), Отчет о задолженности форма № 12-ф (расчеты);

- Регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера №2, 4; ведомость № 2;

- Документы: 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.

*Кредит* - от латинского creditum - ссуда, долг. Кредит - средства в денежной форме, предоставляемые Кредитором Заемщику во временное пользование на возвратной, платной основе в соответствии с заключенным между ними Кредитным соглашением. Основными элементами теории кредита являются кредитор и заемщик. Кредитор – это субъект кредитных отношений, предоставляющий стоимость во временное пользование. Заемщик – это субъект кредитных отношений, получающий ссуду.

*Заем* – предоставление, с возвратом, одной стороной заимодавцем) другой стороне (заемщику) денег или других вещей в размере и на условиях, предусмотренных договором займа.

Следует учитывать, что договор займа должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в десять раз установленный законодательством размер базовой величины, а в случаях, когда заимодавцем является юридическое лицо, - независимо от суммы (ст. 761 Гражданского кодекса). Поскольку в подтверждение договора займа и его условий может быть представлена расписка заемщика или иной документ, удостоверяющий передачу ему заимодавцем определенной денежной суммы или определенного количества вещей, то необходимо этот аспект также проверить.

Анализ инвентаризации остатков по полученным кредитам и займам позволяет определить реальность и вид задолженности поданному виду обязательств. Одновременно анализируются договора на кредитование и получение займов с целью установления соблюдения требований законодательства по форме и содержанию, в том числе на наличие существенных условий договора, а также на соблюдение основополагающих принципов кредитования.

В процессе проверки устанавливается наличие пролонгированной и просроченной задолженности по кредитам и займам, устанавливаются причины ее возникновения и суммы потерь в связи с уплатой повышенных процентов. Проверяется периодичность инвентаризации расчетов по кредитам и займам; своевременность погашения задолженности полученных кредитов и займов, правильность ведения аналитического учета и классификации кредитов и займов, правильность отражения в учете исчисленных и уплаченных процентов.

Далее осуществляется проверка правильности и обоснованности включения расходов, связанных с обслуживанием кредитов и займов по источникам их покрытия и отражения на соответствующих счета учета.

 Затем выявляются возможные факты выманивания кредита. Выманивание кредита - преступление, посягающее на установленный порядок получения и пользования кредитными средствами. Выманивание кредита может быть в двух формах. В первой форме данное преступление с объективной стороны выражается в активном поведении - представлении кредитодателю, "заведомо ложных документов и сведений об обстоятельствах, имеющих существенное значение для получения кредита". Вторая форма преступного деяния - это пассивное поведение, бездействие, состоящее в несообщении кредитодателю, "информации о возникновении обстоятельств, влекущих приостановление кредитования". Однако при этом должно иметь место преднамеренное искажение бухгалтерских данных, поскольку причиной недостоверной бухгалтерской отчетности может являться также безграмотность или невнимательность работника бухгалтерской службы.

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.

ТЕМА 21. Проверка операций по расчетам по налогам и сборам

Проверка расчетов по платежам в бюджет по налогам и сборам чаще всего проводится специалистами Министерства по налогам и сборам, Таможенного комитета и Комитета Государственного контроля, а также специалистами ведомственного контроля и аудиторами. Проверка осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и 68 «Расчеты по налогам и сборам».

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

*Основными задачами*, которые необходимо решить в ходе проверки, являются контроль за:

- правильным исчислением, полнотой и своевременной уплатой в бюджет налогов, таможенных и иных платежей, пеней (далее – налогов);

- 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;

- выявление, пресечение и предотвращение правонарушений в сфере налогового законодательства;

- 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;

*Источниками информации* для выполнения поставленных цели и задач проверки являются:

- бухгалтерскую отчетность: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств и примечания к отчетности;

- налоговая отчетность: налоговые, таможенные и статистические декларации;

- статистическая отчетность: отчет об отдельных финансовых показателях (1-ф), отчет о финансовых результатах (12-ф), отчет о финансово-хозяйственной деятельности малой организации (1-мп);

- регистры бухгалтерского учета: главная книга, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 18«Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- регистры налогового учета: книга покупок (если ведется), налоговые регистры;

- первичные учетные документы: первичные документы по движению запасов, счета-фактуры полученные от поставщиков (например, услуги связи, электроэнергия), выписки банка о перечислении причитающихся в бюджет сумм, акты сверки с ИМНС, учетная политика организации.

другие документы, свидетельство о присвоении УНП, учетная и отчетная документация по бухгалтерскому и налоговому учету, и др. Проверка осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Осуществляется проверка соблюдения определения налогов и сборов в соответствии с осуществляемыми видами экономической деятельности и их источниками (затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг; выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг; исчисляемым из прибыли (дохода); подоходный налог; прочие платежи в бюджет).

Затем осуществляется контроль правильности определения объектов налогообложения, обоснованность получения налоговых льгот, преференций и налоговых кредитов, определения ставок налогов в зависимости от осуществляемых видов экономической деятельности.

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.

Налоги, отчисления и сборы, относимые на затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг), образуют отдельную группу налогов, действующих на территории Республики Беларусь. В данную группу включаются экологический, земельный и др. Объектом проверки правильности исчисления налогов и сборов, относимых на затраты по производству и реализации продукции, работ услуг являются финансовые (хозяйственные) операции и остатки по счету 68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации, продукции, товаров, работ (услуг)».

К налогам из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг относится налог на добавленную стоимость (НДС), акциз и вывозные пошлины и сборы.

Проверка осуществляется по данным счетов 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

К налогам, исчисленным из прибыли, относятся: налог на прибыль, часть прибыли (дохода), государственного унитарного предприятия, государственного объединения, хозяйственного общества. Проверка проводится по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)».

Для проверки исчисления налога на прибыль применяются преимущественно приемы документального контроля. Вначале определяется наличие и полнота первичных документов и соответствие их оформления требованиям законодательства Республики Беларусь; правильность и полнота формирования налогооблагаемой базы, примененной ставки, полученных льгот. Затем анализируются показатели аналитического и синтетического учета и показателей бухгалтерской отчетности с оборотами по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Контролируется правильность составления соответствующих деклараций (расчетов) по налогу на прибыль, платежей в бюджет и своевременность их перечисления в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь. С этой целью анализируются данные в регистрах бухгалтерского учета по счету 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» с данными в регистрах налогового учета. При расхождениях в записях и выявлении случаев допущения неточности расчетов с бюджетом устанавливаются их причины и характер, а также меры по их устранению.

Проведение вышеуказанных мероприятий позволит установить, имеются ли у организации нарушения, существенно искажающие отчетность. Далее проверяется своевременность и правильность представления плательщиками сведений по налогу на прибыль; формирования данных в соответствующей отчетности и ее представления получателям (пользователям); классификацию и раскрытие в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве и др.

Отложенный налоговый актив - это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц (далее ОНА).

Отложенное налоговое обязательство - это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц (далее ОНО).

Проверка осуществляется по данным счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 65 «Отложенные налоговые обязательства».

Поскольку расчет ОНА и ОНО непосредственно зависит от расчетов налогооблагаемой прибыли при расчете налога на прибыль, то их проверку проводят во взаимосвязи с проверкой правильности исчисления налога на прибыль.

ТЕМА 22. Проверка расчетов по операциям по расчетам с работниками по оплате труда и с ФСЗН

Проверка по операциям по расчетам с работниками по оплате труда, как правило, осуществляется специалистами Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, аудиторами и специалистами ведомственного контроля. Проверка осуществляется по данным счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В соответствии со ст. 43 Конституции Республики Беларусь лицам, работающим по найму, гарантируется справедливая доля вознаграждения в экономических результатах труда в соответствии с его количеством, качеством и общественным значением, но не ниже уровня, обеспечивающего им и их семьям свободное и достойное существование. Женщины и мужчины, взрослые и несовершеннолетние имеют право на равное вознаграждение за труд равной ценности.

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 полноту расчетов по оплате труда и их отражение на счетах бухгалтерского учета;

- контроль соблюдение верхних и нижних пределов при расчетах с работниками и отражении их на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

- проверка своевременности полноты выплат работникам сумм по заработной плате;

- соблюдение организацией нормативных правовых актов, регулирующих 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: устав проверяемой организации; протоколы собраний учредителей (совета учредителей); учетная политика; структура организации; штатное расписание; коллективный договор; положение по оплате труда; положение о премированию; нормы, сроки и порядок выдачи спецпитания и спецодежды, обуви, других средств индивидуальной защиты; положение об аттестации рабочих мест; приказы по личному составу; договора с материально-ответственными лицами о материальной ответственности; контракты с работниками; договора подряда с физическими лицами на выполнение разовых работ; нормы выработки, расценки и т.п.; табеля учета рабочего времени; лицевые счета по заработной плате, наряды, рапорты, маршрутные листы, расчетные или расчетно-платежные ведомости либо другие аналогичные регистры по начислению заработной платы, трудовые книжки, личные дела и др.

Проверка расчетов и выплат с работающими по заработной плате осуществляется по двум направлениям: в части обоснованности, своевременности и правильности начислений оплаты труда и выплат стимулирующего характера и производимых удержаний. Для этого знакомятся с коллективным договором, положением об оплате труда и (или), положением о загранкомандировках в данной организации, штатным расписанием, должностными инструкциями, графиком отпусков и т.п. Проверку начинают с установления соответствия показателей аналитического учета по оплате труда данным синтетического учета по счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в главной книге и бухгалтерского баланса на одну и туже дату. Для этого сверяется сальдо по сч. 70 на 1 число месяца в гл. книге и в балансе организации с итоговыми суммами (суммами к выдаче) расчетно-платежных ведомостей.

После этого определяется правильность и обоснованность сумм, направляемых организацией на потребление и использование средств оплаты труда по направлениям затрат. Они группируются по трем основным направлениям:

расходы на оплату труда, относимые на издержки производства;

выплаты в денежной и натуральной форме за счет собственных источников организации;

доходы, выплачиваемые работникам по ценным бумагам и вкладам в имущество организации.

По данным первичных документов и записей по счетам 20, 25, 26, 44 и др. проверяются правильность выплат. По кредиту счета 70 и записям в журнале-ордере 10 и 10/1 контролируются выплаты, непосредственно не связанные с оплатой труда (премии за счет средств специального назначения, оплата путевок и т.п.). Объектом контроля является правильность отражения в учете начисляемых к выплате доходов по акциям и вкладам членов трудового коллектива в имущество организации.

Проверка операций по расчетам средств Фонда социальной защиты населения (далее – ФСЗН), как правило, осуществляется специалистами Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, аудиторами и специалистами ведомственного контроля.

Проверка осуществляется по данным активно-пассивного счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

*Цель* проверки операций по расчетам средств 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;

проверка правильности начисления обязательных страховых взносов и иных платежей, своевременность их уплаты в полном объеме в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (далее - Фонд);

проверка обоснованности и правильности использования средств на выплаты по государственному социальному страхованию, финансируемые Фондом;

проверка правильности представления плательщиками сведений, необходимых для ведения персонифицированного учета;

выявление нарушений законодательства о государственном социальном страховании и принятие соответствующих мер к плательщикам и их должностным лицам;

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

правильность и своевременность формирования данных отчетности по расчетам с ФСЗН и ее представления соответствующим получателям.

*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, табеля учета рабочего времени, другие финансово-бухгалтерские документы, материалы комиссии по назначению пособий по временной нетрудоспособности, трудовые книжки и др.

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;

- правильность заполнения форм документов персонифицированного учета;

- достоверность формируемой для ФСЗН форм отчетности и своевременность ее предоставления.

Что касается вопросов проверки, связанных с работой пенсионеров, работающих по трудовым договорам, то здесь следует учитывать требования ст. 93 Закона № 1596-XII при приеме на работу пенсионера работодатель обязан известить об этом в пятидневный срок орган, выплачивающий пенсию. Суммы пенсии, излишне выплаченные в связи с невыполнением нанимателем указанного требования, взыскиваются в пользу органа, выплачивающего пенсию, по его распоряжению в бесспорном порядке с нанимателей - юридических лиц и в судебном порядке с нанимателей - физических лиц. Наряду с этим действует постановление Министерства труда и социальной защиты РБ от 30.10.2001 № 14 «О порядке взыскания излишне выплаченных сумм пенсий» (далее – Постановление № 14). В частности, пунктом 1 Постановления № 14 предусмотрено, что взыскание сумм пенсий, излишне выплаченных в связи с представлением нанимателем документов, содержащих недостоверные сведения, либо в связи с невыполнением нанимателем требования об извещении в пятидневный срок органа, выплачивающего пенсию, о приеме на работу пенсионера, обращается на денежные средства нанимателей, находящиеся на счетах в банках, на основании распоряжения органов социальной защиты о взыскании в бесспорном порядке излишне выплаченных сумм пенсий.

Плательщики обязаны вести учет:

начисленных и перечисленных платежей в Фонд;

расходов, произведенных за счет средств Фонда.

Плательщики, предоставляющие работу гражданам по трудовым договорам и (или) гражданско-правовым договорам, предметом которых является оказание услуг, выполнение работ и создание объектов интеллектуальной собственности, ежеквартально составляют в двух экземплярах отчет о средствах Фонда по форме 4-фонд Минтруда и соцзащиты) и предоставляют в орган Фонда по месту своей постановки на учет не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Правила индивидуального (персонифицированного) учета застрахованных лиц в системе государственного социального страхованияраспространяются на плательщиков страховых взносов, застрахованных лиц и органы Фонда социальной защиты населения и предусматривают предоставление следующих форм:

- Форма ПУ-1 "Анкета застрахованного лица" (тип формы - регистрация) представляется в орган Фонда социальной защиты населения один раз для работающих на день введения персонифицированного учета в сроки, определяемые органами Фонда социальной защиты населения, и в течение 5 дней со дня принятия на работу физического лица, не имеющего свидетельства социального страхования;

- Форма ПУ-1 "Анкета застрахованного лица" (тип формы - изменение анкетных данных) представляется каждый раз при изменении анкетных данных в орган Фонда социальной защиты населения.

- Форма ПУ-1 "Анкета застрахованного лица" (тип формы - восстановление свидетельства социального страхования) представляется в орган Фонда социальной защиты населения работодателем, физическим лицом, самостоятельно уплачивающим страховые взносы, а также неработающим физическим лицом, ранее зарегистрированным в Фонде социальной защиты населения, при утрате свидетельства социального страхования, его непригодности и других аналогичных случаях.

- Форма ПУ-2 "Сведения о приеме и увольнении" представляется работодателем по всем физическим лицам, принятым на работу (с которыми заключен гражданско-правовой договор), а также уволенным с работы (завершившим работы по гражданско-правовому договору), один раз в квартал в течение месяца, следующего за отчетным кварталом.

- Форма ПУ-3 "Индивидуальные сведения" представляется в орган Фонда социальной защиты населения работодателем и физическим лицом, самостоятельно уплачивающим страховые взносы, ежеквартально в течение месяца, следующего за отчетным кварталом, и содержит сведения, относящиеся к отчетному периоду.

Фонд социальной защиты населения временно может устанавливать другие периодичность и сроки представления ДПУ, а также вносить в ДПУ изменения, касающиеся расположения отдельных реквизитов и внешнего вида документа.

ТЕМА 23. Проверка операций с подотчетными лицами

*Подотчетные лица* – работники организации, которым выданы денежные средства в подотчет на определенные цели. Проверка по операциям по расчетам с подотчетными лицами, как правило, осуществляется специалистами Министерства труда и социальной защиты, Министерства по налогам и сборам, обслуживающим банком, аудиторами и специалистами ведомственного контроля. Проверка осуществляется по данным счета 71 «Расчеты 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.

*Источники информации* в ходе проверки являются:

Бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс форма № 1, Отчет о движении денежных средств, форма № 4;

Статистическая отчетность: Отчет о состоянии расчетов форма №12-ф (расчеты);

Регистры бухгалтерского учета: главная книга, журнал-ордер № 7;

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.

Таблица. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета расходов по командировкам

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Цель служебной командировки** | **Источники списания командировочных расходов** | **Бухгалтерский счет** |
| 1 | Покупка, доставка основных средств и затраты по капитальным вложениям | Первоначальная стоимость основных средств | 08 «Вложения в долгосрочные активы» |
| 2 | Приобретение нематериальных активов и других долгосрочных активов | Стоимость нематериальных активов и других долгосрочных ктивов |
| 3 | Покупка и доставка оборудования, требующего монтажа | Стоимость оборудования, требующего монтажа | 07 «Оборудование к установке |
| 4 | Покупка и доставка сырья, материалов и комплектующих | Стоимость сырья, материалов и комплектующих | 10 «Материалы» |
| 5 | Закупка товара | Стоимость товара | 41 «Товары» |
| 6 | Участие в обучающих семинарах, проверка деятельности структурных подразделений, иные цели, связанные с предпринимательской деятельностью организации | Себестоимость продукции (работ, услуг) | 20 «Основное производство»26 «Общехозяйственные расходы»44 «Расходы на реализацию» |
| 7 | Гарантийный ремонт товара (продукции), проданного организацией, если установлен гарантийный строк | Себестоимость продукции (работ, услуг) | 28 «Брак в производстве»96 «Резервы предстоящих платежей» |
| 8 | Заключение договоров (контрактов) на поставку продукции (товаров, выполнение работ, оказание услуг), изучение рынков сбыта, участие в выставках, ярмарках и т.п. | Себестоимость продукции (работ, услуг) | 44 «Расходы на реализацию» |
| 9 | Открытие нового производства, новых направлений работы, продвижение на рынок новых видов товаров (работ, услуг) | Расходы будущих периодов, с последующим равномерным списанием на себестоимость продукции (работ, услуг) | 97 «Расходы будущих периодов» |
| 10 | Цель командировки не связана с предпринимательской деятельностью организации (непроизводственные цели) | Прочие расходы по текущей деятельности | 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» |
| 11 | Оказание транспортных услуг сторонней организации | Себестоимость продукции (работ, услуг) | Счета затрат |
| 12 | Компенсируются заказчиком, если условиями договора это предусмотрено | 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками |

ТЕМА 24. Проверка операций по доходам и расходам и с собственным капиталом

Проверка операций по расчетам с учредителями может осуществляться специалистами органов государственного и ведомственного контроля, аудиторами. Проверка осуществляется по данным счета 75 «Расчеты с учредителями».

*Целью* проверки операций по расчетам с учредителями – установление законности проведенных хозяйственных операций и правильность их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Исходя из цели, *задачами* проверки являются:

- проверка соответствия величины уставного фонда, предусмотренная учредительными документами, требованиям законодательства с учетом организационно-правовой формы и видов экономической деятельности;

- проверка выполнения обязательств каждым учредителем формирования уставного фонда;

- проверка выполнения обязательств учредителями по полноте формирования уставного фонда;

- проверка выполнения обязательств учредителями сроков формирования уставного фонда;

- проверка выполнения обязательств учредителями по форме формирования уставного фонда;

- проверка обоснованности начисления и выплаты дивидендов учредителям дивидендов с учетом финансового положения организации;

- проверка обоснованности начисления и выплаты дивидендов учредителям с учетом выполнения ими обязательств по формированию уставного фонда;

- поверка своевременности удержаний и перечислений в бюджет налогов, удержанных налоговым агентом у источника выплаты при выплате дивидендов.

*Источниками информации* в ходе проверки являются:

- бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, Отчет об изменении собственного капитала, Отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу;

- статистическая отчетность: Отчет о состоянии расчетов форма №12-ф (расчеты), Отчет об инвестициях в Республику Беларусь из-за рубежа и инвестициях из Республики Беларусь за рубеж» и указаний по ее заполнению4-ф (инвест);

- регистры бухгалтерского учета: главная книга, журналы-ордера № 8; ведомость № 7;

- документы: учредительные документы, протоколы собраний учредителей (акционеров), платежные инструкции на поступление сумм в счет вклада в уставный фонд и перечисление дивидендов, накладные, акты на передачу неденежного вклада, экспертное заключение по оценке недежного вклада и др.

Проверка осуществляется по данным бухгалтерского учета счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал». Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь участники хозяйственного товарищества или общества обязаны вносить вклады в порядке, размерах, способами и в сроки, предусмотренные учредительными документами. Своевременное, полное и правильное формирование уставного фонда позволяет реализовать его учредителям (акционерам) свои права.

По данным учредительных документов и аналитического учета формируется информация об учредителях (акционерах, участниках) организации (табл.)

Таблица. Учредители проверяемой организации

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Учредители (участники) | Сумма вклада | Удельный вес вклада от общей суммы уставного фонда | Форма собственности учредителей (участников) | № и дата документа, по которым оформлялся взнос в уставный капитал | № и дата документа, по экспертизе (оценке) неденежного вклада | Примечание |
| денежного | неденежного |
| а) белорусские |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| ИТОГО |  |  |  |  |  |  |  |
| б) иностранные |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| ИТОГО |  |  |  |  |  |  |  |
| ВСЕГО |  |  |  |  |  |  |  |

Именно эти направления являются основополагающими при проверке, так как несформированный уставный капитал, либо сформированный с нарушением может служить основанием для ликвидации организации, а сам учредитель не может воспользоваться всеми правами, которые вытекают из не выполнения требований по его обязательствам.

Проверка осуществляется по данным бухгалтерского учета счета 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов». Общество вправе в соответствии со сроками, предусмотренными в учредительных документах или решениях собраний (или иного уполномоченного на то органа) выплачивать дивиденды). Как правило, дивиденды выплачиваются деньгами, а в случаях, предусмотренных учредительными документами, - иным имуществом.

Важным аспектом проверки является своевременное и полное начисление и перечисление налоговым агентом налогов.

Расчеты с учредителями по доходам

Республика Беларусь

(государство)

Физическое лицо

Юридическое лицо

часть прибыли (дохода), подлежащая перечислению в республиканский бюджет, бюджеты первичного, базового и областного уровней, исчисляется в зависимости от уровня рентабельности

Налоговый резидент

Резидент

Налог на прибыль у источника выплаты

работник данной организации

Нерезидент

не является работником данной организации

Налог на доходы у источника выплаты

Не признается налоговым резидентом

Рис. 17.3 Алгоритм действий при проверке операций по доходам учредителей с учетом особенностей налогообложения