**УО «Белорусский государственный экономический университет»**

**Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности**

**ЭТАПЫ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ**

**Учебно-методическое пособие**

**для студентов специальности**

**1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**(по направлениям) дневной и заочной форм обучения**

**МИНСК 2015**

Рекомендовано кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности для самостоятельной подготовки студентов.

Этапы документальных проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Учебно-методическое пособие / Г.И. Макеенко, − Мн.: БГЭУ, 2015 – 15 с.

Процесс контрольной работы можно подразделить на ряд последовательных этапов (стадий):

1. подготовительная работа;
2. организация работы проверяющего на объекте контроля;
3. проверка денежных средств и товарно-материальных ценностей, финансово-хозяйственных операций, состояние учета и внутреннего контроля;
4. подведение и оформление итогов контроля;
5. разработка мероприятий по результатам проверки;
6. реализация материалов проверки;
7. контроль за выполнением решений, принятых по результатам проверки.
8. Подготовительная работа

Подготовку к проверке следует начинать с составления программы (задания) проверяющему, которая составляется на основании плана контрольной работы. Программа дает направление в работе проверяющего, сосредотачивает его внимание на главных, решающих вопросах проверки.

Ленин В.И. в статье «К вопросу о задачах Рабкрина» отмечал, что «… при умелой, правильной постановке вопросов одна уже постановка вопросов предрешает проверку и дает возможность исправления …».

Вопросы в программе должны быть поставлены четко и ясно, они должны ориентировать проверяющего на самое важное и существенное для данного объекта контроля.

Не следует перегружать программу чрезмерно большим количеством вопросов, так как это распыляет внимание и силы проверяющего и нередко приводит к поверхностной проверке.

После составления программы главным бухгалтером или главным проверяющим производится тщательная подготовка проверяющих, назначенных на проверку. Ими должны быть изучены законы, постановления правительства и ведомственные указания, имеющие отношение к данной проверке. Да начала проверки необходимо изучить имеющиеся в проверяющей организации материалы, к таким материалам относится техпромфинплан, акт предыдущей проверки, бухгалтерские отчеты и т.п.

Одной из эффективных форм подготовки контролеров являются совещания у руководителя организации, семинары, инструктаж, а также обмен опытом между отдельными контролерами.

1. Организация работы проверяющего на объекте контроля. Немедленно после предъявления руководителю предприятия полномочий на проведение проверки, должна производиться внезапная проверка наличия денежных средств, ценных бума и бланков строгой отчетности, находящихся в кассе и под отчетом у других должностных лиц. При отсутствии кассира, касса до проверки опечатывается.

При возникновении необходимости контролер также принимает срочные меры к организации инвентаризации товарно-материальных ценностей, а в отдельных случаях опечатывает склады и кладовые. после проведения первоочередных работ необходимо детально ознакомиться со структурой, функциями отделов и общим состоянием работы предприятия путем личного осмотра и изучения плановых и отчетных данных.

Для облегчения работы контролер вывешивает объявление о задачах и сроках проверки с целью привлечения работников предприятия к выяснению недостатков, для этой же цели можно использовать общие собрания и производственные совещания.

Необходимо установить связь с местными финансовыми органами (райфо) и Госбанком, от которых можно получить полезные сведения.

До начала проверки следует проверить выполнение решений по акту предшествующей проверки.

Организационная работа контролера заканчивается составлением рабочего плана (графика) проведения проверки. Рабочий план не только придает целеустремленность работе контролера, но и обеспечивает своевременное проведение проверки.

1. Проверка денежных средств и товарно-материальных ценностей, финансово-хозяйственных операций, состояние учета и внутреннего контроля. Проверка ценностей в натуре, документов и записей в учетных регистрах является основной стадией контрольной работы.

В работе контролера должны применяться методы анализа хозяйственной деятельности для изучения экономики проверяемого предприятия, выявления причин и факторов, влияющих на выполнение плановых заданий, на рентабельность и т.д.

Обследование хозяйственной деятельности является первой ступенью контрольной работы проверяющего. Наряду с ним применяются специальные методы и приемы контроля, к ним относятся:

1. инвентаризация;
2. экспертные и лабораторные анализы;
3. документальная проверка;
4. сравнение плановых и нормативных данных с отчетными показателями;
5. встречная проверка документов;
6. проверка записей в учетных данных;
7. получение письменных объяснений и справок;
8. изъятие документов.

Основными принципами, обеспечивающими эффективность инвентаризаций является внезапность их проведения. Объем инвентаризации зависит от срока проверки, от количества объектов, ассортимента товарно-материальных ценностей и других условий. Результаты инвентаризации должны выявляться в установленные сроки и оформляться отдельными промежуточными актами.

В тех случаях, когда в процессе контроля (или инвентаризации) требуется определить количество сырья, товаров и т.д., возникает необходимость в проведении лабораторных анализов или привлечении экспертов. Заключение экспертизы должно быть конкретным, точным и объективным.

Документальные проверки являются способом установления достоверности, правильности и законности операций. Проверке подвергаются первичные и сводные документы, записи в регистрах аналитического и синтетического учета, оборотные ведомости, балансы, отчетные формы, планы, сметы и т.д.

Проверка должна быть организованна по определенной системе в зависимости от порядка записи их в учетные регистры, их группировки и хранения.

По источникам и способам проведения различают общую и детальную проверки. Общая проверка охватывает группы однородных вопросов и проводится по балансам, отчетным формам, регистрам синтетического учета и т.д. детальная проверка производится по первичным и сводным документам и записям в регистрах аналитического учета. Общую и детальную проверки надо производить в определенной последовательности и взаимосвязи. Сначала производится общая проверка, а потом она дополняется детальной проверкой.

Документы могут проверяться в порядке их хронологической последовательности систематизированным по видам операций.

После того, как определен порядок и периоды проверки документов, производится рассмотрение, изучение и проверка отдельных документов. Этот процесс можно расчленить на следующие моменты:

1. проверка подлинности, достоверности документов;
2. арифметическая проверка правильности токсировки и подсчетов итогов в документах;
3. проверка документов по существу.

Приемом сравнения плановых и нормативных показателей с отчетными данными пользуются для проверки выполнения основных показателей техпромфинплана, при проверке соблюдения предусмотренных планом нормативов (норм выработки, норм расхода сырья и материалов, нормативов оборотных средств и т.д.).

В ряде случает возникает необходимость пользоваться методом встречной проверки документов, когда достоверность и правильность их может быть установлена лишь по документам, имеющимся в других организациях. Кроме того, иногда применяется взаимная сверка документов, находящихся на одном и том же предприятии.

Проверка записей в учетных регистрах имеет своей целью вскрыть случаи неправильных или искаженных записей хозяйственных операций. К ним относятся:

1. пропуски записей отдельных операций;
2. несоответствие записей проводкам и первичным документам;
3. наличие необоснованных и неоговоренных исправлений;
4. открытие и ведение счетов, не предусмотренных счетным планом;
5. несоответствие данных оборотных ведомостей записями в учетных регистрах.

Все обнаруженные недостатки должны найти отражение в акте проверки.

Объяснения по выявленным в процессе контроля злоупотреблениям и нарушениям даются виновными лицами независимо от занимаемой должности. Если должностное лицо, допустившее нарушение или злоупотребление, отказывается дать объяснение, проверяющий запрашивает его в письменной форме. Копия запроса прилагается к основному акту проверки и свидетельствует нарушении виновным лицом действующих правил проведения комплексной проверки (что должно рассматриваться при подведении итогов проверки как грубое нарушение служебной дисциплины). Коллективные письменные объяснения о нарушениях и злоупотреблениях, кроме объяснений по основному акту проверки, не разрешаются. Каждое виновное должностное лицо должно написать объяснение по тем фактам нарушений или злоупотреблений, за допущение которых оно отвечает.

Сроки представления письменных объяснений устанавливаются с таким расчетом, чтобы должностные лица могли их составить до окончания проверки, а проверяющий успел вторично проверить оспариваемые факты.

Изъятие оправдательных документов, регистров бухгалтерского учета и т.п. по требованию судебно-следственных органов и других органов, имеющих на это право, может быть произведено на основании их письменного распоряжения с разрешения руководителя проверяемого предприятия. При этом на место изъятого документа помещается его машинописная или фотографическая копия с указанием на обороте основания и даты изъятия подлинного документа. Прием-передача изъятых подлинных документов оформляется актом, подписываемым проверяющим и главным бухгалтером проверяемого предприятия. В акте указываются наименование изъятых подлинников, номер и дата их составления, а также наименование, номер и дата (месяц) составления учетных регистров, в которых они получили отражение на счетах бухгалтерского учета. На изъятых подлинных документах контролер не имеет права делать ни исправлений, ни пометок.

В справках или выписках указывает содержание злоупотребления или нарушения; наименование вышестоящей организации.

1. Подведение и оформление итогов контроля

Среди актов проверки выделяются разовые, промежуточные и основные.

Отличительной особенностью разовых актов является то, что зафиксированная в них информация лишь указывает на возможность наличия недостач, излишков, бесхозяйственности, злоупотреблений. Разовые акты самостоятельного значения не имеют, а лишь указывают на возможность нарушений и недостатков.

Промежуточные акты могут иметь приложения в виде разовых актов, отдельных документов. Они составляются по результатам деятельности отдельных членов бригады проверяющих на объекте контроля для приобщения этих актов к основному акту проверки или в случае установления недостачи, хищения, злоупотребления. Оформленные соответствующим образом, промежуточные акты могут иметь самостоятельное значение.

Акты комплексной проверки составляют руководители бригады проверяющих на основании всех материалов проверки, т.е. промежуточных и разовых актов, справок, объяснений т.к. они отражают все факты, установленные во время проверки.

Акты документной проверки надлежит составлять в процессе проведения проверки, по мере изучения вопросов, предусмотренных программой проведения проверки.

Поскольку разовые, промежуточные и основные акты составляются в различное время различными должностными лицами, то соответственно неодинаковым должен являться и порядок их подписания.

Разовые акты подписывают:

* проверяющие;
* материально-ответственные и должностные лица, работа которых проверялась.

Промежуточные акты:

* проверяющие;
* руководители проверяемых отделов или производственных подразделений;
* руководитель предприятия, главный бухгалтер и лица, допустившие нарушения, если материал передается соответствующим компетентным органам для принятия мер.

Основные акты:

* проверяющие;
* руководитель проверяемого предприятия;
* главный бухгалтер.

Если кто-либо из должностных лиц не согласен с фактами, изложенными в акте, то напротив своей подписи он делает оговорку следующего содержания: «С некоторыми недостатками, отмеченными в акте, не согласен, см. объяснение» или «С актом проверки не согласен, см. объяснение». Одновременно, не позднее трех дней со дня подписания акта он представляет свои письменные возражения или замечания. Проверяющий обязан перепроверить оспариваемые факты и дать по ним обоснованное заключение. Отказ от подписания акта не допускается.

В числе основных требований, предъявляемых к акты проверки, следует назвать следующие:

1. Акт должен обеспечить четкость обоснованных выводов о работе проверяемого предприятия в целом и его подразделений.
2. Акт должен содержать изложение фактов незаконных операций, нарушений, хищений.
3. В акте должны быть изложены подробно те обстоятельства, которые вызвали нарушения инструкций, указаний вышестоящей организации, утвержденных планов, правил и форм учета и отчетности.
4. В акте должны быть указаны лишь такие факты, которые вызывают необходимость проведения мероприятий по их устранению или упорядочению работы в проверяемом предприятии.
5. В акте должны быть указаны виновные лица, отдавшие распоряжение и подписавшие документы с целью осуществления незаконных операций, нарушения действующих положений.
6. В акте указываются ответственные лица за неисполнение в срок мероприятий по выводам ранее произведенной проверки.
7. Акт проверки не должен загромождаться перечислением однородных массовых фактов.
8. В акте не должны проводиться отчетно-статистические сведения, а дается ссылка на приложения.
9. В акте не должно быть личных умозаключений, выводов, общих рассуждений и предложений проверяющего.
10. А акте проверки следует указывать продолжительность пребывания руководителей, главного бухгалтера и других работников предприятия на занимаемых ими должностях.
11. Запрещается внесение каких-либо исправлений в акт после подписания его должностными лицами. Если такая необходимость возникает, то исправления должны быть оговорены в установленном порядке.
12. Разработка мероприятий по результатам проверки

На практике применяются два способа составления акты проверки: одни проверяющие составляют акты по мере завершения проверки отдельных вопросов, другие – приступают к составлению акты лишь после того, когда проверкой охвачены все намеченные программой вопросы проверки.

Опыт работы показывает, что составлять акт проверки целесообразнее по мере завершения проверки отдельных участков. Это дает возможность более глубоко анализировать природу вскрытых нарушений и недостатков, полнее и точнее излагать проверенные акты. При оформлении же актов после проверки всех вопросов деятельности предприятия создаются большие трудности, иногда забывается точность некоторых выявленных фактов, работа ведется наспех.

В актах проверки можно добиться ясного и обоснованного изложения фактов, придерживаясь следующих правил:

* акты должны быть написаны по установленной в Министерстве или ведомстве схеме;
* факты излагать точно, четко, объективно, аргументировано;
* в акте отражать не только отрицательные стороны деятельности предприятия, но и положительный опыт, заслуживающий внимания и одобрения;
* выявленные недостатки и нарушения должны быть соответствующим образом оценены.

Составление актов по единой схеме упрощает работу проверяющих. Пользуясь унифицированными актами, можно быстрее найти и систематизировать нужную информацию. Акт проверки должен состоять из двух частей: вводной и мотивирующей. В первой части излагаются данные:

* время и место составления акта;
* кем и на основании какого распоряжения проводилась проверка;
* наименование проверяемого предприятия;
* за какой период проверено предприятие;
* в присутствии кого проводилась проверка;
* вид проверки;
* кем и по какое время проводилась предыдущая проверка;
* кто из руководящих работников отвечает за проверяемый период деятельности и с какого по какое время;
* время проведения / начала и окончания / проверки.

Вторая часть состоит из восьми тематических разделов.

1. Коротко характеризуются размеры и особенности проверенного предприятия.
2. Посвящается полноте устранения недостатков и нарушений, установленных прошлой проверкой.

отража­ются ре­зультаты проверки

1. ---- планирования
2. ---- производственной деятельности
3. ---- использования денежных средств и МЦ
4. ---- состояния бухгалтерского учета и отчетности
5. Состояние сохранности социальной собственности.
6. Сводный раздел: приводятся обобщенные данные о всех нарушениях, необоснованное списание МЦ и денежных средств, выявленных во время проверки и отраженных в предыдущих разделах акта. Составление акта завершается его подписанием / Рассматривалось при освещении четвертого вопроса /.

В последние годы наблюдается тенденция к сокращению объемов актов за счет увеличения приложений и в первую очередь справок, ведомостей, данных. Акты, содержащие только конечные результаты, являются более наглядными и доступными, и их изучение занимает немного времени.

1. Реализация материалов проверки

Завершающей стадией проверки является принятие необходимых мер с тем, чтобы было обеспечено устранение и предотвращение всех выявленных недостатков и нарушений. На практике применяются различные формы и методы осуществления этой работы. Контролирующие организации и сами предприятия разрабатывают планы по устранению недостатков, передают материалы проверок правоохранительным органам, предъявляют иски лицам, по чьей вине был причинен ущерб, производят перестановку кадров, принимают другие действенные меры.

Контролеры проверяют полноту устранения выявленных нарушений. Характер мероприятий, направленных на реализацию результатов проверки, зависит от того, какие нарушения выявлены.

Рассмотрим эти мероприятия.

Незначительные недостатки могут быть устранены в ходе проверки, если это не требует проведения специальных мероприятий. Такая форма деятельности является весьма прогрессивной. Она позволяет принять действенные меры в период наибольшей активности, когда все внимание коллектива предприятия обращено на проведение мероприятий. Совершенствование взаимоотношений проверяющих с коллективом проверяемого предприятия способствует информированию руководства и общественных организаций о выявленных нарушениях, не дожидаясь окончания проверки. Это позволит руководству и коллективу предприятия принять меры по незамедлительному устранению недостатков, полнее разобраться в справедливости претензий проверяющих. В конечном итоге по окончании проверки имелись бы не только материалы о нарушениях и недостатках, но и информация об уже проведенных мероприятиях по их устранению.

В тех случаях, когда принятым в ходе проверки мерам не обеспечено устранение всех выявленных нарушений и недостатков в работе проверенного предприятия, то на основе материалов проверки руководитель, назначивший ее, не позднее чем в 10-дневный срок по окончанию проверки принимает необходимые меры к устранению остальных выявленных нарушений и привлечению виновных к ответственности.

Следует отметить, что действующая практика, когда проверяющие в актах дают обязательные письменные указания руководству предприятия о необходимости проведения тех или иных мероприятий по устранению выявленных недостатков и нарушений, а также о формах и сроках их устранения, является устаревшей и сковывает инициативу руководства и коллектива предприятия. Недостатки и нарушения устраняют работники проверяемого предприятия. Они сами должны наметить мероприятия по их устранению, поскольку коллектив предприятия лучше знаком со спецификой работы и предусмотренные им мероприятия окажутся более эффективными, чем предложенные проверяющим. Проверяющие должны содействовать внедрению мероприятий, направленных на устранение недостатков и нарушений.

Если же, по мнению проверяющего, намеченные мероприятия не обеспечивают устранению недостатков и нарушений, то он обязан письменно информировать об этом руководителя организации, назначившему проверку, который принимает окончательное решение.

Проверяющие должны в случае установления злоупотреблений и хищений требовать от руководителя проверяемой организации принять меры по обеспечению сохранности документов и отстранения от работы лиц, совершивших данные нарушения, а также передавать материалы проверки следственным органам (в случае необходимости), информируя об этом руководителя организации, назначившей проверку.

Устранение выявленных недостатков и нарушений по плану, разработанному коллективом проверяемого предприятия – наиболее распространенная форма, при которой результаты проверки обсуждаются на общем собрании коллектива или производственном совещании, где рассматриваются недостатки и нарушения и обсуждаются мероприятия по их устранению. Результаты проверки сообщает руководитель бригады проверяющих. Содержание сообщения не должно выходить за рамки его служебной компетенции. Он докладывает лишь об установленных фактах без оценки их влияния на общий уровень работы предприятия и виновности отдельных работников в допущении нарушений.

На производственном совещании по результатам проверки обсуждаются и проекты мероприятий, направленных на своевременное устранение выявленных нарушений и улучшение работы. Эти мероприятия оформляются в форме приказов, распоряжений или других распорядительных документов в зависимости от результатов проверки и от характера выявленных нарушений.

В приказах или других распорядительных документах отмечаются основные недостатки и нарушения, выявленные в процессе проверки, утверждается план мероприятий по их устранению, указываются сроки выполнения намечаемых мероприятий и лица, отвечающие за их осуществление; при необходимости объявляются взыскания.

Приказ по акту проверки имеет следующие реквизиты:

- наименование проверяющей организации;

- наименование проверенного предприятия;

- период, за который проведена проверка;

- перечисление по пунктам выявленных нарушений и краткое изложение их сущности с указанием виновников;

- Приказная часть: указания руководителю по улучшению работы, об административных взысканиях, наложенных на конкретных виновников и т.д., указания о проведении конкретных мероприятий в установленные сроки, должности и фамилии лиц, ответственных за выполнение мероприятий;

- указания об утверждении предложений проверяющего;

- должность и фамилия работника, за которого возлагается контроль за выполнение приказа.

Один экземпляр приказа (плана) приобщается к материалам проверки.

В ряде случаев часть материального ущерба, нанесенного государству и вызванного неправильными действиями (но не злоупотребления) работников, следует взыскать в соответствии с Законом о труде, т.е. в административном порядке удержать с виновных должностных лиц принесенный ущерб.

К представлению о производстве денежных начетов прилагаются: подлинный акт проверки или выписка из него; подтверждающие причинение материального ущерба и его размер; подлинные письменные объяснения должностных лиц, на которых намечается произвести денежные начеты; справки бухгалтерии предприятия, где работают лица, на которых предлагается произвести денежные начеты, о размерах из месячной заработной платы и числе иждивенцев.

1. Контроль за выполнение решений, принятых по результатам проверок

Не менее важным является осуществление контроля за своевременностью и полнотой проведения мероприятий по устранению и недопущению в будущем выявленных недостатков и нарушений. Самыми распространенными являются три формы контроля.

1. информация руководства организации о выполнении предусмотренных мероприятий;
2. выезд проверяющих на место и осуществление проверки;
3. проверка устранения недостатков и нарушений при проведении следующей проверки.

К первой форме прибегают обычно тогда, когда нарушения были несущественными.

Самой распространенной в настоящее время формой контроля является проверка устранения нарушений и недостатков при проведении последующей проверки. Однако она имеет отрицательные стороны. Каждая последующая проверка выявляет новые нарушения, которые необходимо устранять, а устранение ранее допущенных нарушений и недостатков невольно уходит на второй план. Из-за недостатка времени такая проверка не будет осуществлена глубоко. Кроме того, с момента очередной проверки проходит немалый отрезок времени, поэтому эта форма контроля теряет свою актуальность. Об этом свидетельствуют записи в актах проверки, где проверяющие ограничиваются только общими отметками о том, что не устранены недостатки и нарушения, установленные предыдущей проверкой. кроме того, на проверку исполнения необходимо затратить значительное количество времени, из-за чего страдает качество очередной проверки.

Самой действенной формой контроля является выезд проверяющего на место и осуществление там проверки спустя определенное время, установленное для проведения мероприятий, направленных на устранение недостатков и нарушений.

Целесообразно спустя 2-4 месяца после проведения проверки осуществить проверку выполнения принятых по его результатам решений.

Количество проверяющих и их состав зависят от вида нарушений и характера принятых по ним решений. Срок командировки должен позволить проверяющим детально проверить исполнение принятых решений.

Если после проведения проверки недостатков в хозяйственной деятельности выявлены вновь по данным периодической отчетности или на основе сигналов, руководитель вышестоящей организации назначает повторную внеплановую проверку.

Контроль за выполнением приказа и указаний по акту проверки обычно возлагается на главного бухгалтера проверяющей организации, который намечает сроки выполнения приказа отдельным пунктом и осуществляет контроль через бухгалтера проверяемой организации и через контрольный аппарат.

Каждая проверка исполнения решений должна быть отражена в журнале учета контрольной работы.