

**Министерство транспорта и коммуникаций Республики Беларусь
Учреждение образования
«Белорусский государственный университет транспорта»**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ
ПО ДИСЦИПЛИНЕ
«КОНТРОЛЬ И АУДИТ»**

Автор – С.Л.Шатров

Вопросы к зачету

1. Контроль как функция управления
2. История становления и развития экономического контроля в Республике Беларусь
3. Содержание, значение и функции экономического контроля, его место в системе управления
4. Основные элементы системы контроля
5. Технология и этапы процесса контроля
6. Виды и формы экономического контроля
7. Эффективность контроля
8. Предмет и метод экономического контроля
9. Способы и приемы документального контроля
10. Приемы фактического контроля
11. Экономическая сущность, содержание и формы государственного контроля
12. Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности
13. Планирование контрольной (надзорной) деятельности
14. Контролирующие органы и формы государственного контроля
15. Налоговый контроль
16. Координация и планирование контрольной деятельности
17. Назначение, организация и этапы проверки
18. Методика и технология контрольной работы
19. Оформление результатов проверки. Требования, предъявляемые к содержанию акта комплексной проверки
20. Реализация результатов проверки и организация контроля за выполнением принятых по ним решений
21. Учет и отчетность о контрольной работе
22. Особенности организации контроля на железнодорожном транспорте
23. Организационная структура контролирующих органов железной дороги
24. Контроль финансово-хозяйственной деятельности отделений железной дороги и их филиалов (структурных подразделений)
25. Организация системы контроля в форме внутреннего аудита
26. Понятие аудита, его виды и организация аудиторской деятельности в Республике Беларусь
27. Становление и развитие аудита в Республике Беларусь
28. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь
29. Профессиональные аудиторские услуги: виды и условия их оказания

30. Права, обязанности и ответственность проверяющих и проверяемых лиц, профессиональная этика аудитора
31. Международные стандарты и национальные правила аудиторской деятельности: понятие и содержание
32. Основные этапы аудита
33. Подготовка и планирование аудиторской проверки
34. Планирование аудиторской проверки
35. Существенность и аудиторский риск
36. Аудиторская выборка
37. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения
38. Рабочая документация аудитора
39. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности
40. Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности

1 ТЕОРИЯ КОНТРОЛЯ

1.1 Контроль как функция управления

Специалисты по теории управления, выделяя три стадии управленческой деятельности (проектирование и определение цели, организация выполнения принятого решения, контроль исполнения), трактуют контроль как особую стадию управленческого цикла. Исторический анализ показал, что исследования систем управления всегда шли рядом с исследованиями проблем контроля, что позволило многим исследователям предложить – рассматривать контроль как вид деятельности.

Контроль является составной частью управления общественным производством и представляет собой процесс, обеспечивающий соответствие функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, и направленный на успешное достижение поставленных целей.

Контроль представляет систему наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям; определения результатов управленческих воздействий на управляемый объект и отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений.

Другими словами, контроль – это проверка исполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления их достоверности, законности и экономической целесообразности. Он способствует достижению поставленных целей при оптимальных затратах рабочего времени и ресурсов.

Понятие «контроль в управлении» следует рассматривать в трех основных аспектах:

– первый – контроль как систематическая и конструктивная деятельность органов управления, руководителей, одна из их основных управленческих функций, т. е. контроль как деятельность;

– второй – контроль как завершающая стадия процесса управления, основой которой является механизм обратной связи;

– третий – контроль как неотъемлемая составляющая процесса принятия и реализации управленческих решений, непрерывно участвующая в этом процессе от его начала и до завершения.

Рассматривая контроль как деятельность, можно утверждать, что он представляет собой труд по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям-законам,

планам, нормам, стандартам, правилам, приказам и т. д.; выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования. Выявляя отклонения и их причины, работники контроля определяют пути и способы воздействия на объект с целью преодоления отклонений, устранения препятствий на пути оптимального функционирования системы.

Контроль может осуществляться как на уровне государства, так и на уровне непосредственно хозяйствующего субъекта:

– с позиции государственного уровня под контролем следует понимать осуществляемую с использованием специфических организационных форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев и негосударственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности;

– с позиции хозяйствующего субъекта контроль в условиях современного производства является одной из самых необходимых функций менеджмента на предприятии, его совершенствование приводит к снижению издержек, повышению эффективности использования ресурсов, а тем самым и к результативности хозяйствования.

На деятельность организации оказывают влияние многочисленные факторы внешней и внутренней среды, действие которых предвидеть с достаточной степенью вероятности не всегда удается. Планы не всегда выполняются так, как было задумано, а люди не всегда принимают делегированные им права и обязанности, поэтому руководству не всегда удается должным образом мотивировать людей на достижение поставленных целей.

Благодаря реализации функции контроля у руководства появляется возможность обнаружить собственные ошибки и ошибки персонала, а также определить, достигнуты ли поставленные цели.

Контроль как функция менеджмента – это вид управленческой деятельности, целью которой является удержание организации на выбранной траектории развития посредством сравнения показателей деятельности с установленными стандартами и принятия необходимых мер при отклонениях. Поэтому создание в организации системы контроля обеспечивает обратную связь между ожиданиями, первоначальными планами и достигнутыми реальными показателями, при этом должны быть решены задачи, приведенные на рисунке 1.1.

Слово «контроль» воспринимается, как правило, негативно и для многих людей означает ограничение, принуждение, отсутствие самостоятельности и т. п. Вследствие такого устойчивого восприятия контроль относится к числу тех функций управления, сущность которых понимается чаще всего неправильно.

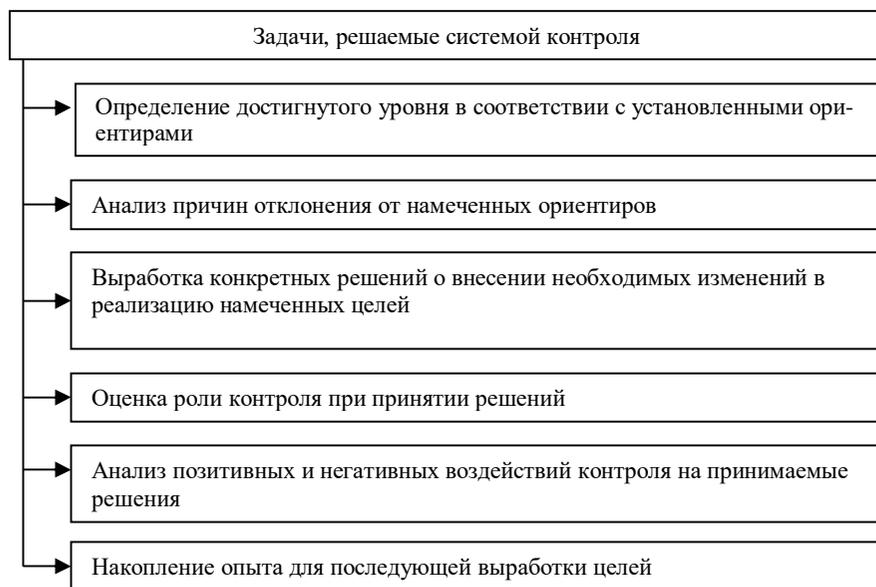


Рисунок 1.1 – Задачи, реализуемые в результате создания на предприятии системы контроля

Основная задача управления заключается в том, чтобы обеспечить достижение организацией своих целей, и именно на стадии контроля проверяется, насколько проведение различных мероприятий позволило решить поставленные задачи. Для руководителя контроль означает возможность удерживать работников в определенных рамках и обеспечивает подчинение, которое вводит определенные ограничения, исключающие возможность действий, наносящих вред организации и заставляющих каждого вести себя в соответствии с ее целями.

Контроль тесно связан с планированием, т. к. планирование без контроля является бессмысленным, а контроль без планирования – невозможным. Руководители начинают осуществлять функцию контроля с того самого момента, когда они сформулировали цели и задачи и создали организацию.

На основе системы целей предприятия осуществляется стратегическое планирование, затем разрабатываются среднесрочные и текущие планы, далее – конкретные мероприятия, которые являются основой для заданий исполнителям.

На этапе, после выполнения исполнителями заданий, требуется осуществлять сравнение плановых и фактически достигнутых показателей. Возникающие при этом отклонения предполагают следующие действия:

- срочное вмешательство в работу предприятия (принятие решений);
- пересмотр планов;
- пересмотр системы целей организации.

Следует отметить, что объектом контроля являются не только результаты деятельности (отклонения между плановыми и фактическими показателями по различным причинам), но и сами методики осуществления планирования и контроля, которые должны давать максимально реалистичное отражение деятельности организации в прошлом и будущем.

Важным предназначением контроля является предупреждение кризисных ситуаций, т. к. именно он позволяет выявить проблемы и скорректировать деятельность организации до того, как эти проблемы перерастут в кризис. Поэтому одной из основных причин необходимости осуществления контроля является обязанность любой организации обладать способностью вовремя фиксировать свои ошибки и исправлять их до того, как они повредят достижению целей организации.

С помощью контроля выявляются не только недостатки, но и позитивные тенденции в деятельности организации, которые необходимо и дальше развивать. Поэтому функцией контроля является всемерное поддержание всего того, что является успешным и способствует развитию и эффективному функционированию организации на рынке.

В современных условиях развития экономики вопросы контроля исследуются как сфера деятельности органов государственного и хозяйственного управления и как одна из форм управленческой деятельности, имеющий целевую направленность, определенное содержание и способы его осуществления.

Контроль – процесс, обеспечивающий достижение системой поставленных целей, состоящий из этапов, приведенных на рисунке 1.2.

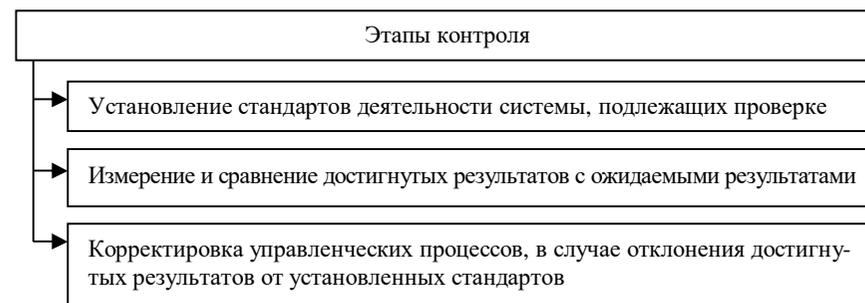


Рисунок 1.2 – Основные этапы контроля системы

Как видно из рисунка 1.2 процесс контроля за системой состоит из трех основных элементов: установления стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов.

Руководители начинают осуществлять функцию контроля с того самого момента, когда они сформулировали цели и задачи и создали организацию. Контроль очень важен, если вы хотите, чтобы организация функционировала успешно. Без контроля начинается хаос и объединить деятельность каких-либо групп становится невозможно. Важно и то, что уже сами по себе цели, планы и структура организации определяют её направление деятельности, распределяя её усилия тем или иным образом и направляя выполнение работ. Контроль, таким образом, является неотъемлемым элементом самой сущности всякой организации.

В системе управления контроль выполняет основные функции, приведенные на рисунке 1.3.

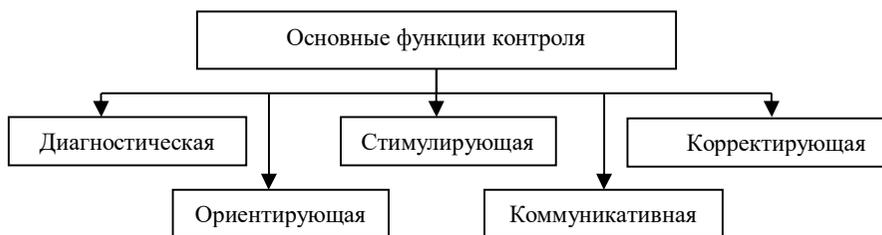


Рисунок 1.3 – Функции контроля в системе управления

Диагностическая функция контроля помогает изучить реальное положение дел в организации и выявить резервы; коммуникативная – способствует установлению и поддержанию обратной связи).

Задача ориентирующей функции контроля выделить главное, на что нужно обращать особое внимание. Задача стимулирующей – направить к более эффективной и качественной работе, так как по его итогам могут иметь место поощрение или наказание.

Корректирующая функция контроля заключается в том, что на основе полученных результатов корректируются управленческие решения по дальнейшей работе.

Рассматривая контроль как составную функцию системы управления, следует отметить, что он включает проверку социальных, политических, идеологических, научно-технических, экономических и других направлений развития общества.

По характеру контрольных функций и сфере их применения выделяют: правовой, административный, производственно-технический, экономический контроль.

Правовой контроль – осуществляется в сфере государственного управления, обеспечивает точное и неукоснительное соблюдение законов всеми субъектами хозяйствования и должностными лицами.

Административный контроль производится административными комиссиями, созданными на уровне соответствующих районов и других территорий.

Производственно-технический контроль – осуществляется в сфере производственного процесса и является способом оперативного регулирования хода производства. Его обеспечивают отделы технического контроля, диспетчерские службы и другие службы контроля и качества.

Экономический контроль – осуществляется в сфере управления экономикой и включает в себя финансовый, бухгалтерский, ревизионный и статистический контроль.

1.2 История становления и развития экономического контроля в Республике Беларусь

Контроль – это неотъемлемая часть системы регулирования, одна из форм обратной связи, благодаря которой субъект хозяйствования получает необходимую информацию о фактическом состоянии управляемого объекта, что позволяет ему принимать правильные управленческие решения. Чтобы связь стала действенной, необходима разработанная система постоянного контроля, а не отдельных его актов (ревизия, аудит и т. д.).

В Лимской декларации руководящих принципов контроля подчеркивалось, что контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходов материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Экономический контроль – это проверка исполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления их достоверности, законности и экономической целесообразности. При этом следует отметить разные подходы к толкованию понятия «финансовый контроль» или «экономический контроль» в опубликованных научных работах, который рассматривается в следующих аспектах:

- как деятельность или функция различных контролирующих органов;
- система наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью объекта управления;
- совокупность мероприятий, проводимых контролируемыми органами по проверке хозяйственных операций;
- один из видов государственного контроля;
- функция системы управления финансовыми отношениями;

– контроль рублем в процессе объективно существующих денежных отношений.

Возникновение и становление экономического контроля неразрывно связано с развитием бухгалтерского учета. Историки полагают, что появление первых элементов учета восходит примерно к 4000 г. до н. э., когда древние цивилизации Ближнего Востока начали создавать высокоорганизованные государства и налаживать хозяйственную деятельность, требующую учета.

Развитие учета привело к:

– появлению новой профессии – счетных работников, которых готовили в специальных школах Египта и Месопотамии;

– отражению многих положений учета в нормативных документах Древнего мира (кодекс Юстиниана);

– широкому использованию данных учета в юридической деятельности.

Изучение исторических архивов показывает, что выдающиеся ораторы в Афинах и Риме (например, Демосфен – 384–322 гг. до н.э.) использовали бухгалтерские документы в суде.

Одновременно отмечается наличие контроля, основным средством которого изначально выступала инвентаризация, позволяющая констатировать реальное положение дел, и документация – их письменное обоснование.

Родиной современного бухгалтерского учета считается Италия. В XI–XIII вв. итальянские города становятся центрами торговли и это определяет:

– возникновение в XIII в. первых практических учетных книг двойной бухгалтерии, а возникновение современной бухгалтерии связывают с именем известного венецианского ученого-математика Луки Пачоли, автора трактата «О счетах и записях» (1494);

– появление слова «бухгалтер», переводимое как «книгодержатель». В 1498 г. император Священной Римской империи Максимилиан I назначил первого бухгалтера – Христофора Штехера;

– ведение купцами или специально нанятыми бухгалтерами на протяжении нескольких веков учет в специальных книгах.

Создание государственности определяло и направления деятельности правительства, в перечне которых можно выделить и такие как: учет доходов и расходов, сбор налогов и обязательно контроль, целью которого являлось уменьшение ошибок и обмана со стороны некомпетентных или нечестных чиновников.

О том что контроль был неотъемлемой частью деятельности правительства говорят следующие исторические данные:

– государственная система учета династии Чжоу (1122–256 гг. до н. э.) в Китае включала тщательно разработанный бюджет и аудит (независимый контроль) всех правительственных департаментов;

– народное собрание в V в. до н. э. в Афинах контролировало доходы и расходы государства, а его финансовая система включала правительственных аудиторов, которые проверяли документы всех должностных лиц по истечении их полномочий;

– государственные финансы в Римской империи находились под контролем сената, государственный бюджет проверялся штатом аудиторов под наблюдением казначея. Римляне практиковали разделение обязанностей, делая различие между должностными лицами, которые несли ответственность за налоги и расходы, и теми, кто имел дело с выручкой и платежами, и подобно грекам, разработали сложную систему проверок и взаимопроверок;

– в англоязычных странах самым древним из дошедших учетных документов и упоминаний о контроле является архив казначейства Англии и Шотландии, датируемый 1130 г. Однако еще в IX веке в Англии начала применяться сложная система проверок и взаимопроверок между должностными лицами, которые несли ответственность за сбор налогов.

Изучение исторических основ показал, что первоначально контроль осуществлялся путем его проведения сверху вниз. При этом контролер рассматривался как «глаза и уши» начальника, с помощью которых отслеживалась работа подчиненных. На первых этапах развития контроля можно утверждать, что это был текущий вид контроля, схема проведения которого приведена на рисунке 1.4.

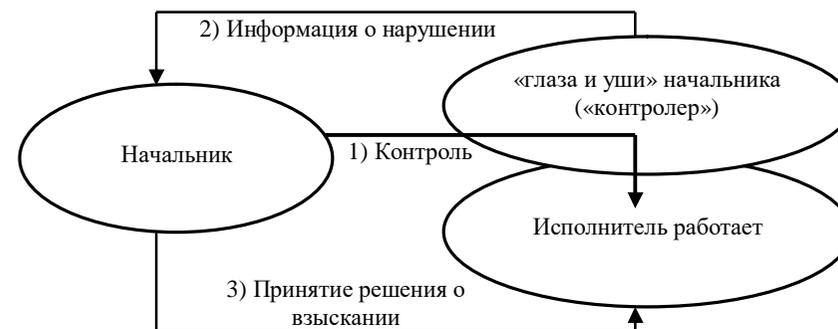


Рисунок 1.4 – Схема проведения первоначального текущего контроля

Потом появился контроль предварительный, когда начальник давал подчиненному «контролеру» разрешение на выполнение каких-либо действий (рисунок 1.5). Основной чертой предварительного контроля является его осуществление до появления правонарушений. Необходимость на ранних этапах такого вида контроля было связано с временным отсутствием начальника. При возвращении начальника осуществлялся последующий контроль, при котором подтверждался факт совершения правонарушения и осуществлялось взыскание.

При этом следует отметить, что порядок взыскания на Западе и в России (частью которой являлись земли Беларуси) осуществлялся по-разному:

– на Западе ожидали, когда человек разбогатеет, потом привлекали его к суду, при этом часто конфисковывали имущество, возвращая его в казну;

– в России поступали проще: большой чиновник, скажем воевода, назначался на должность. Зарплату ему не платили, ибо он официально зачислялся «на кормление». После трех-четырех лет службы этого воеводу переводили (обычно зимой) на новое место, куда он ехал с накопленными пожитками, а контрольные органы на пути следования обоза устраивали засады и отбирали все возы, за исключением одного. Таким взысканием завершалось проведение последующего контроля.

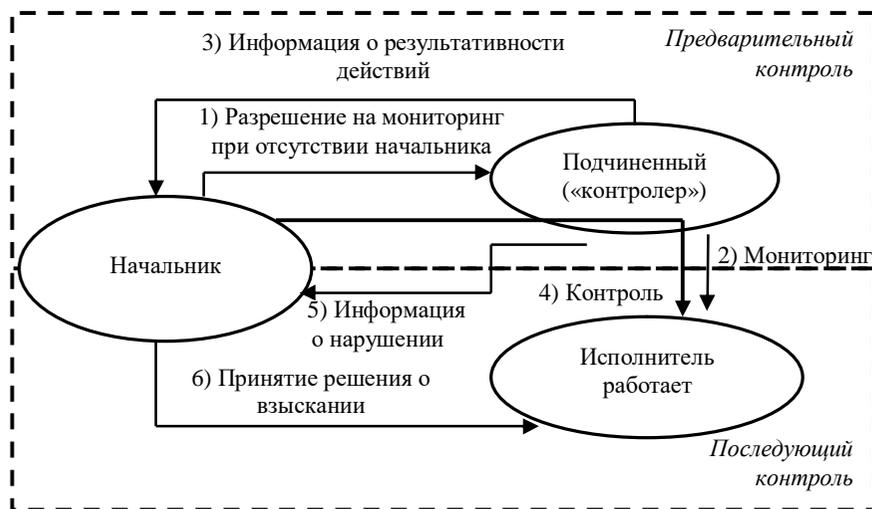


Рисунок 1.5 – Схема проведения предварительного и последующего контроля

Много позже контроль, особенно в Европе, стал приобретать более цивилизованные формы, появились настоящие контролеры, осуществлявшие функции, которые присущи контролю сегодня. При этом основными методами проверки были детальное изучение оправдательных документов и проведение инвентаризации.

Свою отдельную историю имеет аудит. Первое упоминание об аудиторах относится к 1299 г. Считается, что слово «аудит» происходит от латинского слова «audio», буквально означающего «он слышит»:

– в 1255 г. в Англии был создан первый парламент, на котором был поднят вопрос об эффективности расходования средств казны. Это послужило предпосылкой появления института контролеров (аудиторов), которые должны были гарантировать правильность отчетности. Лондонский Сити подвергался аудиту по крайней мере уже в конце XIII в.;

– в XIII в. встречаются упоминания об аудиторах и аудите как в Англии, так и в Италии, а французское сочинение об управлении имуществом, написанное в том же столетии, рекомендовало ежегодно проводить аудит счетов;

– в начале XIV столетия в числе выборных должностных лиц стали значиться и аудиторы. 24 марта 1324 г. Эдуард II назначил трех государственных аудиторов, которые должны были следить за тем, как расходуются денежные средства.

Экономические перемены XVII–XIX вв., которые характеризовались ростом городов, фабрик, а также расширением торговли, вызвали появление новых подходов к учету: отражение права собственности на имущество, необходимость составления калькуляций, определение результатов деятельности: прибыли или убытков.

Появление новых подходов к учету определило изменения аудита:

– превращение аудита из процесса слушанья в подробный анализ письменной документации и исследование подтверждающих доказательств;

– принятие первого закона о запрете определенным должностным лицам служить в качестве городского аудитора (в конце XVII в. в Шотландии), тем самым в Западной Европе было введено современное понятие независимого аудитора;

– объединение аудиторов в службу контроля учетных данных государственных учреждений (1559 г.). Вместе с тем литературные упоминания того времени свидетельствуют об аудиторах, как о чиновниках короны или парламента.

Современный институт аудита появляется в Англии, которая к середине XIX в. стала одной из наиболее экономически развитых стран, где процветали железнодорожные, страховые компании, акционерные общества. После Крымской войны (1853–1856) произошла серия мошенничеств и банкротств акционерных обществ. В этих условиях в Эдинбурге (1854) возник институт, который объединил бухгалтеров и аудиторов, ставивших своей целью проведение экспертизы финансовой отчетности и формирование мнения о ее объективности. До 1850 г. функции аудитора сводились к определению эффективности функционирования предприятия, обнаружению ошибок и проверке честности лиц, ответственных за налоговые платежи. Проверки проводились по существу. Причиной, по которой датой начала данного периода был выбран 1850 г., явилось то, что в это время в Англии формируется фондовый рынок и получает развитие страховой бизнес, оказавшие влияние на изменение целей и приемов аудита.

Самыми главными событиями этого периода стало:

– формирование современной профессии. С XIII в. аудитор и бухгалтер стали людьми разных профессий (однако в середине XIX в. они снова сблизились);

– возникновение профессиональных объединений. Было положено начало объединению отдельных профессионалов-бухгалтеров в корпорации.

Исторически процесс образования профессиональных объединений последовательно протекал в четырех частях Соединенного Королевства: Шотландии, Англии, Уэльсе и Ирландии.

В Шотландии первые официальные объединения профессиональных бухгалтеров возникли в соответствии с отдельными королевскими указами:

– 23 октября 1854 г. было создано Общество бухгалтеров Эдинбурга;

– 15 марта 1855 г. – Институт бухгалтеров и актуариев Глазго;

– 10 апреля 1867 г. – Общество бухгалтеров Абердина.

В 1880 г. был создан Институт присяжных бухгалтеров *Англии и Уэльса*, разработаны строгие правила приема в его члены, которые подразделялись на две категории:

– первая категория – сотрудников, получивших это звание после продолжительного испытательного срока и сдачи соответствующих экзаменов, и товарищей;

– вторая категория – самостоятельно и непрерывно проработавших 5 лет в качестве независимых практикующих аудиторов.

Последующее развитие приводит к огромному экономическому росту, что способствовало:

– массовому созданию акционерных обществ;

– усилению разрыва между собственниками и наемными работниками вследствие возникновения гигантских концернов.

Возникшая к этому времени бухгалтерская наука претерпевает серьезные изменения в методологии учета: в 1904 г. составляется первый консолидированный баланс; основной акцент делается на систему контроля денежных потоков.

Изменения в учете оказывают влияние на методику контроля:

– прежде всего, меняется его задача – комплексное рассмотрение всех операций и подготовка скорректированных счетов и бухгалтерской отчетности;

– перенос центра тяжести проверки *на соответствие* (На тех участках, где эффективность была недостаточной, прибегали к традициям техники по существу). Техника проверки *на соответствие* открыла возможности для широкого применения выборочных статистических методов;

– аудиторские фирмы помимо своей главной задачи – подтверждения отчетности – стали выполнять и большой объем консультационных услуг.

Во время Великой депрессии усилились требования к аудиторам и качеству проверок, что повышало реальность оценок хозяйственной деятельности как на микроуровне (предприятие), так и на макроуровне (страна в целом). Резко возросло влияние Нью-Йоркской биржи, которая стала принимать акции только тех фирм, чья бухгалтерская отчетность была проверена аудиторами. Аудиторы стали широко прибегать к методам тестирования.

В США в 1939 г. стандартизация аудита началась, когда АICPA учредила Комитет по аудиторским процедурам, который издал Положение об аудиторской процедуре (SPA). До 1972 г. вышло 54 Положения. Позднее Комитет был преобразован в Исполнительный комитет по аудиторским стандартам, а затем – Совет по аудиторским стандартам. Совет обобщил все Положения и свел их воедино в виде Положения об аудиторской процедуре (SAS) № 1, которое действует и в настоящее время.

Отметим, что если в странах англо-саксонской системы права (Великобритании, США и др.) и европейских странах финансовый контроль развивался преимущественно «по горизонтали» (как аудит), то для белорусских земель,

которые входили в состав России, было характерно развитие экономического контроля «по вертикали» (как ревизионной деятельности). Поэтому в силу исторических обстоятельств, попытки создания института аудиторов, до конца 80-х годов XX в. не приносили успеха.

Исторические этапы развития экономического контроля в России и Республике Беларусь представлены в таблице 1.1.

Т а б л и ц а 1.1 – Исторические этапы развития экономического контроля

Периодизация	Основные исторические моменты, органы контроля и их образование	Цели, задачи и основные направления контрольных функций
1656–1667 гг.	Приказ столовых и счетных дел – Указ Петра I	Проверка отчетности по содержанию царского стола, по расходованию царских средств
1699 г.	Ближняя канцелярия – Указ Петра I	Проверка состояния финансов, сведения о количестве армии, ее содержании, количестве запасов
1716 г.	Воинский устав генерала А. Вейде закрепил законодательно институт аудиторов	Соблюдение установленного порядка судопроизводства и правильного применения законов в армии
1717 г.	Ревизион-коллегия – Указ Петра I	Счет всех государственных доходов и расходов
1802 г.	Министерство финансов – учреждено императором Александром I	Управление государственными средствами, проведение финансовой политики власти
1811–1836 гг.	Главное управление ревизии государственных отчетов	Контроль за использованием государственных средств
1855–1862 гг.	Реформирование ревизионной системы – проект В. А. Та-тарина	Введение предварительного контроля. Введены: «Правила составления, исполнения и заключения финансовых смет министерств и главных управлений». Публикация росписи государственных доходов и расходов
1864 г.	Временная ревизионная комиссия	Документальная ревизия оборотов министерств и главных управлений. Введено единство кассы
1918 г.	Народный комиссариат государственного контроля (с 1920 г. – Рабоче-крестьянская инспекция)	Организация учета, контроля и отчетности

Продолжение таблицы 1.1

Периодизация	Основные исторические моменты, органы контроля и их образование	Цели, задачи и основные направления контрольных функций
1991 г.	Временное положение об аудиторской деятельности	Регламентация создания и правового регулирования аудиторского движения
1994 г.	Закон «Об аудиторской деятельности» (новая редакция в 2013 году)	Регулирование правовых основ аудиторской деятельности, определение правил и порядка проведения аудиторских проверок
1995 г.	Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь и контроля за исполнением налогового законодательства» № 259	Регламентация методологии, организации, отчетности ведомственного контроля, определение его функций, задач и нормативное обеспечение
2009 г.	Указ Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» № 510	
2010 г.	Указ Президента Республики Беларусь «О ведомственном контроле в Республике Беларусь» № 325	
2012 г.	Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию контрольной деятельности в Республике Беларусь» № 332	
2017 г.	Указ Президента Республики Беларусь «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности» № 376	
		Нацелен на минимизацию вмешательства контролеров в деятельность субъектов хозяйствования, упорядочение их числа и полномочий, акцент на профилактическую работу

Одним из первых органов финансового контроля в России был Приказ счетных дел, способствующий укреплению государственного финансового хозяйства во время войны с Польшей. Согласно Приказа должна была проводиться ревизия отчетности по расходованию государственных средств.

В 1656–1667 гг. данный Приказ был переименован в Приказ столовых и счетных дел, потому что в это время на него была возложена проверка отчетности по содержанию царского стола. Счетный приказ нередко по своей инициативе производил ревизию должностных лиц.

В 1699 г. Петром I была учреждена Ближняя канцелярия, где сосредоточивались сведения не только о состоянии финансов, но и о количестве армии, ее содержании, количестве военных запасов и даже о состоянии городских укреплений.

Деятельность первых аудиторов в России была связана не с проверкой состояния финансово-хозяйственной деятельности, а с военным делом. Первым русским памятником права, упоминавшим об аудиторах, был Устав генерала А. Вейде 1698 г., представленный Петру I после изучения по его повелению военного дела в ряде западноевропейских государств.

В специальной главе Устава, именуемой «Генерал-аудитор», рекомендовалось иметь в войсках высший и нижний воинские суды. В первом из них находился генерал-аудитор, который обеспечивал процесс, а в нижних воинских судах эту функцию выполнял судебный писарь. В феврале 1702 г. царь назначил генерал-аудитором армии С. Хрущева. 19 июня 1706 г. по указу Петра I вступил в силу разработанный при его личном участии «Устав прежних лет». Согласно его второй части, названной «Воинский наказ», в армии создается постоянный институт военно-юридических учреждений, состоявший из генерал-аудитора и аудиторов, которые по существу управляли судебным процессом. Аудитор в полковом суде следил за соблюдением установленного порядка судопроизводства и правильным применением законов.

Позже законодательное закрепление институт аудиторов получил в знаменитом Воинском уставе от 30 марта 1716 г. Аудитор был по существу руководителем военно-уголовного процесса, следователем и прокурором в одном лице, особым должностным лицом, заботящимся и обеспечивающим отправлением правосудия в воинском суде, предотвращающим незаконное осуждение.

В 1797 г. было создано специальное Аудиторское ведомство, а Генерал-аудиторство стало существовать как Особая канцелярия при императоре. Однако уже в 1808 г. его роль снижается, хотя аудиторская служба в русской армии существовала вплоть до новой военно-судебной реформы, проведенной на основе Военно-судебного устава 1867 г.

В развитии контрольной деятельности Российского государства большую роль сыграло образование в 1711 г. Сената – органа высшего управления. В указе Петра I от 1717 г. о создании коллегии государственным финансами занимались: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия. Функции последней в указе определены очень кратко: «счет всех государственных приходов и расходов». Ревизион-коллегия делает попытку упорядочить отчетность. По ее докладу Сенат обязал все коллегии (начиная с 1723 г.) вести денежную и материальную отчетность по тем формам, которые указаны в Регламенте Адмиралтейском. Регламент устанавливал должность контролера, подчиненного Адмиралтейству.

Особенностью финансового контроля в России была крайняя централизация всего ревизионного дела. Это выражалось в том, что вся финансовая

отчетность со всех уголков страны поступала для ревизии в Коллегию в Москве и частично – в ее контору в Петербурге.

Позже развитие финансового контроля в России было связано с деятельностью Министерства финансов, учрежденного 8 сентября 1802 г. специальным манифестом императора Александра I. Постепенно Министерство финансов в России становилось центром управления государственными средствами и проводником финансовой политики власти.

История государственного контроля в виде отдельного самостоятельного ведомства начинается с 28 января 1811 г., когда было образовано Главное управление ревизии государственных отчетов. Главный контролер был фактически независим и обладал правами и обязанностями наравне с другими министрами. В 1827–1836 гг. при участии Главного управления ревизии государственных счетов были выработаны формы отчетности и порядок их ревизии. В 1836 г. Главное управление ревизии государственных счетов было преобразовано в Государственный контроль.

К середине 50-х годов XIX века бюджет России постоянно находился в состоянии хронического дефицита. Все бюджетное дело было сосредоточено в руках узкого круга высших сановников во главе с министром финансов. По закону бюджет должен был представляться на рассмотрение Государственного Совета, фактически же Государственный Совет был устранен от рассмотрения бюджета.

В сложившейся обстановке правительство Александра II сделало некоторые шаги в преобразовании финансово-контрольной системы. С этой целью в 1855 г. для изучения постановки контрольного дела в Западной Европе и возможности использования опыта европейских контрольных систем в России за границу был направлен сотрудник Государственного контроля В. А. Татаринов.

Изучив опыт Пруссии, Австрии, Бельгии и Франции, Татаринов подробно изложил в записках и докладах сущность и отличительные черты практиковавшихся в этих странах контрольных систем, а также на основе этого опыта подготовил проект реформирования государственного контроля в России.

Проект Татаринова требовал введения новых начал как в финансовой, так и в ревизионной системах:

- в финансовой системе: введение единообразного составления финансовых смет по государственным расходам для всех органов управления, а также обеспечение их точного исполнения в соответствии с ежегодным бюджетным законом; введение единства кассы;
- в ревизионной системе: учреждения самостоятельного, независимого от исполнительной власти ревизионного учреждения с правом производить по подлинным документам всестороннее наблюдение за движением капиталов, принадлежащих казне, и обсуждать действия и хозяйственные операции распорядительных управлений; введение предварительного контроля.

Свое развитие получил документальный контроль (ревизия), сущность которого заключалась в том, что отчетность всех касс вместе с ассигновками распорядителей и оправдывающими их документами ежемесячно поступала на ревизию в местные учреждения Государственного контроля, образованные под наименованием контрольных палат и их отделений в тех губерниях, где было введено единство кассы.

Эти организации являлись самостоятельными учреждениями, производящими окончательную ревизию отчетов в губерниях и подчинялись только Государственному контролеру.

Первым условием ревизии считалось:

- тщательное ознакомление с хозяйством ревизуемых учреждений;
- проверка их хозяйственной целесообразности;
- оценка выгодности операций.

В результате преобразований, органы Государственного контроля получили доступ к первичным документам. Кроме этого в практической деятельности органов Государственного контроля было обращено серьезное внимание на организацию ревизии государственных доходов, которые до 60-х годов XIX в. Государственным контролем не проверялись.

В эти же годы под руководством В. А. Татаринова началась разработка правил ревизии важнейших источников государственных доходов. Татаринов полагал, что ревизия одних денежных средств всегда будет односторонней, если она не связана с документальной ревизией имущественных ценностей.

В дополнение к этому Татаринов выдвинул требование единства направлений деятельности всех учреждений Государственного контроля, которое может быть достигнуто лишь при условии, если каждый местный орган Государственного контроля будет знать об общем направлении и главнейших практических результатах деятельности всех прочих учреждений Государственного контроля. Татаринов требовал также установления связи контрольных органов со статистическими органами – губернскими статистическими комитетами, – так как контрольные органы могли получить от статистических весьма полезные для ревизии данные.

Первого марта 1881 года Александр II был убит и на смену ему вступил на престол Александр III. Александр III в ответ на убийство императора отказался от принятия Конституции и объявил решительную борьбу с «крамолой». На этот раз вопрос о ней был поставлен значительно шире, чем в минувшее царствование.

Практическая работа правительства была направлена на укрепление органов Государственного контроля, с этой целью:

- в 1883 г. был учрежден Департамент гражданской отчетности, который заменил Временную ревизионную комиссию;
- Департамент морских отчетов в этом же году был преобразован в Департамент военной и морской отчетности;

– в 1884 г. был организован в составе Центрального управления Государственного контроля, на правах департамента, железнодорожный отдел для ревизии оборотов железных дорог, подчиненных ревизии Государственного контроля;

– в 1888 г. была образована Центральная бухгалтерия Государственного контроля для составления отчетности по исполнению государственных росписей.

В конечном итоге к началу XX в. отечественный Государственный контроль, стремясь достигнуть наиболее совершенных методов ревизии и счетоводства, выработал **системы национального контроля**, приведенные в таблице 1.2.

В целях достижения ревизией практических результатов с 80-х годов начинает постепенно внедряться в практику работы Государственного контроля предварительный контроль. Перед ним ставится задача «обнаруживать и пресекать корыстные поползновения на казенную собственность, хотя бы они и прикрывались внешнею формою законности».

Предварительному контролю с начала 80-х годов XIX в., в первую очередь, были подчинены операции, связанные с постройкой и эксплуатацией казенных железных дорог, которые стали важнейшей отраслью хозяйства и в которую вкладывались крупные государственные средства.

Т а б л и ц а 1.2 – **Виды отечественноэкономического контроля к началу XX в.**

Наименование контроля	Содержание контроля
Наблюдательный	Проверка ежемесячных, годовых и «генеральных» книг и отчетов
Последующий или документальный	Ревизия оборотов по подлинным документам, проверка действий главных распорядителей кредита и финансовых смет, составление отчетов по исполнению смет и отчетов о ревизии
Предварительный	Рассмотрение смет, проектов, правил, инструкций и положений, планов, некоторых наиболее важных договоров, проверка по существу ордеров и ассигновок по каждой проплате, участие в производстве торгов, заготовок, покупок и продаж
Фактический	Присутствие представителей контроля при приеме и освидетельствовании материалов и имуществ, осмотре и обмере работ, ревизия наличности касс, сверка с натурою и подсчет платежных документов

В дальнейшем предварительный контроль стал развиваться в двух формах:

– первая форма – предварительная документальная ревизия распорядительных операций ведомств и участие представителей Государственного

контроля в различных заседаниях и совещаниях ведомств при обсуждении финансово-хозяйственных и административных вопросов, разрешение которых предшествовало совершению хозяйственных операций;

– вторая форма – участие представителей Государственного контроля в ведомственных и межведомственных комиссиях, комитетах, советах и совещаниях при обсуждении финансово-хозяйственных и административных вопросов.

Основной отраслью государственного хозяйства, в которой предварительный контроль осуществлялся в форме участия представителей контроля в распорядительных действиях, связывавших казну денежными обязательствами, были государственные железные дороги.

Наряду с предварительным контролем дальнейшее развитие получил фактический контроль. Реформой Государственного контроля было предоставлено право производить фактическую ревизию касс Министерства финансов, в которых сосредоточивались все государственные доходы.

Впервые фактический контроль был применен В. А. Татариновым в 1866 г. на Николаевской железной дороге, затем он был применен при ревизии доходов Московско-Курской и Одесско-Балтской железных дорог. Однако государственный контроль не мог предотвратить стихии рынка, финансовых афер и хищений, так как строительство и эксплуатация государственных железных дорог были арендой крупнейших хозяйственных злоупотреблений.

В это же время предпринимается попытка создания института присяжных счетоводов или аудиторов. В 1891 г. в Москве при счетоводных курсах Ф. В. Езерского была открыта счетоводная выставка. Во время ее работы был созван съезд счетоводов. Одно из его постановлений было посвящено открытию Общества счетоводов.

17 февраля 1892 г. был подписан проект устава Общества, а 26 июня он был уже утвержден. В нем говорилось, что присяжными счетоводами могут быть:

- только лица, специально занимающиеся счетоводством;
- прослужившие на должности счетовода не менее трех лет;
- имеющие свидетельство о знании всех существующих систем счетоводства от таких учрежденных или разрешенных правительством учебных заведений и курсов, в программу которых входило преподавание общеторгового счетоводства и счетоводства в отдельных отраслях.

С созданием Общества все счетоводы под руководством Министерства финансов объединялись в одну корпорацию, состоящую из членов, обладающих общеобразовательным и специально-техническим цензом.

Первые присяжные счетоводы Общества были выбраны 30 декабря 1894 г. В это же время были подготовлены материалы для проекта положения об Институте присяжных счетоводов, которым было определено, что данная организация находится в ведении Министерства финансов и что ее деятельность распространяется на всю Россию.

В начале XX в. вновь в центре внимания стал вопрос о создании Института. Инициатором создания Института бухгалтеров выступил Ф.И. Бельмер,

по настоянию которого 10 июня 1909 г. был созван съезд бухгалтеров. Однако и эта попытка оказалась неудачной.

Следующая попытка создать в России институт аудита была предпринята после Октябрьского переворота 1917 г., в период НЭПа. 18 мая 1925 г. Совет Народных Комиссаров СССР утвердил Положение об Институте государственных бухгалтеров-экспертов при Народном комиссариате Рабоче-крестьянской инспекции – ИГБЭ НК РКИ.

Первый толчок к появлению аудиторских фирм дало образование в СССР совместных предприятий. Для этих предприятий аудиторская проверка стала обязательной для подтверждения годовых отчетов. В 1987 г. на основе постановления Совета Министров СССР была создана первая хозрасчетная фирма «Акционерное общество «Инаудит».

Формирование структур государственного контроля как одного из органов государственного управления началось уже после образования БССР. В январе 1991 г. был создан Комиссариат государственного контроля Временного рабоче-крестьянского Советского правительства.

С обретением Республикой Беларусь суверенитета высшим органом финансово-экономического контроля являлась Контрольная палата. Данная палата осуществляла контроль за исполнением республиканского и местных бюджетов, государственной собственности, контролировала исполнение законов Республики Беларусь, постановлений Верховного Совета Республики Беларусь, обладала правом законодательной инициативы, а в 1994 году был принят закон «Об аудиторской деятельности», который определил правовые основы, правила, порядок проведения аудиторских проверок и придал импульс к развитию аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Однако основной формой проверок остается ревизия, проводимая специалистами вневедомственных и ведомственных контрольно-ревизионных служб.

В августе 1994 г. была создана Служба контроля Администрации Президента, в обязанности которой входило осуществление контроля за соблюдением органами власти и управления, субъектами хозяйствования нормативных актов в сфере экономики, использования государственных средств. В 1995 г. данная Служба была преобразована в Службу контроля Президента Республики Беларусь, а в 1996 г. образован Комитет государственного контроля.

Экономические реформы подтвердили основное правило теории управления, которое предусматривает усиление централизованного контроля при децентрализации управления. В развитие данной аксиомы был издан Указ Президента Республики Беларусь от 7 июля 1995 г. № 259 «О некоторых мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь и контроля за исполнением налогового законодательства». В документе предусматривались меры по укреплению ведомственного контроля и его роли в обеспечении сохранности собственности, соблюдению режима экономии в расходовании государственных средств, повышению качества и оперативно-

сти проводимых ревизий. Во исполнение данного Указа Правительством республики был принят ряд документов, регламентирующих порядок осуществления контрольно-ревизионной работы.

Дальнейшим направлением совершенствования ведомственного контроля стало усиление его комплексности в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 25 мая 2000 г. № 293 «О мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь». В осуществлении функций ведомственного контроля в обязательном порядке должны были принимать участие все подразделения и службы органов государственного управления с учетом специфики возложенных на них задач. Наряду с этим, Указом Президента Республики Беларусь от 22 июня 2010 г. № 325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь» (далее – Указ № 325) было разрешено для осуществления ведомственного контроля создавать в контролируемых органах структурные подразделения с правом (либо без права) юридического лица.

В целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь, определения единого порядка ее проведения, создания дополнительных условий для развития эффективных форм хозяйствования 16.10.2009 г. был принят знаковый документ для развития контроля в Республике Беларусь – Указ Президента Республики Беларусь № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», который определил перечень контролируемых органов, сферы их деятельности и критерии отнесения проверяемых субъектов к определенной группе риска для назначения плановых проверок.

1.3 Содержание, значение и функции экономического контроля, его место в системе управления

Понятие экономического контроля подчеркивает распространение контрольных функций только на сферу экономических явлений, связанных с производственными отношениями и распределением совокупного продукта. Он помогает наиболее реально, с достаточной степенью эффективности выявлять нерациональные стороны в действиях управления всем механизмом развития общества, и в конкретной отрасли – в частности.

В системах управления имеют место два вида связи:

- прямая связь – от органа управления к объектам управления;
- обратная связь – реакция объекта управления на воздействия органа управления.

Экономический контроль, выполняя функцию обратной связи, обеспечивает выявление отклонений в развитии экономического производства от заданных параметров и выработку на этой основе соответствующих управленческих решений. То есть экономический контроль является незаменимым средством нормального функционирования экономической системы на всех уровнях, начиная от хозяйствующего субъекта и заканчивая общенациональным уровнем.

Кроме того, экономический контроль предполагает систематическое наблюдение за финансовым состоянием хозяйствующего субъекта, конкурентной способностью его продукции на внутреннем и мировом рынках, а также предотвращение их банкротства и разорения.

Основное значение экономического контроля заключается в целенаправленном воздействии на ход воспроизводственных процессов для достижения оптимальных конечных результатов. Для хозяйствующих субъектов это означает, прежде всего, обеспечение эффективного использования контролируемых ими ресурсов, а для общества в целом – легальности и прозрачности бизнеса, усиления его социальной ответственности. В осуществлении контроля важное место отводится работникам учетной службы субъекта хозяйствования, так как именно они проверяют действия отдельных должностных лиц, вскрывают недостатки, нарушения или злоупотребления в их деятельности, устанавливают причины нарушений и виновных лиц.

Контроль относится к числу объективно необходимых явлений общественной жизни человеческого общества. Его наличие и особенности проявления порождены комплексом социально-экономических факторов, отражающих закономерности социального развития общества в конкретные периоды времени.

Общество живет и развивается по определенным законам и поэтому не может функционировать и развиваться без постоянного контроля, который им используется в качестве основного средства обратной связи, поскольку оно как в целом, так и отдельные его части, в том числе и субъекты хозяйствования, являются системами различного управления. В каждой из этих систем функционируют две подсистемы: управляющая и управляемая. Управляющая подсистема не может нормально выполнять свои функции без постоянного получения информации о деятельности управляемой подсистемы. А для того чтобы получать такую информацию, необходимо непрерывно контролировать управляемую подсистему и результаты такого контроля передавать управляющей подсистеме. Этот процесс и представляет собой обратную связь. Очевидно, что успешно управлять без обратной связи невозможно.

Сам термин «контроль» происходит от французского «controle», что в переводе означает «проверка», а также «наблюдение с целью проверки».

Контроль – это вид управленческой деятельности, задачей которой является количественная и качественная оценка и учет результатов работы организации. Выделяют два направления контроля, приведенные на рисунке 1.6.



Рисунок 1.6 – Разновидность направлений контроля

Значение контроля в системе управления заключается в том, что он:

- завершает управленческий цикл и связывает результаты анализа отклонений от желаемого состояния объекта со всеми основными функциями менеджмента;

- производится корректировка ранее принятых решений, плановых заданий, нормативов, показателей или организационных условий их выполнения, т. е. осуществляется обратная связь в управленческом цикле.

Контроль – одна из ведущих функций управления после целеполагания. Если не выработана цель, то и нечего контролировать. В связи с этим контроль – это процесс обеспечения достижения организацией своих целей.

Контроль на предприятии (контроллинг) включает текущий сбор и обработку информации, проверку отклонений фактических показателей деятельности фирмы от нормативных или плановых и, что более важно, подготовку рекомендаций для принятия решения.

Содержание функции контроля в конкретной ситуации определяется структурой и содержанием других функций управления (планирование, организация деятельности, мотивирование). В то же время принятая система контроля будет влиять на содержание систем планирования, организации деятельности, мотивирования. Также важной функцией является функция регулирования, поскольку именно от её эффективного выполнения зависит соподчинение, направление всех бизнес- и иных процессов в организации.

Содержание контроля как функции управления заключается в своевременном обнаружении возникающих в ходе производственно-хозяйственной деятельности объектов управления проблем (отклонений от плановых заданий, нормативов, стандартов) и изменений внешней среды. Следует отметить, что контроль является комплексной функцией, включающей учет, оценку и анализ. Комплексность контроля реализуется по направлениям, приведенным на рисунке 1.7.



Рисунок 1.7 – Направления реализации комплексности контроля

В осуществлении контроля важное место отводится работникам учетной службы субъекта хозяйствования, так как именно они проверяют действия отдельных должностных лиц, вскрывают недостатки, нарушения или злоупотребления в их деятельности, устанавливают причины нарушений и виновных

лиц. Для эффективного выполнения контрольных функций обязательным условием является *профессиональная компетентность работников*.

Являясь составной частью функции управления, экономический контроль направлен на решение стратегических задач, стоящих перед экономикой, он выполняет функции, приведенные на рисунке 1.8.

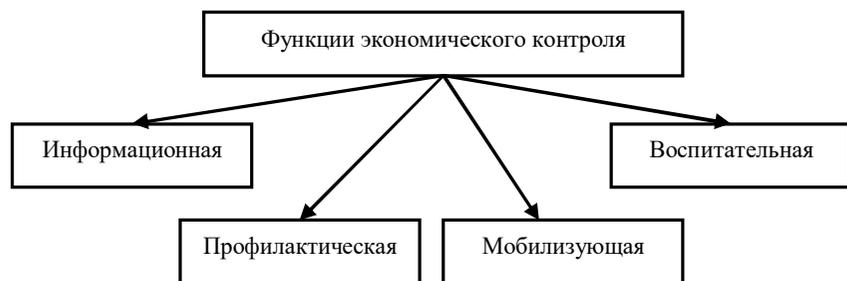


Рисунок 1.8 – Основные функции экономического контроля

Информационная функция заключается в том, что информация, полученная в результате экономического контроля, является основанием для принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта. Данная информация способствует объективному изучению состояния дел контролируемого объекта, помогает выявить влияние факторов, способствующих росту эффективности производства.

Профилактическая функция заключается в том, что экономический контроль призван не только выявить недостатки, хищения, злоупотребления, но и способствует их устранению и недопущению в дальнейшей работе. Усиление профилактической функции контроля является объективной необходимостью совершенствования управления экономикой, обеспечения динамичного и пропорционального развития всех отраслей и производств, успешного достижения целей, стоящих перед контролируемым объектом.

Мобилизующая функция контроля заставляет субъекты хозяйствования ответственно выполнять свои обязательства. Предприятие должно обеспечить рациональное и целевое использование всех их средств и ресурсов. Целевое использование средств означает, что они должны расходоваться в соответствии с конечной целью функционирования данного предприятия, планами, сметами и договорами. Рациональное использование средств означает достижение наиболее высоких показателей производства при наименьших затратах материальных ресурсов и труда. Предприятие должно мобилизовать все имеющиеся у него ресурсы для достижения поставленной цели и эффективного ведения производства.

Контроль выполняет также важную *воспитательную* функцию: приобщая людей к управлению производством, он воспитывает у работников

предприятий потребность неукоснительного соблюдения законности и четкого исполнения своих обязанностей. Контроль, являясь важным средством в борьбе с бесхозяйственностью, учит соблюдать дисциплину, воспитывает сознательное отношение к труду и собственности предприятия.

Отметим, что контроль является самостоятельной функцией управления, представляющей собой систему наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, а также позволяющей выявлять нарушения и отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры.

Контроль как функция управления позволяет своевременно выявить и устранить те условия и факторы, которые не способствуют эффективному ведению производства и достижению поставленной цели. Он помогает скорректировать деятельность организации или отдельных ее структурных подразделений, дает возможность установить, какие именно службы и подразделения организации, а также направления их деятельности способствуют достижению намеченных целей и повышению результативности деятельности организации в целом.

Контроль, без которого в настоящее время не может успешно функционировать ни одна организация, решает в системе управления несколько задач:

- во-первых, позволяет заранее обнаружить во внутренней или внешней среде организации факторы, которые могут оказать существенное влияние на ее деятельность, необходимым образом подготовиться и своевременно на них отреагировать. Он помогает также отследить недостаточно четко выраженные тенденции в развитии организации, их направление и глубину и составлять более обоснованные и надежные планы;
- во-вторых, контроль помогает своевременно выявить неизбежные в работе любой организации нарушения и изъяны, ошибки, промахи и оперативно принять необходимые меры для их устранения;
- в-третьих, итоги контроля служат основой оценки результатов деятельности организации, работы персонала за определенный период, эффективности и надежности системы управления;
- в-четвертых, контроль позволяет скорректировать текущее положение дел, создать необходимые предпосылки для стимулирования.

Представляя собой самостоятельную функцию управления экономикой, контроль не поглощает другие функции (в том числе бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности), не обслуживает их как вспомогательная функция, а взаимодействует с ними, оказывая активное влияние на эффективность их применения. Таким образом, экономический контроль – важнейшее звено как системы управления производством, так и самого объекта управления.

2 СИСТЕМА КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

2.1 Основные элементы системы контроля

Полнота осуществления всех функций управления на предприятии возможна лишь тогда, когда создаются соответствующие системы контроля с целью организации оперативной обратной связи между реальными показателями деятельности предприятия и его планами. Чем точнее и оперативнее такие системы, тем большая вероятность достижения желаемого результата за счет своевременной корректировки как предпринимаемых усилий для достижения целей, так и самих целей с учетом изменения реальной ситуации во внешней и внутренней среде организации. Критерием эффективности любой системы контроля служит ее способность обеспечивать возможность (организационные и информационные условия) для принятия своевременных управленческих воздействий по достижению целей организации.

Система контроля в целом состоит из следующих *элементов*:

- 1 субъект контроля;
- 2 объект контроля;
- 3 предмет контроля (что контролируют);
- 4 принципы контроля;
- 5 метод (методика) контроля;
- 6 техника и технология контроля;
- 7 принятие решения по результатам контроля;
- 8 оценка эффективности контроля.

Перечисленные элементы системы контроля составляют в совокупности механизм контроля, который регламентируется соответствующими нормативными юридическими актами.

Под *субъектом*, как элемента системы контроля, понимаются те контролирующие органы, которые в соответствии с законодательством имеют право осуществлять данный вид управленческой деятельности. В качестве таких контролирующих органов выступают государственные органы (их структурные подразделения, территориальные органы, подчиненные организации) и иные организации, уполномоченные законодательными актами на осуществление контроля за деятельностью проверяемых организаций и включенные в соответствующие перечни контролирующих органов.

Если субъект контроля позволяет ответить на вопрос кто его осуществляет, то соответственно *объект контроля* – позволяет установить кого контро-

лируют. В качестве объектов контроля выступают конкретные организации, предприятия, органы управления и др.

Предметом контроля является конкретная область общественной жизни государства и определяет то явление, которое подвергается проверке, т. е. предмет контроля отвечает на вопрос: что контролируют? Предметом экономического контроля является производственная и финансово-хозяйственная деятельность на уровне отдельных субъектов хозяйствования, отраслей, территориальных единиц и т. д.

Осуществление контроля происходит на основании определенных *принципов*, которые приведены на рисунке 2.1.

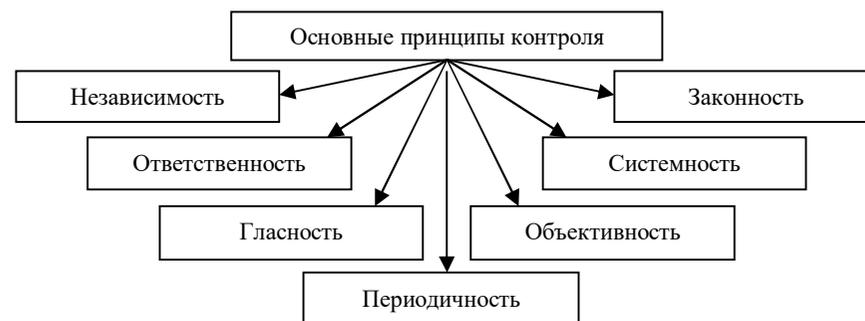


Рисунок 2.1 – Принципы контроля

Действенность и эффективность контроля состоится только в том случае, если органы контроля:

- обладают организационной, функциональной, материальной и иного характера независимостью от государства и хозяйствующих субъектов, деятельность которых они проверяют;
- строго следуют нормам и правилам, установленным законодательством;
- несут экономическую, дисциплинарную и административную ответственность за ненадлежащее выполнение возложенных на него контрольных функций и задач, а их подходы к планированию и проведению проверок, заключение о проверках должны исключать какую бы то ни было предвзятость и предрасположенность.

В современных условиях следование принципу гласности означает открытость деятельности органов финансового контроля, наличие доступа каждого гражданина к информации о результатах контрольной деятельности с помощью средств массовой информации, а системность означает наличие именно системы органов финансового (экономического) контроля.

Методы контроля предусматривают совокупность обоснованных и апробированных способов проверки, оценки и анализа состояния конкретного объекта контроля.

Техника и технология контроля определяется *процессом* контроля, который предполагает деятельность субъектов контроля, направленную на достижение поставленных перед ними целей, полученных эффективными способами. Единые элементы технологии контроля отражают структуру и содержание работ по организации системы контроля на предприятии.

Результатом хозяйственного контроля являются документальные материалы (акты, отчеты, справки, заключения), в которых достоверно отражена информация о финансово-хозяйственном состоянии объекта контроля, а также вскрытые отклонения от действующих норм и правил.

Принятие решения по результатам контроля производится субъектами управления и ставит перед собой цель устранения недостатков и нарушений, выявленных в процессе контроля.

Обеспечивая обратную связь между ожиданиями, первоначальными планами и достигнутыми реальными показателями, созданная в организации система контроля решает следующие задачи:

- определение достигнутого уровня;
- анализ причин отклонения от намеченных ориентиров;
- решение о внесении необходимых изменений в деятельность организации;
- оценка роли контроля при принятии решений;
- анализ позитивных и негативных воздействий контроля;
- накопление опыта для последующей выработки целей.

Создание организационного механизма реализации функции контроля связано с проведением определенной совокупности работ, выполнение которых является обязательным (или настоятельно рекомендуемым) при создании конкретной системы контроля, в том числе определение (выбор):

- 1 концепции контроля: система контроля, процесс или процессы контроля, частные проверки тех или иных показателей;
- 2 области контроля, включая качество продукции, производительность труда, себестоимость продукции и т. д.;
- 3 целей и структуры органов контроля;
- 4 общих требований и норм контроля (этические, правовые, производственные и т. п.);
- 5 объема контроля – полный, сплошной, эпизодический, выборочный, финансовый и другие возможности;
- 6 методов контроля – качественные, количественные, визуальные, инструментальные, автоматизированные, неавтоматизированные, разрушающие, неразрушающие.

С учетом этого основные задачи реализации функции контроля должны включать:

- обнаружение и устранение неопределенности;
- предупреждение возникновения кризисных ситуаций;
- поддержание успеха и широту контроля.

Все системы контроля, несмотря на их огромное разнообразие, базируются на единой идее обратной связи и на единых элементах функции контроля. При реализации функции контроля на практике используют такие понятия как «механизм контроля», «технология контроля» и «процесс контроля», благодаря чему к органам руководства поступает информация о состоянии и поведении объектов управления.

2.2 Технология и этапы процесса контроля

Контроль является неотъемлемым элементом эффективной деятельности организации. Необходимость функции контроля вытекает из самой сути деятельности организации, так как планы и обеспечивающие их структуры всегда содержат неполноту и неопределенность представления руководством организации ее деятельности в будущем. Множество разнообразных факторов внешней среды и обстоятельств внутри самой организации также могут помешать в достижении желаемого результата. Кроме того, изменения внешней среды и самой организации также могут создать новые возможности для достижения ею более весомого результата (дополнительной экономической или социальной выгоды). Эти и другие проблемы должны быть учтены при организации системы контроля на конкретном предприятии, особого внимания при этом заслуживает рассмотрение технологии и этапов контроля.

Под процессом контроля понимается деятельность объединенных в определенную структуру субъектов контроля, которая направлена на достижение целей управления, при использовании соответствующего механизма и технологии контроля, обеспечивающих его эффективность.

Технология контроля – это механизм, включающий выбор методов и процедур для получения данных, исходя, из которых выявляются отклонения от целей управления, при этом задачей технологии контроля является обеспечение руководства нужной информацией. Технологию контроля можно представить в виде пяти процессов (рисунок 2.2).

Процесс выбора концепции контроля включает определение предмета контроля и контролирующего органа (государственный орган, структурное звено организации или сотрудник).

Процесс определения норм контроля содержит этические, правовые, производственные и другие нормы. Установление норм функционирования, стандартов выступает как определение начальной точки контроля.

Процесс определения объема и области контроля, который может быть сплошным или выборочным, административным, техническим и финансово-хозяйственным и т. п. Контролю может подлежать также качество продукции, производительность труда и т. д.

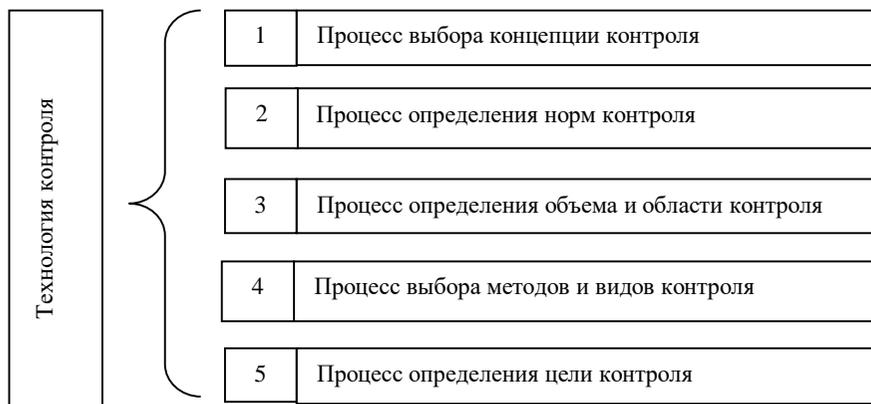


Рисунок 2.2 – Составляющие процессы технологии контроля

Процесс выбора метода и вида контроля является наиболее важным с точки зрения определения соответствия деятельности, осуществляемой в данной системе, намеченным целям и принципам:

– методами осуществления контроля могут быть ревизия, аудит, тематическая проверка, экономический анализ, обследование, расследование и хозяйственный спор;

– основой для выбора вида контроля служит время его осуществления, в зависимости от которого выделяют: предварительный, текущий и последующий контроль.

Процесс определения цели контроля фокусируется вокруг задачи обеспечения единства решения и исполнения, а также предупреждения возможных ошибок и недоработок. Конкретной целью контроля выступает, в частности, задача эффективного использования ресурсов организации.

Контроль, какую бы область он ни затрагивал на предприятии, представляет собой непрерывный процесс, включающий три этапа. На каждом этапе реализуется комплекс различных мер.

Этапы процесса контроля (как основные элементы контроля) приведены на рисунке 2.3.



Рисунок 2.3 – Основные этапы процесса контроля

Первый этап контроля наиболее ярко демонстрирует взаимосвязь планирования и контроля. На данном этапе осуществляется установление показателей деятельности предприятия, которые должны оцениваться в процессе контроля, как правило их называют стандартами.

Стандарты – это желаемый результат, конкретные цели, которые поддаются измерению и которые явным образом следуют из процесса планирования. Чем отчетливее связь между целями организации и стандартами, применяемыми для контроля, тем более вероятно, что процесс контроля будет принят, понят и даже будет саморегулироваться.

Все стандарты, используемые для контроля, должны быть выбраны из многочисленных целей и стратегий организации. Цели, которые могут быть использованы в качестве стандартов для контроля, отличаются две очень важные особенности:

- первая – они характеризуются наличием временных рамок, в которых должна быть выполнена работа;
- вторая – наличие конкретного критерия, по отношению к которому можно оценить степень выполнения работы.

Хороший стандарт системы контроля состоит в том, что в нем продуманы единицы измерения и содержатся реалистичные допуски параметров цели.

Пример цели, которая может использоваться в качестве стандарта контроля – получить прибыль в размере 1 млн. долл. в 2015г.

Конкретный критерий (в данном случае 1 млн. долл.) и определенный период времени (один год) называются показателями результативности. Показатель результативности точно определяет то, что должно быть получено для достижения поставленных целей. Подобные показатели позволяют руководству сопоставить реально сделанную работу с запланированной и ответить на следующие важные вопросы: «Что мы должны сделать, чтобы достичь запланированных целей?» и «Что осталось не сделанным?» Так, например, если руководство обнаруживает, что за первые полгода прибыль фирмы составила только 400 тыс. долл., то оно понимает, что необходимо существенно поднять производительность, чтобы достичь намеченной цели: заработать 1 млн. долл. к концу года.

Относительно легко установить показатели результативности для таких величин как прибыль, объем продаж, стоимость материалов потому, что они поддаются количественному измерению. Но некоторые важные цели и задачи организаций выразить в числах невозможно, что и вызывает особую трудность при выборе оценочных показателей. Например, повышение морального уровня, эффективности НИОКР и др. В данном случае возможно использование различного рода субъективных показателей, получаемых на основе обследований и опросов, а также их можно представить в численном виде косвенно, измеряя некоторый показатель.

Так малое количество увольнений обычно является проявлением удовлетворенности работой. Таким образом, количество увольнений может использоваться как показатель результативности при выработке стандартов в области удовлетво-

ренности работой. Например, руководители высшего звена могут установить в качестве цели на следующий год уменьшение количества увольнений с 10 до 6 %.

В системе контроле в качестве оценочных показателей, кроме стандартов, используются также и нормативы. При этом выделяются три вида нормативов: натуральные (нормы расходов и т. д.), стоимостные (смета расходов и т. п.), временные (сроки реализации этапов работ по проекту и т. д.).

К стандартам и нормативам, принимаемым в системе контроля в качестве оценочных показателей предъявляются требования, приведенные на рисунке 2.4.

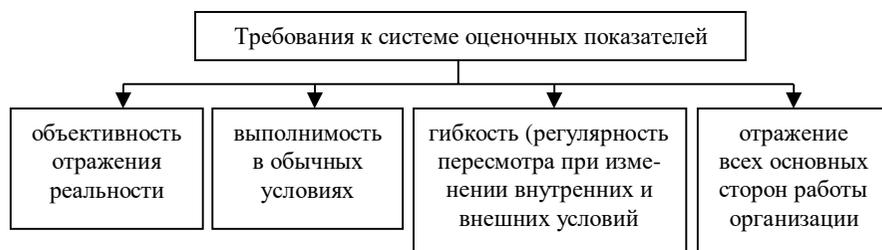


Рисунок 2.4 – Требования, предъявляемые к стандартам и нормативам

Вторым этапом контроля является измерение фактически достигнутых результатов, последующее сравнение и определение отклонений от установленных величин (стандартов). Именно этот этап является определяющим по затратам на осуществление контроля и его эффективности. В коммерческих организациях, если затраты на систему контроля превышают полученную от реализации данной системы прибыль, то такой контроль неэкономичен и непродуктивен. Поэтому правильная организация этой стадии и использование специфических методов являются решающими при решении вопроса, а стоит ли вообще осуществлять контроль.

Деятельность, осуществляемая на этой стадии контроля, зачастую является наиболее заметной частью всей системы контроля и включает составляющие, приведенные на рисунке 2.5.



Рисунок 2.5 – Составляющие деятельности второго этапа контроля

При определении масштаба отклонений важно установление масштаба допустимых отклонений, в пределах которого отклонение полученных ре-

зультатов от намеченных не влечет за собой выработки соответствующих управляющих воздействий. Базируясь на методе управления по принципу исключения, система контроля должна срабатывать только при наличии заметных отклонений от стандартов, определяемых для каждой организации в зависимости от ее размеров, специфики производства и т. д., т. е. должна быть решена проблема определения по-настоящему важных отклонений.

Определение масштаба допустимых отклонений является кардинально важным вопросом. Если взят слишком большой масштаб, то возникающие проблемы могут приобрести грозные очертания. Но если масштаб взят слишком маленьким, то организация будет реагировать на очень небольшие отклонения, что весьма разорительно, и требует много времени. Важная проблема процесса контроля – выбор критических точек. Контролем необходимо охватить все стороны и все звенья функционирования организации. Однако для этого не требуется проверять каждого работника. Контролировать необходимо лишь точки, заслуживающие особого внимания. В умении выбрать такие критические точки и состоит искусство управления.

Следующей составляющей второго этапа процесса контроля является *измерение результатов*. Измерение результатов, позволяющих установить, насколько удалось соблюсти установленные стандарты, – это самый трудный и самый дорогостоящий элемент контроля. Для того чтобы быть эффективной, система измерения должна соответствовать тому виду деятельности, который подвергается контролю. Вначале необходимо выбрать единицу измерения, причем такую, которую можно преобразить в те единицы, в которых выражен стандарт.

Важным данной составляющей является согласование скорости, частоты и точности измерений с деятельностью, подлежащей контролю. Измерения должны проводиться с частотой, позволяющей обеспечить высокую вероятность достижения целей (например, безопасности продукции).

Следующим действием второго этапа контроля является *передача и распространение информации*. Распространение информации играет ключевую роль в обеспечении эффективности контроля. Поэтому необходимо обязательно довести до сведения соответствующих работников организации как установленные стандарты, так и достигнутые результаты. Подобная информация должна быть точной, поступать вовремя и доводиться до сведения ответственных за соответствующий участок работников в виде, позволяющем легко принимать необходимые решения и действия. Желательно также быть полностью уверенным, что установленные стандарты хорошо поняты сотрудниками. Это означает, что должна быть обеспечена эффективная коммуникационная связь между разработчиками стандартов и их исполнителями.

При этом встает вопрос о качестве контрольной информации. Проверка полезность информации именно для контроля, следует учитывать несколько моментов:

- во-первых, информация должна содержать данные о фактическом состоянии дел по всем управленческим параметрам, нормативы, и разность между двумя этими величинами, по которой, собственно, и судят о контролируемом процессе;

– во-вторых, различные уровни управления должны получать сопоставимую информацию, но неодинаковую по степени подробности: чем ниже управленческое звено, тем более подробной должна быть информация;

– в-третьих, необходима валидная, т. е. достоверная информация. Лицо, принимающее решение, должно быть уверено в том, что сведения, на основе которых будет принято решение, не искажены;

– в-четвертых, должны быть определены и строго выдержаны интервалы времени, в течение которых поступают сведения.

Заключительная стадия этапа сопоставления заключается в *оценке информации о полученных результатах*, которая предусматривает проведение оценки информации о полученных результатах, прежде всего с точки зрения ее нужности и важности, т. е. насколько она адекватно описывает исследуемое явление и необходима для принятия правильного решения. Здесь менеджерами, как правило, дается личная оценка и интерпретируется значимость полученной информации, устанавливается корреляция запланированных и фактически достигнутых результатов, учитываются риск и другие факторы.

Кроме того в перечне действий должно быть предусмотрено выявление и решение коммуникационных проблем, возникающих в процессе сбора и распространения контрольной информации. Несмотря на использование современных компьютерных технологий, большая часть информации обрабатывается человеком, что повышает вероятность ошибок и искажения данных.

Третьим этапом контроля является проведение корректировок в случае, когда достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов. Оценка, произведенная на втором этапе контроля, служит основой для решения о начале действий. Менеджер должен выбрать одну из трех линий поведения, приведенных на рисунке 2.6.



Рисунок 2.6 – Возможные варианты действий на третьем этапе контроля

Первой линией поведения на третьем этапе контроля является – *ничего не предпринимать*.

Данной линии следует придерживаться тогда, когда процесс управления организацией действительно заставляет ее функционировать в соответствии с планом, при этом основная цель контроля достигнута.

Если сопоставление фактических результатов со стандартами говорит о том, что установленные цели достигаются, лучше всего ничего не предпри-

нимать. В управлении нельзя, однако, рассчитывать на то, что случившееся один раз, повторится снова. Даже наиболее совершенные методы должны подвергаться изменениям. Так, например, если система контроля показала, что в каком-то элементе организации все идет хорошо, необходимо продолжать измерять результаты, повторяя циклы контроля.

Данную линию поведения можно еще определить как *поддержание текущего статуса*: когда результаты совместимы со стандартами или отклонение носило эпизодический характер, наиболее приемлемой реакцией является признание исполнения, правильности выбранных действий, необходимости лишь незначительных изменений. Для менеджера важным является оценка позитивности обратной связи, т. е. признать, что результат достигнут и выразить одобрение, чтобы персонал ясно осознавал важность затрачиваемых им усилий и наличие контроля за их деятельностью.

Следующей возможной линией поведения является – *устранить отклонение*. Система контроля, которая не позволяет устранить серьезные отклонения прежде, чем они перерастут в крупные проблемы, бессмысленна. Естественно, что проводимая корректировка должна концентрироваться на устранении настоящей причины отклонения. В идеале стадия измерений должна показывать масштаб отклонения от стандарта и точно указывать его причину. Смысл корректировки во всех случаях состоит в том, чтобы понять причины отклонения и добиться возвращения организации к правильному образу действий.

Процесс, посредством которого осуществляется удержание характеристик системы на определенной траектории за счет устранения отклонений, называется регулированием, а элемент, осуществляющий эти функции – регулятором. Проводимая корректировка должна быть направлена на устранение настоящей причины отклонения, которую достаточно сложно выявить вследствие того, что вклад в отклонение полученных результатов от желаемых может давать сочетание различных факторов, и большая часть работы в организации является результатом объединенных усилий нескольких групп людей. Вследствие этого, любое значительное изменение в одном из подразделений затронет всю организацию. Различают три вида регулирования:

– регулирование посредством выравнивания отклонений действительного состояния переменных от требуемого (своевременное пополнение запасов, ремонт оборудования);

– регулирование посредством устранения из окружения системы того фактора, который выводит систему из нужного состояния; такой тип регулирования носит компенсационный характер (например, правовые санкции по отношению к поставщику, не обеспечивающие своевременное поступление материалов и комплектующих);

– регулирование посредством изоляции системы от возмущений (например, создание запасов минимизирует воздействие внешних возмущений).

Третьей линией поведения является – *пересмотр стандартов*.

Не все заметные отклонения от стандартов следует устранять. Иногда сами стандарты могут оказаться нереальными, потому что они основываются на планах, а планы – это лишь прогнозы будущего. При пересмотре планов должны пересматриваться и стандарты.

Контроль является неотъемлемым элементом самой сущности любой организации. Это и дало основание Питеру Друкеру заявить: «Контроль и определение направления – это синонимы».

Сопоставляя реально достигнутые результаты с запланированными, то есть, отвечая на вопрос «На сколько мы продвинулись к поставленной цели?», руководство организации получает возможность определить, где организация добилась успеха, а где потерпела неудачу.

Таким образом, контроль – это процесс обеспечения достижения организацией своих целей; вид управленческой деятельности, целью которой является удержание организации на выбранной траектории развития посредством сравнения показателей деятельности с установленными стандартами и принятия необходимых мер при отклонениях.

Следует отметить одно важное условие – контроль является непрерывным процессом.

2.3 Виды и формы экономического контроля

Экономический контроль направлен на выявление соответствия фактического состояния экономического производства установленному порядку нормального функционирования, выступая составной частью его организации и регулирования.

На контроль как функцию управления социально-экономической системой, накладывается непрерывное наблюдение за процессами производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта и их проверка, установление причин нарушения законности финансово-хозяйственных операций.

На всех стадиях воспроизводственного процесса в предмет экономического контроля входит выявление соответствия фактического состояния экономического производства установленному порядку его организации и регулирования, охватывающего всех участников экономического кругооборота, включая государственное управление.

В качестве объектов экономического контроля выступают юридические и физические лица, деятельность которых связана с использованием государственных ресурсов. При этом контролю подвергаются отдельные хозяйственные средства и процессы, совокупность которых характеризует производственную и хозяйственно-финансовую деятельность организаций, а также отдельных должностных лиц за определенный период.

В целях более глубокого изучения сущности, принципов построения, форм организации и методов осуществления контроля возникает необходимость его классификации по видам и формам.

Согласно философского словаря, вид (лат. species) – в логическом смысле понятие, которое образуется посредством выделения общих признаков в индивидуальных понятиях и само имеет общие признаки с другими видовыми понятиями.

Вид контроля – составная часть, выражающая (частично) содержание целого и в то же время отличающаяся от других частей конкретными носителями контрольных функций (субъектами), объектами контроля, что, в свою очередь, предопределяет и отличия в методах осуществления контрольных действий.

При классификации контроля по видам выделяют следующие признаки: организационная форма, целевая направленность, подведомственность, время проведения, источник информации (рисунок 2.4).

По **организационным формам** контроль подразделяется на государственный (вневедомственный), ведомственный, аудиторский, внутрихозяйственный и общественный.



Рисунок 2.4 – Классификация контроля по основным признакам

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

Ведомственный (его еще принято называть внутриведомственный, внутрисистемный) контроль организуется контрольно-ревизионными службами министерств, ведомств и других вышестоящих органов. Он проводится министерствами, комитетами и другими органами управления за деятельностью подведомственных им организаций. Ведомственный контроль представляет интересы ведомства. Такой контроль осуществляется путем проведения комплексных проверок (ревизий) и тематических проверок в подведомственных организациях.

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

Внутрихозяйственный контроль производится отдельными работниками, службами, комиссиями самого субъекта контроля и защищает его интересы. Внутрихозяйственный контроль направлен на повышение эффективности функционирования субъекта контроля.

Общественный контроль проводится различного рода представителями общественных организаций (например, Общество защиты прав потребителей).

Указом Президента Республики Беларусь от 6 мая 2010 г. № 240 утверждено Положение о порядке осуществления общественного контроля профессиональными союзами, их организационными структурами, объединениями таких союзов и их организационными структурами в форме проведения проверок. Данный вид контроля решает узконаправленные вопросы.

Так, например, общественный контроль могут осуществлять профсоюзы, за исключением первичных профсоюзных организаций. Данный общественный контроль осуществляется в форме проведения проверок:

– за соблюдением законодательства о труде, о профсоюзах, выполнении условий охраны труда;

– выполнением коллективного договора (соглашения) и др.

По **целевой направленности** контроль подразделяется на общегосударственный, отраслевой и специальный.

Общегосударственный осуществляется в масштабах всего государства органами государственной власти, центральными органами контроля и управления. Цель – обеспечение повышения эффективности производства, достижения высоких конечных результатов, более полного удовлетворения потребностей.

Отраслевой контроль способствует эффективному развитию отдельных отраслей экономики и организуется по отраслевому признаку: транспорт, торговля, общественное питание и т. п. Цель – выявление резервов повыше-

ния производительности труда, улучшения качества работы, развития НТП в отрасли.

Специализированный контроль возложен на специализированные инспекции, которые проводят проверку соблюдения установленного порядка организации и ведения тех или иных хозяйственных операций, входящих в их компетенцию, контролируют соблюдение действующих норм и правил, обеспечивающих эффективную и безопасную работу предприятий (Госархивнадзор, Пром-атомнадзор).

По **подведомственности** контроль подразделяется на вневедомственный и ведомственный.

Вневедомственный контроль осуществляется специалистами контрольных служб независимо от ведомственной подчиненности и форм собственности субъекта контроля (например, Комитет государственного контроля Республики Беларусь).

Ведомственный контроль проводится вышестоящим органом по принципу ведомственной подчиненности в соответствии с указом №325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь». Министерства, ведомства, комитеты, концерны, тресты проводят ревизии и тематические проверки в подведомственных организациях. Компетенция органов ведомственного контроля распространяется на осуществление проверки вопросов данного ведомства.

В зависимости от **времени проведения** контроль подразделяется на предварительный, текущий (оперативный) и последующий.

Предварительный контроль осуществляется до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Его целью является предупреждение нарушений законности, нецелесообразного, неэффективного использования хозяйственных средств и принятия необоснованных решений, так при контроле:

– человеческих ресурсов анализируется качество и достаточность деловых, профессиональных знаний и навыков для выполнения работы, происходит подбор недостающих кадров, переподготовка имеющихся с целью приобретения требуемых качеств;

– материальных ресурсов вырабатываются стандарты минимально допустимых уровней качества и проведении физических проверок соответствия поступающих материалов этим требованиям. Одним из способов данного вида контроля является выбор поставщиков, доказавших способность поставить качественное сырье, соответствующее техническим условиям, другим – обеспечение необходимого уровня запасов, позволяющего ритмично работать;

– финансовых ресурсов осуществляется детальный расчет поступления и использования денежных средств в организации в течение прогнозируемого времени, определяется уровень, ниже которого не должна упасть сумма наличности компании.

Объектами предварительного контроля могут быть внутривозрастные планы, проектно-сметная документация на новое строительство, документы на отпуск имущества, выдачу денежных средств, договоры и т. д.

Предварительный контроль способствует предупреждению несанкционированных действий должностных и материально ответственных лиц, правильного оформления документов и т. д. Данный вид контроля необходим на всех уровнях управления, так как позволяет предотвратить непроизводительные расходы, незаконное и нерациональное расходование средств, документальное оформление хозяйственных операций с нарушением установленного порядка.

Текущий контроль проводится в процессе совершения хозяйственных операций и его целью является оперативное устранение недостатков, выявление и распространение положительного опыта, поиск и освоение внутривозрастных резервов роста эффективности производства.

Основными объектами текущего контроля являются показатели оперативной отчетности, первичные документы, отражающие те или иные хозяйственные операции.

Основное преимущество текущего контроля заключается в возможности своевременно выявить резервы дальнейшего роста производства, которые в ходе осуществления предварительного и последующего контроля могут быть не вскрыты либо не вовлечены в дело.

Последующий контроль организуется после совершения хозяйственных операций на основе данных, зафиксированных в первичных учетных документах, регистрах бухгалтерского учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности путем проведения проверок (ревизий). Цель данного вида контроля – установление достоверности отчетных данных, законности и экономической целесообразности произведенных хозяйственных операций а также выявление недостатков или положительного опыта.

Отличительной особенностью последующего контроля является полнота охвата им проверяемых объектов, возможность дать всестороннюю оценку эффективности использования производственного потенциала, обеспечение сохранности собственности предприятия.

Благодаря последующему контролю обеспечивается объективная оценка деятельности хозяйствующих субъектов и отдельных должностных лиц. Эта форма контроля является самой распространенной и применяется в работе всех органов экономического контроля.

В зависимости от **источников информации**, используемых при выполнении контрольных функций, выделяют документальный и фактический контроль.

Документальный контроль базируется на использовании первичных документов, учетных регистров и данных отчетности, в которых нашли отражение хозяйственные операции.

Специфика источников документального контроля состоит в том, что они могут быть как достоверными, так и недостоверными, полными «и неполными», что, безусловно, сказывается и на выборе технических приемов его осуществления, которые связаны главным образом с проверкой документов.

Фактический контроль основывается на установлении количественного и качественного состояния проверяемого объекта. Он осуществляется по данным осмотра проверяемых объектов в натуре, т. е. путем проведения инвентаризации фактического наличия и состояния хранения хозяйственных средств.

Достоинство фактического контроля состоит в том, что он обеспечивает безусловную достоверность контрольных данных. Вместе с тем, деление контроля на документальный и фактический носит в известной мере условный характер, так как в основе этого разграничения лежат различные источники данных.

Кроме классификации по видам контроль можно классифицировать и по форме. Согласно философского словаря, форма (лат. forma) – прежде всего внешнее выражение какого-либо содержания, порядок протекания процесса.

Под формой экономического контроля понимают конкретное выражение и организацию контрольной деятельности, направленные на выполнение функций контроля. В составе форм контроля можно выделить: ревизию, ауди, анализ, проверку, в том числе и тематическую проверку; обследование, служебное расследование, хозяйственный спор, мониторинг.

Ревизия представляет собой всестороннюю и глубокую документальную и фактическую проверку финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период времени и является формой последующего контроля. Цель ревизии – получение достоверной и полной информации о состоянии контролируемого объекта. Основными задачами ревизии являются: выявление хозяйственных и финансовых нарушений, бесхозяйственности, расточительства; определение условий, способствующих установленным нарушениям; определение размера материального ущерба и принятие мер по его возмещению; профилактическая работа по недопущению нарушений, бесхозяйственности, хищений и других злоупотреблений на всех стадиях кругооборота материальных, денежных и трудовых ресурсов.

Выводы ревизии подкрепляются обоснованными документальными и фактическими данными. Эта форма контроля – важное средство вскрытия и предупреждения хищений собственности, обнаружения государственной и финансовой дисциплины, выявления и мобилизации всех ресурсов.

Аудит – форма контроля, осуществляемая как независимая экспертиза состояния бухгалтерского учета, бухгалтерского баланса и финансовых отчетов. Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых организаций (объекта контроля) и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций действующему законодательству.

Анализ – это системное и пофакторное исследование отдельных вопросов предпринимательской деятельности субъекта хозяйствования. Как правило, анализу подвергается периодическая или годовая бухгалтерская (финансо-

вая) отчетность субъекта хозяйствования, на основании которой исследуются основные показатели деятельности.

Проверка – это совокупность мероприятий, проводимых контролирующими органами, для оценки соответствия требованиям законодательства осуществляемой деятельности, а также действий должностных лиц и иных работников проверяемой организации.

Тематическая проверка организуется по отдельной, заранее разработанной тематике. При этом подробно изучаются и анализируются отдельные стороны и участки работы организации. Цель тематической проверки – получение исчерпывающих данных, характеризующих состояние дел по изучаемому направлению финансово-хозяйственной деятельности организации, ставшей объектом контроля и выявление неиспользуемых резервов.

Обследование – ознакомление с состоянием контролируемого объекта на месте. Оно организуется, например, для проверки состояния складского хозяйства, пожарной безопасности, охраны труда и т. д. При проведении обследования используются материалы периодической печати, письма, жалобы. Результаты обследований оформляются докладными записками, справками, заключениями, предположениями и т. д.

Служебное расследование предусматривает проверку соблюдения работниками организации должностных обязанностей, а также должностных документов, регулирующих производственные отношения. Оно проводится специальной комиссией, создаваемой приказом руководителя организации в случаях выявления хищений, недостач, потерь, порчи материальных ценностей и в других случаях.

Хозяйственный спор – это способ установления соблюдения законности и обеспечения законных прав предприятий в хозяйственных взаимоотношениях. Такие споры между субъектами хозяйствования разрешаются в хозяйственных судах. Правильное разрешение хозяйственных споров субъектов хозяйствования играет важную роль в обеспечении дисциплины расчетов, выполнении плановых заданий и договорных обязательств во всех звеньях экономики. Результаты рассмотрения хозяйственных споров оформляют обычно протоколами и постановлениями.

Мониторинг – форма контроля, заключающаяся в наблюдении, анализе, оценке, установлении причинно-следственных связей, применяемая контролирующими органами в целях оперативной оценки фактического состояния объектов и условий деятельности субъекта мониторинга на предмет соответствия требованиям законодательства, выявления и предотвращения причин и условий, способствующих совершению нарушений, без использования полномочий, предоставленных контролирующим органам и их должностным лицам для проведения проверок.

Все виды и формы экономического контроля взаимосвязаны и взаимобусловлены, направлены на успешное развитие экономики для удовлетворения жизненных потребностей людей.

2.4 Эффективность контроля

Контроль – важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами – неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями. Для достижения управлением поставленных целей обязательным является организация эффективного контроля.

Первое и главное условие эффективности финансового контроля – обеспечение доступа к любой необходимой информации о реальном состоянии или действии контролируемого объекта. Поэтому работникам, осуществляющим контролирующую деятельность должно предоставляться право доступа к необходимой информации независимо от стадии ее формирования и прохождения; беспрепятственного доступа в любые помещения; изъятия документов в случае необходимости и опечатывание объектов в установленном законом порядке. В свою очередь, должностные лица проверяемых субъектов обязаны создавать все условия для нормальной работы контролеров.

Показателен опыт швейцарских коллег. Так, ведомству финансового контроля Швейцарии законом предоставлено право доступа к информации совершенно секретного характера. При этом особо оговаривается, что гарантирована в любом случае тайна почтовой и телеграфной переписки, а также то, что ведомственный регламент не может служить для государственных органов основанием для отказа в представлении контролерам подобных сведений.

Система финансового контроля должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее настраивать на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования государства, обеспечить возможность ее расширения и модернизации.

Большое значение в организации финансового контроля имеет требование приоритетности, по которому в первую очередь проверяются наиболее важные объекты. Контрольному органу незачем стремиться охватить контролем всю финансово-экономическую сферу государства, но нужно охватить контролем те объекты, где он может проявить себя с наибольшей отдачей и максимально способствовать экономии государственных средств.

Эффективность контроля прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность. Без регламентации и применения типовых решений в той или иной типовой ситуации контрольная организация не сможет работать слаженно во всех ее звеньях. Насколько деятельность подчинена четкому регламенту – настолько можно ожидать от нее успеха. Из всего вышеуказанного следует, что контроль необходимо осуществлять на основе четкого взаимодействия всех его органов и четкой координации их усилий для решения задач.

Планы органов финансового контроля не должны быть преждевременно известны или преданы гласности во избежание подтасовок фактов или дру-

гих негативных действий. Однако в процессе самого контроля в целях установления тесного контакта с работниками проверяемого предприятия и вскрытия с их помощью нарушений целесообразно информировать о проводимых мероприятиях.

Расходы на функционирование системы финансового контроля не должны превышать ожидаемых убытков в результате отсутствия контрольных мероприятий. Данное требование, определяющее эффективность контроля, предполагает и необходимость оптимизации организационной структуры финансового контроля, т. е. выявления и упразднения ненужных звеньев, оптимального сочетания централизации и децентрализации управления в структуре органов.

Следует отметить, что указанные выше условия и требования являются основанием и для функционирования современной системы финансового контроля развитых стран.

Обобщая зарубежный и отечественный опыт функционирования системы контроля можно выделить основные характеристики эффективного контроля, приведенные в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Характерные черты эффективного контроля

Характеристики, определяющие эффективность контроля	Сущность и содержание выделяемых характеристик
Стратегическая направленность	Контроль должен иметь стратегический характер, то есть отражать общие приоритеты организации и поддерживать их
Соответствие делу	Чтобы быть эффективным, контроль должен соответствовать контролируемому виду деятельности; объективно измерять и оценивать то, что действительно важно. Неподходящий механизм контроля может скорее маскировать, а не собирать критически важную информацию
Ориентация на результаты	Конечная цель контроля состоит не в том, чтобы собрать информацию, установить стандарты и выявить проблемы, а в том, чтобы решить задачи, стоящие перед организацией. Проведение измерений и оповещение об их результатах важно только как средство достижения этой цели. Необходимо тщательно следить за тем, чтобы эти самоочевидные средства контроля не заняли более важного места, чем подлинные цели организации. Контроль можно назвать эффективным только тогда, когда организация фактически достигает желаемых целей в состоянии сформулировать новые цели, которые обеспечат ее выживание в будущем
Своевременность	Своевременность контроля заключается не в исключительно высокой скорости или частоте его проведения, а во временном интервале между проведением измерений или оценок,

Окончание таблицы 2.1

Характеристики, определяющие эффективность контроля	Сущность и содержание выделяемых характеристик
	который адекватно соответствует контролируемому явлению. Значение наиболее подходящего временного интервала такого рода определяется с учетом временных рамок основного плана, скоростью измерений и затрат на проведение измерений и распространение полученных результатов. Система эффективного контроля – это система, которая дает нужную информацию нужным людям до того, как разовьется кризис
Гибкость	Контроль, как и планы, должен быть достаточно гибким и приспосабливаться к происходящим изменениям. Незначительные изменения планов редко бывают, сопряжены с необходимостью серьезных изменений в системе контроля. Если нечто непредвиденное можно спрогнозировать, то контроль становится не нужным
Простота	Простейшие методы контроля требуют меньших усилий и более экономичны. Но самое важное состоит в том, что, если система контроля слишком сложна и люди, взаимодействующие с ней не понимают и не поддерживают ее, – такая система контроля не может быть эффективной. Избыточная сложность ведет к беспорядку, являющемуся синонимом потери контроля над ситуацией. Для того, чтобы быть эффективным, контроль должен соответствовать потребностям и возможностям людей, взаимодействующих с системой контроля и реализующих ее
Экономичность	Любой контроль, который стоит больше, чем он дает для достижения целей, не улучшает ситуацию, не имеет право на осуществление
Периодичность	Контроль должен производиться с определенной периодичностью, которая бы с одной стороны исключала чрезмерность, а с другой обеспечивала бы системность

Достижение эффективности контроля связано не только с соблюдением указанных в таблице характеристик, но и требует еще учета его особенностей:

- контроль может осуществляться для себя и для кого-либо;
- контроль должен проводиться на основе знания динамики;
- контроль должен быть всеобъемлющим.

Первая особенность заключается в следующем – контроль не может оставаться исключительно прерогативой менеджера, назначенного контролером, и его помощником. Каждый руководитель независимо от своего ранга, должен осуществлять контроль как неотъемлемую часть своих должностных обязанностей, даже если никто ему специально этого не поручал.

Рассматривая вторую особенность необходимо иметь в виду, что контроль организации исполнения управленческих решений – это система наблюдения, проверки, оценки и коррекции положения дел на основе разра-

ботанных критериев (показателей). Руководителю важно знать *динамику ситуационных изменений*, что бы вовремя включиться в управление рабочим процессом сверху при повторяющихся сбоях или предупредить подчиненных о надвигающейся угрозе срыва. В то же время управленческий контроль предполагает совместное устранение случайных негативных ситуаций, которые постоянно возникают в работе.

Контролируя организацию и исполнение работ, руководитель отслеживает прежде всего, повторяемость сбойных ситуаций, интенсивность их проявления, их способность увести в сторону рабочий процесс, их нарастающую угрозу. Он выжидает, когда ему лучше всего вмешаться, чтобы рабочий процесс совсем не вышел из-под контроля. Поэтому руководитель каждый раз определяет для себя определенную *критическую точку*: или-или.

В то же время он дает шанс специалисту или менеджеру самому справиться с ситуацией, помогая советами. Анализ повторяющихся сбойных ситуаций показывает, какие ошибки допускает работник. Разбор этих ошибок становится главным в оценке этого направления работ. Важно только, чтобы потери времени, ресурсов и прибыли в дальнейшем были компенсированы: *тот, кто допускает ошибки, но анализирует их, становится осторожнее и изворотливее*.

Важнейшая особенность контроля, которую возможно следует учитывать в первую очередь, состоит в том, что он должен быть всеобъемлющим. Это означает контроль не за каждым движением и событием, а всесторонняя осведомленность о текущих делах.

Как уже было сказано выше, чтобы быть эффективным, контроль должен быть экономным. Это означает, что преимущества системы контроля должны перевешивать затраты на ее функционирование.

Затраты на систему контроля состоят из затрат времени, расходуемого менеджерами и другими работниками на сбор, передачу и анализ информации, а также из затрат на все виды оборудования, используемого для осуществления контроля. Любая система сбора и обработки информации относительно дорога. Стоимость проведения измерений зачастую является наиболее крупным элементом затрат во всем процессе контроля. Часто именно этот фактор определяет, а стоит ли вообще осуществлять контроль. Поэтому, в частности, менеджер должен *избегать искушения измерить все и как можно точнее*. Если проводить измерения подобным образом, то затраты на систему контроля превзойдут возможные доходы от ее применения.

Для повышения эффективности деятельности организации, многие компании стремятся внедрить систему опережающего контроля, что подразумевает проведение контрольных мероприятий на промежуточных фазах. Однако это увеличивает объем контроля, негативные последствия которого были отмечены выше. Поэтому в реальной деятельности организации нередко проводят контроль не промежуточных, а итоговых значений. Это становится особенно целесообразно, если цель контроля не корректировка процесса выполнения решения какого-либо вопроса, а оценка объема и качества выполненных работ.

В отличие от предприятий производственной сферы, для непроизводственных организаций характерно то, что результаты деятельности работников фирмы сложно поддаются экономической оценке, а порой даже не могут быть выражены в виде материальных носителей информации (отчеты, прогнозы). То есть для организаций непроизводственной сферы результаты могут быть оценены лишь качественными признаками.

Всеобъемлемость контроля увязывается с такими понятиями как детальный и факторный контроль. Детальный контроль возникает там, где сотрудники работают «на глазах» руководителя. Детальный контроль может превратиться в мелочную опеку, которая будет раздражать сотрудников и, кроме этого, отнимать много времени как у самого руководителя, так и его подчиненных.

Данный контроль может привести к тому, что многие работники постепенно утратят свою самостоятельность, начнут сомневаться в своих способностях. Неуверенность в себе приведет к тому, что они начнут обращаться к руководителю по самым различным мелким вопросам, боясь брать на себя ответственность. Через некоторое время руководителю самому придется делать то, что ранее делали его работники.

Для того чтобы иметь представление о том, что делается, *не нужно контролировать изо дня в день всех и вся*. Вполне достаточно держать под контролем основные факты, от которых зависят результаты в узловых видах деятельности. Искусство руководства как раз и заключается в том, чтобы умело разработать факторную сеть контроля.

Для этого необходимо:

- во-первых, определить перечень возможных слабых звеньев во взаимодействии работников между собой;

- во-вторых, продумать систему наблюдения за ходом работ каждого.

При выборе объема контроля требуется исходить из степени развития коллектива, а именно, чем ниже уровень знаний и опыта работников, тем объемней должен быть контроль, и наоборот, чем выше их профессионализм, тем больше обязанностей должен делегировать руководитель, в том числе он должен отказываться от некоторого объема контроля, в замен на самоконтроль.

Объем контроля напрямую связан с носителем контрольной информации, чем выше уровень контроля, тем меньше его объем, а, следовательно, и носители будут укрупненные: квартальные или годовые отчеты.

Если уровень контроля не соответствует уровню развития коллектива, то это отрицательно сказывается на производительности всей организации:

- во-первых, при более тщательном объеме, нежели требует ситуация, тратится драгоценное время руководителя, которое он мог бы использовать для чего-нибудь другого, с другой стороны, если не показать малоопытным работникам на текущие ошибки, то в следующий раз они могут повториться, следовательно, контроль должен быть текущим;

– во-вторых, постоянный контроль раздражает сотрудников, снижает мотивирующие факторы.

Научные исследования, связанные с проблемами контроля позволили сформулировать рекомендации науки о поведении по проведению эффективного контроля, приведенные на рисунке 2.5.



Рисунок 2.5 - Рекомендации науки по проведению эффективного контроля

В числе научных рекомендаций прежде всего стоит призыв – устанавливайте осмысленные стандарты, воспринимаемые сотрудниками. Люди должны чувствовать, что стандарты, используемые для оценки их деятельности, действительно достаточно полно и объективно отражают их работу. Кроме того, они должны понимать, чем и как они помогают своей организации в достижении ее интегральных целей. Если же сотрудники видят, что установленные стандарты контроля не полны и не объективны или же попросту «ловят блох», то они могут игнорировать их и сознательно нарушать или же будут испытывать усталость и разочарование.

Устанавливаемые стандарты могут быть жесткими, но главное – достижимы. При разработке мер контроля важно принять во внимание мотивацию. Четкий и ясный стандарт часто создает мотивацию уже тем, что точно говорит работникам, чего же ждет от них организация. Однако, согласно мотивационной теории ожидания, можно мотивировать людей на работу для достижения только тех целей, которые они склонны считать реальными. Таким образом, если стандарт воспринимается как нереальный или несправедливо высокий, то он может разрушить мотивы работников.

Если руководство организации хочет, чтобы сотрудники были мотивированы на полную самоотдачу в интересах организации, оно должно справедливо вознаграждать их за достижение установленных стандартов результативности. Согласно теории ожидания существует четкая взаимосвязь между результативностью и вознаграждением. Если работники не ощущают такой связи или чувствуют, что вознаграждение несправедливо, то их производительность в будущем может упасть (рекомендация – вознаграждайте за достижение стандарта). Кроме того сотрудники должны быть подготовлены и

иметь соответствующий уровень образования и навыков в области проведения контрольных процедур.

Следующая рекомендация – устанавливайте двустороннее общение. Если у подчиненного возникают какие-либо проблемы с системой контроля, то у него должна быть возможность открыто обсудить их, не опасаясь, что руководство обидится на это. Любой руководитель, осуществляющий контроль в организации должен откровенно обсудить со своими подчиненными, какие значения ожидаемых результатов будут применяться в качестве стандартов в каждой области контроля. Подобное общение должно увеличивать вероятность того, что работники точно поймут истинную цель контроля и помогут установить скрытые упущения в системе контроля, не очевидные для ее создателей из высшего руководства фирмы.

Организовать периодичность контроля. Руководство не должно перегружать своих подчиненных многочисленными формами контроля, иначе это будет поглощать все их внимание, и приведет к полному беспорядку и краху.

3 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

3.1 Предмет и метод экономического контроля

Основу экономического контроля составляет финансовый, который представляет совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации.

Финансовый контроль, будучи составной частью контроля в деятельности хозяйствующего субъекта, является одной из функций управления.

Несмотря на множество видов контроля в деятельности организации, ряд специалистов высказывает мысль, что финансовый контроль является контролем более высокого порядка по отношению к другим видам контроля. Это объясняется тем, что многие процедуры финансового контроля невозможно осуществить только как контроль финансовых потоков, без рассмотрения сущности финансируемых операций, а следовательно, без привлечения других видов контроля.

Предметом финансового контроля являются хозяйственные операции, то есть любые действия, приводящие к изменению стоимости имущества любого вида или обязательств любого вида. В отличие от предмета бухгалтерского учета и экономического анализа (с которыми контроль взаимосвязан) у контроля свой собственный предмет.

Предметом экономического 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) (рисунок 3.1).



Рисунок 3.1 – Предмет финансового контроля

Как правило, в поле действия функции контроля попадают преимущественно отрицательные отклонения отдельных частей управляемого объекта от установленных критериев. В общей системе управления контролируется состояние и использование финансовых и материальных ресурсов, технологические процессы производства и реализации продукции (работ, услуг).

Однако в отличие от функций анализа, где рассматриваются эти процессы взаимосвязано, контроль во многих случаях носит локальный характер, в основном ориентирован на выявление отклонений, оказывающих негативное влияние на конечные результаты деятельности организации.

Иное содержание имеет и предмет бухгалтерского учета, который ограничивается лишь той частью процесса производства, которая может быть представлена информацией, выраженной в натуральном и денежном измерителе, определяющей состояние и использование средств и их источников в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Под предметом финансово-хозяйственного контроля в современных условиях хозяйствования следует понимать планомерное и целенаправленное комплексное исследование различных сторон деятельности организации с целью всесторонней оценки результатов ее деятельности, предупреждения фактов бесхозяйственности и злоупотреблений, нецелевого и неэффективного использования финансовых средств и материальных ценностей, изыскания резервов повышения эффективности конечных результатов деятельности организации.

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

Объекты финансово-хозяйственного контроля – 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 (рисунок 3.2).

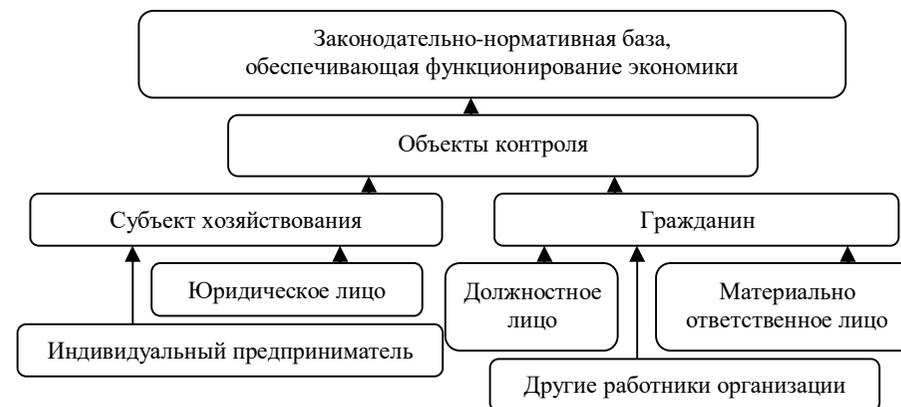


Рисунок 3.2 – Объекты финансового контроля

Важным вопросом при рассмотрении методологических основ при осуществлении контроля является используемый метод. Как правило, под *методом* (от греч. methods – путь, исследование, прослеживание) понимается способ достижения определенной цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности. В широком смысле метод – способ теоретического исследования или практического осуществления чего-либо.

Финансовый контроль имеет свой метод, основанный на диалектическом подходе и являющийся способом его приложения к изучению объектов контроля. *Метод финансово-хозяйственного контроля* представляет собой диалектический подход к комплексному, всестороннему и глубокому исследованию финансово-хозяйственной деятельности организации, а также отношений, складывающихся в процессе контрольных действий с помощью *совокупности специальных приемов, способов и процедур* для установления экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности хозяйственных и финансовых операций на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля (рисунок 3.3).

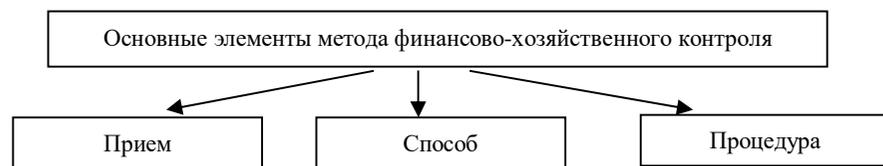


Рисунок 3.3 – Элементы метода финансово-хозяйственного контроля

Под приемом, как одним из элементов метода понимается отдельное контрольное действие. Например, пересчет денег в кассе магазина у кассира, проверка наличия документов, подтверждающих поступление товара 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* – 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 настоящее время государство придает большое значение развитию и укреплению методологических основ контрольной деятельности в Республике Беларусь. В развитие Указа № 510 принят ряд нормативных правовых актов, регулирующих отдельные вопросы осуществления контрольной деятельности, которые на законодательном уровне устанавливают способы и методы проведения проверок. В таблице 3.1 приведены данные нормативные документы.

Т а б л и ц а 3.1 – Нормативные правовые акты, регулирующие применение методологических основ финансово-хозяйственного контроля

Наименование государственного органа	Наименование нормативного документа	Дата принятия
Министерство труда и социальной защиты Республики Беларусь	Постановление № 144 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510»	11 декабря 2009 г.
Министерство труда и социальной защиты Республики Беларусь	Постановление № 155 «О методах и способах проведения проверок органами государственной экспертизы условий труда Республики Беларусь»;	22 декабря 2009 г.
Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь	Постановление № 88 «О методах и способах проведения проверок налоговыми органами» (далее – Постановление № 88);	31 декабря 2009 г.
Министерство труда и социальной защиты Республики Беларусь	Постановление № 161 «Об осуществлении контроля за соблюдением законодательства о пенсионном обеспечении»	31 декабря 2009 г.
Министерство труда и социальной защиты Республики Беларусь	Постановление № 161 «Об осуществлении контроля за соблюдением законодательства о занятости населения»	31 декабря 2009 г.
Министерство экономики Республики Беларусь	Постановление № 204 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510»	31 декабря 2009 г.
Комитет государственного контроля Республики Беларусь	Приказ от № 1 «Об утверждении Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь» (далее – Приказ № 1) и др.	4 января 2010 г.

В последнем, приведенном в таблице нормативном документе, изданным Комитетом государственного контроля Республики Беларусь, а именно в Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь, определены основные требования к выбору и применению методов и способов осуществления проверок. В данной Инструкции, прежде всего, выделено два метода проверки:

– *метод документальной проверки*, который 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 первичной документации, записей в учете и отчетности и др.;

– *метод фактической проверки*, направленный 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.

Кроме того, Инструкцией предусмотрен еще ряд способов (методов), которые могут быть использованы в ходе проведения проверки:

– проведение встречных проверок;
– использование чека-листа. Под контрольным списком вопросов (чек-лист) понимается исчерпывающий перечень требований, которые могут быть предъявлены проверяемому субъекту в соответствии с законодательством, подлежащих проверке соответствующим контролирующим органом. Формы контрольного списка вопросов, перечень контролируемых органов и (или) сфер контроля (надзора), которые применяют (в которых применяется) такой список вопросов (чек-лист), утверждаются Советом Министров Республики Беларусь и размещаются на официальных сайтах контролируемых (надзорных) органов в глобальной компьютерной сети Интернет.

В настоящее время постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 13 декабря 2012 г. № 1147 утверждены:

– перечень контролируемых (надзорных) органов и сфер контроля (надзора), которые применяют (в которых применяется) контрольный список вопросов (чек-лист);

– формы контрольного списка вопросов (чек-листа) в различных сферах (контроля за соблюдением законодательства, регулирующего производство и оборот алкогольной, пищевой спиртосодержащей продукции, пищевого этилового спирта и табачных изделий, оборот табачного сырья, рекламу алкогольных напитков и табачных изделий; осуществление оптовой и розничной торговли нефтепродуктами и т.д.).

В процессе осуществления контроля, при изучении различных сторон деятельности организаций широко используются такие *общепринятые мето-*

ды познания, как сравнение, анализ и синтез, а также логические методы исследования – дедукция и индукция.

Проведение контрольных действий невозможно осуществлять без сравнения: отчетных показателей с плановыми или прогнозными; фактического расходования ресурсов с установленными нормами; показателей работы контролируемой организации со среднеотраслевыми и др.

С помощью анализа в ходе контроля появляется возможность изучить отдельные операции и факты хозяйственной жизни, детально и глубоко их исследовать, установить факторы и оценить их влияние на результаты.

Синтез позволяет обобщить установленные факты, выделить типичные, отделить основные факты от второстепенных.

Метод дедукции рассчитан на получение обоснованных выводов путем перехода от обобщенных синтетических показателей к частным и единичным фактам. Так при осуществлении финансового контроля, как правило последовательность действий следующая: от изучения показателей бухгалтерской и статистической отчетности через регистры синтетического и аналитического бухгалтерского учета переходят к сплошному или выборочному рассмотрению первичных документов.

При использовании в контрольных действиях метода индукции осуществляется переход от единичных фактов к обобщенным количественным и качественным характеристикам различных сторон деятельности организации.

В целом можно отметить, что методы финансового контроля – это приёмы исследования учётной документации и получения фактических данных, применяемые работниками контрольно-ревизионных органов и служб с целью выявления доказательной информации. Между различными методами финансового контроля нет чётких границ, многие из них находятся во взаимосвязи, включают элементы других методов. Во многих случаях достоверное установление фактов возможно лишь с помощью комплексного использования целого ряда методов.

При этом выбор методов контроля, применяемых в том или ином случае, зависит от полномочий контрольно-ревизионного органа или службы. Например, аудитор в ходе проверки может применять только документальные методы; в ходе налоговой проверки могут проверяться только те документы, которые касаются начисления и перечисления в бюджет налогов. Наиболее широкие полномочия, как правило, реализуется при вышестоящем или внутривозвратном контроле, так как полномочия служб внутреннего контроля ограничиваются только локальными нормативными актами.

Характерной особенностью метода финансово-хозяйственного контроля является использование целой системы приемов, разработанных данной отраслью экономических знаний или основанных на достижениях смежных наук – бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности, статистики и др.

3.2 Способы и приемы документального контроля

Документальный контроль заключается в проверке различного рода первичных документов, бухгалтерских и оперативных регистров, статистической, бухгалтерской и оперативной отчетности и других документальных носителей экономической информации.

Цель документального контроля – выявление правильности, достоверности, законности и экономической целесообразности документально отраженных хозяйственных операций.

Источники информации для документального контроля приведены на рисунке 3.4).

Как видно из приведенного рисунка в составе источников информации можно выделить:

- первичные и иные документы, включая технические носители информации;
- плановая, нормативная, технологическая и другая документация;
- регистры бухгалтерского и налогового учета (распечатки из компьютерных бухгалтерских программ, журналы-ордера, ведомости аналитического учета и др.);
- данные оперативного учета;
- все виды отчетности.

В ходе проведения контроля документы, которые являются источниками информации, рассматриваются с различных точек зрения и, прежде всего, в начале, необходимо определить доброкачественность документов по форме и существу отраженных в них хозяйственных операций.

Недоброкачественные по форме документы по совершенным хозяйственным операциям условно подразделяются:

- на недооформленные;
- оформленные с нарушением установленных требований, которые в свою очередь подразделяются:
 - на содержащие случайные ошибки;
 - отражающие незаконные операции;
 - подложные, в которых искажение фактических данных допущено с определенной целью путем подчистки, подделки и искажения в отношении качественных и количественных характеристик хозяйственной операции или события либо внесения заведомо недостоверной информации о хозяйственной операции или событии.

Для оценки совершенных финансовых операций и хозяйственных действий используются различные по содержанию приемы документального контроля в зависимости от целей контроля и состояния бухгалтерского учета. При этом классификация приемов документального контроля опирается на внутренне присущую ему последовательность контрольных действий и их логическую взаимосвязь.

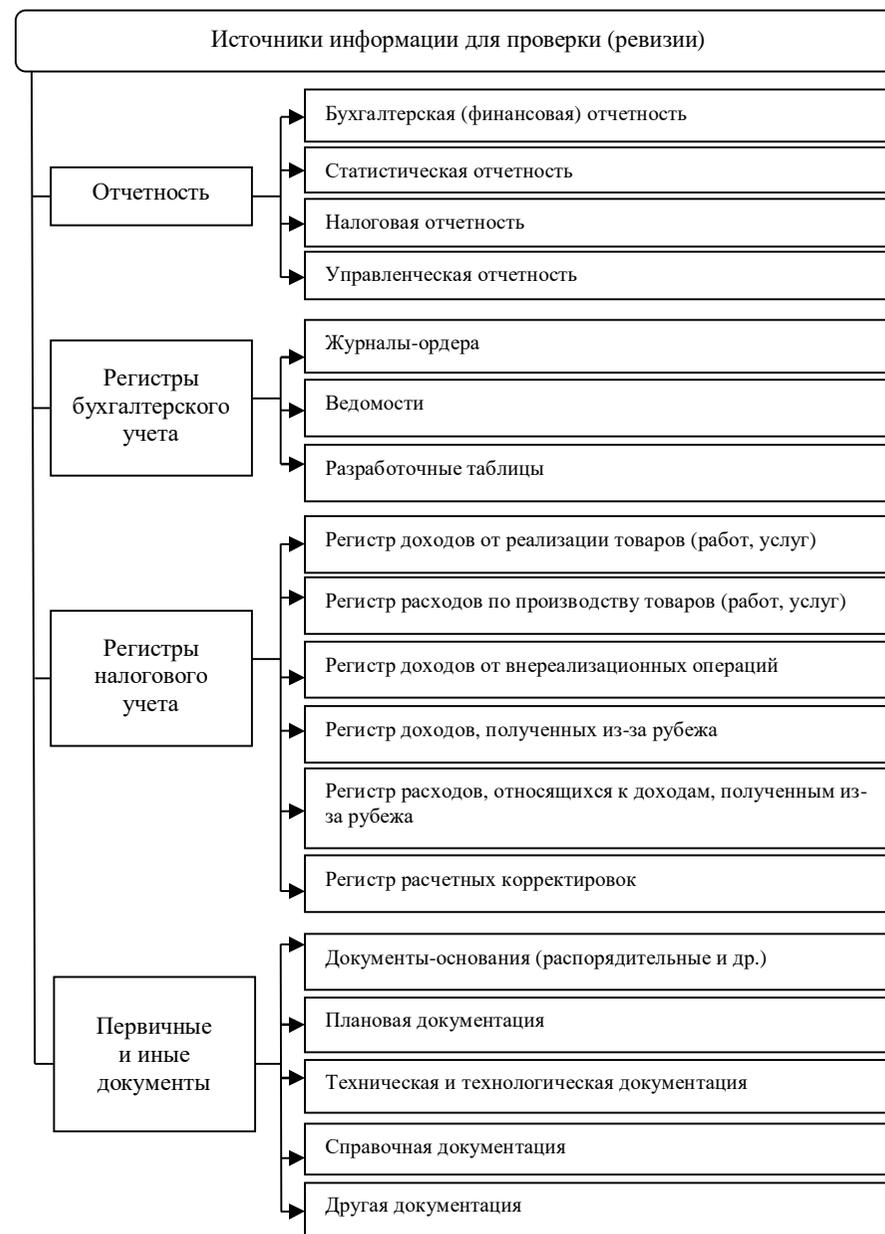


Рисунок 3.4 – Источники информации для проведения документального контроля

Наиболее часто применяемыми приемами документального контроля являются виды проверок, приведенные на рисунке 3.5



Рисунок 3.5 – Приемы, используемые при документальном контроле

Формальная проверка представляет собой способ проверки документов на: – соблюдение применения утвержденных форм первичных учетных документов;

– последовательность, полноту и правильность заполнения в них реквизитов и др.

Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа, дату и место его составления;
- основание и содержание хозяйственной операции;
- количественное измерение хозяйственной операции (в натуральном и денежном измерении);
- должности, фамилии, личные подписи и иные сведения, однозначно идентифицирующие личность участника хозяйственной операции.

Исходя из специфики хозяйственной операции или системы обработки данных, в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты (статья 9 Закона о бухгалтерском учете и отчетности).

При проверке форм документов учитываются требования, предъявляемые к тем или иным видам и формам первичных учетных документов. Так, например, в кассовых и банковских документах не допускается никаких исправле-

ний, в другие документы можно вносить исправления с оговоркой, отдельные документы действительны только при наличии на них печати и т. д.

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

Пример 1. При проведении арифметической проверки оборотного баланса выявлено расхождение между итогами актива и пассива. Разность составила 2 000 000 руб. (Важно отметить, что если полученная разность делится на 2 без остатка, велика вероятность того, что полученная при делении сумма была ошибочно отнесена в дебет или кредит оборота какого-то счета). Сумма, полученная при делении 2 000 000 руб. на 2, совпала с салдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». В результате дальнейшей проверки выяснилось, что дебетовое салдо по счету 68 было ошибочно принято бухгалтером за кредитовое и соответственно отражено в пассиве оборотного баланса.

Экспертная проверка дополняет две вышеназванные проверки: по форме и арифметическую. Цель экспертной проверки – выявить наличие подделок в документах. Практика проведения контроля позволила выделить следующие виды подделок: дописка текста, букв, цифр, зачеркивание, частичное или полное удаление написанного текста, цифровых записей, подделывание подписей и т. п. Все указанные виды подделок могут быть выявлены при внимательном осмотре документа. Как правило, доброкачественный документ имеет одинаковые цвет бумаги, печатный текст или чернила, каллиграфит письма или шрифт букв, устойчивые цифры и буквы.

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

Пример 2. При проведении проверки расчетов с персоналом по оплате труда на основании расчетно-платежной ведомости контролируются суммы удержаний из заработной платы работника (подходный налог; отчисления в Фонд социальной защиты населения; аванс, выданный в счет оплаты труда; суммы по исполнительным листам и т.д.). При этом учитываются требования статьи 108 Трудового кодекса Республики Беларусь по ограничению размера удержаний из заработной платы. В частности, при каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

Экономическая проверка – это проверка, цель которой является определение экономической целесообразности осуществленных хозяйственных операций, влияния полученных результатов этих операций на финансовые результаты хозяйствования контролируемого субъекта. Например, проверка экономической целесообразности дальнейшего использования объекта основных средств [в случае его морального и (или) физического износа], возможности и эффективности его восстановления.

Логическая проверка представляет собой способ изучения хозяйственных процессов посредством сопоставлений взаимосвязанных финансовых и производственных операций. Данная проверка позволяет выяснить, имела ли место та или иная операция в указанном объеме. Данный прием позволяет выявить приписки в объеме выполненных работ, завышение себестоимости и т. д.

Пример 3. Отраженные в товарно-транспортной накладной данные о массе и объеме товара сопоставляются с грузоподъемностью и объемом автомобиля, на котором перевозился этот товар и данными путевого листа на этот автомобиль.

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. Использование данного приема основано на том, что при совершении отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы составляются в нескольких экземплярах, а отдельные операции оформляются дополнительными документами. Указанные документы, как правило, прикладываются к отчетам (реестрам) материально ответственных лиц, что позволяет использовать прием встречной проверки. Цель проверки – уточнение достоверности совершенных операций, контролируемых по содержанию одних и тех же документов, только в разных организациях.

Наиболее вероятно, что встречная проверка может оказаться весьма полезной для выявления следующих злоупотреблений:

- полное или частичное неоприходование активов, полученных от другого лица, участвовавшего в хозяйственной операции;
- присвоение выручки от реализации товаров, работ и услуг (в том числе сдаваемой в банк);
- наличие полностью или частично бестоварных операций;
- излишнее списание товарно-материальных ценностей и денежных средств и др.

Пример 4. Сверяя данные по задолженности с покупателями, проверяющие установили значительное количество просроченной задолженности по широкому спектру партнеров проверяемой организации. При встречной проверке данных о поставленном товаре большинство из них не подтвердилось.

Разновидностью встречной проверки является взаимная проверка документов. Она проводится по внутренним (взаимосвязанным) операциям определенной организации. Например, оприходование денег по кассе сопоставляют с записями в выписках банка по расчетному счету.

Балансовые увязки движения материального имущества, сущность которых состоит в проверке количественной информации о движении однородного материального имущества за межинвентаризационный период. Таким образом, поступление отдельных видов имущества за межинвентаризационный период (включая его остатки по результатам предыдущей инвентаризации)

сопоставляется с его расходом за этот же период и остатками по инвентаризационной ведомости на момент проверки. Превышение документированного расхода и исходящих остатков определенных видов имущества над их поступлением (с учетом входящих остатков) может быть результатом выписки бестоварных расходных документов или реализации неоприходованного имущества, завышения цен и других злоупотреблений. При осуществлении этого приема используют формулу балансовой увязки, сущность которой состоит в следующем: остаток материального имущества на начало контролируемого периода вместе с поступлением этого имущества за проверяемый период всегда равен сумме реализованного имущества в проверяемом периоде вместе с остатками такого же имущества на конец этого периода (рисунок 3.6).

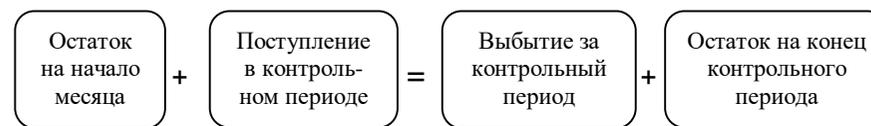


Рисунок 3.6 – Формула балансовой увязки

Пример 5. При проверке движения колесных пар в вагонном депо были предоставлены все необходимые документы о поступлении и документированном расходе данного товара. На основании данных проверки и обобщения этих материалов были получены следующие исходные данные и результаты их обработки: к остаткам по данным инвентаризационных описей на начало периода (10000 шт.) прибавлены поступления по документам в течение периода (5000 шт.) и вычтен документированный расход за период (8000 шт.). Следовательно, полученный результат (10000 шт. + 5000 шт. – 8000 шт. = 7000 шт.) являлся максимально возможным остатком колесных пар на конец проверяемого периода. Выявленное расхождение может свидетельствовать о признаках возможного злоупотребления либо о неотраженном приходе.

Прием обратного счета (на практике его называют обратной калькуляцией) используется для проверки размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определенного вида готовой продукции. По фактическому выпуску готовой продукции исчисляется расход сырья (в соответствии с установленными нормами или экспертной оценкой специалистов) за проверяемый период. Результат сопоставляется с фактически произведенными списаниями сырья по первичным документам за это же время по следующей формуле (рисунок 3.7):

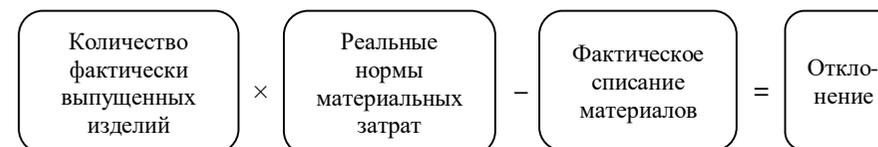


Рисунок 3.7 – Формула, используемая при приеме обратного счета

С помощью приема обратного счета появляется возможность установить факты незаконного списания сырья и материалов на производство.

Оценка законности и обоснованности финансовых и хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета.

Суть приема заключается в сопоставлении записей в учетных регистрах с оправдательными документами, а также данных учетных регистров с показателями отчетности. Этот прием позволяет установить:

- неверную корреспонденцию счетов;
- несоответствие записей в учетных регистрах первичным документам в части объема совершенных операций;
- отсутствие бухгалтерских записей по некоторым первичным документам;
- составление учетных записей, особенно исправительных, не подтвержденных оправдательными документами и не оформленных надлежащим образом;
- повторение корреспонденции в одинаковых суммах по одному и тому же документу;
- необоснованное «свертывание» сальдо активно-пассивных счетов;
- несоответствие отчетных показателей записям в Главной книге и других учетных регистрах.

Пример 6. В ходе проверки выявлено начисление амортизационных отчислений по основным средствам, не участвующих в предпринимательской деятельности, с отражением исчисленных сумм на счетах расходов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы». Как видно, неправильная корреспонденция счетов привела к необоснованному завышению расходов организации, связанных с предпринимательской деятельностью.

В зависимости от полноты проверки, первичных документов, записей в учетных регистрах, бухгалтерской (финансовой) отчетности, данных другой документации различают сплошной и выборочный способы документального контроля.

При *сплошном способе контроля* проверяются все документы и записи в учетных регистрах за весь проверяемый период.

В ходе проведения проверки сплошным способом, как правило, проверяются кассовые, банковские операции, расчеты с подотчетными лицами, по возмещению материального ущерба.

Выборочный способ предусматривает проверку первичных документов и записей в учетных регистрах за определенные промежутки времени.

В практике работы контрольно-ревизионных служб распространены два варианта выборочного способа контроля:

- проверка части документов за весь контролируемый период;
- проверка всех документов, касающихся конкретных операций за одну декаду, месяц или квартал.

Способы контроля определяются при подготовке к его проведению, в период составления рабочего плана.

3.3 Приемы фактического контроля

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

В составе приемов фактического контроля можно отметить приемы, приведенные на рисунке 3.8.

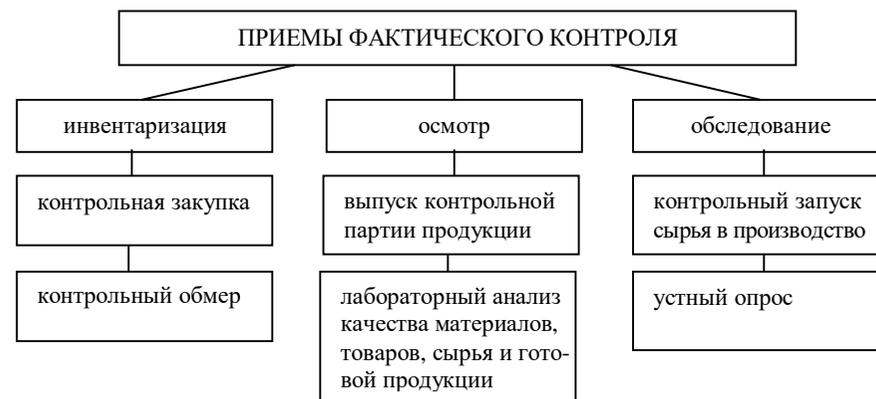


Рисунок 3.8 – Приемы, используемые при фактическом контроле

Инвентаризация – метод бухгалтерского учета (при проведении проверки (ревизии), в том числе аудиторской, – прием контроля), осуществляемый путем непосредственной проверки наличия и состояния имущества и реальности финансовых обязательств организации. Инвентаризация (от лат. *inventarum*) – опись имущества. Инвентаризация активов – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

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 особенно-

стях осмотренных объектов. Например, по ценным бумагам в качестве таких отличительных особенностей можно назвать вид ценной бумаги, наименование ее эмитента, дату выпуска, номинальную стоимость и т. д. При осмотре проверяющий, как правило, самостоятельно определяет количество и сущность тех элементов осматриваемого объекта, которые его могут заинтересовать исходя из целей проверки. Дополнительно полученная при осмотре информация сопоставляется затем с содержанием хозяйственных договоров, счетов, сертификатов качества товаров и т. д.

Помимо осмотра денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей также практикуют и выборочный осмотр территории, места хранения материальных активов, контрольно-кассовых аппаратов и др. Непосредственное изучение проверяющим определенных объектов учета при помощи осмотра может осуществляться как самостоятельный прием. Но его можно использовать и как прием, при помощи которого появляется вероятность резкого повышения результативности инвентаризации.

При осмотре объектов учета могут быть выявлены определенные противоречия с учетными данными.

Обследование представляет собой как бы продолжение осмотра, но с одновременным ознакомлением с документами, как нормативными, так и оправдательными, с получением объяснений от ответственных лиц. Целями данного способа являются изучение вопросов организационно-производственной деятельности, проверка целесообразности и эффективности данной деятельности, проверка обеспечения сохранности имущества проверяемой организации. Обследование обычно проводится в начале контрольных процедур. Объектами обследования могут быть денежные средства, ценные бумаги, материальные активы и др. Но круг объектов обследования может быть существенно расширен. Возможны обследования кассового или складского хозяйства, территории организации, оборудования и инвентаря, соблюдения правил торговли и организации обслуживания покупателей, технологии производства продукции в цехах, порядка приема, хранения, отпуска и реализации продукции и др. Спектр обследуемых вопросов широко варьируется. Например:

- при проверке кассовой дисциплины в программу проверки могут быть включены многие технические вопросы и изучение особенностей постановки на учет и эксплуатации кассовых суммирующих аппаратов;
- обследовании складского помещения – вопросы его состояния, охраны и сигнализации, а также складского учета материальных активов;
- по организации обслуживания покупателей – соблюдение ассортиментного минимума и качества товаров, сроков их реализации;
- по трудовому законодательству – соблюдение работниками правил санитарии, организация материальной ответственности, режим и условия работы и др.

При необходимости в круг обследования включают анкетирование, хронометраж, фотографирование, наблюдение за поведением материально ответственных лиц на рабочих местах и др. Результаты обследований оформляются разовыми актами, например, о наличии охранно-пожарной сигнализации и ее исправности.

Контрольная закупка. Контрольной закупкой признается искусственно созданная должностными лицами контролирующих органов ситуация приобретения товарно-материальных ценностей без цели их приобретения или последующей реализации. Общий порядок проведения должностными лицами государственных органов, уполномоченных в соответствии с законодательными актами проводить контрольные закупки товарно-материальных ценностей, контрольное оформление заказов на выполнение работ, оказание услуг, контрольных закупок товарно-материальных ценностей, контрольного оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг определяется Положением о порядке проведения контрольных закупок товарно-материальных ценностей, контрольного оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 апреля 2009 г. № 554.

Контрольная закупка производится должностными лицами уполномоченных органов с последующим объявлением организации, индивидуальному предпринимателю (их представителям в лице продавца, кассира и других лиц, чьи полномочия действовать от имени организации или индивидуального предпринимателя при продаже товарно-материальных ценностей, оформлении заказа на выполнение работ, оказании услуг явствуют из обстановки или подтверждены документально), физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем, о проведении такой закупки.

Например, налоговый инспектор приобретает в мебельном магазине стул, передает продавцу за него деньги и даже принимает от продавца какие-то документы на этот стул, а затем начинает составлять акт о контрольной закупке, в котором указывает, что она совершена проверяемым без регистрации выручки через кассовый аппарат. Но если этот стул не был передан в руки проверяющим (к примеру, за этим стулом только пошли на склад), то такие действия налогового инспектора явно преждевременны.

Факт и результаты контрольной закупки отражаются в акте (справке) проверки. Акт контрольной закупки является неотъемлемой частью акта (справки) проверки.

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

Выпуск контрольной партии продукции. Под контрольной партией продукции подразумевают такую ее партию, выпуск которой организуется

проверяющими со специальной, но заранее не объявляемой контрольной целью. Выпуск контрольной партии продукции осуществляется чаще всего как самостоятельный прием и лишь при необходимости дополняет другие. Как и при обследовании, выпуск контрольной партии продукции может сопровождаться проверкой своевременности клеймения весов и гирь, мерного инвентаря; осуществляются и другие подобные, целесообразные в данном случае процедуры.

Контрольный запуск сырья в производство назначается для установления фактического расхода сырья и материалов для изготовления единицы готовой продукции. При контрольном запуске сырья в производство, как и при выпуске контрольной партии продукции, фактический контроль ориентирован на организацию и осуществление внешне обычного производственного процесса (в тех самых условиях, на том же самом оборудовании и т.д.), но под наблюдением проверяющих. Для проведения контрольного запуска сырья и материалов в производство направляется требование руководителю организации о проведении контрольного запуска сырья в производство, в котором указываются дата проведения контрольного запуска, а также должности и фамилии лиц, привлекаемых в качестве экспертов.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство производится специалистом организации в присутствии эксперта, проверяющего, материально ответственного лица. После получения готовой продукции экспертом составляется и подписывается заключение о фактическом расходе сырья, материалов на изготовление одной единицы готовой продукции, с которым под подпись знакомятся проверяющий и плательщик (иное обязанное лицо).

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, объем фактически выполненных работ: кладка фундамента, кладка стен, настил полов и т.д. По результатам обмера составляется акт.

Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции. 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. Изъятие проб (образцов) для лабораторного анализа производится в соответствии с инструкциями о порядке инспектирования организаций определенных отраслей народного хозяйства. Лабораторный анализ бывает двух видов: пищевой и непищевой, чаще всего применяется при проверках соответствия качества готовой продукции действующим стандартам. Для анализа изымают пробу готового изделия, одну берут у производителя, а другую желательнее получить у покупателя. Изъятые пробы пломбируются и при письменном сопровождении направляются в соответствующую лабораторию. Заключение лаборатории позже используется проверяющими.

Устный опрос означает фактическую проверку объектов контроля путем опроса соответствующих лиц, располагающих теми или иными сведениями об этих объектах. Каждому направлению проверяемого объекта присущи совершенно особые виды нарушений. Например, бессмысленно спрашивать кассира о соблюдении сроков и порядка проведения инвентаризации.

Как правило, эта процедура используется на начальной стадии проверки, когда проверяющий знакомится с проверяемым субъектом и планирует проверку. Для проведения устного опроса могут быть предварительно подготовлены вопросники по различным проблемам (например, по кассовым операциям и т.п.), в которых проверяющие отмечают ответы опрошенных лиц. Проведение устных опросов может применяться на других этапах проверки.

Наряду с устным опросом используется также письменный опрос. В этом случае гражданам предлагается изложить в письменной форме ответы на поставленные вопросы. Полученные результаты анализируются, обобщаются и при необходимости производятся дополнительные процедуры.

Проверяющие могут использовать разные по своему содержанию приемы и способы контроля в зависимости от специфики контролируемого участка финансово-хозяйственной деятельности. Они применяются для изучения полноты оприходования грузов, прибывших автомобильным, водным и железнодорожным транспортом, достоверности совершаемых операций по отпуску материальных ценностей со складов, качества проведенных инвентаризаций, соблюдения правил отпуска материалов, готовой продукции и других ценностей.

4 СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

4.1 Экономическая сущность, содержание и формы государственного контроля

Среди способов укрепления законности и дисциплины в государственном управлении важное место принадлежит контролю. Контроль является необходимой функцией управления обществом наряду с организацией, регулированием, координацией и другими; выступает как важнейшее условие эффективности организации управления и одного из средств обеспечения законности и дисциплины в государственном управлении.

Государственный контроль – категория историческая. Его возникновение связано с общественным процессом труда, сама природа которого обуславливает необходимость управления, устанавливающего согласованность между индивидуальными работниками и выполняющего общие функции, возникающие из движения всего производственного механизма в отличие от движения его самостоятельных органов.

Контроль осуществляется государственными органами повседневно в ходе выполнения поставленных перед ними и подчиненными им объектами (лицами) задач. Он называется государственным, поскольку осуществляется от имени государства с использованием государственно-властных полномочий. Контроль является составной частью государственного управления, одной из его функций, методом реализации управленческой компетенции (рисунок 4.1).

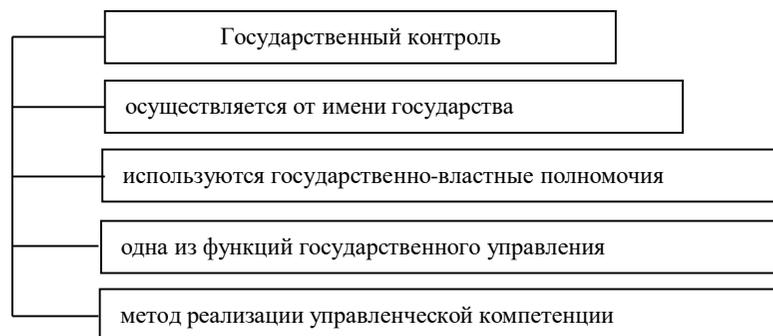


Рисунок 4.1 – Характерные признаки государственного контроля

Сущность контроля в сфере исполнительной власти заключается в том, что уполномоченные на то государственные органы (законодательной, исполнительной и судебной власти) и общественные организации, используя организационно-правовые способы, средства, выясняют, нет ли в деятельности подконтрольных органов исполнительной власти и их должностных лиц каких-либо отклонений от законности, а если таковые имеются, то своевременно их устраняют, восстанавливают нарушенные при этом права, привлекают виновных к ответственности, принимают меры к предотвращению нарушений законности и дисциплины.

Известно, что в ходе проведения каких-либо серьезных реформ неизбежно возникают трудности в сфере поддержания законности и дисциплины, что вполне объяснимо.

Для совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь Президентом Республики Беларусь 16 октября 2017 года был подписан Указ № 376 «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности» (далее – Указ № 376), который минимизировал вмешательство контролеров в хозяйственную деятельность субъектов предпринимательской деятельности.

В соответствии с Указом № 376 меняются и формы проведения государственного контроля, который теперь будет осуществляться в формах: выборочных проверок, внеплановых проверок, мероприятий технического (технологического, поверочного) характера, а также мер профилактического и предупредительного характера.

Кроме того, законодательством определены также следующие обстоятельства проведения государственного контроля:

– запрещается незаконное вмешательство в деятельность проверяемого субъекта, в противном случае осуществляется привлечение должностных лиц контролирующих (надзорных) органов к установленной законодательными актами ответственности;

– проверяемый субъект признается добросовестно исполняющим требования законодательства, пока не доказано иное;

– под субъектами (проверяемыми субъектами) понимаются организации, их обособленные подразделения, имеющие учетный номер плательщика (далее – обособленные подразделения), представительства иностранных организаций, индивидуальные предприниматели, нотариусы, а также лица, осуществляющие адвокатскую деятельность индивидуально, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма, временные (антикризисные) управляющие, не являющиеся юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями;

– в случае неясности или нечеткости предписаний акта законодательства решения должны приниматься в пользу проверяемого субъекта;

– проверки не должны нарушать производственно-хозяйственную деятельность проверяемых субъектов.

Первой из обозначенных форм проведения государственного контроля является выборочная проверка. В настоящее время выборочная проверка назначается только с учетом критериев оценки степени риска проверяемых субъектов и на основании результатов анализа имеющейся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, свидетельствующей о высокой степени риска нарушений законодательства и невозможности их выявления или устранения иными формами государственного контроля (надзора).

Как и ранее, одним из оснований для проведения внеплановой проверки будет являться поручение органа уголовного преследования. Но после вступления в силу Указа № 376 проведение такой проверки возможно только по возбужденному уголовному делу. Следует отметить, что количество оснований для назначения внеплановой проверки уменьшилось. При этом в ходе внеплановой проверки изучению будут подлежать только факты и обстоятельства, послужившие основанием для ее назначения.

С принятием Указа № 376 не допускается проводить выборочные и внеплановые проверки по вопросам, которые относятся к мероприятиям технического (технологического, поверочного) характера. В соответствии с требованием Указа данные мероприятия имеют предупредительно-профилактическую направленность. По результатам их проведения контролирующие (надзорные) органы в пределах своей компетенции в случае выявления нарушений выносят требование (предписание) об их устранении в установленный срок. А в случае выявления нарушений, создающих угрозу национальной безопасности, причинения вреда жизни и здоровью населения, окружающей среде вручают предложение о приостановлении (запрете) деятельности субъекта (его цехов, производственных участков), объекта строительства, оборудования до устранения нарушений, послуживших основанием вручения (направления) такого предложения, выносят соответствующее требование (предписание). Если организация своевременно устранила нарушения меры ответственности в отношении субъекта и его должностных лиц не применяются.

При проведении встречной проверки будет исключена возможность применения мер ответственности в отношении контрагента проверяемого субъекта или третьих лиц, имеющих отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям. То есть субъекты, деятельность которых проверена в рамках встречной проверки, не могут привлекаться к ответственности в рамках встречной проверки.

Кроме того, с введением нового Указа определена конкретная ответственность контролирующих органов, на рисунке 4.2 приведен список нарушений, за которые наступает их ответственность.



Рисунок 4.2 – Список грубых нарушений, влекущих ответственность должностных лиц контролирующего (надзорного) органа

Таким образом, государственный контроль направлен на повышение эффективности хозяйственной деятельности проверяемых субъектов и повышение его действенности как одной из функций управления.

4.2 Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности

Среди способов укрепления законности и дисциплины в государственном управлении важное место принадлежит контролю. Контроль выступает в качестве одной из наиболее общих и обязательных функций, присущих управлению, составной частью управления и в широком смысле представля-

ет собой общую функцию организующей деятельности государства. Он так же, как и другие функции управления, определяется природой и назначением всего управления.

Контрольная (надзорная) деятельность осуществляется в соответствии с принципами, приведенными на рисунке 4.3.



Рисунок 4.3 – Основные принципы контрольной (надзорной) деятельности

При осуществлении контрольных действий, прежде всего, необходимо придерживаться принципа – презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта. Это означает, что проверяемый субъект признается добросовестно исполняющим требования законодательства, пока не доказано иное.

Следующий принцип законности всех действий означает, что контрольная деятельность осуществляется на основании законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих.

Немаловажное значение имеет принцип открытости и доступности нормативных правовых актов, в том числе технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), постоянной возможности ознакомления с этими актами, в том числе путем обязательного размещения их текстов на сайтах государственных органов и иных организаций, а также принципы: равенства прав и законных интересов всех проверяемых субъектов; открытости информации о включении проверяемых субъектов в план выборочных проверок на предстоящий период; ответственности контролирующих (надзорных) органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля (надзора); предупреждения совершения правонарушений.

Важное значение при осуществлении государственного контроля имеет регламентация прав и обязанностей участников контрольной (надзорной) деятельности.

Прежде всего, контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции вправе:

– при предъявлении служебных удостоверений и предписания на проведение проверки (в отношении объектов, допуск на которые ограничен в соответствии с законодательством, – иных документов, предусмотренных законодательством для допуска на объекты) свободно входить в служебные, производственные и иные помещения (объекты), территории проверяемого субъекта для проведения проверки.

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

– при проведении проверки проверять у представителей проверяемого субъекта **документы**, удостоверяющие личность, и (или) документы, подтверждающие полномочия, а также в случаях и порядке, установленных законодательными актами, производить личный досмотр (обыск) и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

– в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта, участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном виде, иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества. Если такие документы (их копии) в соответствии с законодательством не должны находиться в месте проверки, проверяющий (руководитель проверки) обязан установить разумный срок (не менее 2 рабочих дней) для представления документов (их копий). Проверяющие вправе требовать у проверяемого субъекта представления необходимых документов (их копий) по вопросам внеплановой тематической оперативной проверки. Если такие документы (их копии) в соот-

ветствии с требованиями законодательства не должны находиться в месте проверки, они должны быть представлены не позднее следующего рабочего дня со дня предъявления требования о представлении документов (их копий).

В отношении документов (их копий), которые должны быть представлены проверяемым субъектом не позднее следующего рабочего дня, проверяющими оформляется письменное требование о представлении документов (их копий).

В таблице 4.1 приведены остальные права участников контрольной (надзорной) деятельности.

Таблица 4.1– Права участников контрольной деятельности

Наименование права	Наполняемость указанной категории
Истребовать	посредством направления письменных запросов от контрагентов проверяемого субъекта копии документов и иную информацию по операциям и расчетам, проводимым с проверяемым субъектом или с третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям, а при необходимости – проводить встречные проверки
	в пределах своей компетенции на безвозмездной основе у государственных органов, иных организаций и физических лиц, обладающих информацией и (или) документами, имеющими отношение к деятельности и (или) имуществу проверяемого субъекта, необходимую для проверки информацию и (или) документы
Привлекать	экспертов, специалистов
Изымать	у проверяемого субъекта подлинники документов (иные носители информации), имеющих отношение к выявленным нарушениям, а также для проведения экспертизы (исследования) документов, иных носителей информации в целях установления их подлинности на срок, не превышающий срок проведения проверки (кроме случаев передачи подлинников документов (иных носителей информации) в органы уголовного преследования и суды или использования их в качестве источников доказательств по делу об административном правонарушении) либо требовать представления выписок из них или копий
	в случаях и порядке, установленных законодательством, на срок, не превышающий срок проведения проверки, для направления на техническое освидетельствование кассовое оборудование

Продолжение таблицы 4.1

Наименование права	Наполняемость указанной категории
Получать доступ	в пределах своей компетенции к базам и банкам данных проверяемого субъекта с учетом требований законодательства об информации, информатизации и защите информации
Вызывать	в контролирующий (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера, а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности проверяемого субъекта
Проводить	в порядке, определяемом Советом Министров Республики Беларусь, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг
	проверки фактического наличия документов и (или) имущества в кассах, помещениях, иных местах их хранения, контрольные обмеры, контрольные запуски в производство сырья и материалов, требовать от представителей проверяемого субъекта проведения инвентаризации, а также проверять ее результаты
При проведении проверки	в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь и (или) нормативными правовыми актами Государственного комитета по стандартизации, Министерства здравоохранения, отбор проб и образцов продукции и направлять их в аккредитованные испытательные центры (лаборатории) для определения ее соответствия обязательным для соблюдения требованиям технических нормативных правовых актов
	использовать технические средства, в том числе аппаратуру, осуществляющую звуко- и видеозапись, кино – и фотосъемку, ксерокопирование, устройства для сканирования документов, идентификаторы скрытых изображений, для контроля (надзора) за соблюдением законодательства, сбора и фиксации доказательств, подтверждающих факты правонарушений
В случаях	и порядке, установленных законодательством, при проведении проверки на срок, не превышающий срок ее проведения, направлять с изъятием или без изъятия игровые автоматы на техническое освидетельствование
	предусмотренных законодательными актами, получать в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях (далее – банки) сведения о счетах и вкладах (депозитах) проверяемого субъекта, в том числе о наличии счета в банке, иную информацию, составляющую банковскую тайну, необходимую для проведения проверки

Окончание таблицы 4.1

Наименование права	Наполняемость указанной категории
В случаях	и порядке, предусмотренных актами законодательства, знакомиться в территориальных органах государственного казначейства Министерства финансов с подлинными документами и счетами, в том числе валютными, получать сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых субъектов, по другим вопросам, возникающим в ходе проверки
Требовать	письменные и устные объяснения от представителей проверяемого субъекта, иных лиц по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки
Осуществлять	иные полномочия, предусмотренные законодательными актами

В случаях выявления нарушений законодательства, создающих угрозу национальной безопасности, причинения вреда жизни и здоровью населения, окружающей среде, контролирующим (надзорным) органом может вручаться (направляться) предложение о приостановлении (запрете) деятельности проверяемого субъекта (его цехов, производственных участков), объекта строительства, оборудования.

Согласно [Указа](#) Президента Республики Беларусь от 16.10.2017 № 376 участники контрольной деятельности наделяются соответствующими правами, которые им регламентированы и были указаны выше. Но кроме прав, участники контрольной деятельности имеют определенные обязанности.

В таблице 4.2 приведены обязанности участников контрольных действий, регламентированные Указом Президента.

Таблица 4.2 – Обязанности участников контрольной деятельности

Наименование обязанностей	Наполняемость указанной категории
Проводить	проверку в соответствии с предписанием на ее проведение и законодательством проверки в рабочее время проверяемых субъектов
Предъявить	проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки
Внести определенные законодательством сведения	о проведении проверки в книгу учета проверок
Проводить	проверки в рабочее время проверяемых субъектов
Требовать	у проверяемых субъектов только те сведения и документы, которые относятся к вопросам, подлежащим проверке, и которые субъект обязан иметь (вести, составлять) в соответствии с законодательными актами

Продолжение таблицы 4.2

Наименование обязанностей	Наполняемость указанной категории
	от представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать исполнение этих требований
Производить	отбор образцов (проб) в количестве (по нормам), установленном (установленным) Советом Министров Республики Беларусь и (или) нормативными правовыми актами Государственного комитета по стандартизации, Министерства здравоохранения
Соблюдать	законодательство, права и законные интересы проверяемых субъектов при проведении проверки служебную этику охраняемую законодательными актами тайну
Ознакомить	представителей проверяемого субъекта с результатами проверки
Заблаговременно	путем направления уведомления, содержащего указание на цели, время вызова, адрес, по которому следует явиться, вызывать в контролирующей (надзорной) орган представителей проверяемого субъекта, иных лиц. Уведомление вручается лицу под роспись либо другим способом, обеспечивающим его надлежащее извещение
Принимать	необходимые меры по пресечению и предупреждению фактов нарушения законодательства, привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства необходимые меры по возмещению вреда, причиненного государству, иным лицам
Передавать	в установленном порядке материалы проверок в органы уголовного преследования и суды
Вносить предложения	о применении мер дисциплинарного взыскания к лицам, действия (бездействие) которых повлекли нарушения
Осуществлять	иные полномочия, предусмотренные законодательными актами

Следует отметить, что в Указе отмечены и ограничения при проведении проверок. Так проверяющий не имеет права участвовать в проверке и обязан заявить самоотвод, если:

- является учредителем (акционером, участником, членом) либо работником проверяемого субъекта;
- является близким родственником проверяемого субъекта – физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, учредителя (участника, собственника имущества, члена) или руководителя проверяемого субъек-

та, лица, осуществляющего руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта (при проверках по вопросам, связанным с осуществлением проверяемым субъектом финансово-хозяйственных операций), или другого должностного лица, чья деятельность будет проверяться, либо является лицом, находящимся с указанными лицами в отношениях свойства или состоящим с одним из них в браке;

– являлся работником проверяемого субъекта в течение срока менее трех лет до дня начала проверки;

– имеются другие обстоятельства, которые могут вызвать прямую или косвенную заинтересованность в результатах проверки.

При наличии указанных оснований отвод может быть заявлен проверяемым субъектом не позднее двух рабочих дней со дня начала проверки.

Самоотвод или отвод должны быть мотивированы и заявлены в письменной форме.

4.3 Планирование контрольной (надзорной) деятельности

Начальным этапом любого вида деятельности, в том числе и контрольной, является планирование. Так как контрольные действия в современных условиях осуществляются с использованием выборочных и внезапных проверок, то планированию подвергаются именно данные формы контроля.

Порядок формирования и исполнения планов выборочных проверок устанавливается Комитетом государственного контроля. Планы выборочных проверок формируются на полугодие на основании представленных республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, органами Комитета государственного контроля, Генеральной прокуратурой, Национальным банком и другими контролирующими (надзорными) органами сводных планов проверок

В сводные планы проверок областных и Минского городского исполнительных комитетов включаются проверки, проводимые областными (Минским городским) и районными исполнительными комитетами (местными администрациями районов в городах), а также подчиненными им (входящими в систему) контролирующими (надзорными) органами.

Сводные планы проверок формируются государственными органами в соответствии с установленными требованиями на каждое полугодие, утверждаются их руководителями и представляются в органы Комитета государственного контроля в электронном виде по форматам интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь (до ввода указанной системы в эксплуатацию – в электронном виде в порядке, устанавливаемом Комитетом государственного контроля).

На рисунке 4.4 показана последовательность действий по планированию контрольной деятельности в Республике Беларусь.



Рисунок 4.4 – Планирование контрольной деятельности в Республике Беларусь

При планировании проверок контролирующим (надзорным) органом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист), который направляется проверяемому субъекту, для получения контролирующим (надзорным) органом информации, в целях анализа соблюдения проверяемым субъектом законодательства и определения необходимости назначения выборочной проверки. Информация по контрольному списку вопросов (чек-листу) должна быть представлена проверяемым субъектом контролирующему (надзорному) органу не позднее десяти рабочих дней со дня получения указанного списка (чек-листа).

Контрольный список вопросов (чек-лист) представляет собой исчерпывающий перечень требований, которые могут быть предъявлены проверяемому субъекту в соответствии с законодательством, подлежащих проверке соответствующим контролирующим (надзорным) органом. Перечень контролирующих (надзорных) органов и (или) сфер контроля (надзора), которые применяют (в которых применяется) такой список вопросов (чек-лист), утверждается Советом Министров Республики Беларусь, формы контрольного списка вопросов (чек-листа) утверждаются республиканскими органами государственного управления, государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, и размещаются на официальных сайтах контролирующих (надзорных) органов в глобальной компьютерной сети Интернет

Если Советом Министров Республики Беларусь для соответствующего контролирующего (надзорного) органа и (или) сферы контроля (надзора) предусмотрено использование контрольного списка вопросов (чек-листа), он является обязательным для применения контролирующим (надзорным) органом при планировании выборочных проверок.

Координация выборочных проверок государственных органов осуществляется органами Комитета государственного контроля, а координация

проверок, включенных в сводные планы проверок, представившими их государственными органами.

При проведении совместной выборочной проверки контролирующие (надзорные) органы обязаны приступить к ее проведению в течение календарного месяца, указанного в плане выборочных проверок.

Персональную ответственность за обоснованность включения проверок в сводные планы проверок и в планы выборочных проверок несут руководители государственных органов, утвердившие сводные планы проверок, а также представившие предложения в сводные планы проверок руководители структурных подразделений, территориальных органов, подчиненных организаций, являющихся контролирующими (надзорными) органами.

Руководители государственных органов несут персональную ответственность за организацию и состояние контрольной (надзорной) деятельности в данных государственных органах (их структурных подразделениях, территориальных органах, подчиненных организациях, являющихся контролирующими (надзорными) органами).

План выборочных проверок размещается на официальном [сайте](#) Комитета государственного контроля либо его органов в глобальной компьютерной сети Интернет соответственно не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки, и 15 июня года, в котором планируется проведение проверки.

4.4 Контролирующие органы и формы государственного контроля

В целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь, определения единого порядка ее проведения, создания дополнительных условий для развития эффективных форм хозяйствования, согласно Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 16.10.2017 № 376) установлено, что государственный контроль (надзор) осуществляется контролирующими (надзорными) органами.

Под контролирующими (надзорными) органами понимаются государственные органы (их структурные подразделения с правами юридического лица (далее – структурные подразделения), территориальные органы, подчиненные организации) и иные организации, уполномоченные законодательными актами или нормативными правовыми актами Правительства Республики Беларусь на осуществление контроля (надзора).

Следует отметить, что издание нового документа было произведено в целях минимизации вмешательства контролеров в хозяйственную деятельность субъектов предпринимательства. При этом предусматривается смеще-

ние акцента в деятельности контролеров на профилактическую работу, а также сокращаются основания для назначения внеплановых проверок.

Кроме того, исключается возможность давать поручения на проведение проверки по находящимся в производстве правоохранительных органов материалам, а также исключается возможность вынесения контролером предписания о приостановлении деятельности проверяемого субъекта.

На основании новой редакции Указа устанавливается административная ответственность контролеров за совершение грубых нарушений при проведении проверок.

Перечень контролирующих (надзорных) органов, уполномоченных проводить проверки и сфер их контрольной (надзорной) деятельности включает 28 наименований и представлен в таблицах 4.3 и 4.4.

Таблица 4.3 – Перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их контрольной (надзорной) деятельности

Основные контролирующие (надзорные) органы	Сфера контроля (надзора)
Комитет государственного контроля Органы Комитета государственного контроля	контроль за: – исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности; – исполнением актов Президента Республики Беларусь Парламента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения; – а также по иным вопросам в соответствии с законодательными актами и решениями Президента Республики Беларусь; – валютный контроль; – государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов Таможенного союза, Евразийского экономического союза
Генеральная прокуратура прокуратуры областей, г. Минска, прокуратуры районов, районов в городах, городов, межрайонные и приравненные к ним транспортные прокуратуры	Надзор за точным и единообразным исполнением проверяемыми субъектами законов, декретов, указов и иных нормативных правовых актов
Национальный банк	– контроль за соблюдением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями законодательства, регулирующего их деятельность; – надзор за деятельностью банков и небанковских и небанковских кредитно-финансовых организаций, юридических лиц, не являющихся банками или небанковскими кредитно-финансовыми организациями и признаваемыми входящими в состав банковского холдинга;

Окончание таблицы 4.3

Основные контролирующие (надзорные) органы	Сфера контроля (надзора)
	<ul style="list-style-type: none"> – валютный контроль за совершением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями, открытым акционерным обществом «Банк развития Республики Беларусь» валютных операций; – контроль за соблюдением законодательства о лизинговой деятельности контроль за соблюдением законодательства о лизинговой деятельности; – контроль за соблюдением микрофинансовыми организациями законодательства, регулирующего порядок предоставления и привлечения микрозаймов и др.
Национальный статистический комитет Территориальные органы государственной статистики	– контроль за соблюдением порядка представления данных централизованной государственной статистической отчетности
Государственная инспекция охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за охраной и использованием диких животных, относящихся к объектам охоты и рыболовства, земель под дикорастущей древесно-кустарничко-вой растительностью (насаждениями), древесно-кустарниковой растительности, не входящей в лесной фонд, кроме древесно-кустарниковой растительности в границах населенных пунктов и включенной в Красную книгу Республики Беларусь; – контроль за охраной, защитой, воспроизводством и использованием лесного фонда; – контроль за ведением рыболовного хозяйства и рыболовством контроль за ведением рыболовного хозяйства и рыболовством; – контроль за ведением охотничьего хозяйства и охотой
Управление делами Президента Республики Беларусь Департамент по гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за деятельностью проверяемых субъектов при получении, распределении иностранной безвозмездной помощи и целевым использованием этой помощи; – контроль за реализацией или иным использованием имущества, изъятого, арестованного или обращенного в доход государства; – контроль за деятельностью проверяемых субъектов, связанной с оздоровлением детей в местах их временного пребывания в зарубежных странах

Реформируется, ранее существовавшая, система ведомственного контроля с переориентацией данных служб на проведение анализа (аудита) и принятие мер по повышению эффективности деятельности предприятия.

При этом следует ответить, что в перечень контролирующих (надзорных) органов, уполномоченных проводить проверки, включены соответ-

ствующие министерства, которым регламентирована сфера их контроля (таблица 4.4).

Таблица 4.4 – Сфера контроля министерств, включенных в перечень контролирующих (надзорных) органов

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
Министерство антимонопольного регулирования и торговли	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением законодательства в области торговли, общественного питания, бытового обслуживания населения, защиты прав потребителей, о рекламе; – контроль за соблюдением законодательства о ценах и ценообразовании, антимонопольного законодательства и законодательства о естественных монополиях; – контроль за соблюдением законодательства о государственных закупках товаров (работ, услуг); – государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов Таможенного союза, Евразийского экономического союза
Министерство здравоохранения	<ul style="list-style-type: none"> – надзор за условиями промышленного производства, аптечного изготовления, реализации, хранения, транспортировки и медицинского применения лекарственных средств в организациях здравоохранения; – контроль за качеством медицинской помощи; – государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов Таможенного союза, Евразийского экономического союза
Министерство информации	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением законодательства в области издательского дела; – контроль за соблюдением законодательства о средствах массовой информации
Министерство культуры	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением законодательства в области охраны историко-культурного наследия; – контроль за соблюдением законодательства о музеях и Музейном фонде Республики Беларусь
Министерство обороны	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за деятельностью в области государственной авиации в части обеспечения безопасности полетов воздушных судов Республики Беларусь; – надзор за потенциально опасными объектами, производствами и связанными с ними видами деятельности, имеющими специфику военного применения, перечень которых утверждается Советом Министров Республики Беларусь
Министерство образования Департамент контроля качества образования	– контроль за обеспечением качества образования

Продолжение таблицы 4.4

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
Министерство по налогам и сборам инспекции Министерства по налогам и сборам по областям, г. Минску, районам, городам и районам в городах	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением проверяемыми субъектами налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве; – контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, в случаях, установленных законодательными актами; – контроль за соблюдением установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров (работ, услуг), использования кассового оборудования, расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь; – контроль за целевым использованием денежных средств, в том числе в иностранной валюте, товаров (имущества), работ и услуг, предоставляемых в рамках проектов (программ) международной технической помощи и освобождаемых от обложения налогами и отчислениями, взимаемыми в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также в государственные внебюджетные фонды и др.
Министерство по чрезвычайным ситуациям органы государственного пожарного надзора	<ul style="list-style-type: none"> – государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов Таможенного союза, Евразийского экономического союза; – государственный пожарный надзор, надзор за соблюдением законодательства при осуществлении деятельности по обеспечению пожарной безопасности
Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за охраной, защитой, воспроизводством и использованием дикорастущих растений и диких животных, включенных в Красную книгу Республики Беларусь, древесно-кустарниковой растительности и иных дикорастущих растений в границах населенных пунктов, а также диких животных, не являющихся объектами охоты и рыболовства; – контроль за использованием и охраной недр; – контроль в области охраны атмосферного воздуха и озонового слоя; – контроль за использованием и охраной вод; – контроль в области обращения отходами

Продолжение таблицы 4.4

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
Министерство сельского хозяйства и продовольствия Департамент ветеринарного и продовольственного надзора	<ul style="list-style-type: none"> – государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов Таможенного союза, Евразийского экономического союза; – государственный надзор за племенным делом; – надзор в области ветеринарии; – надзор в области семеноводства, карантина и защиты сельскохозяйственных растений
Министерство транспорта и коммуникаций Транспортная инспекция Министерства транспорта и коммуникаций	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за состоянием объектов транспортной деятельности; – контроль за соблюдением законодательства в области транспортной деятельности производителями транспортных работ и услуг; – контроль за безопасностью транспортной деятельности, авиационной безопасностью и безопасностью полетов
Министерство труда и социальной защиты Фонд социальной защиты населения и его территориальные органы Департамент государственной инспекции труда и его территориальные подразделения	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением законодательства о государственном социальном страховании; – надзор за соблюдением законодательства о труде и об охране труда
Министерство экономики Департамент по санации и банкротству Территориальные органы по вопросам санации и банкротства	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением временными (антикризисными) управляющими требованиями законодательства об экономической несостоятельности (банкротстве)
Министерство юстиции Департамент по архивам и делопроизводству	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением нотариусами, Белорусской нотариальной палатой, ее организационными структурами законодательства о нотариате; – контроль за соблюдением законодательства в сфере архивного дела и делопроизводства
Министерство финансов Территориальные органы Министерства финансов Департамент по ценным бумагам Департамент государственных знаков	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением страховыми организациями и страховыми брокерами законодательства, регулирующего страховую деятельность; – надзор за деятельностью страховых организаций и страховых брокеров; – контроль за соблюдением законодательства в сфере деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями;

Окончание таблицы 4.4

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за соблюдением аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями законодательства об аудиторской деятельности, за исключением контроля за соблюдением законодательства об аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах и банковских холдингах; – контроль за соблюдением бюджетного законодательства, а также законодательства, предусматривающего использование бюджетных средств, в том числе за целевым и эффективным использованием средств, выделяемых из бюджетов и государственных внебюджетных фондов, по всем направлениям и видам расходов; – контроль за эмиссией (выдачей), обращением и погашением ценных бумаг, деятельностью профессиональных участников рынка ценных бумаг; – контроль за разработкой и производством бланков ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, а также документов с определенной степенью защиты и специальных материалов для защиты их от подделки

Кроме указанных в таблицах 4.3 и 4.4 контролирующих органов, в перечень таких органов также включены:

- три государственных комитета: по имуществу; стандартизации; таможенный комитет и таможни;
- местные исполнительные и распорядительные органы;
- государственные органы и государственные организации, за исключением органов государственной статистики, осуществляющие государственную статистическую деятельность по вопросам, входящим в их компетенцию, а также осуществляющие в установленном порядке лицензирование.

Для данных контролирующих органов регламентирована сфера их контроля.

С 16.10.2017 года с подписанием Указа 376 и внесенными изменениями в Указ 510 «О совершенствовании контрольно-надзорной деятельности в Республике Беларусь» в механизме осуществления проверок произошли кардинальные изменения:

Начиная с 1 января 2018 года государственный контроль (надзор) может осуществляться только в следующих формах:

- выборочных проверок;
- внеплановых проверок;
- мероприятий технического (технологического, поверочного) характера;
- мер профилактического и предупредительного характера.

При осуществлении контроля с использованием мер профилактического и предупредительного характера контролирующие (надзорные) органы во взаимодействии с субъектами, подлежащими контролю (надзору), реализуют их путем:

- проведения мониторинга, направления рекомендаций по устранению и недопущению недостатков, выявленных в результате мониторинга;
- проведения разъяснительной работы о порядке соблюдения требований законодательства, применения его положений на практике;
- информирования субъектов (включая использование средств глобальной компьютерной сети Интернет, средств массовой информации) о типичных нарушениях, выявляемых в ходе проверок контролирующими (надзорными) органами;
- проведения семинаров, круглых столов и другого.

Вопросы, проверка которых осуществляется контролирующим (надзорным) органом, должны соответствовать компетенции этого органа.

Не допускается взимание контролирующими (надзорными) органами платы с проверяемых субъектов за осуществление проверок, за исключением возмещения (оплаты) в случаях и порядке, определенных Советом Министров Республики Беларусь, затрат, связанных с проведением исследований, испытаний, технических освидетельствований, экспертиз, привлечением экспертов, специалистов, отбором проб и образцов.

Общественный контроль в форме проведения проверок вправе осуществлять профессиональные союзы, их организационные структуры, объединения таких союзов и их организационные структуры в случаях и порядке, установленных иными законодательными актами.

4.5 Налоговый контроль

Налоговый контроль – это контроль правильности и своевременности уплаты налогов и сборов, установленных действующими законодательными актами. Он является составной частью финансового контроля и представляет собой совокупность контрольных мероприятий, проводимых налоговыми и иными органами, обязанными контролировать соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления налогов и сборов в соответствии с действующим законодательством.

Юридическое определение налогового контроля дано в главе 9 Налогового кодекса Республики Беларусь. Налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов, в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязанных лиц), налоговых проверок, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, осмотра движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий (для нахождения объектов, подлежащих налогообложению, или извлечения дохода), и в других формах, предусмотренных налоговым и иным законодательством.

Цель налогового контроля заключается в обеспечении своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, в установлении отклонений от норм действующего налогового законодательства с тем, чтобы компенсировать причиненный государству ущерб, привлечь виновных к ответственности, устранить условия, способствующие повторению аналогичных нарушений в будущем.

Объектом налогового контроля, с одной стороны, являются финансовые отношения, возникающие между юридическими и физическими лицами, а с другой – с государством в процессе исчисления и внесения налогов и других обязательных платежей в бюджет. Субъектами налогового контроля являются плательщики налогов и сборов и иные обязанные лица.

В Республике Беларусь налоговый контроль осуществляют:

- государственные контролеры (специалисты органов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Комитета государственного контроля Республики Беларусь, Государственного таможенного комитета Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь);

- независимые аудиторы, оказывающие услуги на платной основе.

Основные задачи налогового контроля:

- контроль за соблюдением налогового законодательства, правильным исчислением, полной и своевременной уплатой в бюджет налогов, пеней;

- осуществление контроля за полной и своевременностью поступления в доход бюджета денежных средств от реализации имущества, обращенного в доход государства;

- выявление, пресечение и предотвращение правонарушений в сфере своей компетенции и привлечение к ответственности лиц, виновных в нарушениях законодательства;

- выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности плательщика (иного обязанного лица) в целях увеличения поступления налогов в бюджет, совершенствования налогового законодательства и организации работы налоговых органов;

- принятие мер по обеспечению взыскания в бюджет налогов, пеней, наложенных административных штрафов, доначисленных в ходе проверок.

Немаловажное значение в проведении контроля принадлежит *Министерству по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС)*, которое является республиканским органом государственного управления:

- проводящим государственную политику;

- осуществляющим регулирование и управление в сфере налогообложения;

- контроль за производством и оборотом алкогольной, пищевой спиртосодержащей продукции, спирта этилового из пищевой сырьевых и табачных изделий;

- координирующим деятельность в этой сфере других республиканских органов государственного управления.

Министерство по налогам и сборам выполняет определенные контрольные функции, приведенные в таблице 4.3.

Т а б л и ц а 4.3 – Основные контрольные функции Министерство по налогам и сборам

Наименование функции	Содержание конкретной функции
Контроль	за соблюдением проверяемыми субъектами налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве
	за правильностью исчисления, своевременностью и полной уплатой обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, в случаях, установленных законодательными актами
	за соблюдением установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров (работ, услуг), использования кассового оборудования, расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь
	за деятельностью в сфере игорного бизнеса и соблюдением законодательства при осуществлении деятельности в этой сфере
	за целевым использованием денежных средств, в том числе в иностранной валюте, товаров (имущества), работ и услуг, предоставляемых в рамках проектов (программ) международной технической помощи и освобождаемых от обложения налогами и отчислениями, взимаемыми в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также в государственные внебюджетные фонды
	за полной и своевременностью поступления в доход бюджета денежных средств от реализации или иного использования имущества, изъятого, арестованного, обращенного в доход государства, а также имущества, на которое обращается взыскание в счет неисполненного налогового обязательства, неуплаченных пеней
	за соблюдением законодательства:
	– регулирующего производство и оборот алкогольной, пищевой спиртосодержащей продукции, пищевой этилового спирта и табачных изделий, оборот табачного сырья;
	– по вопросам бухгалтерского и налогового учета, учета доходов и расходов, осуществляемого индивидуальными предпринимателями, учета доходов и расходов, применяемого при упрощенной системе налогообложения;
	– о маркировке товаров контрольными (идентификационными) знаками;
– об обращении нефтяного жидкого топлива	
за правильностью исчисления, своевременностью и полной внесением платы за организацию сбора, обезвреживания и (или) использования отходов товаров и отходов упаковки	

Окончание таблицы 4.3

Наименование функции	Содержание конкретной функции
Организация деятельности инспекций МНС	по контролю за правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, иных обязательных платежей в бюджет; соблюдением порядка декларирования физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств, а также установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров регистрации кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем, применяемых для приема наличных денежных средств
Анализ	отчетных данных, результатов налоговых проверок и на основании этого разработка предложений по совершенствованию деятельности инспекций МНС
Проведение проверок	деятельности инспекций МНС и по их результатам принятие мер к устранению выявленных недостатков, проверка отчетов руководителей инспекций МНС о деятельности ИМНС

Министерство по налогам и сборам имеет право:

- получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления и уплаты налогов документы (их копии), иную информацию, касающуюся деятельности и имущества плательщика (иного обязанного лица);
- при проведении налоговой проверки проверять у должностных лиц организаций и физических лиц удостоверяющие личность документы, бухгалтерские книги и другие реестры учета, статистические и бухгалтерские отчеты, балансы, счета и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество, а также в порядке, установленном законодательством, производить личный досмотр и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;
- получать от других государственных органов, организаций и физических лиц необходимые для выполнения возложенных обязанностей информацию и документы, в том числе заключения соответствующих специалистов, экспертов;
- доступа при проведении налоговой проверки на территорию или в помещение плательщика (иного обязанного лица) в порядке, установленном законодательством;
- назначать инвентаризацию имущества плательщика (иного обязанного лица) и опечатывать кассы, помещения, места хранения документов и (или) имущества плательщика (иного обязанного лица);
- проводить в порядке, определяемом законодательством, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольное оформление заказов на выполнение работ, оказание услуг для проверки соблюдения плательщиками налогового законодательства и установленного порядка приема наличных денежных средств;
- изымать при проведении выездной налоговой проверки в порядке, установленном законодательством, документы плательщика.

5 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

5.1 Координация и планирование контрольной деятельности

Контрольная работа строится на основе сформированных планов проверок соответствующими контролирующими органами. Правильная организация контрольной работы – необходимое условие высококачественного выполнения заданий по проведению проверок, устранению и предотвращению выявленных нарушений. С этой целью составляется план работы на год (полугодие), примерные разделы которого приведены на рисунке 5.1.

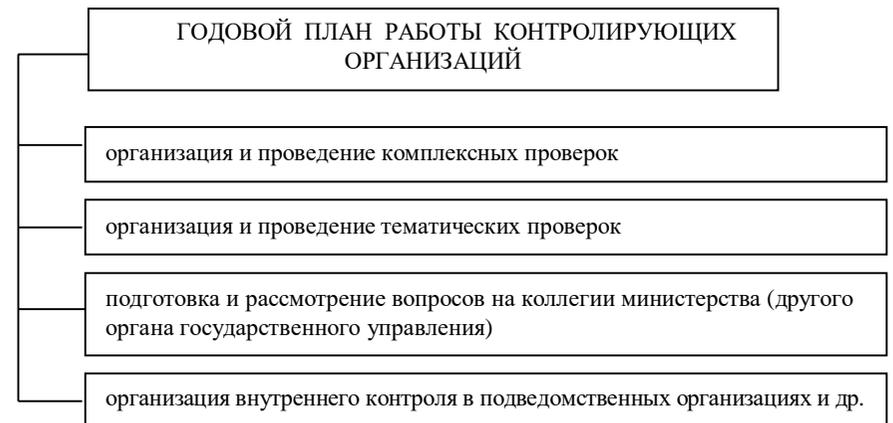


Рисунок 5.1 – Основные разделы плана работы контролирующих организаций

Одновременно составляется план проведения комплексных проверок производственной и финансово-хозяйственной деятельности подконтрольных организаций на год (полугодие), сведения которые в нем указываются, приведены на рисунке 5.2.

Координационные планы контрольной деятельности на полугодие размещены на сайте Комитета государственного контроля Республики Беларусь (<http://www.kgk.gov.by>).

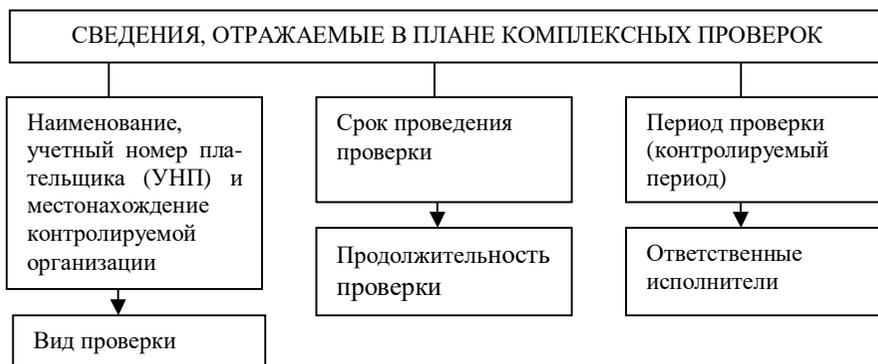


Рисунок 5.2 – Информация, отражаемая в плане проведения комплексных проверок производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций

Период проверки, как правило, определяется количеством календарных месяцев, а время проведения проверки – дней. При определении количества дней, необходимых для проведения проверки, необходимо учитывать следующие факторы:

- объем документооборота;
- уровень автоматизации учета;
- способ проверки документов (сплошной или выборочный);
- период проверки;
- условия работы проверяемого объекта, вид деятельности и др.

Указанный срок может быть продлен, но общий срок проведения ревизии не должен превышать 30 рабочих дней.

Периодичность плановых проверок зависит от того, к какой группе риска (высокой, средней или низкой) отнесен субъект хозяйствования. Критерии отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок утверждены Указом № 510, в котором также установлен режим назначения плановых проверок контролирующим органом, приведенный в таблице 5.1.

Таблица 5.1 – Периодичность плановых проверок субъекта хозяйствования контролирующим органом

Группа риска субъекта хозяйствования	Периодичность плановых проверок	Примечание
Субъект высокой группы риска	Не чаще одного раза в течение календарного года	Если по результатам проверки не будет выявлено нарушений законодательства, то следующая плановая проверка такого субъекта назначается данным контролирующим органом не ранее чем через два года

Окончание таблицы 5.1

Группа риска субъекта хозяйствования	Периодичность плановых проверок	Примечание
Субъект средней группы риска	Не чаще одного раза в три года	Если по результатам проведенной контролирующим органом плановой проверки нарушений законодательства проверяемым субъектом не установлено, следующая плановая проверка этого субъекта назначается данным контролирующим органом не ранее чем через пять лет
Субъект низкой группы риска	По мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет	

При планировании проверок контролирующим органом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист), который направляется проверяемому субъекту, отнесенному к средней или низкой группе риска, для получения контролирующим органом информации в целях анализа соблюдения проверяемым субъектом законодательства и определения необходимости назначения плановой проверки. Если по результатам анализа не установлено признаков, указывающих на нарушения законодательства, плановые проверки в отношении проверяемого субъекта, отнесенного к средней группе риска, могут не назначаться, а отнесенного к низкой группе риска – не назначаются.

Это же правило соблюдается и по отношению к организациям, у которых на дату назначения проверки имеется аудиторское заключение, содержащее, безусловно, положительное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (данных книги учета доходов и расходов проверяемых субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения) и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. В этом случае плановые проверки могут не назначаться за период и по вопросам, проверенным в ходе аудита, за исключением проверки вопросов правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также государственные внебюджетные фонды.

В рамках внутреннего контроля могут проводиться только проверки:

- плановые – не чаще одного раза в два года независимо от группы риска проверяемого субъекта, а также от количества контролирующих органов, уполномоченных на ее проведение в соответствии с Указом № 325;
- внеплановые – по поручениям органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, руководителей органов уголовного преследования и судов – по находящимся в их производстве делам (материалам).

Не планируются и, соответственно, не проводятся проверки в течение двух лет со дня:

- государственной регистрации – организаций (кроме созданных в порядке реорганизации), индивидуальных предпринимателей;
- присвоения учетного номера плательщика – обособленных подразделений организаций;
- создания – представительств иностранных организаций и др.

Сроки назначения плановой проверки исчисляются контролирующим органом со дня окончания им предыдущей плановой проверки. При составлении плана проведения проверок необходимо предусмотреть равномерную загрузку специалистов контролирующих служб, а также выделение резерва времени для выполнения внеплановых, контрольных и дополнительных проверок. Проверяемый период не должен превышать трех лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки.

При планировании следует исходить из того, что каждый проверяющий должен провести в течение года 6 – 8 проверок, т. е. посвятить им не менее двух третей своего рабочего времени.

По окончании проверки контролирующие (надзорные) органы обязаны в срок до 25 июля (25 января) представлять органам Комитета государственного контроля по системе электронной почты органов государственного управления отчеты о выполнении координационных планов. В данные отчеты должны включаться сведения о проверках, проведенных государственными органами (их структурными подразделениями, территориальными органами, подчиненными организациями, являющимися контролирующими (надзорными) органами). При этом органы Комитета государственного контроля осуществляют текущий контроль за исполнением координационных планов, а также анализируют отчеты об их исполнении.

5.2 Назначение, организация и этапы проверки

Проведение *плановой проверки* в течение календарного месяца контролирующие органы обязаны осуществить в соответствии с координационным планом. Следует отметить, что уже сформированный координационный план допускается корректировать, но только:

- в части исключения проверки;
- либо вывода контролирующего органа из состава соисполнителей (при проведении совместной проверки);
- либо изменения срока проверки.

В соответствии с Указом № 510 и действующим Положением о порядке организации и проведения проверок в Республике Беларусь, если к началу включенной в координационный план проверки не возникает оснований для ее проведения, то контролирующий орган обязан не позднее последнего дня месяца, в котором планировалось начать проверку, представить органу Комитета государственного контроля Республики Беларусь, сформировавшему координационный план, уведомление об исключении проверки из плана; если планировалось проведение совместной проверки – уведомление об исключении контролирующего органа из состава соисполнителей.

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 3 дней со дня его направления.

Уведомление о проведении проверки должно содержать сведения, приведенные на рисунке 5.3.

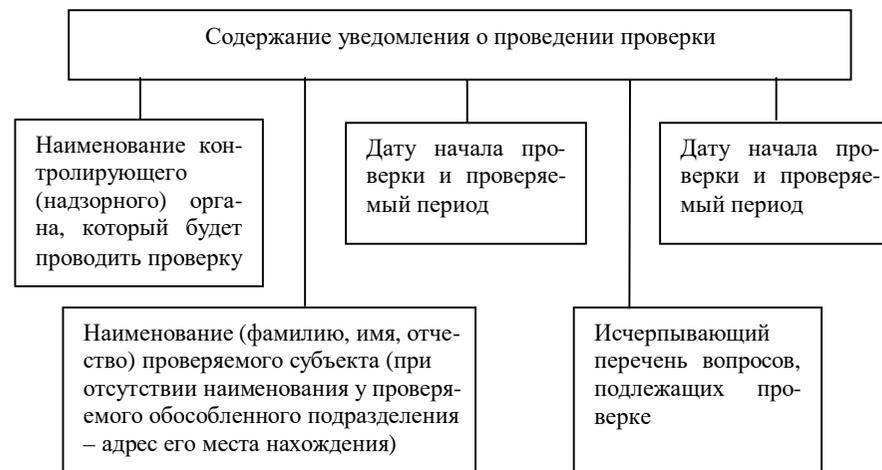


Рисунок 5.3 – Информация, содержащаяся в уведомлении проверки

Форма уведомления устанавливается Советом Министров Республики Беларусь. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18 марта 2010 г.

№ 383 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510» утверждены:

- форма уведомления о проведении проверки;
- форма книги учета проверок;
- форма журнала производства работ;
- Правила ведения книги учета проверок;
- Правила ведения журнала производства работ.

Проверка проводится на основании предписания руководителя контролирующего (надзорного) органа или уполномоченного заместителя (для структурного подразделения контролирующего (надзорного) органа – его уполномоченного руководителя), заверенного печатью контролирующего (надзорного) органа или оформленного на фирменном бланке.

Предписание на проведение проверки выдается каждым контролирующим (надзорным) органом, сведения в нем указываемые приведены на рисунке 5.4.



Рисунок 5.4 – Информация, содержащаяся в предписании проверки

Проведение контроля – это последовательный процесс, который начинается с подготовки к проведению и заканчивается проверкой устранения нарушений и недостатков, выявленных во время предыдущей проверкой. Основные этапы процесса комплексной проверки приведены на рисунке 5.5.

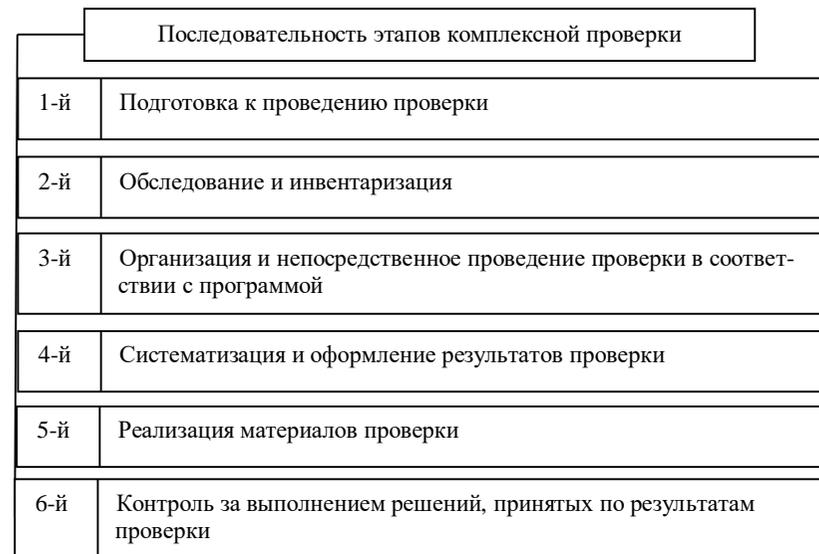


Рисунок 5.5 – Основные этапы процесса комплексной проверки

Проверка проводится на основании письменного предписания (распоряжения, приказа) руководителя контролирующего органа. В предписании указываются:

- наименование контролирующего органа, проводящего проверку, и наименование организации, в отношении которой проводится проверка;
- фамилия и инициалы проверяющего, его должность (состав группы контроля с указанием ее руководителя);
- тема проверки;
- период контроля, срок проведения проверки, срок представления материалов проверки.

Следует отметить, что в состав группы контроля, в целях обеспечения комплексности проведения проверок, включаются специалисты производственно-технических, экономических, финансовых, юридических, маркетинговых отделов, бухгалтерии, отделов труда и заработной платы и других функциональных служб организаций в соответствии с перечнем вопросов, поставленных программой проверки.

5.3 Методика и технология контрольной работы

Проведению проверки должна предшествовать подготовительная работа, в процессе которой необходимо изучить нормативные акты, инструктивные материалы и отраслевые указания, касающиеся особенностей деятельности проверяемого субъекта, его бухгалтерской и статистической отчетности, материалов предыдущей проверки.

На основании задач, поставленных перед проверкой, и по материалам, полученным в ходе изучения контролируемой организации, составляется программа проверки, которая содержит перечень основных вопросов, подлежащих проверке, и срок проведения. Программа утверждается руководителем контролирующей организации.

Руководитель группы контроля на основании полученной программы проверки составляет рабочий план ее проведения. В рабочем плане указываются перечень работ, подлежащих выполнению, сроки их выполнения, способ проверки и исполнители.

По прибытии на проверяемое предприятие руководитель группы контроля обязан предъявить руководителю проверяемой организации, а при его отсутствии – уполномоченному заместителю, служебное удостоверение, предписание на проведение проверки, а также внести необходимые сведения в книгу учета проверок.

При проведении проверки проверяющий самостоятельно выбирает методы, способы и приемы контроля, позволяющие выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства. Прежде всего определяется необходимость проведения обследования (осмотра) и инвентаризации, использования других приемов фактического контроля, отбираются интересующие объекты.

Затем проверяющим (руководителем проверки) заполняется контрольный список вопросов (чек-лист) по отдельным аспектам, подлежащим проверке, который по ее завершении прикладывается к акту (справке) проверки и является его неотъемлемой частью. Одновременно проводится документальная проверка, а именно:

- изучается действующая у проверяемого субъекта система бухгалтерского учета, внутрихозяйственного контроля и экономического анализа;
- определяется объем документов, подлежащих изучению в соответствии с выбранным способом контроля (сплошным или выборочным);
- инспектируются различные документы с использованием приемов документального контроля.

В ходе проверки, как правило, проводится экономический анализ показателей, характеризующих различные стороны финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта, выявляются несоответствия и отклонения взаимосвязанных показателей, выясняются причины их образования.

Совокупность отдельных приемов документального контроля позволяет проводить счетную проверку отчетности, в период которой исследуется достоверность отчетных данных. Счетная проверка не сводится к установлению правильности оформления отчетов, точности арифметических подсчетов, взаимной увязки показателей различных форм отчетности. Она включает в себя элементы как формальной проверки (наличие и правильность заполнения всех реквизитов, имеющихся в отчетных формах), так и контроля по существу, три основных этапа такого контроля приведены на рисунке 5.6.

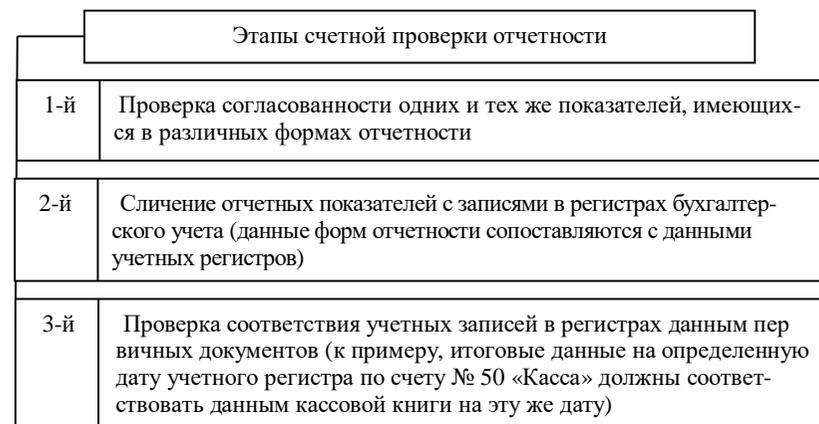


Рисунок 5.6 - Основные этапы счетной проверки отчетности

В ряде случаев проверяющий может принять решение об изъятии документов, свидетельствующих о допущенных нарушениях законодательства. Это целесообразно, если:

- с документов невозможно снять копии (представить выписки из них);
- проверяемый субъект отказывается представить копии документов;
- требуется экспертиза (исследование) документов в целях установления их подлинности;
- у проверяющего имеются безусловные основания полагать, что оригиналы документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

Если для разрешения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания из области науки, техники, искусства, ремесла и иных сфер деятельности, контролирурующие (надзорные) органы на договорной основе вправе привлечь эксперта {специалиста}.

Решение о назначении экспертизы принимает руководитель контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку, или его заместитель.

Оплата экспертизы и услуг специалиста производится контролирующими (надзорными) органами за счет средств бюджета, а в случае установления

нарушении по вопросам, по которым назначалась экспертиза или привлекался специалист – за счет средств проверяемого субъекта.

При наличии оснований проверяющий может принять решение о применении в ходе проверки технических средств (в том числе аппаратуры для звуко- и видеозаписи, кино- и фотосъемки, ксерокопирования и сканирования документов, а также идентификаторов скрытых изображений). Проверяемого субъекта уведомляют об этом под роспись. Полученные материалы фото- и киносъемки, звуко- и видеозаписи, носители компьютерной информации и иные носители информации приобщаются к материалам проверки.

5.4 Оформление результатов проверки. Требования, предъявляемые к содержанию акта комплексной проверки

Качество проверки зависит не только от уровня ее организации и правильности проведения, но и от своевременности и полноты оформления обобщающих материалов.

Если в ходе проверки были выявлены:

- нарушения законодательства, то составляется акт проверки;
- если нарушения не были установлены составляется справка.

В обоих случаях документ (акт проверки или справка) оформляется не менее чем в двух экземплярах и подписывается проверяющим (руководителем проверки) не позднее пяти рабочих дней со дня окончания проверки.

По структуре акт проверки состоит из двух частей: вступительной и исследовательской (результативной). Информация, отражаемая в каждой из указанных частей акта проверки, приведена в таблице 5.2.

Таблица 5.2 – Содержание вступительной и исследовательской (результативной) частей акта проверки

Информация, отражаемая во вступительной части акта проверки	Информация, отражаемая в исследовательской (результативной) части акта проверки
Основание назначения проверки; дата и номер предписания на ее проведение; должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших проверку	Описание выявленных фактов нарушений законодательства, место и время их совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренная законодательными актами ответственность за такое нарушение
Даты начала и окончания проверки (в случае приостановления проверки указывается его период); место составления акта	
Проверенный период	
Должности, фамилии и инициалы руководителя и главного бухгалтера проверенного субъекта; срок их работы на занимаемых должностях в проверенном периоде; то же – в отношении иных лиц, привлекавшихся к проверке	Размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений

Окончание таблицы 5.2

Информация, отражаемая во вступительной части акта проверки	Информация, отражаемая в исследовательской (результативной) части акта проверки
Наименование проверенного субъекта, место его нахождения и подчиненность (при наличии), учетный номер плательщика, реквизиты текущего (расчетного) и иных счетов (если имеются)	Размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений
Наличие книги учета проверок; информация о произведенной в ней записи о данной проверке	
Кем и когда по тем же вопросам проводились предыдущие проверки за проверяемый период	Должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых способствовали нарушению законодательства со стороны проверяемого субъекта
Какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким способом и за какой период проверены	

Как видно из таблицы 5.2 во вступительной части отражается информация, определяющая основание назначения проверки, наличие предписания, сроки проведения, фамилии лиц осуществляющих проверку, а также сведения о проверяемом субъекте.

Результативная (исследовательская) часть акта проверки представляет собой систематизированный перечень нарушений, недостатков и злоупотреблений, выявленных в процессе производственной и финансово-хозяйственной деятельности проверенного субъекта. Эта часть состоит из отдельных разделов, соответствующих наименованию и числу исследованных вопросов.

После исследовательской (результативной) части акта проверки следует список приложений к нему с указанием количества листов.

К акту могут прикладываться различные документы, составляемые в течение всей проверки.

Проверяющий вправе требовать представления письменных объяснений должностных лиц проверяемого субъекта и лиц, непосредственно виновных в установленных нарушениях и злоупотреблениях. Данные объяснения прилагаются к основному акту проверки и являются его неотъемлемой частью.

Выявленные факты однородных нарушений принято отражать в накопительных ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта проверки. В них указываются необходимые данные по каждому факту нарушения: размер причиненного ущерба (при его наличии); период, на протяжении которого совершалось нарушение; даты и номера документов. В основном акте проверки отражаются содержание этих нарушений и итоговые данные из накопительных ведомостей со ссылкой на соответствующие приложения.

К акту проверки могут прилагаться справки и расчеты, составляемые на основании проверенных документов, а также копии или выписки из документов, заверенные проверяемым субъектом в установленном порядке.

Акт (справку) проверки в общем случае подписывают:

- руководитель проверки;
- руководитель проверенного субъекта либо индивидуальный предприниматель, а при их отсутствии – иной представитель проверенного субъекта;
- лицо, осуществляющее руководство бухгалтерским учетом проверенного субъекта (при проверках по вопросам, связанным с проведением финансово-хозяйственных операций).

Акт (справка) проверки в течение двух рабочих дней со дня его подписания руководителем проверки вручается под роспись проверенному субъекту или его представителю (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении).

В случае отказа должностных лиц проверенного субъекта от подписания акта (справки) проверки либо акта контрольного обмера в документах делается соответствующая отметка.

При наличии возражений по содержанию акта (справки) проверки подписывающие его должностные лица проверенной организации либо индивидуальный предприниматель делают об этом запись перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта (справки) должны представить в контролирующий орган возражения в письменной форме по тем аспектам, с которыми они не согласны или возражают по существу. Обоснованность их доводов проверяется руководителем состоявшейся проверки, который в течение 15 рабочих дней составляет письменное заключение, вручаемое (направляемое) проверенному субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему или его представителю под роспись.

В целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня их поступления при необходимости может быть назначена дополнительная проверка в отношении того же субъекта. В этом случае письменное заключение по возражениям вручается (направляется) данному субъекту или его представителю не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки.

5.5 Реализация результатов проверки и организация контроля за выполнением принятых по ним решений

Завершающим этапом проверки является реализация ее результатов. Основные возможные формы реализации результатов проверки приведены на рисунке 5.7.



Рисунок 5.7 – Формы реализации результатов проверки

На основании материалов, содержащихся в акте проверки:

- виновные должностные и материально ответственные лица привлекаются к материальной, административной и уголовной ответственности;
- разрабатываются мероприятия по устранению причин и условий, способствовавших выявленным нарушениям и злоупотреблениям.

Материалы проверки должны быть обязательно рассмотрены как в контролируемой, так и в проверяемой организации:

- в соответствии с действующими инструктивными материалами руководитель проверяемой организации обязан рассмотреть результаты проверки не позднее двухнедельного срока;
- руководитель контрольной организации совместно с отраслевыми управлениями, специалисты которых принимали участие в проведении комплексной проверки, обязан рассмотреть материалы проверки не позднее 30-дневного срока со дня подписания акта и принять необходимые меры по устранению выявленных нарушений и привлечению виновных лиц к ответственности.

Материалы рассмотренных результатов проверки как в контролируемой, так и в проверяемой организации оформляются протоколами. Кроме того, проверяемая организация разрабатывает мероприятия по устранению недостатков, отмеченных в акте комплексной проверки.

Результаты рассмотрения представляются в форме проектов приказов или постановлений соответствующих организаций. Содержание приказов должно быть четким, логичным, понятным и состоять из двух частей: констатирующей и приказной. Первая основывается на выводах проверяющих (содержании исследовательской части акта проверки), вторая – исходит из констатирующей части.

Констатирующая часть не должна повторять содержание акта, а включать наиболее важные факты с их объективной оценкой, отражать причины и результаты основных нарушений. В ней сначала отмечают положительные

показатели производственной и финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации и мероприятия, проведенные по улучшению ее работы, затем – нарушения и упущения в работе, причины невыполнения плановых (прогнозных) заданий, убытков по результатам деятельности (если они имеются).

Приказная часть должна быть четкой, краткой и конкретной. В ней необходимо дать объективную оценку деятельности руководителей проверяющей организации; принять к сведению сообщение проверяющих и руководителей этой организации, что сделано в процессе проверки по устранению недостатков; решить вопрос о возмещении причиненного материального ущерба (если он выявлен в период проверки); указать меру ответственности должностных лиц, допустивших недостатки, нарушения, злоупотребления и другие упущения в работе, а также лиц, способствовавших их возникновению или сокрытию; предложить конкретные мероприятия, направленные на устранение выявленных нарушений, их предотвращение, улучшение конечных результатов хозяйствования проверяемой организации.

Для надлежащего контроля исполнения решений, принятых по результатам рассмотрения материалов проверки, ведется журнал учета проводимых проверок и контроля выполнения, принятых по ним решений.

Непосредственно сам контроль может осуществляться в различных организационных формах:

- через представление должностными лицами проверенной организации письменных отчетов о проделанной работе по устранению выявленных проверкой недостатков и выполнению намеченных мероприятий;
- получение информации о реализации решений, принятых по материалам проверки, в оперативном порядке с помощью технических средств связи (телефон, телетайп, факс, электронная почта и т. п.);
- вызов руководителя и специалистов проверенной организации с отчетом о принятых мерах по устранению выявленных проверкой недостатков и выполнению намеченных мероприятий; закрепление должностных лиц, специалистов контролирующего органа для наблюдения за ходом реализации принятых по материалам проверки решений в проверяемой организации;
- проверку своевременности и полноты устранения выявленных недостатков, выполнения намеченных мероприятий в установленные сроки в период проведения последующей плановой проверки.

5.6 Учет и отчетность о контрольной работе

Информация о проведенных проверках учитывается как у их субъекта, так и в контролирующем органе.

Все организации, их обособленные подразделения, имеющие учетный номер плательщика, обязаны вести учет проверок, осуществляемых органа-

ми государственного управления, уполномоченными в соответствии с законодательством проводить эти проверки, в книге учета проверок.

Правила ведения юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями книги учета проверок (ревизий) утверждены Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18 марта 2010 г. № 383 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510».

Данные Правила обязывают юридических лиц и индивидуальных предпринимателей приобрести книгу учета проверок не позднее шести месяцев со дня постановки их на налоговый учет и вести ее в соответствии с установленным регламентом.

Книга учета проверок оформляется юридическим лицом дополнительно на каждое обособленное подразделение, торговое место, торговый объект и иной объект осуществления деятельности, расположенный вне места нахождения юридического лица, а индивидуальным предпринимателем – на каждое торговое место, торговый объект и иной объект, в котором индивидуальный предприниматель выполняет работы, оказывает услуги, реализует товары (за исключением транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов на основании специального разрешения (лицензии)). Книга должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена подписью руководителя и печатью.

Работники контролирующих органов в обязательном порядке вносят в Книгу информацию обо всех проверках, проводимых у данного проверяемого субъекта:

- наименование контролирующего органа;
- вид проверки (выборочная, внеплановая), наименование плана выборочных проверок по области, г. Минску и номер пункта этого плана (для выборочной проверки), основание назначения (для внеплановой проверки);
- номер и дату выдачи предписания;
- фамилию, имя, отчество и должность проверяющего (состав группы проверяющих), руководителя проверки, участников контрольного обмера;
- дату начала проверки и заверяющие ее подписи проверяющих, руководителя проверки, участников контрольного обмера;
- дату окончания проверки, также заверенную подписями;
- наименование составленного по результатам проверки документа, подтвержденное подписями проверяющих, руководителя проверки, участников контрольного обмера;
- примечания (запись о решении руководителя контролирующего (надзорного) органа о замене проверяющего в случае заявления в ходе проверки самоотвода или отвода, а также возникновения других законных обстоятельств, препятствующих его участию в проверке).

В случае необходимости исправить записи книги это может делать только проверяющий (руководитель проверки), который их вносил. Исправления заверяются его подписью и не должны препятствовать прочтению первоначальной записи.

Контролирующие органы учитывают проверки, проводимые в соответствии с утвержденными планами, в журнале учета проводимых проверок и контроля выполнения принятых по ним решений, где содержится следующая информация:

- наименование проверяемой организации;
- вид проверки;
- кто проводил;
- за какой период;
- результаты проверки и принятые по ней меры.

По данным этого журнала заполняют и предусмотренную отчетность о контрольной работе.

6 ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЯ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

6.1 Особенности организации контроля на железнодорожном транспорте

Любая хозяйственная деятельность подвергается управлению. Целью управления является целенаправленное социально-экономическое воздействие на деятельность предприятий, организаций и других хозяйствующих субъектов для достижения эффективности производства и хозяйствования.

В системе управления каждого хозяйствующего субъекта всегда выделяют две основные подсистемы:

- 1 объект управления – управляемая подсистема;
- 2 субъект управления – управляющая подсистема.

Управляющая подсистема выполняет ведущие функции, присущие управлению: планирование, учет и контроль, анализ и разработку управленческого решения. Эти четыре функции тесно взаимосвязаны между собой и образуют базу технологического процесса управления социально-экономическими системами (рисунок 6.1).

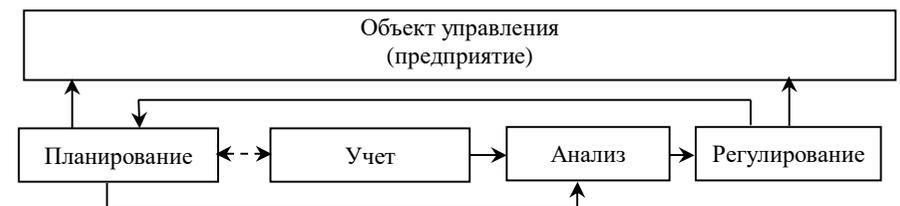


Рисунок 6.1 – Функции управления

Железная дорога представляет собой многоотраслевой комплекс народного хозяйства Республики Беларусь со сложной организационной структурой. Управление и контроль такой сложной организационной структурой являются основой ее функционирования. Специфика осуществления финансово-хозяйственной деятельности железной дороги, определяющая и специфику системы контроля в системе железнодорожного транспорта, приведена на рисунке 6.2.

Первая особенность связана с использованием подвижного состава. Белорусская железная дорога является объединением нескольких предприятий, выполняющих различные функции в едином технологическом процессе перевозки, что в целях эффективного управления требует постоянной, полной и

своевременной информации о наличии, сохранности и эффективности использования средств. Особенности организации процесса перевозки вызывают некоторую трансформацию классических приемов контроля. Грузовые вагоны обращаются по всей сети независимо от места их приписки, поэтому вагон Белорусской железной дороги может некоторое время (больше года) использоваться для перевозок грузов на территории сопредельных государств железными дорогами стран СНГ, и, соответственно, при составлении баланса провести их инвентаризацию одновременно практически невозможно, что предопределило появление новой формы инвентаризации – «перепись», когда информация о вагонах собирается в единый банк данных при их проследовании через границы дорог.

Во-вторых, специфика осуществления хозяйственной деятельности Белорусской железной дороги определяет необходимость территориального деления, которое обеспечивает управление перевозочным процессом в регионах (отделения дороги) и в целом по республике (Управление дороги). Это отражается и на контрольных функциях: контроль также является «многоуровневым» и включает несколько форм (вневедомственный и внутрихозяйственный).



Рисунок 6.2 - Специфика осуществления финансово-хозяйственной деятельности железной дороги

В-третьих, финансовые ресурсы дороги и дочерних предприятий, отделений дороги и их структурных подразделений формируются через систему внутридорожных хозяйственных отношений. Управление дороги осуществляет расчеты с отделением за выполненные работы по перевозкам; отделения дороги, в свою очередь, осуществляют расчеты с подведомственными им структурными подразделениями, используя при этом систему внутридорожных расчетных цен. Отсюда следует, что контроль доходов складывается из двух направлений: контроль полноты и своевременности доходных поступлений за оказанные услуги и контроль за обоснованностью выделения средств под финансирование хозяйственной деятельности отделений и структурных подразделений железной дороги способом взаимной сверки расчетов различных уровней управления.

В-четвертых, деятельность железнодорожного транспорта предопределяет спецификацию типовых предприятий, выполняющих определенные технологические операции для обеспечения перевозочного процесса и имеющих на балансе свойственные только для их деятельности основные средства и материальные ресурсы, что вызывает особенности как учета, так и контроля топлива, материалов верхнего строения пути, их километрового запаса и т. д.

В-пятых, железная дорога и ее структурные подразделения, выполняя свои функции в соответствии с принятым Уставом, несет расходы, дифференцированные по соответствующим технологическим операциям каждого хозяйства, что вызывает необходимость организации учета затрат по широкому спектру статей Номенклатуры расходов и требует организации системы контроля за их обоснованностью с учетом спецификации контрольных действий при проведении ревизии расходов для однотипных предприятий определенного хозяйства. Поэтому контроль необходимо организовывать исходя их особенностей деятельности типового для соответствующего хозяйства предприятия, что найдет отражение в плане, программе и перечне вопросов проверки.

В-шестых, организационная структура железной дороги, когда расходы по перевозке несут структурные предприятия, а доходные поступления собираются через отделенческие расчетные центры, передаются главному расчетно-информационному центру, где и определяется доля, причитающаяся за перевозки Белорусской железной дороге, которая затем через систему внутридорожных финансовых взаимоотношений распределяется в порядке финансирования между подразделениями за выполненный объем работ, требует наличия соответствующего контрольного механизма.

Сложная в организационном плане и имеющая специфику производственного процесса, отражаемого в единой технологии перевозочного процесса, железная дорога специфична и в системе проведения контроля.

Контроль, как функция управления, в системе железнодорожного транспорта является внутрихозяйственным, по причине многоуровневой системы управления в отрасли (рисунок 6.3).

Государственный контроль за деятельностью объединения «Белорусская железная дорога» осуществляют контролирующие органы общей, как правило, Комитет государственного контроля, Инспекция Министерства по налогам и сборам, Фонд социальной защиты населения.

Внутрихозяйственный контроль в объединении «Белорусская железная дорога» возложен на контрольно-ревизионную службу. В результате данного контроля устанавливается соответствие финансово-хозяйственной деятельности требованиям законодательства в отношении сохранности, целевого и эффективного использования государственного имущества, своевременно выявляются, пресекаются и предотвращаются экономические правонарушения, выявляются неиспользованные резервы повышения эффективности экономической деятельности.

Учитывая сложность организационной структуры и соответственно необходимость многоуровневого управления, контроль имеет вид внутрихозяйственного. Поэтому контрольно-ревизионная служба Управления Белорусской железной дороги осуществляет контрольно-аналитические мероприятия в целях повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности всех подразделений, входящих в организационную структуру железной дороги и участвующих в перевозке грузов и пассажиров.

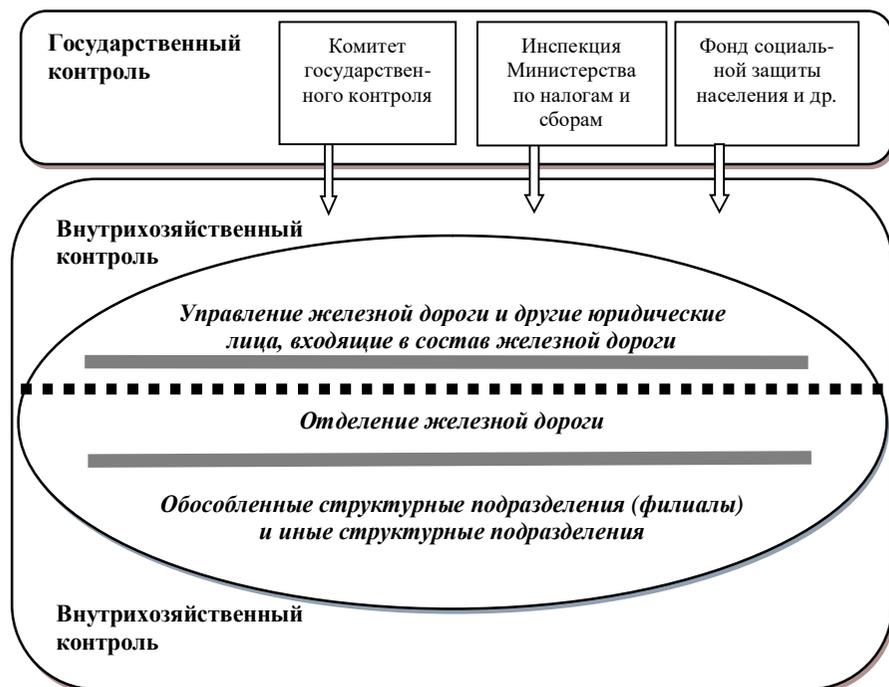


Рисунок 6.3 – Система «многоуровневого» контроля финансово-хозяйственной деятельности железной дороги

В регионах железной дороги функции внутрихозяйственного контроля осуществляют отделенческие контрольно-ревизионные отделы, которые проводят контрольно-аналитические мероприятия, способствующие эффективному использованию и сохранности государственного имущества в обособленных структурных подразделениях (филиалах), дочерних предприятий отделений железной дороги.

6.2 Организационная структура контролирующих органов железной дороги

В настоящее время ввиду большой протяженности железнодорожных линий, значительного количества производственных объектов, организаций и учреждений, во многом различных по назначению, технической оснащенности и способам организации производства, управление всеми объектами железнодорожного транспорта не может осуществляться исключительно из единого центра. Поэтому оно обеспечивается сочетанием отраслевого и территориального принципов. Вся железнодорожная сеть по технологии работы, техническим возможностям средств управления и сложившимся условиям работы разделена на значительные по протяженности и, вместе с тем, взаимосвязанные линии – участки, которые, в свою очередь, объединены в отделения железной дороги, а в составе отделений железных дорог действуют структурные подразделения.

Поэтому к основным принципам управления железнодорожным транспортом и контроля как его неотъемлемой функции относятся:

- системность (комплексный подход, выражающийся в единстве государственного и хозяйственного руководства, сочетании отраслевого управления с территориальным и позволяющий на ранних этапах выявлять отклонения от намеченных параметров во всех сферах деятельности, а также принимать соответствующие меры по устранению и предупреждению такого рода отклонений);

- многомерность и иерархичность (распределение функций контроля и управления по горизонтали и вертикали с неукоснительным соблюдением требований центра). Функции внутреннего контроля несут не только контрольно-ревизионная служба и ее отделы, но и отделы, созданные при определенной службе, которые осуществляют контроль за специфическими объектами, присущими только этому хозяйству.

На железной дороге органы внутреннего (внутрихозяйственного) контроля включают: контрольно-ревизионную службу Управления железной дороги, контрольно-ревизионные отделы отделений железной дороги, а также работников управления структурных подразделений, осуществляющих внутрихозяйственный контроль (рисунок 6.4).

Следует отметить, что исторически создание данной системы осуществлено в соответствии с постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь от 27 ноября 1995 года № 642 «Об утверждении Положения о ве-

домственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, организаций и учреждений», приказа начальника дороги от 29.10.96 № 67-Н «О реорганизации Дорожного центра по контролю за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий дороги». При этом надо подчеркнуть, что контрольные структуры были организованы как самостоятельные структурные подразделения Управления железной дороги и отделения дороги с непосредственным подчинением руководителю соответствующего звена.



Рисунок 6.4 – Структура внутрихозяйственного контроля Управления железной дороги

В дальнейшем основанием для исключения ведомственного контроля стал Указ Президента Республики Беларусь №376 от 16 октября 2017 года «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности», что предопределило дальнейшее совершенствование контрольной деятельности в Республике Беларусь и последующие изменения в организации контроля, как функции управления железной дорогой.

Приказом Начальника Белорусской железной дороги от 20.12.2017 №358Н утверждено Положение о порядке организации и проведения контрольно-аналитических мероприятий в отношении обособленных структурных подразделений (филиалов) и дочерних предприятий. При этом, согласно утвержден-

ного Положения, под контрольно-аналитическими мероприятиями понимается комплекс действий, проводимых в отношении организации в части изучения одной или нескольких сторон ее деятельности и включаемых в себя анализ, наблюдение и оценку адекватности и эффективности системы внутреннего контроля, достоверности информации, результативности, экономичности и эффективности деятельности, обеспечения эффективного использования и сохранности имущества, соблюдения нормативных документов.

Целью мероприятий является представление руководителю, назначившему мероприятие, достоверной информации о деятельности организации с внесением предложений по повышению ее эффективности, оказание работникам организации методологической помощи, направленной на совершенствование деятельности организации, в том числе предоставление консультаций.

Как отмечено в Положении, система внутреннего контроля представляет собой комплекс мер и процедур, принимаемых руководством организации для достижения результативного, экономичного и эффективного управления, включающих бухгалтерский учет, бухгалтерскую (финансовую) отчетность, соблюдение нормативных документов, предотвращение и выявление противоправных деяний, обеспечение использования по назначению и сохранности имущества, надежности, правильности и адекватности финансовой и управленческой отчетности и информации, а также их подготовку.

Контрольно-ревизионная служба Управления железной дороги является самостоятельным структурным подразделением Управления железной дороги и находится в непосредственном подчинении Начальника железной дороги.

Служба в своей деятельности руководствуется законодательством Республики Беларусь, нормативными актами Министерства транспорта и коммуникаций, железной дороги; ее возглавляет начальник, который назначается и освобождается от должности Начальником железной дороги.

Являясь основным звеном внутреннего контроля железной дороги, в поле основной деятельности контрольно-ревизионной службы согласно утвержденному Положению о контрольно-ревизионной службе Управления железной дороги входят следующие основные задачи и обязанности:

- организация и проведение контрольно-аналитических мероприятий в отношении организаций железной дороги, их обособленных структурных подразделений, обособленных структурных подразделений железной дороги;
- координация деятельности специалистов структурных подразделений Управления железной дороги, обособленных структурных подразделений железной дороги при их участии в контрольно-аналитических мероприятиях;
- контроль за исполнением поручений руководства железной дороги, данных по итогам контрольно-аналитических мероприятий;
- представление руководству железной дороги информации о деятельности организаций, в отношении которых проведены контрольно-аналитические мероприятия, с внесением предложений по повышению ее эффективности;
- оценка надежности системы внутреннего контроля организаций и подготовка предложений по ее совершенствованию;

- анализ использования по назначению и обеспечения сохранности государственного имущества в организациях;
- анализ эффективности деятельности организаций, выявление потерь и неиспользуемых резервов;
- подготовка рекомендаций и предложений по совершенствованию и повышению эффективности деятельности организаций;
- составление планов контрольно-аналитических мероприятий;
- составление отчета о контрольно-аналитическом мероприятии, аналитической записки;
- осуществление контроля за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок пассажиров, грузов и багажа и осуществления других транспортных работ и услуг на железной дороге и т. д.

Контрольно-аналитические мероприятия, осуществляемые контрольно-ревизионной службой БЖД могут быть плановыми и внеплановыми.

Плановые мероприятия назначаются в соответствии с планом мероприятий, который планируется службой на основании, приведенном на рисунке 6.5.

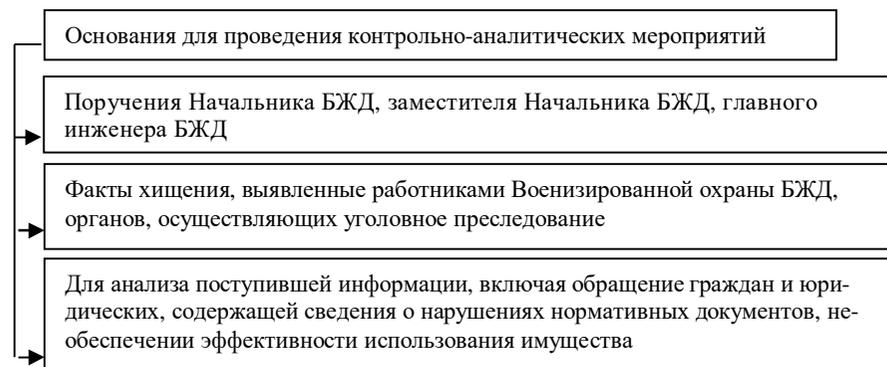


Рисунок 6.5 – Основания для включения организаций в план контрольно-аналитических мероприятий

При этом следует отметить, что структурные подразделения Управления БЖД вправе внести предложения о включении организаций в план мероприятий. Данные предложения вносятся не позднее 1 декабря (в план на первое полугодие) или 1 июня (в план на второе полугодие) в виде докладной записки заместителю Начальника БЖД или главному инженеру БЖД.

Докладная записка должна содержать следующую информацию:

- наименование организации;
- месяц предлагаемого начала проведения планового мероприятия;
- вопросы, предлагаемые для изучения в ходе мероприятия, наименование структурного подразделения Управления БЖД, которое предлагается привлечь для изучения данного вопроса;
- обоснование необходимости проведения планового мероприятия.

Срок проведения планового мероприятия определяется объемом запланированных в ходе его проведения действий и не может превышать 20 рабочих дней, а внепланового – определяется руководителем, его назначившим.

В рамках планового мероприятия изучаются и анализируются следующие основные вопросы деятельности организации с учетом ее специфики и оснований для включения в план мероприятий:

- эффективность использования и обеспечение сохранности имущества;
- правильность проведения инвентаризаций, определения их результатов, проведение выборочной инвентаризации;
- дебиторская и кредиторская задолженности, в том числе просроченные, принимаемые меры по сокращению задолженности;
- анализ расходов, использование прибыли, расходование бюджетных средств (при выделении);
- порядок материально-технического снабжения;
- состояние бухгалтерского учета и отчетности;
- работа с обращениями граждан, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;
- иные вопросы, указываемые в докладной записке о назначении мероприятия.

Плановое мероприятие проводится в соответствии с поручением заместителя Начальника железной дороги, главного инженера железной дороги, данного по итогам рассмотрения докладной записки контрольно-ревизионной службы Управления железной дороги о назначении мероприятия.

Докладная записка о назначении мероприятия готовится на основании плана мероприятий, представляется на рассмотрение заместителю Начальника железной дороги, главному инженеру железной дороги не позднее чем за 10 рабочих дней до начала мероприятия и должна содержать:

- наименование организации;
- наименование и пункт плана мероприятий, на основании которого оно назначено;
- должность, фамилию, инициалы руководителя мероприятия;
- общий анализируемый период;
- даты начала и окончания мероприятия;
- срок представления причастными структурными подразделениями Управления железной дороги имеющейся информации о возможных проблемных и иных вопросах, касающихся проводимого мероприятия, наименования причастных структурных подразделений, которые определяются исходя из особенностей деятельности организации и оснований для ее включения в план мероприятий;
- срок представления специалистами отчетов о мероприятии руководителю мероприятия (при их привлечении к участию в мероприятии);
- информацию о вопросах, подлежащих изучению в ходе мероприятия;

– наименования структурных подразделений Управления железной дороги, обособленных структурных подразделений и организаций железной дороги, работники которых привлекаются к участию в мероприятии в качестве специалистов;

– иные сведения и предложения (при необходимости).

Специфика организационной структуры, технологического процесса перевозок и, соответственно, формирования эксплуатационных расходов, системы внутрихозяйственных экономических и финансовых отношений, централизованного порядка формирования и последующего распределения доходов от перевозок в системе железнодорожного транспорта определяет и нетрадиционные подходы к дифференциации штата контрольно-ревизионной службы, в составе которого выделяют:

– специалистов по контрольно-аналитическим мероприятиям, связанных с доходами;

– специалистов по контрольно-аналитическим мероприятиям, связанных с расходами.

В целях совершенствования контроля за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок грузов, пассажиров и багажа и осуществления других транспортных работ и услуг на железной дороге было разработано соответствующее Положение, которое приказом Начальника Белорусской железной дороги от 20.12.2017 № 357Н было утверждено.

Согласно данному Положению, контроль за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок грузов, пассажиров и багажа и осуществления других транспортных работ и услуг в организациях осуществляется в форме контрольно-аналитических мероприятий.

При этом под контрольно-аналитическими мероприятиями понимается комплекс действий, направленных на осуществление контроля за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок грузов, пассажиров и багажа и осуществления других транспортных работ и услуг, а также выявление потерь доходов с анализом причин их возникновения.

В ходе мероприятия в рамках анализируемых вопросов руководителем мероприятия, специалистом:

– анализируется выполнение организацией требований нормативных документов, регламентирующих порядок оказания услуг по перевозке грузов и пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования;

– определяется полнота и своевременность начисления и поступления платежей за оказанные услуги и выполненные работы;

– устанавливается соответствие фактического наличия денежных средств и бланков строгой отчетности данным учета организации;

– сопоставляются записи, документы и фактические данные по одним операциям с записями, документами и фактическими данными по связанным с ними другим операциям;

– запрашивается информация, справки, отчеты, объяснения у работников организации (при необходимости);

– определяется обоснованность и правильность совершения операций (сделок), соблюдение установленных процедур сверки, согласования и визирувания документов, соответствие документов установленным формам и требованиям по их оформлению;

– соответствие выполняемых работниками обязанностей их должностным инструкциям;

– установление причинно-следственных связей выявленных нарушений и недостатков;

– размер потерь доходов (при их выявлении);

– выполняются иные действия, необходимые для решения поставленных вопросов.

С учетом специфики работы организации, где проводятся контрольно-аналитические мероприятия, руководитель мероприятия или специалист может самостоятельно определять перечень действий.

Организация и проведение мероприятий, в том числе их планирование, осуществляется контрольно-ревизионной службой Управления Белорусской железной дороги. При этом надо отметить, что основанием для назначения являются:

– для планового контрольно-аналитического мероприятия – план мероприятий, утверждаемый Начальником БЖД;

– для внепланового контрольно-аналитического мероприятия – поручения руководителей БЖД.

Организации железной дороги включаются в план мероприятий по основаниям, приведенным на рисунке 6.6.

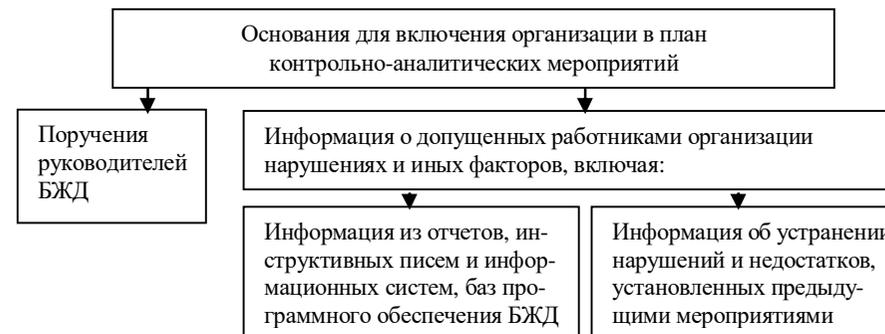


Рисунок 6.6 – Основания для включения в план мероприятий по контролю доходов

По результатам мероприятия специалистом составляется и подписывается отчет о мероприятии, который оформляется не менее чем в трех экземплярах (для каждого из участников мероприятия) и представляется руководителю мероприятия в срок, предусмотренный поручением на его проведение, с указанием даты подписания.

В отчете специалистом должны быть указаны:

- дата составления отчета;
- даты начала и окончания участия специалиста в мероприятии;
- анализируемый период;
- наименование организации;
- информация о проведенных действиях, их результатах, выводах и предложениях по каждому вопросу согласно поручению на проведение контрольно-аналитического мероприятия;
 - описание факта нарушения нормативного документа, время его совершения, нормативные документы, требования которых нарушены (при установлении нарушений);
 - размер потерь доходов (при их наличии);
 - рекомендации по повышению эффективности работы организации;
 - иные сведения (при необходимости).

Руководитель мероприятия анализирует представленные специалистом отчеты на предмет их соответствия Положению, полноты изучения поставленных вопросов согласно поручению на проведение мероприятия, корректности указанных в отчетах сведений.

При выявлении нарушений Положения руководителю мероприятия вправе:

- вернуть соответствующий отчет на доработку специалисту (специалистам), составившему данный отчет о мероприятии;
- самостоятельно устранить нарушения и недостатки при составлении аналитической записки;
- проинформировать через руководство контрольно-ревизионной службы руководителя, назначившего мероприятие, о допущенных специалистом (специалистами) нарушениях и недостатках.

Последовательность действий по оформлению результатов контрольно-аналитических мероприятий представлена на рисунке 6.7.

Контрольно-ревизионная служба Управления БЖД после подписания аналитической записки представляет руководителю Белорусской железной дороги, курирующему работу организации, докладную записку с информацией о результатах мероприятия и предложениями, направленными на устранение выявленных нарушений и недостатков, возмещение финансовых потерь (при их наличии), совершенствование системы внутреннего контроля организации, своевременное учреждение и пресечение нарушений нормативных документов, обеспечение сохранности, целевого и эффективного использования имущества.

К докладной записке прилагается аналитическая записка и замечания организации по ее содержанию (при их наличии). Также при необходимости подтверждения выявленных фактов к докладной записке могут прилагаться соответствующие фотографии.

По итогам рассмотрения докладной записки о результатах мероприятия руководитель, его назначивший, дает соответствующее поручение.

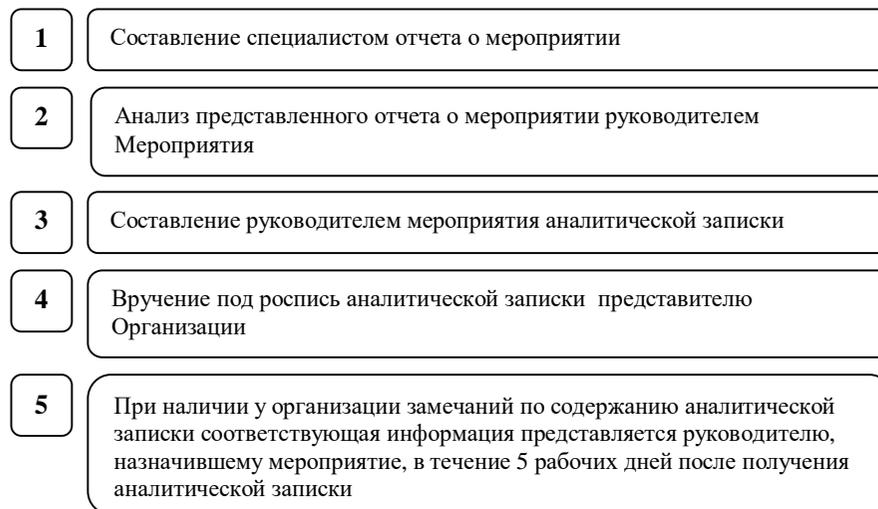


Рисунок 6.7 – Действия по оформлению результатов контрольно-аналитических материалов

После издания поручения руководителю, назначившему мероприятие, представляется:

- в срок не позднее 15 дней информация о результатах исполнения поручения, изданных приказах с приложением утвержденного Плана мероприятий по реализации поручений с указанием конкретных сроков исполнения и ответственных исполнителей, а также приказов о привлечении к ответственности лиц, ответственных за выявленные нарушения и недостатки;
- в шестимесячный срок после издания поручения информацию о фактическом исполнении Плана мероприятий.

При выявлении потерь доходов организации ежемесячно, не позднее 25 числа, начиная с месяца, следующего за месяцем издания поручения, и до полного погашения выявленных потерь представляет в контрольно-ревизионную службу Управления БЖД информацию о ходе возмещения потерь доходов.

6.3 Контроль финансово-хозяйственной деятельности отделений железной дороги и их филиалов (структурных подразделений)

Преобладающая часть сотрудников, осуществляющих внутрихозяйственный контроль на железнодорожном транспорте сосредоточена в *контрольно-ревизионных отделах отделений дороги*, которые являются звеньями управления, осуществляющими непосредственно контроль за производственной, хозяйственной и финансовой деятельностью отделения железной дороги и его

филиалов. Работники отделов проводят контрольно-аналитические мероприятия с целью изучения соблюдения государственной и финансовой дисциплины, своевременного предупреждения расхищения собственности и различных злоупотреблений, выявления внутрихозяйственных резервов повышения эффективности основного производственного процесса железной дороги – процесса перевозок грузов, пассажиров, багажа и почты.

В состав железной дороги входят шесть отделений, на которые возложена обязанность качественного обслуживания всеми видами перевозок в конкретном регионе республики. Каждое из них имеет в своей структуре контрольно-ревизионный отдел (рисунок 6.8).



Рисунок 6.4 – Структура внутрихозяйственного контроля отделений железной дороги

Организационная структура контрольно-ревизионного отдела одного из отделений железной дороги представлена на рисунке 6.9.

Контрольно-ревизионный отдел входит в структуру отделения дороги и находится в непосредственном подчинении начальника отделения дороги. По вопросам, не относящимся к исключительной компетенции начальника отделения дороги, отдел курирует один из заместителей, назначенный приказом. Основными задачами деятельности отдела является выявление, устранение и предотвращение нарушений и злоупотреблений в будущем, что реализуется через следующие функции:

- планирование, организация и выполнение работы по осуществлению контроля за расходами и доходами от грузовых и пассажирских перевозок отделения дороги;

- проверка финансово-хозяйственной деятельности обособленных структурных подразделений (филиалов) отделения железной дороги и иных структурных подразделений и дочерних предприятий;

- проверка работы станций, вокзалов, групп учета и отчетности (ГУО), отделенческого расчетного центра (ОРЦ), центров управления транспортного обслуживания (ЦУТО) в части своевременности и полноты расчетов (поступления доходов) за работы и услуги по перевозке грузов, пассажиров, почты, багажа и грузобагажа;

- внесение в установленном порядке замечаний и предложений по проектам разрабатываемых и пересматриваемых инструкций, методических документов по совершенствованию контроля, грузовой и пассажирской работы, а также по вопросам организации и осуществления контроля в пассажирских поездах.

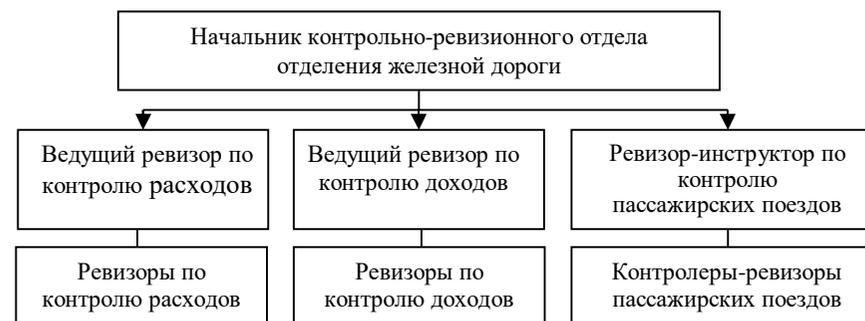


Рисунок 6.9 – Структура контрольно-ревизионного отдела отделения железной дороги

Для структурных подразделений отделений железной дороги контроль выступает в форме самоконтроля со стороны бухгалтеров, инженерно-технических работников и прежде всего – руководителя предприятия. Распределение сфер контроля при его организации в структурном предприятии представлено в таблице 6.1.

Таблица 6.1 – Организация самоконтроля в структурном подразделении

Сфера контроля	Ответственное лицо
Порядок отражения видов затрат по статьям номенклатуры расходов, по видам деятельности в бухгалтерском учете. Контроль за правильностью и обоснованностью отражения в учете дебиторской и кредиторской задолженностей, остатков денежных средств и т.д.	Главный бухгалтер

Окончание таблицы 6.1

Сфера контроля	Ответственное лицо
Контроль за состоянием запасов товарно-материальных ценностей, их оборачиваемостью и порядком проведения закупок товаров, работ, услуг	Начальник отдела материально-технического снабжения
Контроль за разработкой и соблюдением норм расхода материальных и топливно-энергетических ресурсов	Начальник технического отдела, отдел главного технолога по кругу обязанностей
Порядок отнесения видов затрат по статьям номенклатуры расходов по видам деятельности. Калькулирование плановой, нормативной себестоимости продукции (работ, услуг), определение способов и приемов распределения накладных расходов между видами деятельности и видами продукции (работ, услуг)	Начальник планово-экономического отдела

Следует отметить, что определение современных целей и задач, стоящих перед системой управления на железнодорожном транспорте, требует новых подходов к ее методическому обеспечению и организационной структуре.

Каждое отделение железной дороги утверждает свои нормативные документы для осуществления внутреннего контроля: Положение о порядке организации и проведения контрольно-аналитических мероприятий; Положение о порядке осуществления контроля за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок пассажиров, грузов и багажа и осуществления других транспортных работ.

На отделении железной дороги планирование и организация проведения контрольно-аналитических мероприятий осуществляется контрольно-ревизионным отделом, которые назначаются:

- в плановом порядке в соответствии с планом мероприятий, утверждаемых начальником отделения железной дороги;
- во внеплановом порядке по поручениям начальника отделения железной дороги, его заместителей, главного инженера.

В рамках планового мероприятия изучаются и анализируются следующие примерные вопросы деятельности подразделения с учетом ее специфики и оснований для включения в план мероприятий (таблица 6.2).

В ходе мероприятия в рамках анализируемых вопросов руководителем мероприятия, специалистом:

- изучаются нормативные документы подразделения, регламентирующие порядок осуществления ее работниками внутреннего контроля, а также других хозяйственных операций;
- изучается фактическое исполнение работниками процедур внутреннего контроля, хозяйственных операций;

– проводится анализ соответствия фактического исполнения процедур внутреннего контроля, хозяйственных операций требованиям нормативных документов.

Т а б л и ц а 6.2 – Вопросы плановых контрольно-аналитических мероприятий

№ п/п	Наименование вопроса
1	Анализ формирования и применения цен (тарифов) на производимые (оказываемые) товары (работы, услуги)
2	Анализ состояния пассажирской и грузовой работы
3	Обеспечение сохранности имущества
4	Анализ проводимой работы в части выполнения ремонтно-строительных работ
5	Дебиторская и кредиторская задолженность, в том числе просроченная, принимаемые меры по сокращению задолженности
6	Анализ выполнения целевых показателей топливно-энергетических ресурсов
7	Проведение инвентаризации
8	Порядок материально-технического обеспечения, организация закупок
9	Полнота и своевременность поступления доходов от перевозок пассажиров, грузов и багажа и осуществления других транспортных работ и услуг
10	Порядок использования прибыли в соответствии с законодательством Республики Беларусь, локальными нормативными актами БЖД
11	Соблюдение штатной дисциплины
12	Анализ использования рабочего времени
13	Порядок премирования и оплаты труда
14	Анализ договорной работы (закупки, процедура закупок, договоры займов)
15	Порядок предоставления и погашения займов
16	Состояние бухгалтерского учета, финансовой и статистической отчетности
17	Иные вопросы, указываемые в поручении на проведение мероприятия

Учитывая важность для железной дороги в целом полноты и своевременности поступления доходов от перевозок, в разработанном и утвержденном для контрольно-ревизионного отдела специальном Положении (Положение о порядке осуществления контроля за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок пассажиров, грузов и багажа и осуществления других транспортных работ), оговаривается перечень вопросов по данному направлению.

В рамках планового мероприятия изучаются и анализируются вопросы, приведенные в таблице 6.3.

Плановое мероприятие проводится работниками контрольно-ревизионного отдела в соответствии с утвержденным планом на основании выдаваемого план-задания.

Таблица 6.3 – Вопросы плановых контрольно-аналитических мероприятий по контролю доходов

№ п/п	Наименование вопроса
1	Соблюдение действующего порядка учета, хранения и выдачи денежных средств, бланков с определенной степенью защиты, бобин билетной ленты, билетопечатающей техники
2	Полнота, правильность и своевременность начисления и взыскания доходов от перевозок пассажиров, грузов и багажа и осуществления других транспортных работ и услуг
3	Анализ полноты и своевременности сдачи наличных денежных средств, полученных от реализации услуг билетных и багажных касс, камер хранения, товарных контор, других объектов подразделения
4	Соблюдение установленных нормативными документами правил оформления проездных документов, квитанций, других бланков с определенной степенью защиты
5	Правильность оформления учетной и отчетной документации и книг, правильность составления и своевременность предоставления месячной отчетности по пассажирским перевозкам в соответствии с действующими нормативными документами
6	Соблюдение порядка рассмотрения и своевременность погашения начетов
7	Своевременность и полнота уничтожения или отправления на склад реализации забытых (бесхозных) вещей
8	Анализ выполнения требований по оформлению и ведению станционной и коммерческой отчетности по грузовым перевозкам, документальное оформление всех видов работ (услуг) в соответствии с действующим законодательством
9	Соответствие заключенных договоров на эксплуатацию железнодорожных путей необщего пользования и договоров на подачу и уборку вагонов установленным правилам
10	Полнота и своевременность оплаты клиентами услуг по заключенным договорам и дополнительным соглашениям. Принимаемые меры по снижению дебиторской задолженности
11	Анализ документов, связанных с работой поездных бригад в вагонном участке
12	Порядок выдачи транспортных требований и служебных билетов
13	Анализ работы багажных касс, камер хранения (в т.ч. автоматических)
14	Анализ полноты и качества таксировки станционной коммерческой отчетности в отделенческом расчетном центре, своевременность предъявления им к оплате и контроль за правильностью оформления поступающих со станций платежных документов, обеспечение контроля за своевременностью поступления платежей
15	Иные вопросы, указываемые в поручении на проведение мероприятия

План-задание подписывается начальником контрольно-ревизионного отдела, утверждается первым заместителем начальника отделения железной дороги (или лицом, его замещающим) и должен содержать:

- должность, фамилию, инициалы руководителя мероприятия (специалиста);
- наименование подразделения, в отношении которого назначены мероприятия;
- основание для назначения мероприятия (пункт утвержденного плана контрольно-аналитических мероприятий);
- даты начала и окончания мероприятия, количество дней его проведения;
- срок представления специалистами (при их наличии) отчетов о мероприятии руководителю мероприятия;
- перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе мероприятия;
- иные сведения (при необходимости).

Если в период с даты издания поручения на проведение мероприятия до момента его окончания возникнут обстоятельства, вызывающие необходимость участия в качестве специалистов работников отделов (сектора, центра, участка) отделения железной дороги, отсутствующих в поручении на проведение мероприятия, контрольно-ревизионный отдел вправе представить руководителю, назначившему мероприятие, докладную записку с соответствующим предложением.

Направление специалистов для участия в мероприятии осуществляется на основании положительной резолюции руководителя, назначившего мероприятие, по итогам рассмотрения указанной докладной записки.

Направление специалистов для участия в мероприятии осуществляется на основании положительной резолюции руководителя, назначившего мероприятие, по итогам рассмотрения указанной докладной записки.

В ходе мероприятия в рамках анализируемых вопросов руководителем мероприятия, специалистом:

- изучаются нормативные документы организации, регламентирующие порядок осуществления ее работниками внутреннего контроля, а также других хозяйственных операций;
- изучается фактическое исполнение работниками процедур внутреннего контроля, хозяйственных операций;
- проводится анализ соответствия фактического исполнения процедур внутреннего контроля, хозяйственных операций требованиям нормативных документов.

По итогам осуществления комплекса действий, руководителем мероприятия, специалистом в рамках анализируемых вопросов:

- делаются выводы о степени: надежности внутреннего контроля в организации, эффективности использования имущества;
- вырабатываются предложения по совершенствованию и повышению эффективности деятельности организации.

По результатам мероприятия специалистом (специалистами) составляется отчет о мероприятии, который оформляется в трех экземплярах, подпи-

сывается специалистом (специалистами), и в срок, предусмотренный поручением на проведение мероприятия, представляется руководителю мероприятия и представителю организации.

6.4 Организация системы контроля в форме внутреннего аудита

Современные условия развития Республики Беларусь характеризуются высокой степенью независимости экономических субъектов, как в принятии экономических решений, так и в контроле их исполнения. Поэтому среди институтов контроля бухгалтерской (экономической) информации особое место занимают органы внутреннего контроля. Объективной необходимостью существования различных форм внутрихозяйственного контроля является специфический набор целей, групп потребителей информации, и, как следствие, наличие собственных методик, приемов и способов достижения поставленных задач.

При этом особо важную роль в совершенствовании системы управления хозяйственной деятельностью и усилении функции контроля за целесообразностью ее осуществления играет внутренний аудит, который является неотъемлемой функцией и гарантом обеспечения потребностей руководства в своевременной, полной и достоверной информации (рисунок 6.10).

В соответствии с пунктом 4 главы 2 Правил аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» «под внутренним аудитом понимается организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Он может быть организован в форме внутренних аудиторов или групп внутренних аудиторов».

Результаты исследований позволили обосновать содержание понятия «внутренний аудит», которое наиболее полно отражает сущность изучаемого явления. *Внутренний аудит* – это функционально организованная в интересах аппарата управления система постоянного мониторинга деятельности хозяйствующего субъекта, ориентированная на поиск резервов повышения ее эффективности, обоснование новых и поддержание имеющихся конкурентных преимуществ, а также обеспечение требуемого уровня полноты и достоверности учетной и аналитической информации.

Результаты проведенного исследования позволили обосновать содержание понятия «внутренний аудит», которое наиболее полно отражает сущность изучаемого явления. *Внутренний аудит* – это функционально организованная в интересах аппарата управления система постоянного мониторинга деятельности хозяйствующего субъекта, ориентированная на поиск резервов повышения ее эффективности, обоснование новых и поддержание имеющихся конкурентных преимуществ, а также обеспечение требуемого уровня полноты и достоверности учетной и аналитической информации.



Рисунок 6.10 – Система внутреннего контроля субъекта хозяйствования

Опыт развития внутреннего аудита зарубежных стран подтверждает, что по мере становления и развития внутреннего аудита возрастает необходимость его специализации для различных субъектов экономики.

Организация системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта обусловлена влиянием отраслевых особенностей и представляет собой процесс, который состоит из нескольких этапов (рисунок 6.11).



Рисунок 6.11 – Этапы организации системы внутреннего аудита

Отраслевые особенности предприятий железнодорожного транспорта лежат в основе отдельного научного рассмотрения проблем организации и функционирования системы внутреннего аудита. Практика управления предприятиями железнодорожного транспорта свидетельствует о необходимости организации системы внутреннего аудита, так как в этой отрасли действуют специфические условия хозяйствования, организации технико-технологического процесса, его нормативного регулирования. При этом по принципам административно-командной системы управления контроль носит последующий характер (т. е. фиксирует нарушения и злоупотребления), что является направлением совершенствования контрольно-ревизионной работы. Очевидно, что такая крупная естественная монополия со сложной технико-технологической и экономической структурой должна опираться в своей деятельности на систему контроля, реализованную в виде контрольно-аналитических мероприятий нацеленных не только на установлении наличия, сохранности активов и обязательств, а в основном на определение эффективности бизнес-процессов и отдельных процессов их составляющих с целью выявления фактов, тормозящих развитие железной дороги и резервов повышения эффективности ее деятельности.

7 АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ

7.1 Понятие аудита, его виды и организация аудиторской деятельности в Республике Беларусь

В рыночной экономике важную роль играет достоверная информация деятельности организаций. Такую информацию может предоставить независимый контроль, называемый аудитом.

В Большом бухгалтерском словаре под аудиторским контролем понимается система независимого контроля порядка осуществления финансово-хозяйственных операций учета и отчетности предприятия. Основной предпосылкой такого контроля является заинтересованность предприятия, государства и аудитора в обеспечении достоверности учета и отчетности.

Согласно закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» **аудиторская деятельность (аудит)** – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Наличие различных определений аудита говорит о том, что процесс его становления еще не закончен.

В настоящее время существуют различные подходы к *классификации* аудита, в зависимости от различных классификационных признаков:

- по отношению к пользователям информации аудит бывает внешний (проверка бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности и других документов аудируемых лиц, осуществляемая на договорной основе сотрудниками специальных аудиторских организаций или аудиторами-ИП) и внутренний (проводится контрольно-ревизионными службами организации или специалистами соответствующих функциональных отделов, непосредственно подчиненных руководству субъекта хозяйствования),

- по отношению к требованиям законодательства внешний аудит может быть добровольным (аудит проводится по заказу клиента, если проверка не предусмотрена законодательством) и обязательным (предусматривается законом, и организация обязана для проверки финансово-хозяйственной деятельности приглашать аудиторов).

Под **аудиторской деятельностью** следует понимать предпринимательскую деятельность физических и юридических лиц (аудиторов – индивидуальных предпринимателей и аудиторских фирм), осуществляющих в соответствии с действующим законодательством независимую проверку, в процессе которой исследуются хозяйственные процессы и финансовые операции, отраженные в первичных документах, записи в бухгалтерской и статистической отчетности, финансовой, технологической и иной документации, на предмет их соответствия установленным нормам и правилам с последующей выдачей аудиторского заключения, а также оказывающих сопутствующие аудиту услуги в соответствии с заключенными договорами.

Для занятия аудиторской деятельностью физические лица должны пройти аттестацию и получить лицензию. С 1.01.2011 года лицензирование аудиторской деятельности отменено. К аттестации на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие *высшее экономическое и (или) юридическое образование*, полученное в учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию, а также стаж работы по специальности не менее *трех лет*. Для сдачи экзаменов претенденты представляют в Министерство финансов соответствующие документы.

Аудиторской организацией признается коммерческая организация, осуществляющая деятельность по проведению аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Основным условием создания такой организации является наличие не менее трех аудиторов, включая руководителя аудиторской организации.

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

По отношению к пользователям информации аудит бывает внешний и внутренний.

Внешний аудит - проверка бухгалтерского учета, бухгалтер-Окой (финансовой) отчетности и других документов аудируемых лиц, осуществляемая на договорной основе сотрудниками специальных аудиторских организаций или аудиторами, занимающимися индивидуальной предпринимательской деятельностью, имеющими лицензию на право занятия ауд. деятельностью, зарегистрированными в государственном реестре аудиторов и аудиторских организаций.

Объектом внешнего аудита является финансово-хозяйственная деятельность аудируемого лица.

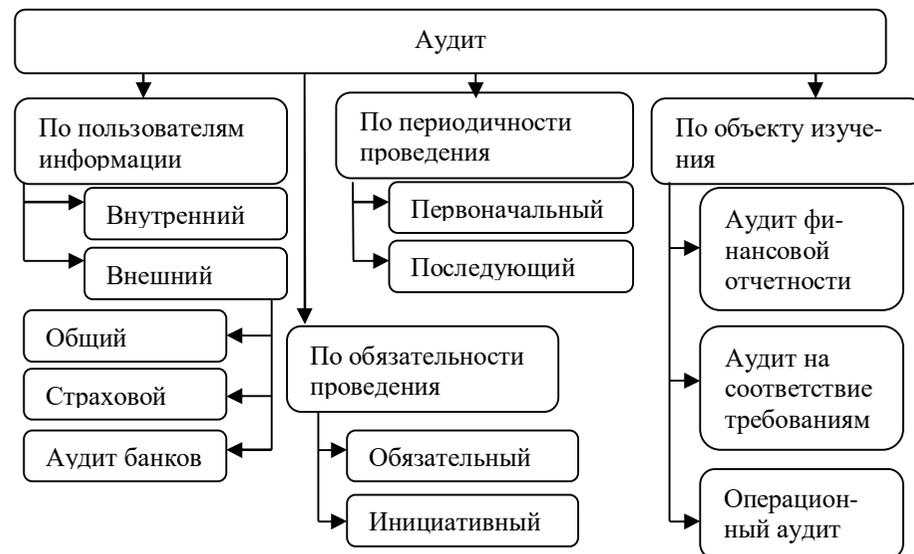


Рисунок - Классификация аудита

В зависимости от отраслевой направленности внешний аудит подразделяется на общий, страховой и аудит банков.

Общий аудит проводится у субъектов предпринимательской деятельности независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности. *Банковский* аудит проводится соответственно в учреждениях банка, а *страховой* - в страховых и перестраховочных организациях. Данные виды аудита проводятся аудиторами и аудиторскими организациями на основании лицензий, выданных в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь. *Внутренний аудит* выступает по отношению к внешнему аудиту важным элементом оценки качества информационной базы организации. Внешние аудиторские службы в своей деятельности опираются на результаты внутреннего контроля. Такой аудит могут проводить как аттестованные, так и неаттестованные аудиторы.

Объектом внутреннего аудита являются финансово-хозяйственная, и производственная деятельность организации. Его цель — совершенствование организации и управления производством, поиск резервов повышения эффективности деятельности организации.

Внутренний аудит осуществляется контрольно-ревизионными службами организации или специалистами соответствующих функциональных отделов, непосредственно подчиненных руководству субъекта хозяйствования. В

основном содержание внутреннего аудита соответствует внутрихозяйственному контролю.

По отношению к требованиям законодательства внешний аудит может быть *добровольным (инициативным) и обязательным*.

Обязательный аудит – аудит, обязательность проведения которого установлена ЗАКОНОМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ от 12 июля 2013 г. N 56-З «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Годовая финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО, подлежит обязательному аудиту, если обязательность составления такой отчетности установлена законодательными актами.

Ежегодно проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь:

акционерных обществ, обязанных согласно законодательству раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством о ценных бумагах;

Национального банка;

банков, банковских групп, банковских холдингов;

бирж;

страховых организаций, страховых брокеров;

резидентов Парка высоких технологий;

организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;

профессиональных участников рынка ценных бумаг;

акционерных инвестиционных фондов;

управляющих организаций инвестиционных фондов;

специальных финансовых организаций;

иных юридических лиц, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год превышает 500 000 базовых величин (на 31 декабря предыдущего отчетного года).

Закупки аудиторских услуг по проведению обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности за счет собственных средств республиканскими унитарными предприятиями, государственными органами, государственными объединениями, иными юридическими лицами (за исключением банков), имущество которых находится в республиканской собственности, хозяйственными обществами, более 25 процентов акций (долей в уставных фондах) которых принадлежит Республике Беларусь или организациям, имущество которых находится в республиканской собственности, осуществляются в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь.

Не проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь:

юридических лиц, относящихся к организациям потребительской кооперации;

юридических лиц, осуществляющих производство (производство и переработку) сельскохозяйственной продукции и перешедших на применение единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции в порядке, установленном Налоговым кодексом Республики Беларусь;

крестьянских (фермерских) хозяйств.

Юридические лица освобождаются от обязательного аудита годовой консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, если за этот отчетный период у них проведен обязательный аудит годовой консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Обязательный аудит годовой финансовой отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, проводится только аудиторскими организациями, которые должны соответствовать требованиям, установленным Законом Об аудиторской деятельности.

При проведении обязательного аудита годовой консолидированной бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудиторские организации вправе привлекать на договорной основе другие аудиторские организации для проведения аудита финансовой информации лиц, входящих в группу организаций в соответствии с Законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. N 57-З "О бухгалтерском учете и отчетности".

Обязательный аудит годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности должен быть проведен не позднее 30 июня года, следующего за отчетным.

Аудиторское заключение по результатам обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности прилагается к этой отчетности.

Все рассмотренные ранее виды аудита могут быть как первоначальными, так и согласованными аудиторскими проверками.

Первоначальный аудит означает проведение проверки данной организации впервые.

Согласованный (последующий) аудит выполняется в данной организации при повторном заключении договора с аудитором.

По объекту изучения выделяют аудит финансовой отчетности, аудит на соответствие требованиям и операционный аудит.

Финансовый аудит (аудит финансовой отчетности) предполагает оценку достоверности финансовой информации. При проведении такой проверки уста-

навливаются законность совершенных хозяйственных операций и отражение их в бухгалтерской (финансовой отчетности в соответствии с общепринятыми принципами организации бухгалтерского учета. Он проводится, как правило, внешними аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых результатов.

Аудит на *соответствие требованиям* проводится с целью установления соблюдения организацией конкретных законов, правил (стандартов), инструкций, положений, договоров и др., которые влияют на результаты конкретных операций или отчетов. Например, проверка соблюдения организацией уставных целей, соблюдение трудового, валютного, таможенного законодательства.

Операционный аудит осуществляется с целью установления эффективности принимаемых руководством организации управленческих решений, выполнения конкретных целевых программ, бизнес-планов, смет и т.п. В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится: на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровне; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних либо внутренних пользователей.

Аудит финансовой отчетности относится к обязательному аудиту, а специальный и аудит на соответствие требованиям – только к инициативному.

7.2 Становление и развитие аудита в Республике Беларусь

Развитие рыночных отношений в нашей стране вызвало появление новых видов профессий. К их числу относятся аудиторы. Потребность в достоверной информации о бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и ее финансовом положении важна не только собственнику и руководству данной организации для принятия управленческих и стратегических решений, но и третьим лицам: инвесторам, кредиторам, банкам, потенциальным партнерам по бизнесу и др. Такую информацию призван подтверждать независимый аудит.

Официальной датой рождения аудита в Республике Беларусь считается 30.09.1991 с принятием Советом Министров Республики Беларусь постановления № 367 «О контрольно-ревизионной службе». С этого периода начинается формирование правовой основы функционирования аудита в Республике Беларусь. За 15 лет было принято 2 редакции Закона «Об аудиторской деятельности» (на стадии принятия – третья) и 42 постановления Министерства финансов. Аудита в той или иной степени касались 5 декретов и 33 указа Президента Республики Беларусь, 30 законов и кодексов, 97 постановлений правительства и 57 – Национального банка.

Становление и развитие аудита в Республике Беларусь подтвердило существующее мнение о том, что ведомственная ревизия и проверка (ревизия) государственных органов контроля решают отличные от аудита задачи. Од-

нако это не мешает их параллельному существованию. Развитие аудита в нашей стране проходило в несколько этапов.

Первый этап – появление организаций различных форм собственности и ведомственной подчиненности, в том числе с участием иностранного капитала. Инвесторам необходима была информация о налоговом законодательстве в нашей республике, инвестиционных льготах, помощь в организации и постановке бухгалтерского учета и др. Такую услугу могли оказывать специалисты, владеющие соответствующей информацией и навыками. В развитых странах уже более 100 лет для ее выполнения привлекались специалисты – аудиторы.

Первой аудиторской организацией на территории бывшего СССР считается фирма «Инаудит», созданная в 1987 г. Специалистами этой организации проводился аудит, они получали и проверяли всю соответствующую документацию, а в случае необходимости – давали разъяснения по ней должностным лицам; поддерживали профессиональные контакты с иностранными аудиторскими организациями; оказывали консультационные услуги по постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля и т.д.

Первые хозрасчетные аудиторские организации в Республике Беларусь появились в 1990 г. Ими были Минскаудит, БелЭКОаудит, Информационно-аналитический центр РП НТО торговли и др.

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

В целях укрепления государственного финансового контроля в сочетании с поэтапным переходом на принципиально новые хозрасчетные формы его организации, адекватные рыночным методам хозяйствования, Советом Министров Республики Беларусь было признано целесообразным создать в республике аудиторскую службу. В связи с этим был принят ряд постановлений правительства.

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

В этот период право заниматься аудиторской деятельностью получили лица, аттестованные Аудиторской палатой после сдачи ими экзаменов и получения квалификационного удостоверения (лицензии). К экзаменам для получения лицензии допускались специалисты, имеющие высшее или среднее специальное образование и опыт учетно-аналитической или контрольно-

ревизионной работы. В это время аудиторами, в основном, являлись бывшие работники ведомственных контрольно-ревизионных служб.

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

На Аудиторскую палату были возложены следующие функции:

- *Кадровые функции:* организация подготовки граждан, их аттестации, выдачи и лишения лицензий, ведение учета; разработка квалификационных требований, учебных планов и программ экзаменов; рассмотрение споров, возникающих с заказчиками аудита.

- *Функции, связанные с деятельностью аудиторских организаций:* решение вопросов по аттестации, выдаче и лишению лицензий, ведение учета фирм и частных предпринимателей, занимающихся аудиторской деятельностью.

- *Методологические функции:* разработка нормативных и методических документов; издание справочных, информационных, научных, учебных материалов по вопросам аудиторской деятельности.

- *Функции управления и контроля:* контроль за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов без вмешательства в оперативное управление и решение ими хозяйственных задач.

На этом этапе был принят Закон Республики Беларусь от 08.11.1994 «Об аудиторской деятельности» и постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16.06.1994 № 454 «О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней». Данным постановлением было утверждено Положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней в Республике Беларусь. Согласно этому документу к аттестации на право занятия аудиторской деятельностью допускались лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, а также стаж работы по специальности не менее 5 лет. Возрождались контрольно-ревизионные службы при некоторых министерствах и ведомствах; при некоторых создавались аудиторские компании из числа аудиторов – бывших специалистов контрольно-ревизионных служб, которые обслуживают «своих» клиентов.

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

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

Отметим, что проведенные в течение 1999-2003 гг. организационные мероприятия (переаттестация, перерегистрация, регулирование цен на ауди-

торские услуги и др.) привели к резкому оттоку аудиторских кадров, что не замедлило сказаться на численности аудиторов.

В настоящее время предпринимается ряд мер по повышению требований к аудиторам, что нашло свое отражение в последней редакции закона «Об аудиторской деятельности», где особое внимание уделено задачам Аудиторской палаты, созданной для регулирования и контроля аудиторской деятельности.

7.3 Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь

По действующему законодательству государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, другими государственными органами в соответствии с их полномочиями и компетенциями.

Президент Республики Беларусь устанавливает, общий порядок государственного регулирования аудиторской деятельности.

Совет Министров Республики Беларусь определяет порядок выдачи, приостановления, продления срока действия и аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности (кроме аудиторской деятельности в банковской системе), устанавливает размер платы за выдачу (продление срока действия) лицензии на осуществление аудиторской деятельности и утверждает предельные нормы расходов на проведение обязательных аудиторских проверок, относимых на себестоимость продукции, работ, услуг (включаемых в состав расходов).

Национальный банк Республики Беларусь в области государственного регулирования аудиторской деятельности:

- определяет порядок осуществления аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях;
- разрабатывает методологию аудита в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях;
- устанавливает республиканские правила аудиторской деятельности;
- осуществляет контроль за соблюдением порядка осуществления аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях.

Министерство финансов Республики Беларусь в области государственного регулирования аудиторской деятельности:

реализует единую государственную политику в области аудиторской деятельности;

принимает национальные правила аудиторской деятельности;
ведет совместно с Аудиторской палатой аудиторский реестр, устанавливает порядок его ведения в части, не установленной настоящим Законом, в том числе форму и перечень включаемых в него сведений, порядок включения и исключения сведений, внесения изменений (дополнений) в сведения об аудиторской организации, аудиторы - индивидуальном предпринимателе, аудиторы;

формирует и ведет информационный банк данных организаций, годовая бухгалтерская и (или) финансовая отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии со статьей 22 Закона Об аудиторской деятельности, устанавливает порядок его формирования и ведения;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Министерство финансов Республики Беларусь представляет интересы Республики Беларусь в международных организациях по вопросам аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь.

Следует отметить, что государственное регулирование аудиторской деятельности является одной из основных задач Министерства финансов Республики Беларусь. При этом правовое регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь осуществляется с помощью нормативных правовых актов по следующим направлениям:

- *аттестация*

Аттестация на право получения квалификационного аттестата аудитора - проверка знаний физических лиц, претендующих на получение аттестата аудитора, в форме квалификационных экзаменов. Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получают квалификационный аттестат аудитора. Аттестация аудиторов осуществляется в соответствии с Инструкцией об аттестации. Обязательными требованиями к претендентам являются:

- наличие документов о *высшем экономическом и (или) юридическом образовании*, выданных учреждениями, обеспечивающими получение высшего образования, имеющими государственную аккредитацию;
- стаж работы по специальности, соответствующей экономическому или юридическому образованию, *не менее 3 лет*;
- *отсутствие неснятой или непогашенной судимости* за совершение преступлений против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

Аудитор обязан представлять в Министерство финансов документ, подтверждающий прохождение обучения по программам повышения квалификации аудиторов, *не позднее 15 февраля года*, следующего за годом прохождения обучения.

При нарушении аудитором требований по повышению квалификации квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован.

Аудиторская палата

Аудиторская палата является единым органом самоуправления аудиторских организаций и аудиторов - индивидуальных предпринимателей.

Учредителями Аудиторской палаты могут являться аудиторские организации и (или) аудиторы - индивидуальные предприниматели.

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

Основаниями для принятия правлением Аудиторской палаты решения об исключении аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя из членов Аудиторской палаты являются:

письменное заявление аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя об исключении из членов Аудиторской палаты;

применение исключения аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя из членов Аудиторской палаты в качестве меры воздействия по результатам осуществления внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей;

выявление повторного нарушения аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем законодательства о предотвращении легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения;

осуществление аудиторской организацией аудиторской деятельности с нарушением требований в течение более двух месяцев подряд после вынесения Аудиторской палатой предупреждения о несоответствии аудиторской организации указанному требованию;

ликвидация (прекращение деятельности), реорганизация в форме слияния, разделения, присоединения аудиторской организации, прекращение деятельности аудитора - индивидуального предпринимателя;

повторное нарушение аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем требований.

Основанием для принятия правлением Аудиторской палаты решения об исключении из членов Аудиторской палаты является неуплата членом Аудиторской палаты годовой суммы членских взносов за текущий календарный год в полном объеме до его окончания.

Решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя в Аудиторской палате принимается правлением Аудиторской палаты:

в случаях однократного нарушения аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем соответствующих требований;

в качестве меры воздействия по результатам осуществления Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудито-

ров - индивидуальных предпринимателей - до устранения выявленных в ходе такой оценки нарушений.

В случае несвоевременной уплаты членом Аудиторской палаты квартальной суммы членских взносов правлением Аудиторской палаты принимается решение о приостановлении членства в Аудиторской палате до погашения задолженности.

К компетенции Аудиторской палаты относятся:

представление интересов своих членов в государственных органах, иных органах и организациях, в том числе международных;

внесение в Министерство финансов предложений о совершенствовании законодательства об аудиторской деятельности;

установление по согласованию с наблюдательным советом по аудиторской деятельности размеров вступительного и членских взносов членов Аудиторской палаты исходя из затрат, необходимых для содержания Аудиторской палаты и выполнения возложенных на нее задач и функций;

принятие по согласованию с Министерством финансов правил Аудиторской палаты по внешней оценке качества работы аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей, определяющих, в частности, формы внешней оценки качества работы, основания, сроки и периодичность ее осуществления, порядок применения мер воздействия в отношении членов Аудиторской палаты, в том числе размеры штрафов и порядок рассмотрения дел о применении мер воздействия;

принятие по согласованию с Министерством финансов внутренних правил аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции других локальных правовых актов;

осуществление внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей, в том числе по представлениям, вносимым Национальным банком и (или) Министерством финансов в Аудиторскую палату, заявлениям аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей - не позднее двух месяцев с даты внесения представления, подачи заявления;

установление по согласованию с Министерством финансов и Министерством образования условий признания специальной подготовки аудиторов в области МСФО, позволяющей оказывать аудиторские услуги по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО;

разработка рекомендаций по применению национальных правил аудиторской деятельности, международных стандартов аудиторской деятельности и по иным вопросам, связанным с осуществлением аудиторской деятельности, оказание аудиторским организациям, аудиторам - индивидуальным предпринимателям методической помощи по вопросам, связанным с оказанием аудиторских и профессиональных услуг;

участие в разработке учебно-программной и учебно-методической документации, информационно-аналитических материалов, учебно-наглядных пособий, используемых в процессе подготовки к аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора, а также в профессиональном обучении лиц, желающих осуществлять аудиторскую деятельность;

участие в обучении аудиторов по образовательным программам повышения квалификации;

обобщение практики деятельности аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей;

рассмотрение обращений граждан и юридических лиц по вопросам аудиторской деятельности, относящимся к компетенции Аудиторской палаты;

представление сведений в Министерство финансов о включении в члены и об исключении из членов Аудиторской палаты не позднее трех рабочих дней со дня, следующего за днем включения в члены или исключения из членов, с указанием оснований для исключения;

представление по запросам Национального банка, Министерства финансов информации, необходимой Национальному банку, Министерству финансов для выполнения своих функций в области аудиторской деятельности;

ежегодное представление в Министерство финансов не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным, отчета о своей деятельности согласно требованиям, установленным Министерством финансов;

ежегодное представление в Министерство финансов не позднее 15 августа года, следующего за отчетным, сводной информации об аудируемых лицах, которым была оказана аудиторская услуга по проведению обязательно аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, с указанием аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей, которыми эта услуга была оказана;

представление по запросам наблюдательного совета по аудиторской деятельности отчета о результатах осуществления внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей и принятых решений для оценки эффективности применяемых Аудиторской палатой мер воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов - индивидуальных предпринимателей;

выполнение иных функций, определенных уставом Аудиторской палаты, настоящим Законом и иными актами законодательства.

Аудиторская палата вправе применять к аудиторским организациям, аудиторам - индивидуальным предпринимателям меры воздействия в виде:

предупреждения;

требования об уплате штрафа;

приостановления членства в Аудиторской палате;

исключения из членов Аудиторской палаты.

7.4 Профессиональные аудиторские услуги: виды и условия их оказания

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

К иным аудиторским услугам относятся:

проведение аудита финансовой информации в рамках выполнения специальных аудиторских заданий, в том числе услуги по независимой оценке деятельности юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) при их ликвидации (прекращении деятельности);

проведение обзорной проверки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и иной финансовой информации;

проведение анализа прогнозной финансовой информации;

проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации;

выполнение задания по компиляции финансовой информации;

другие аудиторские услуги, определенные международными стандартами аудиторской деятельности, действующими на территории Республики Беларусь.

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

ведение бухгалтерского, налогового и (или) иного учета, составление бухгалтерской, финансовой и (или) иной отчетности, в том числе в соответствии с МСФО, законодательством других государств, составление налоговых деклараций (расчетов) и иные услуги по налоговому консультированию;

постановка и восстановление бухгалтерского и (или) иного учета;

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

разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

оценка стоимости объектов гражданских прав;

проведение судебных экспертиз на основании специального разрешения (лицензии) на осуществление судебно-экспертной деятельности;

консультационные услуги в областях, связанных с осуществлением аудиторской деятельности и оказанием профессиональных услуг;

автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

разработка методических пособий и рекомендаций по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг;

выполнение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

реализация образовательной программы обучения в организациях, а также образовательной программы обучающих курсов (лекториев, тематических семинаров, практикумов, тренингов и иных видов обучающих курсов) в областях, связанных с осуществлением аудиторской деятельности и оказанием профессиональных услуг.

Аудиторским организациям, аудиторам - индивидуальным предпринимателям запрещается осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, кроме осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг, перечисленных выше.

Оказание аудиторских и профессиональных услуг лицам, чьи бухгалтерская и (или) финансовая отчетность и иная информация, связанная с бухгалтерским учетом и бухгалтерской и (или) финансовой отчетностью, содержат сведения, составляющие государственные секреты, осуществляется в соответствии с законодательством о государственных секретах.

7.5 Права, обязанности и ответственность проверяющих и проверяемых лиц, профессиональная этика аудитора

Аудиторские организации, аудиторы - индивидуальные предприниматели вправе:

самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг;

изучать у аудируемого лица первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и другие документы о его деятельности, фактическое наличие отдельных активов и обязательств, их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской и (или) финансовой отчетности;

участвовать в проведении инвентаризации активов и обязательств аудируемого лица;

получать в соответствии с законодательством по письменному запросу в республиканских органах государственного управления, иных государственных организациях, подчиненных Правительству Республики Беларусь, и в других организациях сведения о деятельности аудируемого лица в объеме, необходимом для выполнения договора оказания аудиторских услуг;

привлекать на договорной основе в соответствии с законодательством организации и физических лиц, не состоящих в штате аудиторской организации или не привлеченных аудитором - индивидуальным предпринимателем по трудовым договорам, для осуществления внутренней оценки качества

работы аудиторов, а также в качестве экспертов, обладающих специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности;

получать у должностных лиц аудируемого лица при заключении договора оказания аудиторских услуг информацию, необходимую для оценки объема работ по такому договору;

получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах, а также в электронном виде по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;

отказаться от выполнения договора оказания аудиторских услуг в случаях непредоставления аудируемым лицом необходимых документов, произвольного вмешательства аудируемого лица в процесс оказания аудиторских услуг, выявления в ходе оказания аудиторских услуг обстоятельств, оказывающих либо способных оказать влияние на объективность аудиторского мнения;

осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторские организации, аудиторы - индивидуальные предприниматели обязаны:

выполнять требования законодательства при осуществлении аудиторской деятельности и оказании профессиональных услуг, в том числе законодательства о предотвращении легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения;

вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;

качественно оказывать аудиторские и профессиональные услуги;

возмещать в порядке, установленном законодательством, причиненные убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг и (или) актами законодательства, в том числе в случае виновного неисполнения обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг;

осуществлять внутреннюю оценку качества работы аудиторов в соответствии с установленными аудиторской организацией или аудитором - индивидуальным предпринимателем внутренними правилами аудиторской деятельности;

обеспечивать сохранность полученных, в том числе в электронном виде, документов аудируемых лиц;

отказаться от оказания аудиторских услуг в целях соблюдения принципа независимости;

уведомлять заказчика аудиторских услуг о выявленных нарушениях в бухгалтерском, налоговом и (или) ином учете, бухгалтерской, и (или) фи-

нансовой, и (или) иной отчетности и (или) налоговых декларациях (расчетах) и предоставлять рекомендации по устранению выявленных нарушений исходя из результатов оказания аудиторских услуг;

сообщать собственнику имущества, а также учредителям (участникам) аудируемого лица, которым принадлежит не менее 20 процентов акций (долей в уставном фонде) аудируемого лица, по результатам оказания аудиторских услуг в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинен либо может быть причинен ущерб физическому лицу, юридическому лицу, государству в размере, превышающем 1000 базовых величин на дату обнаружения нарушения законодательства;

представлять в соответствии с требованиями законодательства аудиторское заключение;

обеспечивать сохранность документов, составленных аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем, в том числе в электронном виде, в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет с даты завершения оказания аудиторских услуг по договору оказания аудиторских услуг, если иное не установлено законодательством;

обеспечивать соблюдение основных принципов аудиторской деятельности;

соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;

представлять в Аудиторскую палату сведения для включения в аудиторский реестр;

в случае оказания аудиторских услуг по проведению обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности не позднее 1 августа года, следующего за отчетным, представлять в Аудиторскую палату перечень аудируемых лиц, которым была оказана такая услуга за отчетный год;

представлять по запросам Аудиторской палаты информацию, необходимую ей для выполнения своих функций в области аудиторской деятельности;

представлять в Министерство финансов информацию об осуществлении аудиторской деятельности и оказании профессиональных услуг в порядке, установленном Министерством финансов, а также иную информацию по запросам Министерства финансов, необходимую для выполнения им своих функций в области аудиторской деятельности;

представлять в Национальный банк в установленном им порядке документы, составляемые по результатам аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности банков и консолидированной бухгалтерской и (или) финансовой отчетности банковских групп, банковских холдингов;

при осуществлении контролирующими (надзорными) органами контроля за соблюдением законодательства об аудиторской деятельности предостав-

лять всю необходимую для проверки информацию, в том числе в электронном виде;

исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, в том числе вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторские организации, аудиторы - индивидуальные предприниматели несут ответственность в соответствии с законодательными актами за:

нарушение законодательства об аудиторской деятельности;

нарушение законодательства о предотвращении легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения;

нарушение условий договора оказания аудиторских услуг;

достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении;

выдачу (подписание) заведомо ложного аудиторского заключения.

Аудируемые лица, заказчики аудиторских услуг вправе:

самостоятельно выбирать аудиторскую организацию, аудитора - индивидуального предпринимателя для оказания аудиторских услуг, если иное не предусмотрено законодательными актами;

получать от аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя аудиторское заключение, информацию о требованиях законодательства Республики Беларусь или законодательства других государств, на которых основываются их замечания и выводы, о выявленных нарушениях, а также рекомендации по устранению таких нарушений;

требовать при заключении договора оказания аудиторских услуг наличия договора добровольного страхования гражданской ответственности аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя за причинение вреда в связи с осуществлением профессиональной деятельности;

сообщать о допущенных аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем, аудитором нарушениях законодательства об аудиторской деятельности в Министерство финансов, Национальный банк и иные уполномоченные органы;

получать возмещение в порядке, установленном законодательством, за причиненные убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг и (или) актами законодательства, в том числе в случае виновного неисполнения обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг;

осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

1. Аудируемые лица, заказчики аудиторских услуг обязаны:

создавать аудиторской организации, аудитору - индивидуальному предпринимателю условия для своевременного и качественного оказания аудиторских услуг;

выполнять требования аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя, вытекающие из законодательства и условий договора оказания аудиторских услуг;

не вмешиваться в процесс оказания аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем аудиторских услуг;

не предпринимать действий, направленных на сокрытие (ограничение доступа) информации, запрашиваемой аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем, при этом наличие в ней сведений, составляющих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в ее предоставлении;

направлять по требованию аудиторской организации, аудитора - индивидуального предпринимателя письменный запрос от своего имени в адрес третьих лиц для получения необходимой информации;

выполнять требования настоящего Закона и иных актов законодательства об аудиторской деятельности;

соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;

исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, в том числе вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг;

до заключения договора оказания аудиторских услуг предоставлять аудиторской организации, аудитору - индивидуальному предпринимателю письменную информацию, необходимую для оценки возможности соблюдения принципа независимости;

при заключении договора оказания аудиторских услуг предоставлять аудиторской организации, аудитору - индивидуальному предпринимателю информацию, необходимую для оценки объема работ по этому договору;

предоставлять аудиторской организации, аудитору - индивидуальному предпринимателю для своевременного и качественного оказания аудиторских услуг все необходимые документы и информацию, давать разъяснения в устной и письменной формах, а также в электронном виде по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;

устранить выявленные аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем нарушения и внести при необходимости соответствующие изменения в бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность и (или) налоговые декларации (расчеты);

в случае проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в месячный срок с даты получения аудиторского заключения, но не позднее 15 июля года, следующего за отчетным, предста-

вить информацию о факте проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в Министерство финансов.

Аудируемые лица несут ответственность за полноту и достоверность документов, предоставленных, в том числе в электронном виде, аудиторской организации, аудитору - индивидуальному предпринимателю для оказания аудиторских услуг.

Проведение аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности не освобождает аудируемое лицо от ответственности за допущенные нарушения законодательства.

Уклонение руководителя юридического лица от проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности влечет ответственность в соответствии с законодательными актами.

Споры, возникающие между аудиторскими организациями, аудиторами - индивидуальными предпринимателями, аудиторами, между ними и аудируемыми лицами, заказчиками аудиторских услуг, урегулируются сторонами, разрешаются в судебном порядке и иными способами, предусмотренными законодательством и (или) договором оказания аудиторских услуг.

7.6 Международные стандарты и национальные правила аудиторской деятельности: понятие и содержание

Аудиторская работа строится на основе *стандартов (правил)*, в которых содержатся основные методологические принципы, используемые аудиторами в процессе подготовки к аудиту, для получения аудиторских доказательств и при документальном оформлении аудита.

Стандарты аудита не являются подробными правилами и нормативами, охватывающими всю аудиторскую работу. Они являются общими руководящими материалами в выполнении аудиторами их обязанностей по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности и содержат только лишь общие принципы, определяющие процесс подготовки к аудиту, его проведение и документальное оформление результатов аудита.

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

По принадлежности стандарты подразделяются на внешние и внутренние. Внешние стандарты определяют организацию аудиторской деятельности, являются основным элементом системы ее нормативного регулирования. Внутренние стандарты разрабатываются в аудиторских фирмах для различных целей.

Внешние аудиторские стандарты могут быть международными и национальными.

Международные стандарты аудита выпускает Международная федерация бухгалтеров. Ею разработано более 40 стандартов, которые рекомендуется использовать при разработке национальных стандартов.

Национальные стандарты разрабатываются с целью учесть особенности экономики страны, в которой они применяются.

Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» дает следующее определение правил: «правила аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, в том числе к планированию и документированию аудита, составлению рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, а также к оценке качества проведения аудита и (или) оказания сопутствующих аудиту услуг и к профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации».

Правила аудиторской деятельности подразделяются:

- на республиканские правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя.

В настоящее время в Республике Беларусь, используя международные стандарты аудита, разработано и утверждено около 40 правил аудиторской деятельности.

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

В таблице приведен краткий обзор республиканских ПАД и иных документов по организации и проведению аудита и аудиторской деятельности.

Наряду с ПАД разработаны и утверждены:

- форма аудиторского заключения о фактическом формировании уставного фонда коммерческой иностранной организации и форма аудиторского заключения о фактическом формировании уставного фонда коммерческой совместной организации, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2005 г. № 85 (с изм. от 24.03.2008 № 41);

- Глоссарий аудиторских терминов;
- Рекомендации по определению уровня существенности в аудите;
- Рекомендации по документированию аудита;
- Рекомендации по аудиторской выборке и другим процедурам выборочной проверки.

На стадии принятия - Рекомендации по оценке аудиторского риска.

Т а б л и ц а – Республиканские правила аудиторской деятельности

№ п/п	Наименование ПАД	Дата и № постановления Министрства финансов Республики Беларусь, утвердившего ПАД	Принципы, цели и (или) задачи ПАД
Общие вопросы			
1	Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора - индивидуального предпринимателя	16 января 2003 г. № 4 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Определены общие принципы разработки правил аудиторской деятельности аудиторской организации; приведены общие принципы построения правил аудиторской организации; описан порядок осуществления внутреннего контроля за выполнением требований правил аудиторской деятельности
2	Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги	19 декабря 2007 г. № 189 (с изм. от 28.10.2008 № 159)	Определены принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг, и установлены требования к профессиональному поведению аудиторских организаций
3	Образование аудитора	28 марта 2003 г. № 45 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Приведены основные требования к образованию и повышению квалификации аттестованного аудитора; определен перечень документов, подтверждающих образование и повышение квалификации аудиторов
Ответственность			
4	Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности	26 октября 2000 г. № 114 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Дано описание цели аудита, основных принципов аудита, объема и этапов аудита; раскрыто понятие «аудиторская гарантия»; определена ответственность аудитора за выраженное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности
5	Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг	31 октября 2001 г. № 106 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Определены условия и порядок подготовки договора между исполнителем и заказчиком; права, обязанности, ответственность исполнителя и заказчика при заключении договора на оказание аудиторских услуг
6	Внутренний контроль качества аудита	23 января 2002 г. № 8 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Даны подходы к распределению обязанностей работников аудиторской организации при проведении аудита; приведены общие требования, предъявляемые к внутренней системе контроля качества аудита; определен порядок контроля качества работы аудиторов в ходе аудиторской проверки
7	Документирование аудита	4 августа 2000 г. № 81 (с изм. от 24.03.2008 № 41)	Дано понятие «рабочая документация аудитора»; определены формы и содержание рабочих документов аудитора; регламентированы сроки и порядок хранения и изъятия рабочих документов аудитора и право собственности на них

8	Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства	31 марта 2006 г. № 33 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены действия аудиторской организации при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок; наличии обстоятельств, указывающих на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок; выявлении фактов несоблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь; а также порядок сообщения аудиторской организацией информации о выявленных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
9	Проверка соблюдения законодательства при проведении аудита	31 октября 2001 г. № 106	Приведены требования, которыми должны руководствоваться аудиторы при проверке соблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь; указаны действия аудитора при выявлении нарушений законодательства (утратили силу на основании постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31.03.2006 № 33)
10	Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности	9 июля 2001 г. № 77	Дано определение термина «искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности»; описаны виды искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности; определены действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате преднамеренных или непреднамеренных действий (бездействий) персонала аудируемого лица, связанных с нарушением им установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности; приведены факторы риска искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности; закреплена ответственность сторон в связи с выявлением искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности (утратили силу на основании постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31.03.2006 № 33)
11	Общение с руководством аудируемого лица	5 сентября 2002 г. № 124 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Изложены основные требования к общению аудиторской организации с руководством аудируемого лица; рассмотрены особенности общения с руководством аудируемого лица на различных этапах проведения аудита; приведены особенности общения с руководством аудируемого лица по вопросам систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Планирование			
12	Планирование аудита	4 августа 2000 г. № 81 (с изм. от 24.03.2008 № 41)	Приведены основные положения по планированию аудита. Аудиторская организация может расширить процесс планирования за пределы описанных вопросов
13	Понимание деятельности аудируемого лица	19 июня 2002 г. № 86	Изложены основные требования, предъявляемые к аудиторской организации, в вопросах получения знаний о деятельности аудируемого лица и их дальнейшего использования при проведении аудита (отменены постановлением от 29.12.2008 № 203)
14	Существенность и аудиторский риск	6 марта 2001 г. № 24 (с изм. от 28.10.2008 № 159)	Определены понятия уровня существенности в аудите и порядок его нахождения; определены понятия риска в аудите и основных его компонентов: внутривозвратного риска, риска средств контроля и риска необнаружения; определены требования, которыми должны руководствоваться аудиторы, используя понятия существенности и аудиторского риска в ходе осуществления аудиторской проверки
Внутренний контроль			
15	Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности	29 декабря 2008 г. № 203	Устанавливаются единые требования к действиям аудиторских организаций и аудиторов - индивидуальных предпринимателей (далее - аудиторская организация) при получении сведений о деятельности и системе внутреннего контроля аудируемого лица, а также при оценке риска существенного искажения его бухгалтерской (финансовой) отчетности
16	Аудит в условиях компьютерной обработки данных	18 декабря 2002 г. № 163 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены особенности проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных; установлены основные требования к специалистам, выполняющим аудит в условиях компьютерной обработки данных; определены особенности планирования и документирования аудита в условиях компьютерной обработки данных
Аудиторское доказательство			
17	Аудиторские доказательства	26 октября 2000 г. № 114 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Установлены общие принципы получения аудиторских доказательств; определены достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств; определены процедуры получения аудиторских доказательств
18	Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях	29 сентября 2005 г. № 115 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Установлены общие принципы получения аудиторских доказательств по инвентаризации товарно-материальных ценностей; о хозяйственных (экономических) спорах, имеющихся у аудируемого лица; о стоимостной оценке и раскрытии информации о долгосрочных финансовых вложениях; по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица

19	Подтверждающая информация из внешних источников	27 декабря 2005 г. № 165 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены основания для использования внешних подтверждений при получении аудиторских доказательств; установлен порядок использования внешних подтверждений в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; подготовки запросов на внешние подтверждения; проведения процедур внешнего подтверждения и оценки их результатов при получении аудиторских доказательств
20	Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности	5 сентября 2002 г. № 124 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Установлены единые требования к проверке начальных и сопоставимых данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторскими организациями, а также требования к порядку оформления результатов такой проверки
21	Аналитические процедуры	7 февраля 2001 г. № 9 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Определены сущность и цели проведения аналитических процедур; характеристика видов аналитических процедур; установлен порядок и методы выполнения аналитических процедур; приведено описание аналитических процедур, осуществляемых на заключительном этапе аудита
22	Аудиторская выборка	9 июля 2001 г. № 77 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Определены понятия аудиторской выборки и методов выборочной проверки; определен порядок построения выборки; оценка результатов выборки
23	Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете	19 июня 2002 г. № 86 (с изм. от 29.12.2008 № 203)	Определены основные положения по проведению аудита оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
24	Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита	11 марта 2002 г. № 35 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены действия аудиторской организации по выявлению и изучению в ходе аудита хозяйственных операций со связанными сторонами
25	Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица	28 марта 2003 г. № 45 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Установлены обязанности аудиторской организации в отношении допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица; определены основные требования к аудиторским процедурам, позволяющим установить способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно; определены особенности содержания аудиторского заключения при наличии существенного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно
26	Разъяснения, предоставляемые руководством аудируемого лица	11 марта 2002 г. № 35 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены действия аудиторской организации при получении и использовании разъяснений и сведений, источником которых является руководство аудируемого лица

Использование работы других			
27	Использование результатов работы другой аудиторской организации	31 октября 2001 г. № 106 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены действия аудиторских организаций в случаях, когда аудиторская организация проводит аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающей показатели одного или нескольких обособленных подразделений аудируемого лица
28	Использование результатов работы внутреннего аудита	7 февраля 2001 г. № 9 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Определены действия аудиторских организаций по использованию результатов работы внутреннего аудита, оценка их влияния на объем и процедуры независимой проверки (аудита)
29	Использование результатов работы эксперта	18 декабря 2001 г. № 123 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Определены действия аудиторских организаций при привлечении к аудиторской проверке эксперта и использовании результатов его работы
Выводы и отчеты в аудите			
30	Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности	17 сентября 2003 г. № 128 (с изм. от 28.10.2008 № 159)	Определены общие требования к порядку составления аудиторского заключения; установлены требования к форме выражения аудиторского мнения; установлены требования к подготовке модифицированного аудиторского заключения с выражением безусловно положительного аудиторского мнения; установлены требования к подготовке модифицированного аудиторского заключения с выражением аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного
31	Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита	17 сентября 2003 г. № 128 (с изм. от 24.03.2008 № 41)	Определены единые требования к содержанию, форме и порядку подготовки письменной информации (отчета) по результатам проведения аудита
Сопоставления			
32	Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность	25 сентября 2002 г. № 133 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены действия аудиторской организации в отношении прочей информации в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность; определены действия аудиторской организации при выявлении противоречий между проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией
Специализированные области			
33	Отчет (аудиторское заключение) по специальному аудиторскому заданию	23 января 2002 г. № 8 (с изм. от 24.09.2007 № 140)	Определены основные принципы подготовки отчета (аудиторского заключения) по специальному аудиторскому заданию; определены порядок и особенности оформления аудиторской организацией отчета (аудиторского заключения) по специальному аудиторскому заданию

34	Анализ прогнозной финансовой информации	5 декабря 2003 г. № 165 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены цель и принципы анализа прогнозной финансовой информации; установлен порядок проверки прогнозной финансовой информации; установлены требования к форме и содержанию отчета аудиторской организации по результатам анализа прогнозной финансовой информации
Сопутствующие услуги			
35	Сопутствующие аудиту услуги	24 июня 2003 г. № 100 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Приведены определения и классификация сопутствующих аудиту услуг; установлены основные требования, предъявляемые к аудиторским организациям, при оказании сопутствующих аудиту услуг; установлены требования к порядку документального оформления оказания сопутствующих аудиту услуг
36	Задания на проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации	20 сентября 2006 г. № 115 (с изм. от 24.09.2007 №140)	Установлены единые требования к порядку проведения согласованных процедур в отношении финансовой информации аудиторскими организациями, а также к содержанию отчета, который представляется организациям, их обособленным подразделениям и индивидуальным предпринимателям в связи с выполнением таких заданий
Положения по международной практике аудита			
37	Особенности аудита субъектов малого предпринимательства	18 декабря 2002 г. № 163 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Определены особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства, оказывающих влияние на проведение их аудита; определены особенности планирования аудита субъектов малого предпринимательства; указано на особенности получения аудиторских доказательств в ходе аудита субъектов малого предпринимательства
38	Оценка риска и внутренний контроль в условиях компьютерной обработки данных	23 марта 2004 г. № 38 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Приведены описание рисков, возникающих вследствие использования аудируемым лицом системы компьютерной обработки данных (КОД), описание внутреннего контроля в условиях КОД, описание процедур проверки аудиторской организацией надежности внутреннего контроля за системой КОД
39	Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности	28 сентября 2004 г. № 142 (с изм. от 08.06.2009 № 72)	Приведено определение экологических вопросов и их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица; изучение и оценка важности экологических вопросов на этапе планирования аудита; оценка влияния экологических вопросов на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица

8 ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

8.1 Основные этапы аудита

Коммерческий успех аудиторов, рост их общественного авторитета и расширение круга клиентов напрямую зависят от уровня их профессионализма, правильности применения методологии и методики контроля, использования передового опыта. Поскольку каждая аудиторская проверка ограничена во времени, аудитору всегда важно четко определить ее цели, безошибочно выбрать исследуемые объекты проверки, грамотно спланировать свои действия, применить эффективные аудиторские процедуры и собрать необходимые доказательства для формулирования объективного заключения. Для успешной реализации целей конкретной аудиторской проверки необходимо, чтобы последовательно выполнялись основные этапы проведения аудита.

Анализ экономической литературы не позволяет сделать однозначный вывод об основных этапах технологии аудита. Среди ученых–экономистов нет единого мнения по вопросу количества этапов. Зарубежные и российские специалисты в области теории и практики аудита выделяют различные этапы аудита.

В национальном правиле «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» выделены следующие этапы аудита:

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

Кроме этого, Правило аудиторской деятельности «Планирование аудита», определяет также, что планирование является начальным этапом проведения аудита. Однако на этапе предварительного планирования наряду с другими вопросами изучают организацию и состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Поэтому, проанализировав данную информацию Правил, мнения российских и зарубежных ученых-экономистов, а также с учетом сложившейся практики осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь, по нашему мнению следует выделить такие основные этапы аудита:

- подготовка аудиторской проверки: определение объема аудита, составление письма-обязательства о согласии на проведение аудита, договора оказания аудиторских услуг.

- планирование аудита, оценка организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Планирование аудиторской проверки производится в соответствии с действующим законодательством, условиями договора с клиентом. Аудитор должен получить достаточное представление о всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки и осуществить оценку его системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью установления вероятности возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности и аудиторский риск. На основе такой оценки определяется содержание, масштаб и количество аудиторских процедур. Эта информация отражается в общем плане и программе аудита. На данном этапе решается также вопрос о привлечении экспертов и составе аудиторской бригады.

- непосредственное проведение аудиторской проверки на предприятии: получение аудиторских доказательств с документированием всех необходимых сведений и фактов;

- составление аудиторского заключения (отчета): обобщение выводов, формирование и выражение мнения аудитора о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта хозяйствования. В процессе составления аудиторского заключения аудитор обобщает результаты проверки, формулирует мнение относительно достоверности отчетности и соответствия ее действующему законодательству.

Учитывая особую значимость технологических этапов аудиторской проверки, отдельно остановимся на их содержании.

8.2 Подготовка и планирование аудиторской проверки

Согласно закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность (аудит) – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответ-

ствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Подготовка к проведению аудита включает в себя определение объема аудиторской проверки, стоимости ее проведения, которые должны найти отражение в заключаемом между аудиторской организацией, аудитором-индивидуальным предпринимателем договоре на оказание аудиторских услуг. Договору может предшествовать письмо-обязательство исполнителя о согласии на проведение аудита.

Организация-клиент, сделав свой выбор, направляет аудиторскую организацию (к аудитору-индивидуальному предпринимателю) в письменной форме предложение о проведении аудита (или уведомляет их о готовности к сотрудничеству иным способом).

Согласно ст. 405 Гражданского Кодекса Республики Беларусь такое предложение называется *офертой*.

Получив письменное предложение о проведении аудита (оферту), аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) должна дать на него ответ. В международной практике проведения аудита такой ответ получил наименование «Письмо-обязательство аудитора перед клиентом».

В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» отношения между аудиторскими организациями (аудиторами — индивидуальными предпринимателями) и заказчиками строятся на основе договора. Договор оказания аудиторских услуг заключается в письменной форме и должен включать следующие существенные условия: предмет договора; сроки выполнения аудиторских услуг; стоимость оказываемых услуг; права и обязанности сторон; ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором; иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Полное содержание договора оказания аудиторских услуг определено правилом аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2001 г. №16 с учетом изменений и дополнений.

Договор подписывается представителями сторон, и их подписи скрепляются печатями (при их наличии).

В аудиторской организации должен вестись учет исполнения договоров оказания аудиторских услуг. С этой целью ведется Книга регистрации заключенных договоров оказания аудиторских услуг и Книга контроля за выполнением приказов о проведении аудиторских проверок.

После заключения договора следует момент выдачи заданий конкретному аудитору на проведение аудита и комплектование аудиторской группы под руководством этого аудитора.

Статья 9 вышеуказанного Закона определяет, что договор оказания аудиторских услуг заключается в письменной форме и должен включать следующие существенные условия: предмет договора; сроки выполнения аудиторских услуг; стоимость оказываемых услуг; права и обязанности сторон; ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором; иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. В этот период необходимо определить трудоемкость и с ее учетом стоимость, а также сроки оказания аудиторских услуг. Для решения этих задач аудитором проводится преддоговорное обследование заказчика. С этой целью аудитор выезжает к заказчику для беседы и общего ознакомления с документацией.

Стоимость по каждому договору оказания аудиторских услуг определяется исходя из тарифа на аудиторские услуги и согласованного с аудируемым лицом объема работ по договору (трудоемкость оказания аудиторских услуг). Тарифы на аудиторские услуги (стоимость человеко-часа, человеко-дня) определяются исходя из плановой стоимости услуг на установленный период (планируемой выручки с учетом налога на добавочную стоимость) и планового фонда рабочего времени. Тарифы на оказание услуг рассчитываются в соответствии с Инструкцией о порядке формирования тарифов на аудиторские услуги.

8.3 Планирование аудиторской проверки

Согласно закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность (аудит) – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Аудитор должен тщательно планировать, контролировать свою деятельность, вести ее учет. Планирование является начальным этапом проведения аудита и состоит из разработки общего плана с указанием ожидаемого объема работ и сроков проведения аудита, а также аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудитором объективного и

обоснованного мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, и осуществляется в соответствии с правилом «Планирование аудита», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 г. № 181в редакции постановления Минфина РБ от 24.03.2008 №41.

Планирование должно обеспечить получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета, отчетности и эффективности внутреннего контроля; определение содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению.

При планировании состава специалистов, необходимых для проведения аудита, аудиторская организация должна учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита; предусмотренные договором сроки проведения аудиторской проверки; квалификационный уровень членов аудиторской группы, проводящей данную проверку.

При планировании аудита аудиторской организации (аудитору) следует выделить следующие этапы:

- а) предварительное планирование аудита;
- б) подготовка и составление общего плана аудита;
- в) подготовка и составление программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация (аудитор) должна ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью клиента и получить информацию о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность, отражающих экономическую ситуацию в республике в целом и ее отраслевые особенности, а также о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность заказчика, связанных с его индивидуальными особенностями.

Далее необходимо разработать и документально оформить *общий план аудита* с описанием предполагаемого объема и характера проведения аудиторских процедур. Общий план аудита должен быть достаточно детальным, его форма и содержание могут меняться в ходе осуществления аудиторской проверки в зависимости от объема работ, выполняемых аудируемым лицом, сложности аудита, специфической методологии и технических приемов, используемых аудитором.

Общий план обязательного аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности должен включать перечень вопросов, приведенный в приложении 3 к правилу аудиторской деятельности «Планирование аудита».

Необходимым условием успешного выполнения планируемых аудиторских работ является наличие программы аудита.

Программа аудита является развитием, общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита, и предполагаемый перечень рабочей документации аудитора.

При подготовке аудиторской программы следует принимать во внимание результаты оценки системы внутреннего контроля. Если окажется, что внутренний аудит был достаточно эффективным, то в программу аудита можно включать не все, а только некоторые аудиторские процедуры, которые позволят обосновать правильные выводы о достоверности или недостоверности показателей финансовых отчетов и баланса. Аудитор может принять решение о неиспользовании данных внутреннего контроля, если у него имеются другие, более эффективные, методы получения достаточных аудиторских доказательств.

8.4 Существенность и аудиторский риск

В качестве основы методологии и инструмента планирования аудита используются понятия существенности и аудиторского риска.

Существенность (материальность) в аудите оценивают на стадии планирования, для того чтобы обеспечить необходимую эффективность аудиторской проверки.

Существенность – это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это одно из важнейших понятий в аудите, которое определяет размер допустимой ошибки и, как следствие, форму составления аудиторского заключения. Оценка существенности зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого субъекта предпринимательской деятельности с учетом объема и особенностей его деятельности.

Существенность имеет как качественную, так и количественную стороны. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных правовых актов, действующих в Республике Беларусь. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения количественный критерий – уровень существенности.

Уровень существенности – это предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения.

Расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе аудиторской проверки оформляются в виде отдельного документа и являются частью рабочей документации аудитора.

Действующими правилами аудиторской деятельности рекомендовано уровень существенности вычислять как определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом могут использоваться как базовые значения текущего года, так и усредненные показатели текущего периода и предшествующих лет. Допускается как единый показатель уровня существенности для конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей других форм отчетности.

Уровень существенности необходимо принимать во внимание на всех этапах аудиторской проверки. Сопоставляя отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности с установленным уровнем существенности, аудитор делает вывод о достоверности или недостоверности этой отчетности или о необходимости включения в аудиторское заключение соответствующих оговорок.

С существенностью в аудите тесно связан аудиторский риск. Определение аудиторского риска и его компонентов приведено в правиле аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 г. № 24 с учетом изменений и дополнений.

Аудиторский риск это вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признания того, что она содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности нет.

Различают три компонента аудиторского риска: внутривозможный риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Внутривозможный риск – вероятность того, что данные балансового счета или отдельные хозяйственные операции не соответствуют действительности, так как содержат недостоверную информацию, которая сама по себе или вместе с другой недостоверной информацией по данным других балансовых счетов или хозяйственных операций искажает бухгалтерскую (финансовую) отчетность и статьи бухгалтерского баланса.

Оценку внутривозможного риска аудитор должен дать на этапе предварительного планирования на основе своего профессионального суждения, принимая во внимание следующие факторы;

- опыт и квалификацию работников, ответственных за ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности;
- возможность наличия внешнего давления на руководителей с целью достижения определенных показателей отчетности;

- специфические особенности деятельности данного субъекта;
- особенности функционирования и экономического положения отрасли, в которой действует субъект.

Риск средств контроля – вероятность того, что недостоверная информация не выявлена или своевременно не предупреждена системой внутреннего контроля.

Аудитору необходимо изучить и оценить систему внутреннего контроля и эффективность ее работы. Чем выше уровень надежности внутреннего контроля, тем ниже риск аудитора. В то же время аудитор никогда не должен в полной мере полагаться на систему внутреннего контроля субъекта.

Риск необнаружения – вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

Риск необнаружения является показателем качества работы аудитора, который зависит от квалификации аудитора и особенностей проведения конкретной аудиторской проверки.

Между указанными видами риска существует определенная взаимосвязь. Например, при высоком уровне внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудитору необходимо увеличить количество аудиторских процедур с целью снижения до минимума величины риска необнаружения и таким образом получить приемлемый размер общего аудиторского риска.

8.5 Аудиторская выборка

В соответствии с правилом аудиторской деятельности «Аудиторская выборка», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 г. № 77, аудиторская выборка – это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета субъекта предпринимательской деятельности не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям правила.

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.

Для обеспечения репрезентативности аудитор должен использовать один из следующих методов:

- случайный отбор. Он предполагает использование таблиц случайных чисел. Процедура использования таблиц состоит из четырех этапов: установление нумерации для проверяемой совокупности; установление соответствия между таблицей случайных чисел и проверяемой совокупностью; определение порядка чтения и использования таблицы; выбор начальной точки. Каждому случайно выбранному номеру таблицы должен соответствовать конкретный элемент проверяемой совокупности;

- систематический отбор. Он предполагает отбор элементов через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится или на определенном числе элементов (например, отбирается каждый десятый документ из всех документов данной категории), или на стоимостной их оценке;

- комбинированный отбор. Это комбинация различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторская выборка представляет собой метод проверки счетов или классов операций, при котором аудиторские процедуры применяются менее чем к 100 % имеющихся в распоряжении аудитора элементов проверяемой совокупности. Для построения выборки аудитору необходимо определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

При проведении выборки аудитор может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы (подсовокупности), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения проверяемой совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит.

Данная процедура называется стратификацией. Она позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудитора.

При определении размера (объема) выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

По окончании выборки аудитор должен:

- проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать, то есть распространить полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- оценить риски выборки.

8.6 Аудиторские доказательства, их виды и источники получения

Аудиторские доказательства — это информация, имеющаяся в распоряжении аудитора, позволяющая ему выразить мнение о достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, законности всех совершенных хозяйственных и финансовых операций и их соответствии действующему законодательству и т. п.

Степень достоверности аудиторских доказательств зависит от источника их получения. Аудиторские доказательства могут быть внутренними (информация, полученная от проверяемой организации (фирмы) в письменном или устном виде), внешними (информация, полученная от третьей стороны в письменном виде) и смешанными (информация, полученная от проверяемой организации, (фирмы) в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде).

Для получения доказательства используются следующие *источники*: первичные документы субъекта проверки; регистры бухгалтерского учета; бухгалтерская (финансовая) отчетность; результаты инвентаризации активов и обязательств; результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности; сопоставление различных документов проверяемой организации, а также документов проверяемой организации с документами третьих лиц.

Аудиторские доказательства добываются в процессе осуществления следующих аудиторских процедур:

Инспектирование учетных записей и документов – проверка записей и документов, созданных внутри либо вне аудируемого лица.

Инспектирование материальных активов – проверка физического наличия материальных ценностей.

Наблюдение – изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами.

Пересчет заключается в проверке арифметических расчетов первичных документов и бухгалтерских записей. В зависимости от плана проверки, оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска, он может быть выборочным или сплошным. При ведении бухгалтерского учета с помощью компьютерных систем аудиторская организация (аудитор) может осуществить проверку, применяя аналогичные системы.

Инвентаризация - прием, позволяющий получить точную информацию о наличии имущества проверяемой организации. Инвентаризации подлежат активы и финансовые обязательства субъекта. При проведении аудита аудиторы могут наблюдать за проведением инвентаризации. Такое наблюдение помогает аудиторской организации (аудитору) правильно оценить надежность системы бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля.

Прослеживание – проверка некоторых первичных документов, от момента их создания до отражения их в регистрах аналитического и синтетического учета, заключительной корреспонденции счетов и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Проверка документов - метод, заключающийся в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение хозяйственной операции в бухгалтерском учете вплоть до пер-

вичного документа, подтверждающего реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Опрос состоит в изучении соответствующей информации компетентных лиц внутри или за пределами экономического субъекта. Опросы могут быть различными: от официальных писем, адресованных третьей стороне, до неофициальных устных опросов, адресованных лицам внутри экономического субъекта.

Подтверждение – метод, используемый для удостоверения информации, содержащейся в учетных записях. Для этого необходимо получить подтверждение в письменной форме от независимой третьей стороны, запросы в адрес которой желательно готовить от имени руководства субъекта. *Например*, аудитор обычно просит подтверждения расчетов с дебиторами через прямое общение с самими дебиторами.

Аналитические процедуры предусматривают анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование основных показателей с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

8.7 Рабочая документация аудитора

В соответствии с правилом аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 04.08.2000 г. № 81, рабочая документация – это документы, получаемые или составляемые аудитором самостоятельно в связи с аудитом.

К рабочей документации аудитора относятся:

- информация, касающаяся организационной структуры аудируемого лица;
- выписки или копии документов, соглашений и протоколов, касающиеся вопросов аудита;
- информация об особенностях финансово-хозяйственной деятельности и учета аудируемого субъекта предпринимательской деятельности;
- программа и планы проведения аудита;
- копии писем или записок, характеризующие методы работы аудитора;
- копии писем или записок, характеризующие существенные ошибки в работе внутреннего контроля, оценка риска внутреннего контроля;
- анализ произведенных хозяйственных операций и салдо по счетам;
- анализ основных показателей и тенденций развития организации;
- записи о характере, сроках и масштабе выполненных аудиторских процедур и их результатах;

- список специалистов иного профиля, привлекаемых для проверки отдельных вопросов по программе аудита, и время ее проведения;
- перечень процедур, выполненных другими аудиторами при аудите филиалов аудируемого лица;
- копии переписки с другими аудиторами, экспертами по вопросам аудита;
- объяснения, пояснения, заявления, полученные от руководства проверяемого аудируемого лица;
- письменно оформленные выводы, сделанные аудитором по основным вопросам проверки;
- копии письменных сообщений собственникам имущества о нарушениях законодательства Республики Беларусь, в результате которых физическому или юридическому лицу или государству причинен либо мог быть причинен вред и другие документы.

Форма рабочей документации разрабатывается аудитором самостоятельно, если иное не предусмотрено внутренними документами аудиторской организации.

Рабочая документация аудитора должна быть легко читаемой, полной, понятной, отражать условия конкретной аудиторской проверки или вопроса, исследуемого в рамках аудита. В рабочей документации должен содержаться ответ аудитора на все существенные вопросы, по которым необходимо выразить свое суждение и сформировать аудиторские выводы.

Аудитору необходимо обеспечить сохранность рабочей документации в течение периода проверки.

После завершения аудита рабочая документация хранится в архиве аудиторской организации (аудитора – индивидуального предпринимателя) в течение пяти лет.

Рабочая документация должна храниться скомплектованной в папки («файлы»), заведенные для каждого аудита отдельно, в сброшюрованном виде.

8.8 Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

При планировании проверки аудитор должен быть готов к возможному наличию в первичных документах, учетных регистрах и отчетности проверяемой организации ошибок и искажений, которые условно можно разделить на следующие виды:

Нарушения при создании первичных документов выражаются, как правило, в отсутствии обязательных реквизитов, отсутствии разрешительных и оправдательных подписей на документах, наличии неоговоренных исправ-

лений, подчисток, нечетких оттисков печатей и штампов, а также в отсутствии первичных документов.

Ошибка в бухгалтерском учете – это нарушение достоверности данных учета, совершенное в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния активов и обязательств. Примерами таких ошибок являются: пропуски операций в учете (в т. ч. не оформленных первичными документами); регистрация несовершенных операций; указание неправильной корреспонденции счетов; арифметические ошибки; несоответствие между данными синтетического и аналитического учета; неправильная разноска операций по отчетным периодам; запись незаконных или не предусмотренных инструкциями и учетной политикой операций и др.

Искажение бухгалтерской отчетности – это неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала организации установленных нормативными документами правил ведения учета и составления отчетности. Искажения отчетности проявляются в виде несоответствия между данными статей отчетности и остатками по счетам в учетных регистрах; неполного заполнения отчетности; отсутствия взаимосвязки статей отчетности; неправильной оценки статей отчетности и др.

Нарушения, ошибки и искажения в учете и отчетности могут быть как непреднамеренными, т. е. являться результатом непреднамеренных действий или бездействия персонала организации, так и преднамеренными, т. е. умышленными, совершенными с заведомо корыстными целями, включая введение в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Последние квалифицируются еще как мошенничество, которое влечет за собой ущерб для инвесторов, кредиторов или других юридических и физических лиц, которые имеют деловые взаимоотношения с проверяемой организацией.

Преднамеренные искажения в бухгалтерской отчетности могут осуществляться следующими способами:

Манипуляция учетными записями – это умышленное использование неправильной корреспонденции счетов или сторнированных записей с целью искажения учетных и отчетных показателей.

Фальсификация бухгалтерских документов и записей – это оформление заведомо неправильных (подложных) документов и записей на счетах бухгалтерского учета, искажающих истинное положение дел, реальное наличие имущества.

Неадекватные записи в учете – это отражение финансовой информации в системе счетов в неполном объеме.

Незаконные действия – это действия должностных лиц, противоречащие законодательству, совершенные умышленно или без умысла и в связи с этим расценивающиеся как нарушение норм или как обман или ошибка.

Факторами внутрихозяйственной деятельности субъекта, способствующими появлению искажений, являются:

- несоответствие величины оборотных средств росту объемов продаж (производства) субъекта или снижению прибыли;
- изменение учетной политики, договорных отношений, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;
- нетипичные хозяйственные операции, особенно в период окончания года, существенно влияющие на величину финансовых показателей;
- наличие платежей за услуги, которые не соответствуют предоставленным услугам;
- особенности организационно–управленческой структуры субъекта, наличие недостатков в данной структуре; компетентность управленческого персонала, частая смена главных бухгалтеров;
- наличие отклонений от установленных правил ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- наличие отклонений от установленного порядка распределения прибыли;
- отсутствие первичных или подтверждающих документов, исправления, наличие нетипичных записей, не отраженных в учете хозяйственных операций.

Правилом аудиторской деятельности «Действие аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 г. № 77, определено, что при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе проведения аудита аудитор должен корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости:

- от видов нарушений, установленных у субъекта и ведущих к появлению искажений;
- степени существенности выявленных искажений;
- риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

При выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна оценить, насколько эффективно действующая у субъекта система внутреннего контроля препятствует возникновению различных нарушений, ведущих к появлению искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если аудиторская организация в процессе проведения аудита делает вывод о более низкой (чем предполагалось ранее) способности системы внутреннего контроля препятствовать появлению искаже-

ний бухгалтерской (финансовой) отчетности, то аудиторская организация должна пересмотреть свою предыдущую оценку надежности системы внутреннего контроля и уточнить объем и характер применяемых аудиторских процедур.

Выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации следует отразить в своей рабочей документации и отчете аудитора субъекту.

В соответствии с правилом «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности» ответственность сторон в связи с выявлением искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности распределяется следующим образом:

Аудиторская организация несет ответственность:

- за выражение объективного и обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленного в письменном виде в аудиторском заключении и (или) отчете руководству проверяемого субъекта;
- правильность и полноту данных, отраженных в заключении и (или) отчете аудитора о выявленных или существенных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- несоблюдение конфиденциальности коммерческой информации субъекта.

Руководство проверяемого субъекта, включая его персонал, несет ответственность:

- за возникновение непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- принятие мер по предупреждению возникновения искажений;
- неустранение или несвоевременное устранение искажений.

Ответственность за выявление и обоснование непреднамеренных и преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудитор. Ответственность за факт наличия этих искажений возлагается на виновных и должностных лиц проверяемой организации.

8.9 Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности

Завершающим этапом аудита является составление и представление заказчику аудиторского заключения.

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

Общие требования к форме и содержанию аудиторского заключения установлены правилами аудиторской деятельности «Аудиторское заключе-

ние по бухгалтерской (финансовой) отчетности». Аудиторское заключение должно содержать следующие элементы:

- название
- указание на лицо, которому адресуется аудиторское заключение
- реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации
- вводную часть
- указание на ответственность руководства аудируемого лица за предоставленную отчетность
- указание на ответственность аудиторской организации в связи с проведением аудита и описание аудита
- аудиторское мнение по отдельным вопросам или отчет по результатам аудиторских процедур
- подписи и дату аудиторского заключения.

Вводная часть аудиторского заключения должна содержать:

- перечень проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода;
- заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудируемое лицо, а обязанность аудиторской организации заключается в выражении аудиторского мнения о достоверности этой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В части, описывающей объем аудита дается ссылка на нормативные правовые акты, в соответствии с которыми проводился аудит; указывается на способ проведения аудита и его содержание; дается оценка принципов и методов бухгалтерского учета и порядка подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и другая, необходимая информация, предусмотренная Правилом.

В итоговой части, содержащей аудиторское мнение, должно быть указано на соответствие порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица основным принципам и методам, установленным законодательством, а также на достоверность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансового положения и результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица за проверяемый период, если аудиторской организацией не получены достаточные и убедительные доказательства обратного.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации и лицом, возглавлявшим проверку или проводившим аудит, если проверку проводил один аудитор. Подписи должны быть скреплены печатью аудиторской организации (при ее наличии).

К аудиторскому заключению прилагается подписанная и скрепленная печатью аудируемого лица бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

Аудиторское заключение по результатам проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности должно быть представлено инспекции Министерства по налогам и сборам в установленные законодательством сроки.

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

Безусловно положительное аудиторское мнение выражается, если аудиторская организация решает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица составлена в соответствии с требованиями законодательства и дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Аудиторское заключение модифицируется, если в результате аудита установлены факторы:

А) не влияющие на аудиторское мнение

Б) влияющие на аудиторское мнение.

Факторы, не влияющие на безусловно положительное аудиторское мнение, указываются в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица.

Наличие факторов, влияющих на аудиторское мнение, способствует выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения, а также отказу от его выражения. К таким факторам относятся:

- существенное ограничение объема аудита

- разногласия с руководством аудируемого лица.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что выражение безусловно положительного аудиторского мнения невозможно, но влияние разногласий с руководством аудируемого лица или ограничение объема аудита не настолько существенны, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение или отказаться от его выражения.

Отрицательное аудиторское мнение следует выражать в случае, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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