

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**С. Л. ШАТРОВ, В. Г. ГИЗАТУЛЛИНА**

# **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ**

**Учебное пособие**

**Гомель 2019**

МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

С. Л. ШАТРОВ, В. Г. ГИЗАТУЛЛИНА

# ЭКОНОМИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

*Допущено Министерством образования Республики Беларусь  
в качестве учебного пособия  
для студентов учреждений высшего образования по специальности  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)»*

Гомель 2019



УДК 658.562:656.2(075.8)  
ББК 65.052  
Ш29

**Рецензенты:**

кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в АПК и на транспорте»  
Белорусского государственного экономического университета;  
Начальник контрольно-ревизионного отдела РУП «Гомельское отделение  
Белорусской железной дороги» *А. В. Семин*

**Шатров, С. Л.**

Ш29 Экономический контроль на железнодорожном транспорте : учеб.  
пособие / С. Л. Шатров, В. Г. Гизатуллина ; М-во трансп. и  
коммуникаций Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель :  
БелГУТ, 2019. – 295 с.  
ISBN 978-985-554-883-7

Изложены методические основы организации системы внутреннего контроля и проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях железнодорожного транспорта. Учтены отраслевые особенности применяемых на железной дороге методик контроля эффективности использования ресурсов, сохранности активов, проверки обоснованности затрат и полноты сбора доходов по грузовым и пассажирским перевозкам, достоверности отражения операций в учете и показателей в отчетности.

Предназначено для студентов старших курсов экономических специальностей, научных и практических работников предприятий железной дороги, а также для магистрантов и аспирантов.

**УДК 658.562:656.2(075.8)**  
**ББК 65.052**

**ISBN 978-985-554-883-7**

© Шатров С. Л., Гизатуллина В. Г.,  
2019  
© Оформление. БелГУТ, 2019

## СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	6
1 ТЕОРИЯ КОНТРОЛЯ.....	9
1.1 Контроль как функция управления.....	9
1.2 История становления и развития экономического контроля в Республике Беларусь.....	14
1.3 Содержание, значение и функции экономического контроля, его место в системе управления.....	28
2 СИСТЕМА КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ.....	33
2.1 Основные элементы системы контроля.....	33
2.2 Технология и этапы процесса контроля.....	36
2.3 Виды и формы экономического контроля.....	43
2.4 Эффективность контроля.....	50
3 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ.....	57
3.1 Предмет и метод экономического контроля.....	57
3.2 Способы и приемы документального контроля.....	63
3.3 Приемы фактического контроля.....	70
3.4 Контролирующие органы и формы государственного контроля.....	74
4 СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ.....	82
4.1 Экономическая сущность, содержание и формы государственного контроля.....	82
4.2 Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности.....	85
4.3 Планирование контрольной (надзорной) деятельности.....	92
4.4 Налоговый контроль.....	94
5 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	98
5.1 Координация и планирование контрольной деятельности.....	98
5.2 Назначение, организация и этапы проверки.....	101
5.3 Методика и технология контрольной работы.....	105
5.4 Оформление результатов проверки. Требования, предъявляемые к содержанию акта комплексной проверки.....	107
5.5 Реализация результатов проверки и организация контроля за выполнением принятых по ним решений.....	109
5.6 Учет и отчетность о контрольной работе.....	111
6 ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЯ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ.....	114
6.1 Особенности организации контроля на железнодорожном транспорте.....	114
6.2 Организационная структура контролирующих органов железной дороги.....	118
6.3 Контроль финансово-хозяйственной деятельности отделений железной	126

дороги и их филиалов (структурных подразделений).....	
6.4 Основные направления совершенствования внутривозвратного контроля..	132
7 МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ ПРАВООСТАНАВЛИВАЮЩИХ ДОКУМЕНТОВ.....	136
7.1 Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала	136
7.2 Правовая экспертиза учетной политики.....	140
7.3 Правовая экспертиза хозяйственных договоров и договорной работы.....	143
8 ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛЬНЫМИ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ.....	147
8.1 Проверка операций с основными средствами.....	147
8.2 Контроль операций с производственными запасами.....	156
8.3 Проверка операций с нематериальными активами.....	161
9 ПРОВЕРКА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ В БАНКАХ.....	163
9.1 Проверка кассовых операций.....	163
9.2 Проверка операций по счетам в банках.....	166
10 ПРОВЕРКА РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	170
10.1 Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	170
10.2 Проверка расчетов с покупателями и заказчиками.....	173
10.3 Проверка расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....	176
10.4 Проверка расчетов с персоналом по оплате труда.....	178
10.5 Проверка расчетов с подотчетными лицами.....	183
10.6 Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям.....	186
10.7 Проверка расчетов по налогам и сборам.....	188
10.8 Проверка расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	190
10.9 Проверка внутривозвратных и внутрисистемных расчетов.....	192
11 КОНТРОЛЬ ЭКСПЛУАТАЦИОННЫХ РАСХОДОВ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПЕРЕВОЗОК И ИНЫХ ТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ.....	194
11.1 Особенности формирования и организации контроля эксплуатационных расходов и калькулирования показателей себестоимости в системе железнодорожного транспорта.....	194
11.2 Общие положения проверки эксплуатационных расходов железной дороги..	199
11.3 Проверка операций по формированию прямых эксплуатационных расходов..	203
11.4 Проверка правильности распределения общехозяйственных и общепроизводственных эксплуатационных расходов и калькулирования себестоимости.....	210
12 КОНТРОЛЬ ДОХОДОВ ОТ ГРУЗОВЫХ ПЕРЕВОЗОК В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА.....	213
12.1 Особенности финансовых взаимоотношений, определяющих организацию контроля доходов на железнодорожном транспорте.....	213
12.2 Контроль доходных поступлений по грузовым перевозкам в отделенческом расчетном центре.....	223
12.3 Контроль доходов от грузовых перевозок на станции.....	232
13 КОНТРОЛЬ ДОХОДОВ ОТ ПАССАЖИРСКИХ ПЕРЕВОЗОК В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА.....	238

13.1	Технология сбора и контроля поступления доходов от пассажирских перевозок.....	238
13.2	Контроль доходных поступлений по перевозкам пассажиров на вокзале и пассажирской станции.....	244
<b>13.3</b>	<b>Контроль доходных поступлений по пассажирским перевозкам в отделенческом расчетном центре.....</b>	<b>256</b>
13.4	Порядок организации и проведения проверки поездов.....	261
14	<b>КОНТРОЛЬ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ</b>	<b>270</b>
14.1	Общие положения осуществления контроля финансовых результатов.....	270
14.2	Проверка доходов и расходов по текущей деятельности.....	271
14.3	Проверка доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности... ..	273
14.4	Проверка операций по формированию конечного финансового результата....	275
15	<b>ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК И ПРОВЕРКА ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....</b>	<b>277</b>
15.1	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности.....	277
15.2	Инвентаризация как подготовительный этап составления годовой бухгалтерской отчетности.....	286
15.3	Проверка достоверности бухгалтерской отчетности.....	288
	<b>СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....</b>	<b>293</b>
	<b>ПРИЛОЖЕНИЕ А Образец бухгалтерской справки-расчета.....</b>	<b>295</b>



## ПРЕДИСЛОВИЕ

---

Современные условия развития Республики Беларусь характеризуются высокой степенью независимости экономических субъектов, как в принятии экономических решений, так и в контроле их исполнения. Объективной необходимостью существования различных форм контроля является специфический набор целей, групп потребителей информации, и, как следствие, наличие собственных методик, приемов и способов достижения поставленных задач в разных отраслях экономики.

Железнодорожный транспорт является одной из крупнейших естественных государственных монополий с разветвленной, многоуровневой, иерархически сложноподчиненной системой управления, что предопределяет наличие специфических требований к организации и методологии проведения внутреннего контроля, нацеленного на обеспечение сохранности государственного имущества и выявления резервов повышения эффективности его использования на основе контрольно-аналитических процедур.

Следует отметить особую роль, которую сыграл железнодорожный транспорт в становлении экономического контроля на постсоветском пространстве. Первый положительный опыт применения фактического контроля был получен известным специалистом в организации государственного контроля В. А. Татариновым в 1866 г. на Николаевской железной дороге. Выбор железной дороги в качестве объекта фактического контроля объяснялся тем, что операции по извлечению доходов имели важное значение для государственного казначейства, а высокие темпы строительства железных дорог в этот период истории были одновременно связаны с крупными хищениями и финансовыми злоупотреблениями.

Фактический контроль на пером этапе его исторического развития выражался в том, что представители местного контроля дороги (внутренний контроль) наряду с действующей документальной ревизией доходов и оценки правильности применения тарифов и взыскания пошлин за хранение грузов, имели право:

- присутствовать при погрузке и выгрузке вагонов, при сдаче и приеме подвижного состава;
- проверять пассажирские поезда;
- ревизовать все кассы дороги и наличность имущества дороги;

– присутствовать при продаже ненужного имущества и невостребованных грузов, а также при производстве администрацией дороги торгов на подряды и поставки;

– производить осмотр работ и таким путем устанавливать правильность документальных показаний о расходовании материалов и затрат рабочей силы.

Сформированная более 150 лет назад система финансового контроля железнодорожного транспорта, его цель, задачи, приемы и способы трансформировались с учетом потребностей того или иного этапа развития экономики.

В период плановой экономики основной целью стали проверки на предмет соответствия деятельности подведомственных предприятий указаниям вышестоящей организации и обеспечения сохранности средств и имущества.

Экономические преобразования последних лет привели к трансформации требований аппарата управления к системе внутреннего контроля, выражающейся теперь не только в информационном (выявление уже совершенных нарушений и злоупотреблений в хозяйственной деятельности), но и предупреждении (мониторинг и разработка предупредительно-профилактических мероприятий, направленных на недопущение злоупотреблений и нарушений в будущем), консультационном обеспечении принятия оперативных управленческих решений на основе проведения аналитических процедур (выявление внутрипроизводственных резервов и разработка мероприятий по их вовлечению в финансово-хозяйственный оборот).

Содержание курса «Контроль в организациях транспорта» предусматривает овладение студентами знаниями о современных тенденциях развития отраслевых методик проверок, осуществляемых контрольно-ревизионным аппаратом железнодорожного транспорта, имеющим четкое функциональное разделение по укрупненным объектам: расходы, доходы и т. д.

Сегодня контроль на железнодорожном транспорте имеет свои отличительные признаки, методы, приемы, способы и принципы осуществления и выступает как особая область экономических знаний, направленная на оценку эффективности использования ресурсов, сохранности активов, проверки обоснованности затрат и полноты сбора доходов по грузовым и пассажирским перевозкам, достоверности отражения операций в учете и показателей в отчетности.

Учебное пособие написано в соответствии с программой курса «Контроль в организациях транспорта» для специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)» и будет полезно как для научных и практических работников предприятий железной дороги, так и магистрантов, аспирантов и студентов старших курсов экономических специальностей.

Учебное пособие содержит 15 разделов. Первые три раздела

посвящены изложению теории организации и осуществления экономического контроля. В четвертом и пятом разделах приведены содержание, функции и методика проведения государственного контроля. Последующие разделы раскрывают теоретические и методологические основы организации контроля и проведения проверок в системе железнодорожного транспорта. Особое внимание уделено описанию методик контроля расходов и доходов от грузовых и пассажирских перевозок.

При написании учебного пособия авторы учитывали опыт и знания, накопленные как в нашей стране, так и за рубежом. Вопросы организации и осуществления экономического контроля нашли отражение в работах зарубежных авторов: В. Д. Андреева, Э. А. Аренса, Ю. А. Григорьева, И. С. Егоровой, О. Б. Иванова, Дж. К. Лоббека, В. И. Подольского, Ф. Б. Риполь-Сарагоси, Ж. Ришара, Дж. К. Робертсона, В. П. Суйца, А. Д. Шеремета и др., а также в трудах белорусских экономистов: С. А. Данилковой, Е. Ф. Киреевой, В. Н. Лемеш, Д. А. Панкова, П. Я. Папковской, Г. М. Пупко, В. А. Хмельницкого, М. С. Шидловской и др.

Авторы осознают, что предлагаемое учебное пособие несвободно от недостатков, поэтому любая конструктивная критика будет воспринята с благодарностью.

*С. Л. Шатров*

---

# 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 воспроизводством 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.

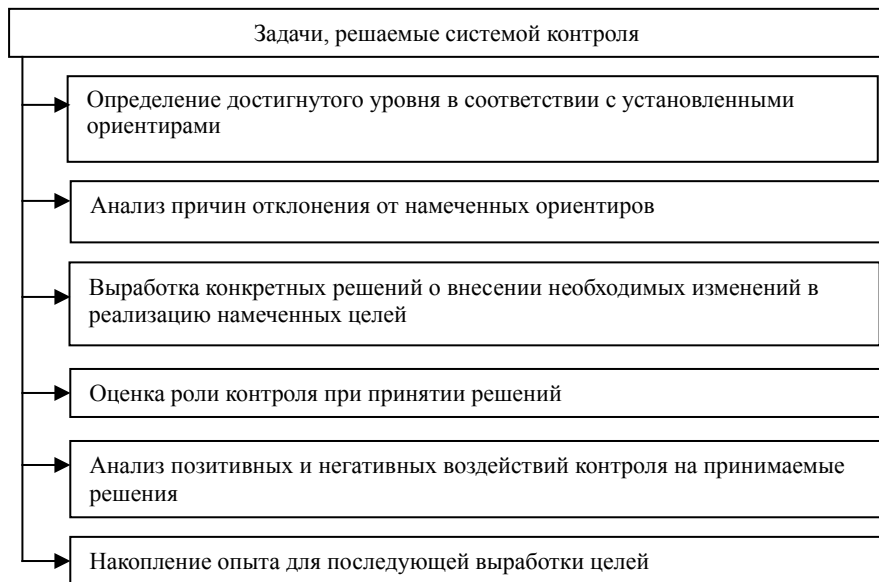


Рисунок 1.1 – Задачи, реализуемые в результате создания на предприятии системы контроля

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 воспрепятствуют 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 элементов, приведенных на рисунке 1.2.

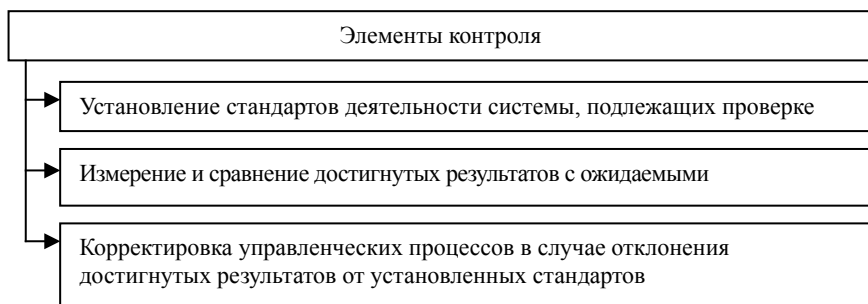


Рисунок 1.2 – Основные элементы по контролю за системой

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* функции – направить контроль к более эффективной и качественной работе, так как по итогам контроля 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 расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях – привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

*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 контролирующими 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 учета в специальных книгах.

Создание государственности определяло и направления деятельности правительства, в перечне которых можно выделить такие: 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 показало, 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.

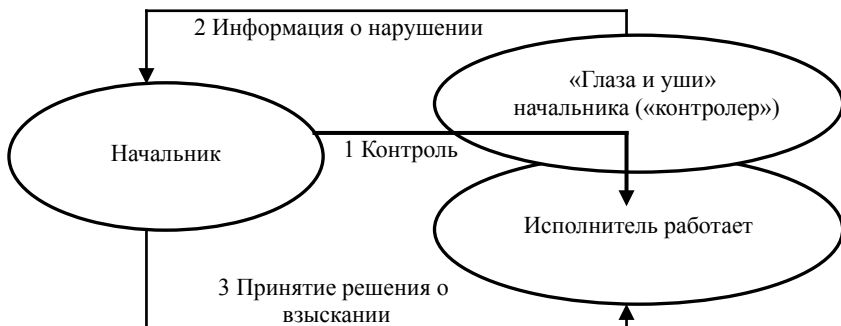


Рисунок 1.4 – Схема проведения первоначального текущего контроля

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.

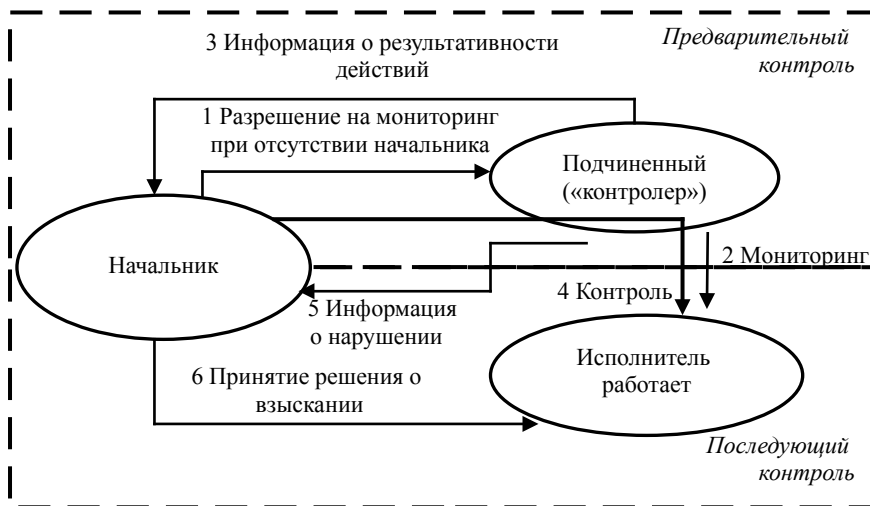


Рисунок 1.5 – Схема проведения предварительного и последующего контроля

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 Западном мире 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, что оказало 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

О к о н ч а н и е    т а б л и ц ы    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»	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	Регламентация методологии, организации, отчетности ведомственного контроля, определение его функций, задач и нормативное обеспечение



	законодательства» № 259	
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	

Одним из первых органов финансового контроля в России был Приказ счетных дел, способствующий укреплению государственного финансового хозяйства во время войны с Польшей. Согласно Приказу 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 создавался постоянный институт военно-юридических

учреждений, состоящий 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 отправление 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 государственных финансов 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. Всё 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 престол вступил 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, ставшие важнейшей отраслью хозяйства, в которую вкладывались крупные государственные средства.

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

Вид	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 натурой и подсчет платежных документов

В дальнейшем предварительный контроль стал развиваться в двух формах:

– первая – 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 – 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 – 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 ареной 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 учреждений 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 оперативности 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 контролирующих 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 контролирующих 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 – от органа управления к объектам управления;
- обратная – 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 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.

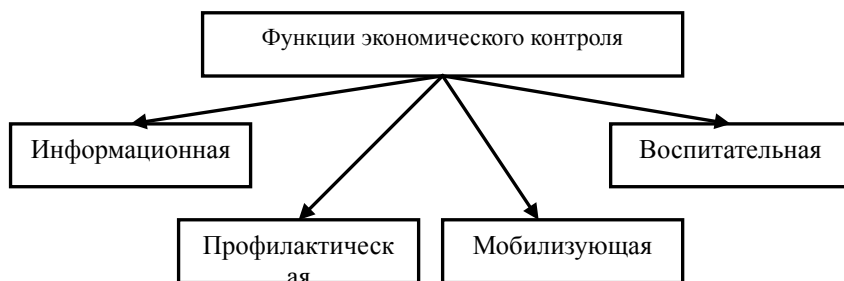


Рисунок 1.8 – Основные функции экономического контроля

*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 создавать более обоснованные и надежные планы;

– во-вторых, 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, 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 больше 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 элементом 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 контролирурующих органов.

Если субъект контроля позволяет ответить на вопрос, кто его осуществляет, то соответственно *объект контроля* позволяет установить, кого контролируют. 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.

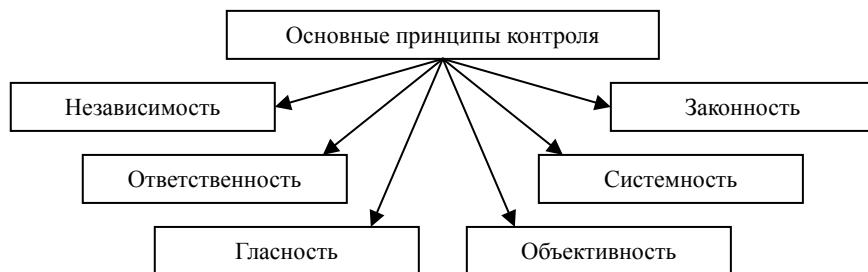


Рисунок 2.1 – Принципы контроля

Действенность и эффективность котроля 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 конкретных объектов 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 так-же 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.

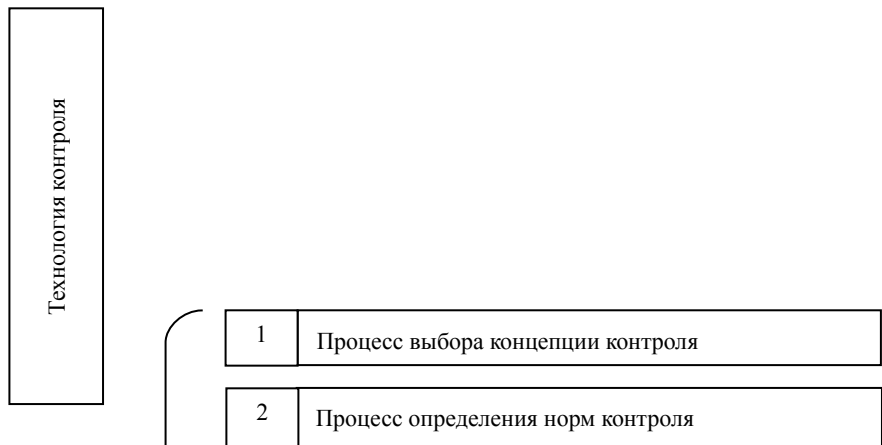


Рисунок 2.2 – Составляющие процессы технологии контроля

Процесс выбора точки зрения определения соответствия деятельности, осуществляемой в данной системе, на – методами тематическая расследование и хо – основой для в зависимости от которого выделяют: предварительный, текущий и последующий контроль.

Процесс определения объема и области контроля является наиболее сложным с точки зрения определения соответствия деятельности, осуществляемой в данной системе, на – методами тематическая расследование и хо – основой для в зависимости от которого выделяют: предварительный, текущий и последующий контроль.

Процесс выбора методов и видов контроля могут быть ревизия, аудит, проверка, экономический анализ, обследование, расследование и хо – основой для в зависимости от которого выделяют: предварительный, текущий и последующий контроль.

Процесс определения цели контроля 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 (рисунок 2.3). На каждом этапе реализуется комплекс различных мер.



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, отличают 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 дол.

Конкретный критерий (в данном случае – 1 млн дол.) 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, если руководство обнаруживает, что за первые полгода прибыль фирмы составила только 400 тыс. дол., то оно понимает, что необходимо существенно поднять производительность, чтобы достичь намеченной цели: заработать 1 млн дол. 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 удовлетворенности работой. Например, руководители высшего звена могут установить в качестве цели на следующий год уменьшение количества увольнений с 10 до 6 %.

В системе контроля 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.

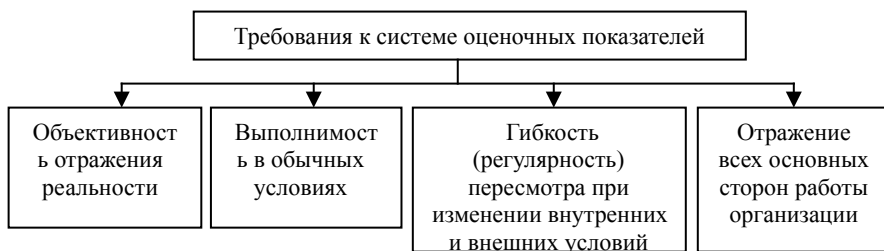


Рисунок 2.4 – Требования, предъявляемые к стандартам и нормативам

**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 состоит из элементов, приведенных на рисунке 2.5.

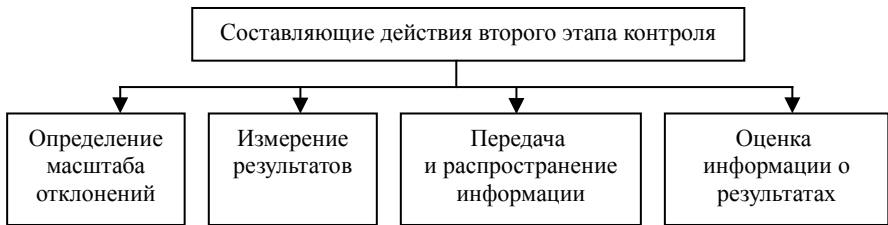


Рисунок 2.5 – Составляющие деятельности второго этапа контроля

При определении масштаба отклонений важно установление масштаба допустимых отклонений, в пределах которого отклонение полученных результатов 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. Проверять 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 не одинаковую 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

Первая линия поведения на третьем этапе контроля – *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 предпринимать. В управлении, однако, нельзя рассчитывать на то, что случившееся один раз повторится снова. Даже наиболее совершенные методы должны подвергаться изменениям. Так, если система контроля показала, что в каком-то элементе организации всё 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.

Следующая возможная линия поведения – *устранить отклонения*. 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:

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

- 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).

Третья линия поведения – *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





Рисунок 2.7 – 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:

- за соблюдением законодательства о труде, о профсоюзах, выполнением условий охраны труда;

- выполнением коллективного договора (соглашения) и др.

Данный вид контроля решает узконаправленные вопросы.

Так, общественный контроль могут осуществлять профсоюзы, за исключением первичных профсоюзных организаций.

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

*Общегосударственный* контроль 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 повышения 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, Проматомнадзор).

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 ресурсов:

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

- материальных – вырабатываются стандарты минимально допустимых уровней качества и проведения 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 – 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 внутрихозяйственные 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, неправильного 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 внутрихозяйственных 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 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 философскому словарю *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; аудит; анализ; проверку, в том числе и тематическую; 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 (финансовая) 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 взаимообусловлены, направлены на успешное развитие экономики для удовлетворения жизненных потребностей людей.

## **2.4 Эффективность контроля**

Контроль – это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами – неотъемлемая часть системы регулирования финансовых отношений. 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 контролирующие действия, 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 в любом случае гарантирована 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. Контрольный орган стремится охватить контролем не всю финансово-экономическую сферу государства, а 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 других 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 контроля	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 средства контроля не заняли более важное место, 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

Окончание таблицы 2.1

Характеристики,	Сущность и содержание выделяемых характеристик
-----------------	--

определяющие эффективность контроля	
Своевременность	Своевременность контроля заключается не в исключительно высокой скорости или частоте его проведения, а во временном интервале между проведением измерений или оценок, 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 приспособляться к происходящим изменениям. Незначительные изменения планов редко бывают, сопряжены с необходимостью серьезных изменений в системе контроля. Если нечто непредвиденное можно спрогнозировать, то контроль становится ненужным
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 права на осуществление

Достижение эффективности контроля не только связано с соблюдением указанных в таблице 2.1 характеристик, но и требует 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

разработанных критериев (показателей). Руководителю важно знать *динамику ситуационных изменений*, чтобы 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 тоже 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 всё 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 уметь 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, взамен 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 2.8.

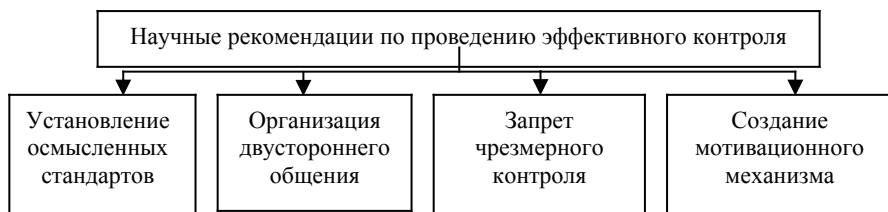


Рисунок 2.8 – Рекомендации науки о поведении по проведению эффективного контроля

В числе научных рекомендаций прежде всего стоит призыв – устанавливать 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 – достижимыми. 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).

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.

Следует избегать чрезмерного контроля. Руководство не должно перегружать своих подчиненных многочисленными формами контроля, иначе это будет поглощать всё 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) (рисунки 3.1).

Предмет экономического контроля

Процессы хозяйственной деятельности,  
отраженные в финансовой отчетности

Функции управления

Активы

Капитал

Обязательства

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 взаимосвязанно, 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, предупреждение 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).

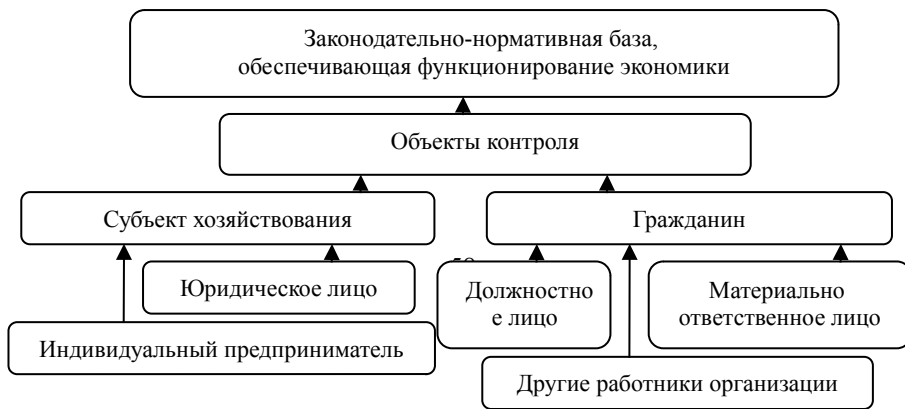




Рисунок 3.2 – Объекты финансового контроля

Важным вопросом при рассмотрении методологических основ при осуществлении контроля является используемый метод. Как правило, под *методом* (от греч. *methodos* – 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).

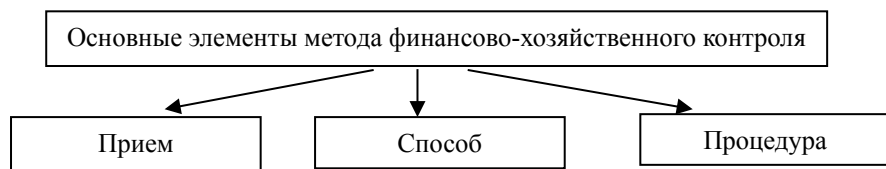


Рисунок 3.3 – Элементы метода финансово-хозяйственного контроля

*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**

Государственный орган	Нормативный документ	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.
	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.
	Постановление № 162 «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 Приказе № 1 (см. таблицу 3.1) определены основные требования к выбору и применению методов и способов осуществления проверок и выделены 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 (Приказ № 1) предусмотрен еще ряд способов (методов), которые могут быть использованы в ходе проведения проверки:

- проведение встречных проверок;
- использование чек-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 контролирующих 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 контролирующих (надзорных) органов в глобальной компьютерной сети Интернет.

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

перечень контролирующих (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, непившевой спиртосодержащей продукции, непившевого 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 методы 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 приемы исследования учетной 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, реализуются при вышестоящем или внутрихозяйственном 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 рисунка 3.4, 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

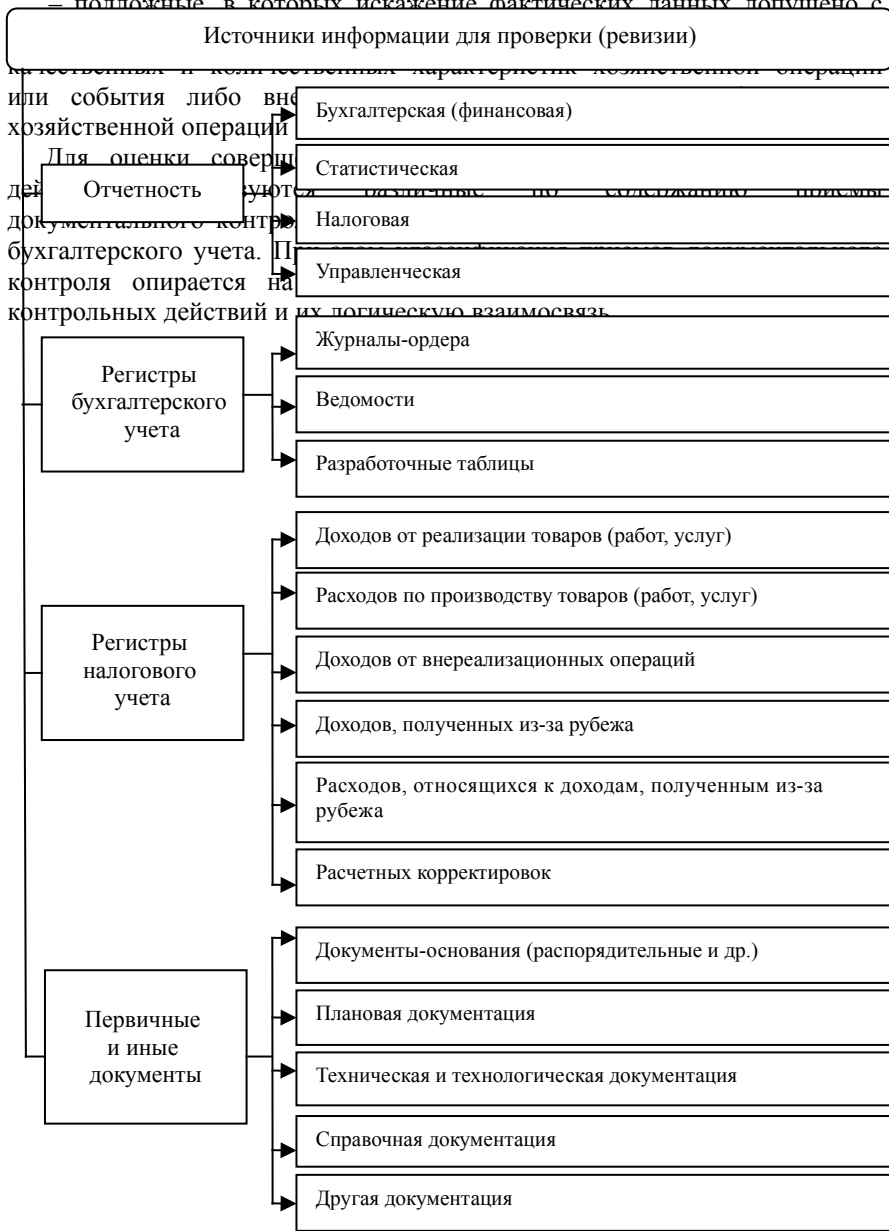


Рисунок 3.4 – Источники информации для проведения документального контроля  
 Наиболее часто применяемыми приемами документального контроля являются виды проверок, приведенные на рисунке 3.5

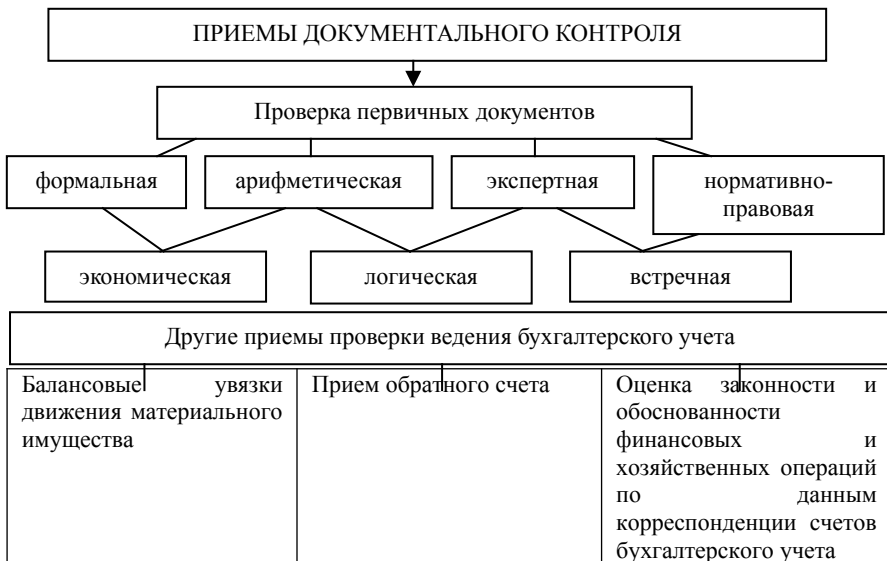


Рисунок 3.5 – Приемы, используемые при документальном контроле

**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, в кассовых и банковских документах не допускается никаких исправлений, 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 сальдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». В результате дальнейшей проверки выяснилось, что дебетовое сальдо 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, каллиграфию письма или шрифт букв, устойчивые цифры и буквы.

**Нормативно-правовая проверка** – проверка, в процессе которой определяется 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 покупателям, 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).

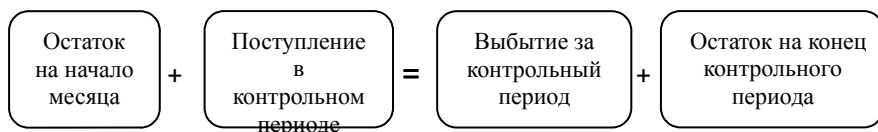


Рисунок 3.6 – Формула балансовой увязки

*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 + 5000 – 8000 = 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 формуле, представленной на рисунке 3.7.

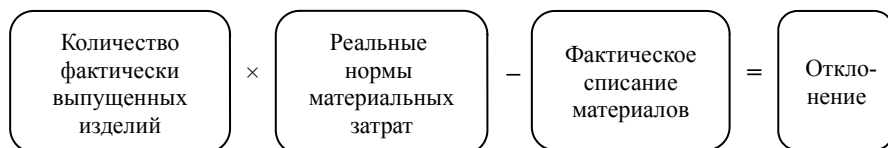


Рисунок 3.7 – Формула, используемая при приеме обратного счета

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». В данном случае 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.



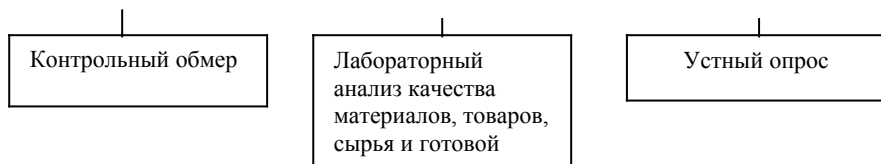


Рисунок 3.8 – Приемы, используемые при фактическом контроле

**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*) – описание 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 особенностях 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 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 желательно 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.

### **3.4 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 Указу 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 «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности») 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 смещение 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 «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности» 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 3.2 и 3.3.

**Таблица 3.2 – 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; – по иным вопросам в соответствии с законодательными актами и решениями Президента Республики Беларусь; – валютный; – 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

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 3.2

Основные контролирующие (надзорные) органы	Сфера контроля (надзора)
Национальный банк	Контроль: – за соблюдением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями законодательства, регулирующего их деятельность;

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– деятельностью банков и небанковских и небанковских кредитно-финансовых организаций, юридических лиц, не являющихся банками или небанковскими кредитно-финансовыми организациями и признаваемых входящими в состав банковского холдинга;</li> <li>– валютный контроль за совершением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями, открытым акционерным обществом «Банк развития Республики Беларусь» валютных операций;</li> <li>– соблюдением законодательства о лизинговой деятельности и законодательства о лизинговой деятельности;</li> <li>– контроль за соблюдением микрофинансовыми организациями законодательства, регулирующего порядок предоставления и привлечения микрозаймов и др.</li> </ul>
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	<p>Контроль:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– за охраной и использованием диких животных, относящихся к объектам охоты и рыболовства, земель под дикорастущей древесно-кустарниковой 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;</li> <li>– охраной, защитой, воспроизводством и использованием лесного фонда;</li> <li>– ведением рыболовного хозяйства и рыболовством контроль за ведением рыболовного хозяйства и рыболовством;</li> <li>– ведением охотничьего хозяйства и охотой</li> </ul>
Управление делами Президента Республики Беларусь Департамент по гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь	<p>Контроль:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– за деятельностью проверяемых субъектов при получении, распределении иностранной безвозмездной помощи и целевым использованием этой помощи;</li> <li>– реализацией или иным использованием имущества, изъятого, арестованного или обращенного в доход государства;</li> <li>– деятельностью проверяемых субъектов, связанной с оздоровлением детей в местах их временного пребывания в зарубежных странах</li> </ul>

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 отметить, что в перечень контролирующих (надзорных) органов, уполномоченных проводить проверки, включены соответствующие министерства, которым регламентирована сфера их контроля (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Сфера контроля министерств, включенных в перечень контролирующих (надзорных) органов

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
Министерство антимонопольного регулирования и торговли	Контроль: – за соблюдением законодательства в области торговли, общественного питания, бытового обслуживания населения, защиты прав потребителей, о рекламе; – соблюдением законодательства о ценах и ценообразовании, антимонопольного законодательства и законодательства о естественных монополиях; – соблюдением законодательства о государственных закупках товаров (работ, услуг); – государственный контроль (надзор) за соблюдением требований технических регламентов Таможенного союза, Евразийского экономического союза
Министерство здравоохранения	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	Контроль: – за соблюдением законодательства в области издательского дела; – соблюдением законодательства о средствах массовой информации
Министерство культуры	Контроль: – за соблюдением законодательства в области охраны историко-культурного наследия; – соблюдением законодательства о музеях и музейном фонде Республики Беларусь
Министерство обороны	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
--	---

Продолжение таблицы 3.3

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
Министерство образования Департамент контроля качества образования	Контроль за обеспечением качества образования
Министерство по налогам и сборам инспекции; министерства по налогам и сборам по областям, г. Минску, районам, городам и районам в городах	Контроль: – за соблюдением проверяемыми субъектами налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве; – правильностью исчисления, своевременностью и полной уплаты обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, в случаях, установленных законодательными актами; – соблюдением установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров (работ, услуг), использования кассового оборудования, расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь; – 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	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	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; – использованием и охраной недр; – в области охраны атмосферного воздуха и

	озонового слоя; – использованием и охраной вод; – в области обращения отходами
--	--

Продолжение таблицы 3.3

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
Министерство сельского хозяйства и продовольствия; Департамент ветеринарного и продовольственного надзора	Государственный 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	Контроль: – за состоянием объектов транспортной деятельности; – соблюдением законодательства в области транспортной деятельности производителями транспортных работ и услуг; – 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	Контроль: – за соблюдением законодательства о государственном социальном страховании; – соблюдением законодательства о труде и об охране труда
Министерство экономики Департамент по санации и банкротству; Территориальные органы по вопросам санации и банкротства	Контроль за соблюдением временными (антикризисными) управляющими требований законодательства об экономической несостоятельности (банкротстве)
Министерство юстиции; Департамент по архивам и делопроизводству	Контроль: – за соблюдением нотариусами, Белорусской нотариальной палатой, ее организационными структурами законодательства о нотариате;

	– соблюдением законодательства в сфере архивного дела и делопроизводства
--	--

### Окончание таблицы 3.3

Название министерства	Сфера контроля (надзора)
Министерство финансов; Территориальные органы, Министерства финансов, Департамент по ценным бумагам, Департамент государственных знаков	Контроль: – за соблюдением страховыми организациями и страховыми брокерами законодательства, регулирующего страховую деятельность; – деятельностью страховых организаций и страховых брокеров; – соблюдением законодательства в сфере деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями; – 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; – 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; – эмиссией (выдачей), обращением и погашением ценных бумаг, деятельностью профессиональных участников рынка ценных бумаг; – 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 3.2 и 3.3 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 также 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 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

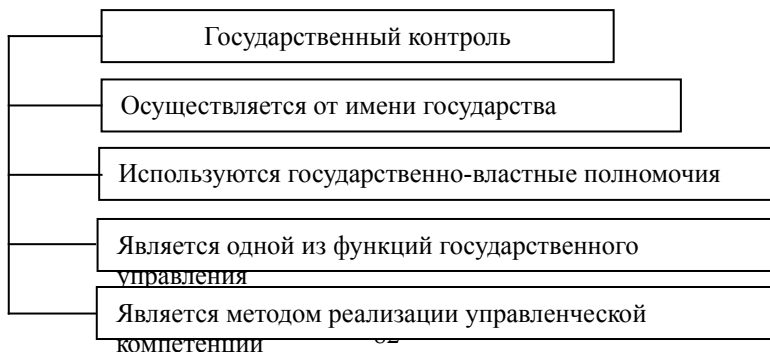
## СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

### 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, которые возникают 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 агроэкотуризма, 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 устранит 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 «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности» 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 представляет 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 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 агротуризма 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 соответствии 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.

Т а б л и ц а 4.1 – **Права участников контрольной деятельности**

Наименование права	Наполняемость указанной категории
<b>Истребовать</b>	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
<b>Привлекать</b>	Экспертов, специалистов



<b>Изымать</b>	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 <a href="#">органы</a> уголовного преследования и суды или использования их в качестве источников доказательств по делу об административном правонарушении) либо требовать представления выписок из них или копий
	Кассовое оборудование в <a href="#">случаях</a> и <a href="#">порядке</a> , установленных законодательством, на срок, не превышающий срок проведения проверки, для направления на техническое освидетельствование

Продолжение таблицы 4.1

Наименование права	Наполняемость указанной категории
<b>Получать доступ</b>	В пределах своей компетенции к базам и банкам данных проверяемого субъекта с учетом требований законодательства об информации, информатизации и защите информации
<b>Вызывать</b>	В контролирующей (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера, а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности проверяемого субъекта
<b>Проводить</b>	В <a href="#">порядке</a> , 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
	В <a href="#">порядке</a> , 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
<b>Использовать</b>	При проведении проверки 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
<b>Направлять</b>	Игровые автоматы с изъятием или без изъятия на техническое освидетельствование; в случаях и <a href="#">порядке</a> , установленных законодательством, при проведении проверки на срок, не превышающий срок ее проведения; в случаях, предусмотренных законодательными актами
<b>Получать сведения</b>	В банках, небанковских кредитно-финансовых организациях (далее – банки) 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
<b>Знакомиться</b>	В случаях и порядке, предусмотренных <a href="#">актами</a> законодательства, 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
<b>Требовать</b>	Письменные и устные объяснения от представителей проверяемого субъекта, иных лиц по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки
<b>Осуществлять</b>	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 [Указу](#) 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.

Т а б л и ц а 4.2 – **Обязанности участников контрольной деятельности**

Наименование обязанностей	Наполняемость указанной категории
<b>Проводить</b>	Проверку в соответствии с предписанием на ее проведение и законодательством
	Проверки в рабочее время проверяемых субъектов
<b>Предъявить</b>	Проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки
<b>Внести определенные законодательством сведения</b>	О проведении проверки в <a href="#">книгу</a> учета проверок
<b>Проводить</b>	Проверки в рабочее время проверяемых субъектов
<b>Требовать</b>	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
<b>Требовать</b>	От представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать исполнение этих требований
<b>Производить</b>	Отбор образцов (проб) в количестве (по нормам), установленном(ым) Советом Министров Республики Беларусь и (или) нормативными правовыми актами Государственного комитета по стандартизации, Министерства здравоохранения
<b>Соблюдать</b>	Законодательство, права и законные интересы проверяемых субъектов
	При проведении проверки служебную этику
	Охраняемую законодательными актами тайну
<b>Ознакомить</b>	Представителей проверяемого субъекта с результатами проверки
<b>Заблаговременно вызывать</b>	В контролирующий (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, иных лиц путем направления уведомления, содержащего указание на цели, время вызова, адрес, по которому следует явиться. Уведомление вручается лицу под роспись либо другим способом, обеспечивающим его надлежащее извещение
<b>Принимать</b>	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
<b>Передавать</b>	В установленном порядке материалы проверок в органы уголовного преследования и суды
<b>Вносить предложения</b>	О применении мер дисциплинарного взыскания к лицам, действия (бездействие) которых повлекли нарушения
<b>Осуществлять</b>	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 субъекта, 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.

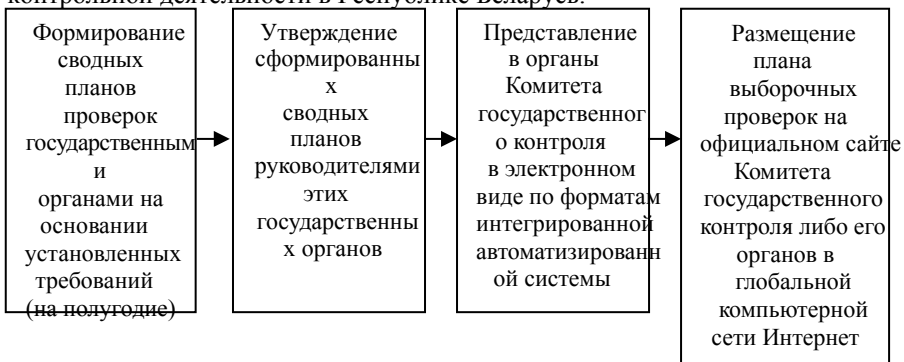


Рисунок 4.4 – Планирование контрольной деятельности в Республике Беларусь

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 приступать 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 сети Интернет

соответственно не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки, и 15 июня года, в котором планируется проведение проверки.

#### **4.4 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 / прибыли), 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, полнотой и своевременной уплатой в бюджет налогов, пеней;

осуществление контроля за полнотой 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;

– контролирующим производство и оборот алкогольной, непивной спиртосодержащей продукции, спирта этилового из непивного сырья 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

Функция	Содержание функции
<b>Контроль</b>	За соблюдением проверяемыми субъектами налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве
	За правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты 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 полнотой 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: <ul style="list-style-type: none"> <li>– регулирующего производство и оборот алкогольной, пищевой спиртосодержащей продукции, пищевой этилового спирта и табачных изделий, оборот табачного сырья;</li> <li>– по вопросам бухгалтерского и налогового учета, учета доходов и расходов, осуществляемого индивидуальными предпринимателями, учета доходов и расходов, применяемого при упрощенной системе налогообложения;</li> <li>– о маркировке товаров контрольными (идентификационными) знаками;</li> <li>– об обращении нефтяного жидкого топлива</li> </ul>
	За правильностью исчисления, своевременностью и полнотой внесения платы за организацию сбора, обезвреживания и (или) использования отходов товаров и отходов упаковки

Окончание таблицы 4.3

Функция	Содержание функции
<b>Организация деятельности инспекций МНС</b>	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
	По регистрации кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем, применяемых для приема наличных денежных средств
<b>Анализ</b>	Отчетных данных, результатов налоговых проверок и на основании этого разработка предложений по совершенствованию деятельности инспекций МНС
<b>Проведение проверок</b>	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;

получать доступ 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 (иного обязанного лица).

# 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>).

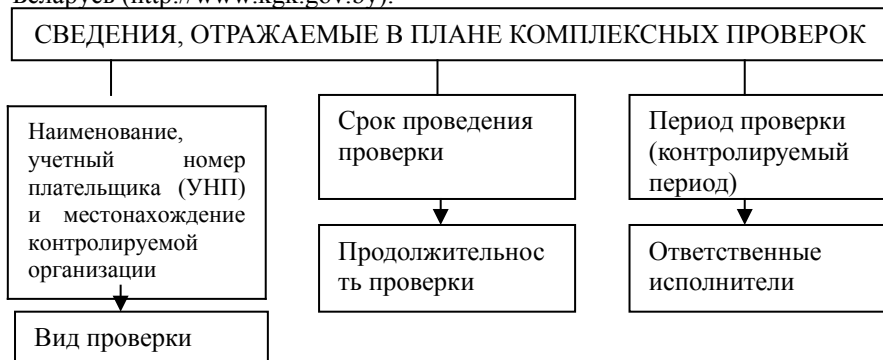


Рисунок 5.2 – Информация, отражаемая в плане проведения комплексных проверок производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций

Период проверки, как правило, определяется количеством календарных месяцев, а время проведения проверки – количеством 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	Имеется аудиторное заключение, содержащее, безусловно, положительное мнение, либо по результатам анализа чек-листа не установлено признаков, указывающих на нарушение законодательства

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 контролирурующих 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;
- вывода контролирующего органа из состава соисполнителей (при проведении совместной проверки);
- 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.

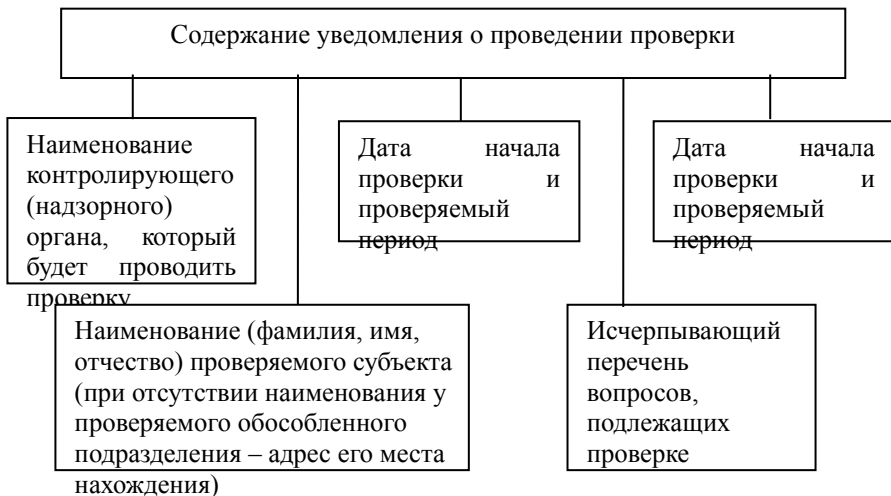
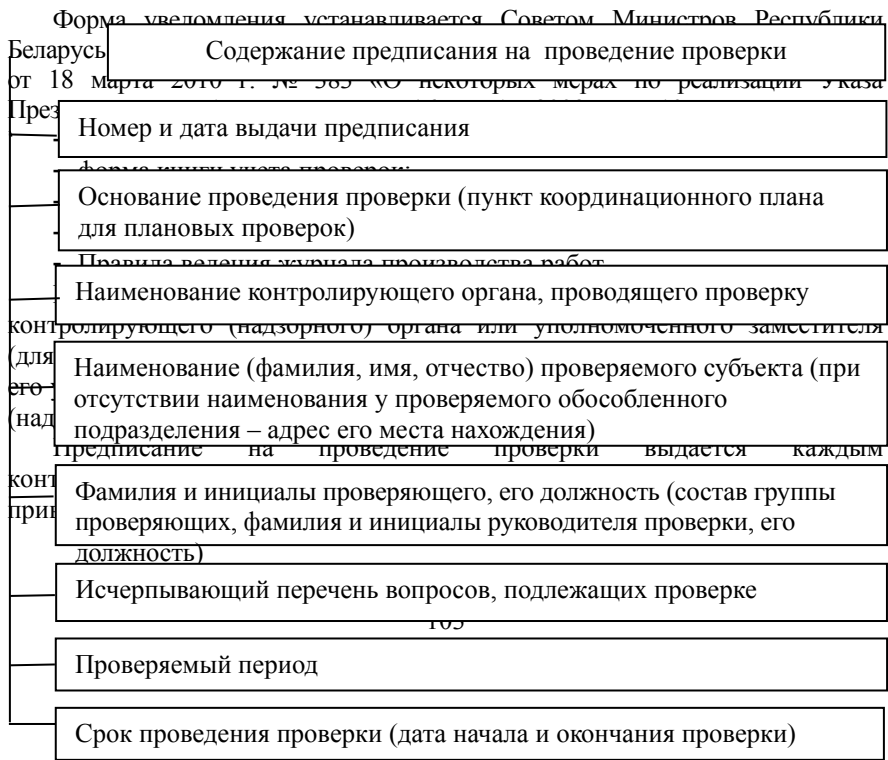


Рисунок 5.3 – Информация, содержащаяся в уведомлении проверки





\_\_\_\_\_

Р	
Последовательность этапов комплексной проверки	
1-й	Подготовка к проведению проверки
2-й	Обследование и инвентаризация
3-й	Организация и непосредственное проведение проверки в соответствии с программой
4-й	Систематизация и оформление результатов проверки
5-й	Реализация материалов проверки
6-й	Контроль за выполнением решений, принятых по результатам

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:

- изучается действующая у проверяемого субъекта система бухгалтерского учета, внутривозвратного 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, имеющих в отчетных формах), так и контроля по существу, три основных этапа такого контроля приведены на рисунке 5.6.

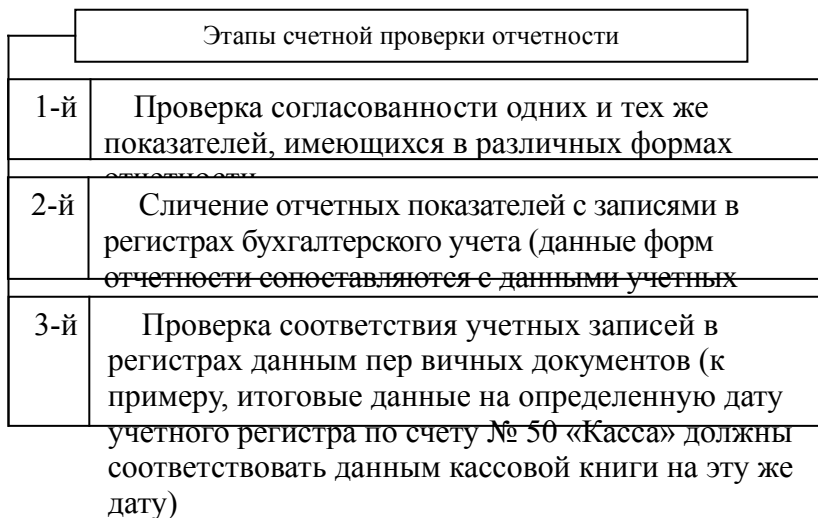


Рисунок 5.6 – Основные этапы счетной проверки отчетности

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, контролирующие (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 нарушений 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 нарушения законодательства:

- выявлены – составляется акт проверки;
- 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.

Т а б л и ц а 5.2 – Содержание частей акта проверки

Информация, отражаемая в части акта проверки	
вступительной	результативной
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

О к о н ч а н и е т а б л и ц ы 5.2

Информация, отражаемая в части акта проверки	
вступительной	результативной
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 которой 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 обязательно должны быть рассмотрены как в контролируемой, так и в проверяемой организации:

– в соответствии с действующими инструктивными материалами руководитель проверяемой организации обязан рассмотреть результаты проверки не более чем в двухнедельный срок;

– 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, которые осуществляются органами 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 областям, г. Минску и номер пункта этого плана (для выборочной проверки), основание назначения (для внеплановой проверки);
- номер и дату выдачи подписания;
- 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).

Если необходимо 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;
- ФИО проводящего;
- 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).

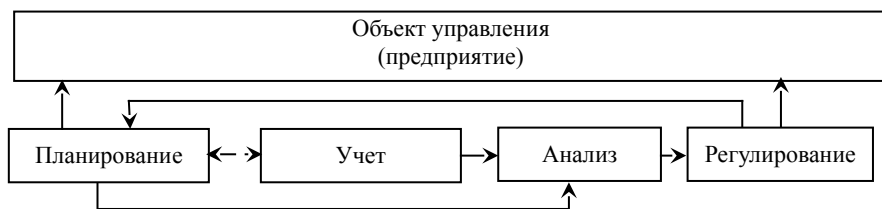


Рисунок 6.1 – Функции управления

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 (ведомственный, вневедомственный и внутрихозяйственный).

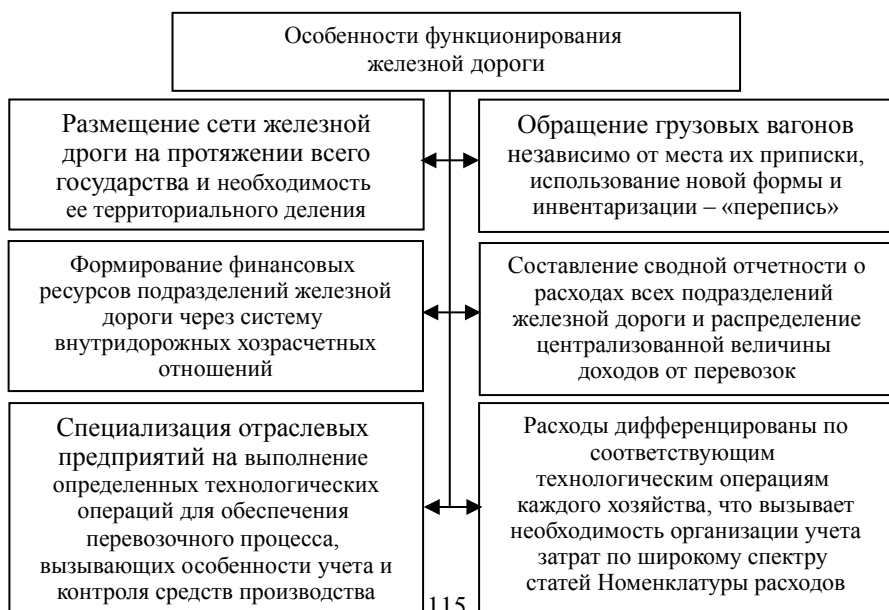


Рисунок 6.2 – Специфика осуществления финансово-хозяйственной деятельности железной дороги

В-третьих, финансовые ресурсы дороги, отделений дороги и их структурных подразделений формируются через систему внутридорожных хозрасчетных 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.

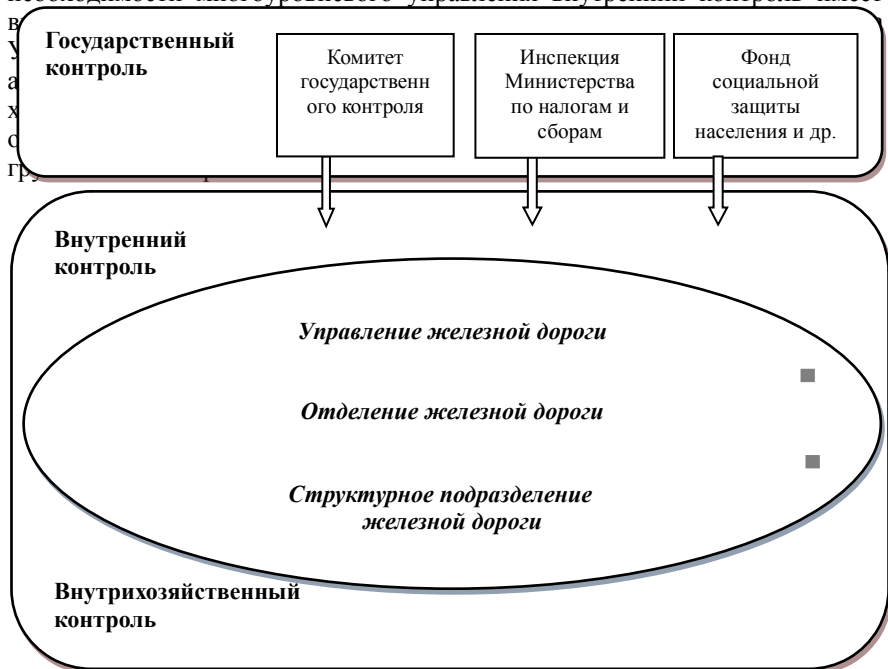
Сложная в организационном плане и имеющая специфику производственного процесса, отражаемого в единой технологии перевозочного процесса, железная дорога специфична и в системе проведения контроля.

Контроль как функция управления в системе железнодорожного транспорта является внутренним и относится к внутрихозяйственному контролю по причине многоуровневой системы управления в отрасли (рисунок 6.3).

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

Внутренний 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.

С учетом сложности организационной структуры и соответственно необходимости многоуровневого управления внутренний контроль имеет





## **Внутрихозяйственный контроль**

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 предприятиях 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 ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, организаций и учреждений», приказом начальника дороги от 29.10.96 № 67-Н «О реорганизации Дорожного центра по контролю за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий дороги». При этом нужно 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 контрольно-ревизионного аппарата железной дороги

Совершенствование контрольной деятельности в Республике Беларусь определило 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». При этом согласно утвержденному положению под контрольно-аналитическими мероприятиями понимается комплекс действий, проводимых в отношении организации в части изучения одной или нескольких сторон ее деятельности и включающих 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 ком-

муникаций, 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;

- 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, основания для включения в который приведены на рисунке 6.5.

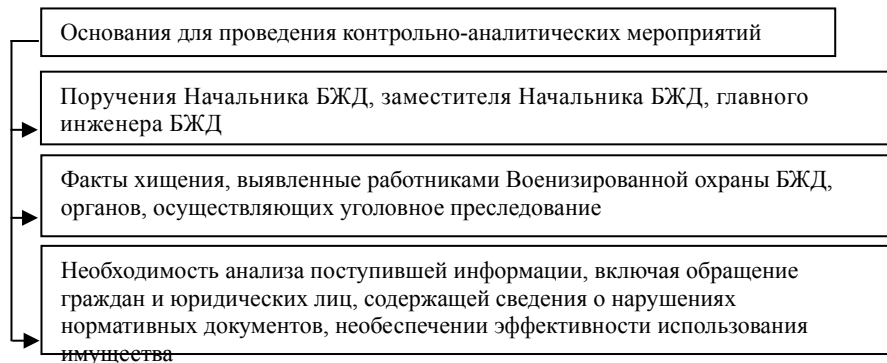


Рисунок 6.5 – Основания для включения организаций в план контрольно-аналитических мероприятий

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 записке 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;
- 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 внутривозвратных 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;
- 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 было утверждено приказом Начальника Белорусской железной дороги от 20.12.2017 № 357Н.

Согласно данному положению контроль за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок грузов, пассажиров и багажа, а также предоставления 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);
- определяются обоснованность и правильность совершения операций (сделок), соблюдение установленных процедур сверки, согласования и визирования документов, соответствие документов установленным формам и требованиям по их оформлению;
- устанавливается соответствие выполняемых работниками обязанностей их должностным инструкциям;
- устанавливается причинно-следственных связей выявленных нарушений и недостатков;
- определяется 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 (либо специалист) может самостоятельно определять перечень действий.

Организация и проведение мероприятий, в том числе их планирование, осуществляются 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 ГУП

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

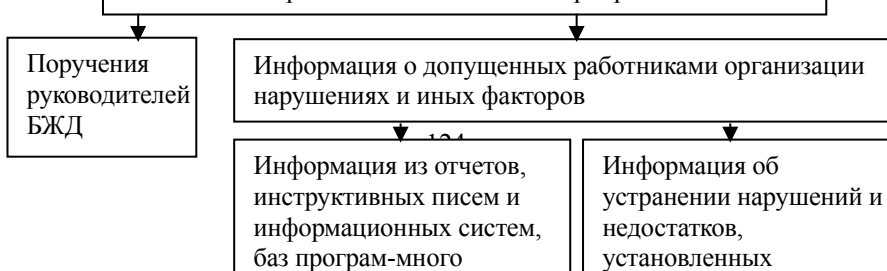


Рисунок 6.6 – Основания для включения в план мероприятий по контролю доходов

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, выводы и предложения 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 руководитель мероприятия вправе:

- возратить соответствующий отчет на доработку специалисту(ам), 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.

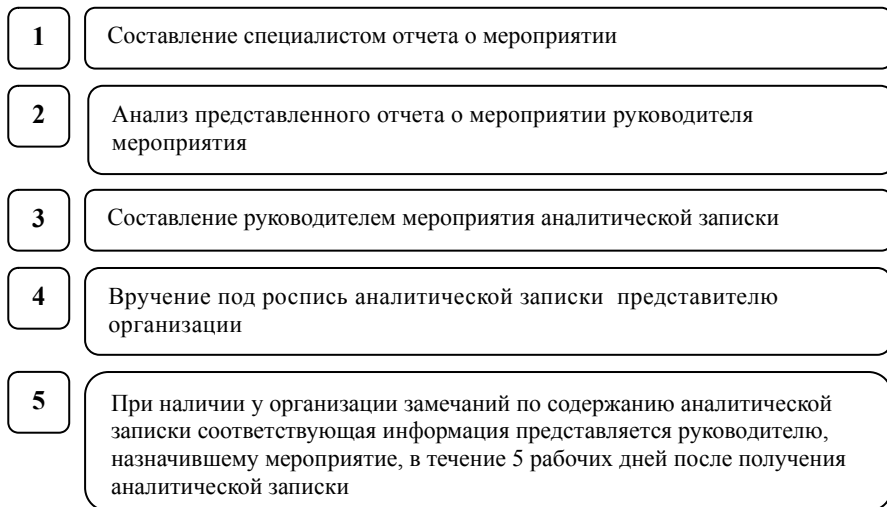


Рисунок 6.7 – Действия по оформлению результатов контрольно-аналитических материалов

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.

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 – информация о фактическом исполнении плана мероприятий.

При выявлении потерь доходов организации ежемесячно, не позднее 25-го числа, начиная с месяца, следующего за месяцем издания поручения, и до полного погашения выявленных потерь руководитель проверенной организации 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 контрольно-ревизионного аппарата железной дороги сосредоточена в *контрольно-ревизионных отделах отделений дорог*, 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 – перевозок грузов, пассажиров, багажа и почты.

В состав Белорусской 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, организационная структура которого представлена на рисунке 6.8.

Контрольно-ревизионный отдел является самостоятельным структурным подразделением аппарата управления отделения дороги и находится в непосредственном подчинении начальника отделения дороги. По вопросам, не относящимся к исключительной компетенции начальника отделения дороги, отдел курирует контрольно-ревизионная служба Управления железной дороги. Основными задачами и функциями отдела определены:

- планирование, организация и выполнение работы по осуществлению контроля за расходами и доходами от грузовых и пассажирских перевозок отделения дороги;
- проведение проверок 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 6.8 – Структура контрольно-ревизионного отдела отделения железной дороги

Для структурных подразделений отделений железной дороги контроль выступает в форме внутривозвратного контроля со стороны аппарата управления, 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 внутривозвратного контроля 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 иных активов	Главный бухгалтер

Контроль за состоянием запасов товарно-материальных ценностей, оборачиваемостью товарно-материальных ценностей 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-ревионным отделом, которые назначаются:

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

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

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

Номер вопроса	Вопрос
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 задолженности, 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

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

- изучаются нормативные документы подразделения, регламентирующие порядок осуществления 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.

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.

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

Номер вопроса	Вопрос
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 начетов, своевременность их погашения
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 том числе 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

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

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(ами) составляется отчет о мероприятии, который оформляется в трех экземплярах, подписывается специалистом(ами), и в срок, предусмотренный поручением на проведение

мероприятия, представляется руководителю мероприятия и представителю организации.

#### 6.4 Основные направления совершенствования внутрихозяйственного контроля

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 занимает **ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ** внутреннего контроля. Объективной необходимостью существования различных форм





Рисунок 6.9 – Система внутреннего контроля субъекта хозяйствования

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.

Опыт развития внутреннего аудита зарубежных стран подтверждает, что по мере становления и развития внутреннего аудита возрастает необходимость его специализации для различных субъектов экономики. 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 действующий механизм контроля на железнодорожном транспорте основывается на проведении контрольно-аналитических мероприятий специалистами контрольно-ревизионной службы дороги и отделений. Общая организация и методическое обеспечение системы внутреннего контроля осуществляется специалистами контрольно-ревизионной службы Управления дороги и работниками контрольно-ревизионных отделов отделений железной дороги. Построенный по принципам административно-командной системы управления контроль носит последующий характер (т. е. не предупреждает, а фиксирует нарушения и злоупотребления), что является проблемой на протяжении долгих лет существования контрольно-ревизионной службы железной дороги. Очевидно, что такая крупная естественная монополия со сложной технико-технологической и экономической структурой не может опираться в своей деятельности на систему контроля, реализованную в виде контрольно-аналитических мероприятий. В настоящее время существует объективная необходимость более содержательной постановки системы контроля, основанной не только на установлении наличия, сохранности активов и обязательств, но и на выявлении фактов, тормозящих развитие железной дороги и резервов повышения эффективности ее деятельности.

Организация системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта обусловлена влиянием отраслевых особенностей

и представляет собой процесс, который состоит из нескольких этапов (рисунок 6.10).



Рисунок 6.10 – Этапы организации системы внутреннего аудита

## **7 МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ ПРАВОУСТАНАВЛИВАЮЩИХ ДОКУМЕНТОВ**

### **7.1 Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала**

Учредительные документы определяют правовые основы деятельности юридического лица, в составе которых входят устав и (или) учредительный договор. Учредительный договор юридического лица заключается, а устав утверждается собственником имущества (учредителями, участниками).

Цель проверки учредительных документов и формирования уставного капитала состоит в изучении юридических оснований на право функционирования субъекта хозяйствования, определении соответствия его деятельности положениям учредительных документов, а методики учета уставного капитала – нормативным документам.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке учредительных документов и формирования уставного капитала, включают:

- Гражданский кодекс Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учёте и отчетности»;
- Закон Республики Беларусь «О хозяйственных обществах»;
- Декрет Президента Республики Беларусь «О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования»;
- Указ Президента Республики Беларусь «Об оценочной деятельности в Республике Беларусь»;
- Постановление Совета Министров Республики Беларусь «О некоторых вопросах определения стоимости чистых активов»;
- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета» и др.

Методика проверки учредительных документов и формирования уставного капитала основывается на одновременном использовании юридического и бухгалтерского подходов и предусматривает проведение,

как правовой экспертизы учредительных документов, так и определение правильности отражения на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций по формированию уставного капитала. При этом проверка осуществляется по трем направлениям, приведенным на рисунке 7.1.

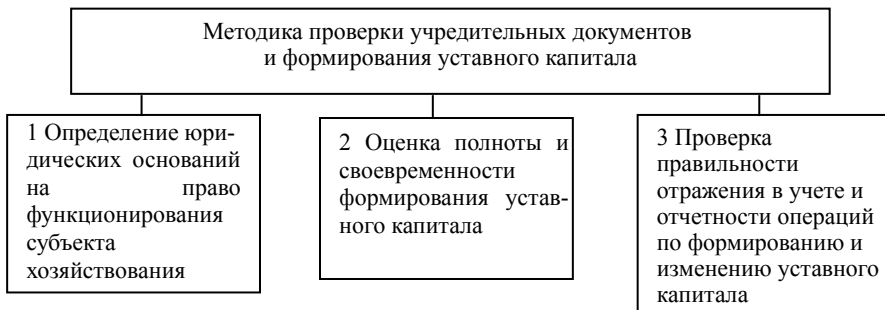


Рисунок 7.1 – Основные направления проверки

Первым направлением проверки является *определение юридических оснований на право функционирования субъекта хозяйствования*, куда включается:

- своевременность и правильность государственной регистрации организации, ее филиалов, представительств и иных обособленных подразделений, наличие оригиналов учредительных документов. Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации. Датой регистрации является дата проставления штампа на уставе (учредительном договоре – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора) и внесения записи о государственной регистрации юридического лица в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;

- своевременность и правильность внесения изменений и дополнений в учредительные документы. Коммерческие и некоммерческие организации обязаны в двухмесячный срок внести в свои уставы (учредительные договоры – для коммерческих организаций, действующих только на основании учредительных договоров) изменения и (или) дополнения и представить их для государственной регистрации в случае изменения наименования, смены собственника имущества или изменения состава участников организации (за исключением отдельных организационно-правовых форм);

- наличие законных оснований для осуществления определенных видов деятельности. Проверка законности фактически осуществляемых видов

деятельности заключается в том, чтобы удостовериться в наличии и актуальности лицензий по видам деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с законодательством.

Право юридического лица осуществлять деятельность, на занятие которой необходимо получение специального разрешения (лицензии), возникает с момента получения такого специального разрешения (лицензии) или в указанный в нём срок и прекращается по истечении срока его действия. Лицензиат обязан в месячный срок обратиться в соответствующий лицензирующий орган для внесения в лицензию изменений и (или) дополнений в случае изменения наименования, местонахождения лицензиата, изменения законодательства, влекущего необходимость внесения изменений и (или) дополнений в лицензию, если иной срок не предусмотрен соответствующим нормативным правовым актом;

- соответствие содержания учредительных документов требованиям действующего законодательства Республики Беларусь: наименование, юридический и фактический адрес, цель создания организации согласно общему государственному классификатору (ОКЭД), организационно-правовая форма, форма собственности, принадлежность, подчиненность, степень самостоятельности, структура управления, полномочия руководителей всех уровней, наличие сведений об учредителях, размере уставного капитала и др.

Вторым направлением проверки является *оценка полноты и своевременности формирования уставного капитала.*

Задача проверяющего – установление своевременности и действительности факта внесения вкладов в уставный капитал и правильности денежной оценки стоимости имущества, вносимого учредителями в качестве вклада в уставный капитал (в оплату акций).

В качестве вкладов в уставный капитал могут выступать: деньги, ценные бумаги и иное имущество, в том числе имущественные права либо иные отчуждаемые права, имеющие оценку их стоимости.

При внесении неденежных вкладов в уставный капитал юридического лица проведение оценки его стоимости является обязательным. Такая обязательная оценка может быть как внутренней (предусмотрена процедура экспертизы достоверности), так и независимой.

Коммерческие организации самостоятельно определяют размеры уставного капитала за исключением:

- ЗАО – не менее 100 базовых величин;
- ОАО – не менее 400 базовых величин.

Минимальные размеры уставных капиталов определяются в белорусских рублях исходя из размера базовой величины, установленного на день, в котором Устав представляется в регистрирующий орган.

На дату осуществления государственной регистрации коммерческих организаций их уставные капиталы должны быть сформированы в размерах, предусмотренных их Уставом (учредительным договором), но не позже 12 месяцев со дня регистрации.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется меньше уставного капитала, то такая организация обязана в установленном порядке уменьшить свой уставный капитал до размера, не превышающего стоимость её чистых активов.

В случае уменьшения чистых активов коммерческой организации, для которой установлен минимальный размер уставного капитала по законодательству, по результатам второго и каждого последующего финансового года ниже минимального размера уставного капитала, такая организация подлежит ликвидации в установленном порядке.

На заключительном, третьем, этапе осуществляется *проверка правильности отражения в учете и отчетности операций по формированию и изменению уставного капитала.*

Оценка полноты и своевременности формирования уставного капитала проводится на основании изучения учетных регистров по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал». Кредитовое сальдо по счету 75 «Расчеты с учредителями» показывает остаток невнесенных вкладов учредителей в уставный капитал.

При создании организаций величина уставного капитала, объявленная в учредительных документах, отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, материальных и иных ценностей, что должно найти отражение, как в бухгалтерском балансе, так и «Отчете об изменении капитала».

Источниками информации для проведения проверки являются:

- устав, свидетельство о государственной регистрации, договор на банковское обслуживание, документы, подтверждающие право собственности учредителей на внесенное имущество, акты экспертизы, подтверждающей достоверность оценки имущества, вносимого в виде не денежного вклада в уставный капитал юридического лица, приказы, распоряжения, внутренние положения и реестр акционеров (для акционерных обществ), переписка с учредителями и акционерами, лицензии, документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования

имущества, представленного в натуральной форме в качестве взноса в уставный капитал, и т. д.);

- регистры синтетического и аналитического учета по счетам 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный капитал» и другим, с ними корреспондирующим;

- Главная книга или оборотно-сальдовая ведомость;

- отчетность: бухгалтерский баланс, отчет об изменении капитала, показатели других форм отчетности в зависимости от формы вкладов в уставный капитал и др.

## 7.2 Правовая экспертиза учетной политики

Под учетной политикой организации понимается выбранная ей совокупность способов ведения бухгалтерского учета и установления порядка их применения в конкретных ситуациях. Учетную политику обязаны составлять все организации Республики Беларусь, она является локальным нормативным актом.

Цель проверки учетной политики состоит в установлении соответствия учетной политики для целей бухгалтерского учета требованиям действующего законодательства.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке учетной политики, приведены в таблице 7.1.

Таблица 7.1 – **Нормативные документы, учитываемые при проверке учетной политики**

Вид нормативного документа	Наименование нормативного документа
Кодекс	Налоговый кодекс Республики Беларусь
Закон	«О бухгалтерском учете и отчетности»
Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности	«Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»
	«Индивидуальная отчетность»
	«Влияние изменений курсов иностранных валют»
	«Консолидированная бухгалтерская отчетность»
	«Цифровые знаки (токены)»
Инструкция	«Финансовые инструменты»
	По бухгалтерскому учету доходов и расходов
	По инвентаризации активов и обязательств
	По бухгалтерскому учету основных средств
	По бухгалтерскому учету нематериальных активов
Инструкция	По бухгалтерскому учету запасов
	О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов



Постановление	«Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета» (М-во финансов Респ. Беларусь)
Другие нормативные документы, определяющие способы ведения бухгалтерского учета	

Методика правовой экспертизы учетной политики основывается на проверке соответствия ее положений действующему законодательству и осуществляется в последовательности, приведенной на рисунке 7.2.

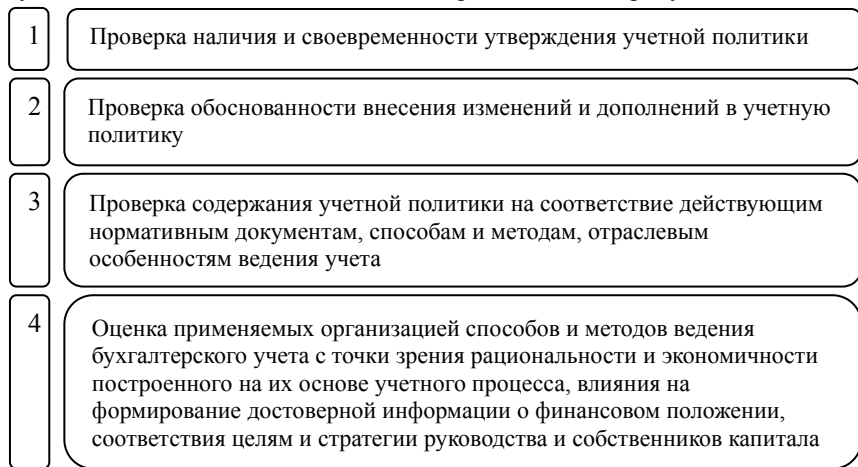


Рисунок 7.2 – Последовательность правовой экспертизы учетной политики

Прежде всего осуществляется *проверка наличия и своевременности утверждения учетной политики*.

Новою созданная организация оформляет учетную политику и утверждает приказом руководителя не позднее тридцатого календарного дня с даты государственной регистрации этой организации. Принятая учетная политика применяется организацией с даты ее государственной регистрации;

Далее проводится *проверка обоснованности внесения изменений и дополнений в учетную политику*.

Изменения в учетную политику организации вносятся при замене одного способа ведения бухгалтерского учета, т. е. способа первичного наблюдения, вида учетной оценки, способа группировки и обобщения хозяйственных операций на другой в случае:

- изменения законодательства Республики Беларусь;
- принятия решения о реорганизации или ликвидации организации;

- изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности информации, содержащейся в отчетности организации.

Если в течение года возникли хозяйственные операции, ранее не имевшие место в организации, то в учетную политику можно вносить дополнения. Все изменения и дополнения в учетной политике должны быть утверждены руководителем организации;

На третьем этапе осуществляется *проверка содержания учетной политики на соответствие действующим нормативным документам, способам и методам, отраслевым особенностям ведения учета.*

Форма учетной политики законодательно не определена и устанавливается организациями самостоятельно, однако в учетной политике необходимо изложить следующие положения, касающиеся вопросов организации бухгалтерского учета:

- степень самостоятельности и подчиненности бухгалтерии как структурного подразделения организации;
- применяемые формы бухгалтерского учета;
- рабочий план счетов;
- образцы форм первичных документов;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- перечень должностных лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов и ответственных за достоверность представленной в отчетах информации;
- виды деятельности, подлежащие отдельному учету;
- состав, сроки и адреса представления отчетности;
- порядок проведения инвентаризации.

Кроме того, в учетной политике должны быть отражены основные вопросы методологии бухгалтерского учета:

- учет основных средств и нематериальных активов, порядок начисления амортизации по данным объектам;
- порядок оценки производственных запасов при приобретении и списании;
- порядок распределения и списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- учет затрат на производство;
- порядок признания текущих, инвестиционных, финансовых и прочих доходов и расходов;
- формирование резервов;
- налоговый аспект (момент фактической реализации в отношении сумм, увеличивающих налоговую базу налога на добавленную стоимость, вариант ведения (неведения) книги покупок, распределение налоговых вычетов, если организация желает распределять налоговые вычеты методом

раздельного учета, порядок налоговых вычетов прошлого налогового периода по основным средствам и нематериальным активам и т. д.) и др.

Выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета применяются всеми её структурными подразделениями независимо от места их расположения.

На заключительном этапе осуществляется *оценка применяемых организацией способов и методов ведения бухгалтерского учета с точки зрения рациональности и экономичности построенного на их основе учетного процесса, влияния на формирование достоверной информации о финансовом положении, соответствия целям и стратегии руководства и собственников капитала.*

Источниками информации для проведения проверки являются:

- учредительные документы, содержащие сведения об организации (осуществляемые виды экономической деятельности, распределение дивидендов, руководитель организации и т. д.);

- положение по учетной политике;

- книга учета проверок;

- приложения к учетной политике: график документооборота, рабочий план счетов, образцы форм первичных учетных документов, самостоятельно разработанных организацией, список (справочник) должностей лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, список (справочник) должностей лиц, имеющих право получать денежные средства в подотчет, другие приложения к учетной политике организации и т. д.

### **7.3 Правовая экспертиза хозяйственных договоров и договорной работы**

Договор – это соглашение двух или нескольких лиц по установлению, изменению или прекращению взаимных обязательств.

Цель правовой экспертизы хозяйственных договоров и договорной работы состоит в установлении законности, эффективности и целесообразности заключаемых и исполняемых хозяйственных договоров.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при экспертизе хозяйственных договоров, включают:

- Гражданский кодекс Республики Беларусь;

- Налоговый кодекс Республики Беларусь;

- Трудовой кодекс Республики Беларусь;

- Положение о приемке товаров по количеству и качеству;

- [Инструкция](#) о порядке регистрации лицензионных договоров, договоров уступки прав на объекты права промышленной собственности,

договоров о залоге имущественных прав, удостоверяемых свидетельством на товарный знак, знак обслуживания, и договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга).

Методика правовой экспертизы хозяйственных договоров и договорной работы основывается на оценке состояния договорной работы в проверяемой организации, выявления особенностей процесса подготовки и утверждения (подписания) договоров и их исполнения на каждом из этапов финансово-хозяйственных отношений и включает три направления, приведенные на рисунке 7.3.

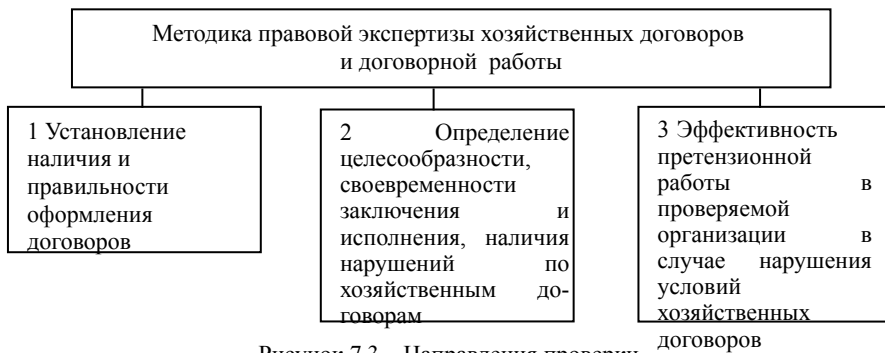


Рисунок 7.3 – Направления проверки

Первым направлением проверки является *установление наличия и правильности оформления договоров.*

Первоосновой многих хозяйственных операций, проводимых организацией (прием работника на работу, приобретение сырья и материалов, отгрузка товаров, оплата партнеру за выполненные работы, снятие денег со счета в банке и т. п.), являются договоры, которые регулируют весь спектр прав и обязательств, возникающих между сторонами соответствующих операций. Каждая организация свободна в выборе и заключении определенного вида договора, определении его условий, не противоречащих действующему законодательству, и в выборе контрагентов (партнеров) по договору, однако с юридической точки зрения для отстаивания своих прав в суде некоторые реквизиты следует предусмотреть (место, дата, субъекты договорных отношений, предмет договора и форс-мажорные обстоятельства, условия поставки, санкции за неисполнение, законодательство страны, которым следует руководствоваться и т. д.).

Хозяйственные договоры можно классифицировать по двум направлениям:

- связанные с непосредственным осуществлением видов экономической деятельности (поставки, купли-продажи, мены, поручения, комиссии и др.);

- связанные с функционированием организации (аренды, текущего банковского счета и банковского вклада, займа, добровольного и обязательного страхования, энергоснабжения, перевозки и др.).

В процессе проверки важно установить особенности отражения в бухгалтерском учете последствий выполнения (невыполнения) обязательств сторонами по обозначенным выше договорам, а также критерии и ограничения по заключению и исполнению конкретного вида договора в отношении конкретного партнера. Особое внимание уделяется изучению реестра коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере с целью установления надежности партнера.

Второе направление проверки – *определение целесообразности, своевременности заключения и исполнения, наличия нарушений по хозяйственным договорам.*

На этом этапе важно установить, как взаимодействуют структурные подразделения и конкретные работники, для анализа производственной и коммерческой ситуации проверяемой организации с целью оптимизации транспортных и складских расходов, а также ритмичной работы организации. Отдельно проверяется порядок оформления доверенностей, оплаты, поставки либо получения имущества и др. Наряду с данной информацией устанавливается, кем определяются результаты исполнения договора путем сравнения предусмотренных в договоре показателей с фактически достигнутыми. Далее анализируются результаты исполнения договора с точки зрения мероприятий по улучшению исполнения договоров, устранению причин их нарушения. Нарушение платежной дисциплины, предусмотренной договором, может привести к возникновению определенного вида задолженностей: текущая, просроченная, безнадежная и с истекшим сроком исковой давности. Контролируется задолженность по виду (дебиторская и кредиторская), а также по отношению к партнеру по договору (юридическое лицо либо физическое лицо, резидент либо нерезидент). Это связано с предельным сроком исполнения обязательств по внешнеэкономическим договорам, установленным законодательством.

*Эффективность претензионной работы в проверяемой организации в случае нарушения условий хозяйственных договоров является третьим и заключительным направлением проверки.*

В случае выявления нарушений по хозяйственным договорам устанавливается, какая претензионная работа в проверяемой организации по нарушению условий хозяйственных договоров проводилась. Договор может быть не исполнен или не надлежаще исполнен как по качеству, количеству товара (работы, услуги), так и по своевременности оплаты.

Особого внимания заслуживает претензионная работа по требованиям, вытекающим из приемки товара (определение места приемки продукции, присутствие представителя поставщика при приемке товара, сроки выставления претензии при обнаружении отклонений от качества и количества, заявленных в договоре или сопроводительной документации на груз).

Претензионная работа в части несвоевременных платежей состоит из двух основных блоков: подготовка и направление претензий должникам в случае нарушения ими договорных обязанностей и работа с поступившими от кредиторов претензиями в отношении исполнения собственных обязательств.

Отсутствие ответа на претензию не должно служить препятствием для дальнейшего разрешения спора. Поэтому договор должен содержать предельный срок, по истечении которого сторона вправе передать спор на рассмотрение судебных органов.

В процессе проверки расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам, изучается документальная обоснованность и правильность ведения записей на субсчете 76-3 «Расчеты по претензиям». По данным аналитического учета и результатам опроса должностных лиц организации выясняются существенность каждой претензии, сроки (давность) возникновения, состояние (признана должником или подан иск в суд), ожидаемые сроки удовлетворения. В результате проверяющий определяет реальность сальдо, т. е. отсутствие претензий с истекшим сроком исковой давности, предъявленных с нарушением установленных сроков и не надлежаще оформленных. Их наличие свидетельствует о сомнительности дебиторской задолженности по претензиям и низкой эффективности действий должностных лиц по взысканию задолженности, которые могут включать:

- претензию – требование кредитора к должнику об уплате суммы задолженности и об исполнении иных обязательств, связанных с ненадлежащим исполнением обязательств по своевременному проведению расчетов (погашение неустойки, уплата процентов за пользование чужими денежными средствами, возмещение убытков), что связано с проверкой правильности расчета санкций, их взыскания и отражения в учете;

- исполнение налогового обязательства плательщика за счет его дебиторов перед таможенными и налоговыми органами, по страховым взносам и иным платежам в ФСЗН;

- судебное разбирательство;

- возврат товара, переданного должнику;

- заключение договора мены на эквивалентное по стоимости количество товаров (например, продукции должника), работ или услуг;

- перевод долга, если у должника есть контрагент, имеющий финансовые обязательства перед должником;

- факторинг как разновидность финансовых операций, при которых банк или специализированная компания приобретает денежные требования должника и сама взыскивает долг в пользу кредитора (продавца) за определенное вознаграждение.

Источниками информации для проведения проверки являются: хозяйственные договоры, переписка по претензиям, документы по судебным искам и разбирательствам, данные аналитического учета по начисленным, уплаченным и полученным санкциям за нарушение условий хозяйственных договоров, книга регистрации договоров и др.

## **8 ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛЬНЫМИ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ**

---

Активы являются важнейшим объектом учета и контроля в силу того, что отражают совокупность имущества, принадлежащего юридическому лицу и имеющего денежную оценку. Материал данной главы представлен с позиции классификации активов по форме проявления (материальные, нематериальные и финансовые) и посвящен описанию методики проверки материальных (основные средства и производственные запасы) и нематериальных активов как наиболее массовых. Вопросы проверки финансовых активов (денежные средства, дебиторская задолженность и др.) рассматриваются в последующих главах.

### **8.1 Проверка операций с основными средствами**

Основные средства включают средства производства, необходимые для осуществления финансово-хозяйственной деятельности субъектов, что предопределяет особое внимание проверяющих к обеспечению их сохранности и эффективности использования.

Цель проверки операций с основными средствами состоит в установлении законности, достоверности, целесообразности и эффективности совершённых с ними хозяйственных операций, установление соответствия применяемой методики бухгалтерского учета, амортизации, восстановления основных средств действующим нормативным правовым актам, регламентирующим порядок учета наличия и движения основных средств.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке операций с основными средствами, включают:

- Инструкцию о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке;
- Инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств;



- Инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- Инструкцию по инвентаризации активов и обязательств и др.

Проверка операций с основными средствами проводится в последовательности, приведенной на рисунке 8.1.

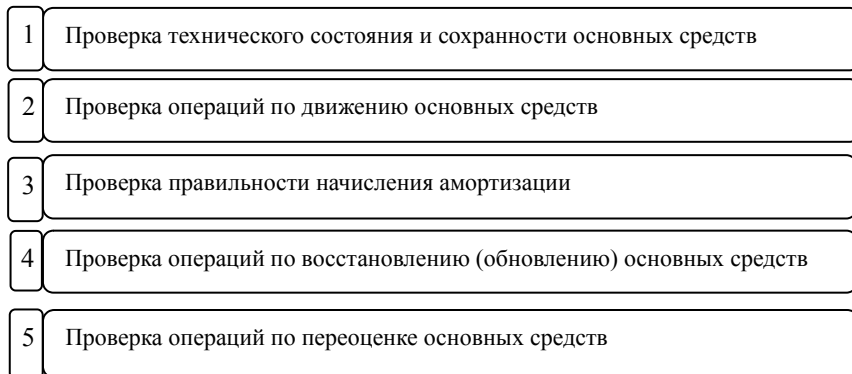


Рисунок 8.1 – Последовательность проверки операций с основными средствами

Проверка операций с основными средствами начинается с **проверки технического состояния и сохранности основных средств**.

С этой целью осуществляется обследование их фактического наличия, технического состояния и использования. Производится осмотр объектов и изучение наличия производственно-технической документации (технические паспорта, инструкции). Для определения эффективности содержания и эксплуатации основных средств проводится анализ технического состояния основных средств, который сочетают с проверкой расходов на их содержание и эксплуатацию.

При обследовании оборудования выясняются его фактическая производительность, комплектность, общетехническое состояние, а также использование в соответствии с установленными параметрами. При этом выявляется оборудование, требующее капитального, среднего и текущего ремонтов, а также подлежащее списанию вследствие непригодности для дальнейшей эксплуатации.

Проверка условий хранения и эксплуатации объектов основных средств, обеспечения их сохранности предполагает получение сведений о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого полезен осмотр складов, производственных

помещений и других мест нахождения объектов основных средств, опрос сотрудников организации.

Обеспечение сохранности основных средств в значительной степени зависит от постановки их учета (рисунок 8.2).

*Правильность организации аналитического учета основных средств* проверяют на основании регистра аналитического учета, в качестве которого выступает инвентарная карточка, содержащая все данные, характеризующие учитываемый объект.

Достоверность аналитического учета основных средств в разрезе инвентарных объектов проверяют по соответствующим инвентарным карточкам.

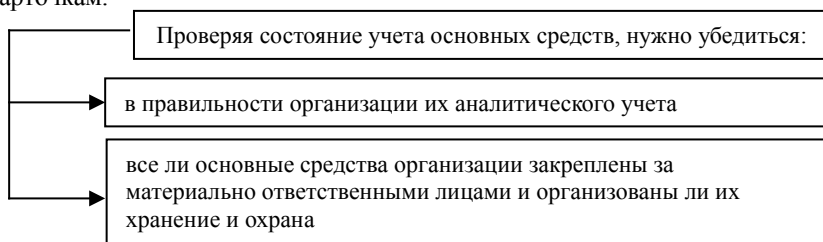


Рисунок 8.2 – Проверка состояния учета основных средств

Путем изучения учетных данных проверяющий устанавливает наличие объектов основных средств по отдельным классификационным группам (производственные и непроизводственные, собственные и арендуемые) и местам размещения (подразделениям и материально ответственным лицам). Состояние учета основных средств в местах их нахождения (на складе, в эксплуатации, в ремонте, на консервации) анализируется по данным инвентарных карточек и их описей. Эти данные сопоставляются с записями по счету 01 «Основные средства» в соответствующих учетных регистрах. При расхождении данных аналитического и синтетического учета определяются их причины, виновные лица и экономические последствия.

Далее нужно убедиться, *все ли основные средства организации закреплены за материально ответственными лицами и организованы ли их хранение и охрана.*

С этой целью изучаются: приказ руководителя организации о назначении материально ответственных лиц и заключенные с ними договоры о материальной ответственности. Важно, чтобы должности этих лиц соответствовали Перечню должностей и работ, занимаемых и выполняемых работниками, с которыми организация может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности.

Кроме того, проверяющий должен убедиться, что в организации созданы надлежащие условия для обеспечения сохранности материальных ценностей: имеются изолированные помещения для хранения, шкафы, сейфы и другое аналогичное оборудование; пожарно-охранная сигнализация находится в исправном состоянии; налажен контроль за вывозом и ввозом материальных ценностей; правильно ли проведена последняя инвентаризация, каковы выявленные ею недостатки или излишки и как они отражены в учете.

В ходе проверки материалов проведенной инвентаризации обращается внимание на качество оформления инвентаризационных описей. Этому предшествует проверка наличия и состояния технических паспортов и документации, подтверждающей право собственности на основные средства, сданные или принятые в аренду или на хранение.

Полноту проведенной в организации инвентаризации основных средств устанавливают путем сопоставления инвентаризационных описей по местам нахождения (эксплуатации) основных средств с показателями аналитического учета (ведомости наличия основных средств в разрезе материально ответственных лиц).

В процессе подтверждения достоверности результатов ранее проведенных инвентаризаций проверяющий должен оценить учетную политику организации с точки зрения обоснованности сроков и порядка проведения инвентаризации основных средств. Изучаются инвентаризационные и сличительные ведомости, решения руководства по результатам проведенных инвентаризаций.

На заключительном этапе устанавливают соответствие данных учета и ости основных средств. Для этого сверяют данные синтетического учета по 01 «Основные средства», отраженные в Главной книге с балансом и ми ведомости наличия основных средств в разрезе материально ответственных лиц и в целом по организации (иным учетным регистром).

**Втором этапе осуществляется проверка операций по движению**

Целесообразность строительства или приобретения и соблюдение нормативных сроков ввода в эксплуатацию основных средств

Создана ли в организации комиссия по приему основных средств

Своевременность и правильность документального оформления поступления (ввода в эксплуатацию) объектов основных средств

Правильность постановки на учет драгоценных металлов в составе вновь поступивших основных средств

Полноту и своевременность оприходования объектов основных средств и реальность их оценки

Правильность налогообложения операций, связанных с поступлением основных средств

Достоверность отражения в учете операций, связанных с поступлением основных средств, и др.

Установить

Рисунок 8.3 – Последовательность проверки поступления объектов основных средств

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

Своевременность оприходования основных средств определяют путем сопоставления даты оприходования по счету 01 «Основные средства» с датами, указанными в первичных документах.

Далее проверяющий должен уделить внимание проверке правильности оценки основных средств (таблица 8.1) на основании первичных документов на поступление или строительство основных средств, при этом необходимо убедиться:

- правильно ли указана первоначальная стоимость в актах о приемке-передаче основных средств;
- включены ли в первоначальную стоимость объекта основных средств расходы по его монтажу и доставке в организацию;
- правильно ли определена инвентарная стоимость введенных в эксплуатацию объектов строительства;

- правильно ли отражена дополнительная стоимость после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или уменьшение стоимости при их частичной ликвидации;

- в наличии актов экспертизы оценки имущества при внесении основных средств в счет вклада в уставный фонд.

**Таблица 8.1 – Особенности оценки основных средств в зависимости от источника поступления**

Источники поступления основных средств	Особенности оценки
Приобретение за плату в белорусских рублях у поставщиков	Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая: стоимость приобретения основных средств; таможенные сборы и пошлины; затраты по страхованию при доставке; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования и др.
Приобретение за плату в иностранной валюте у поставщиков	Определяется в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции

Окончание таблицы 8.1

Источники поступления основных средств	Особенности оценки
Приобретение в обмен на другие активы	Определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством
Внесение основных средств в качестве вклада в уставный фонд организации	Определяется исходя из оценки стоимости, произведенной в соответствии с законодательством
Безвозмездное поступление	Определяется исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы
Изготовление в организации	Определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на создание, за исключением случаев, установленных законодательством
Излишки, выявленные по	Определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость анало-

результатам инвентаризации	гичных активов (прейскурантов, каталогов и др.), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность
----------------------------	--

Проверяя операции, связанные с поступлением основных средств, необходимо обратить внимание на затраты, связанные со строительством, реконструкцией и приобретением готовых объектов основных средств, которые отражаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» до момента ввода объектов основных средств в эксплуатацию. Оприходование объектов основных средств отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в разрезе субсчетов.

Документальной проверке подлежат также операции по выбытию основных средств (продажа, безвозмездная передача; физический износ, частичная или полная ликвидация и др.).

В каждом отдельном случае необходимо проверить:

- обоснованность отчуждения государственной собственности;
- обоснованность и правильность оценки реализованного имущества;
- соблюдение установленного порядка списания пришедшего в негодность имущества;
- обоснованность ликвидации основных средств и правильность документального оформления;
- полноту оприходования материалов, полученных от ликвидации объекта, в том числе драгоценных материалов, правильность их оценки;
- правильность документального оформления и отражения в учете затрат по ликвидации основных средств;
- правильность оценки основных средств при передаче их в аренду (лизинг), правильность проведения при этом расчетов;
- обоснованность безвозмездной передачи имущества;
- правильность отражения в учете операций, связанных с реализацией и прочим выбытием основных средств и др.

**Проверка правильности начисления амортизации** происходит на третьем этапе.

Проверяющий устанавливает способ начисления амортизации, принятый организацией, закрепленный в учетной политике, а также достоверность данных синтетического и аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств». Кроме того, в процессе проверки правильности начисления амортизации необходимо установить:

- наличие в организации комиссии по проведению амортизационной политики и выполнение ею соответствующих функций;
- полноту включения объектов основных средств в расчет по начислению амортизации;
- правильность определения нормативных сроков службы и сроков полезного использования;

- соблюдение установленных законодательством сроков начала начисления амортизации по принятым на учет объектам и сроков прекращения начисления амортизации по выбывшим и полностью самортизированным объектам основных средств;

- порядок начисления амортизации по объектам основных средств, находящихся в простое, ремонте, запасе, на консервации, в период проведения реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, технического диагностирования с соответствующим освидетельствованием с полной их остановкой, а также по объектам аренды (лизинга);

- правильность отражения в учете начисленной амортизации по соответствующим счетам и статьям затрат.

По всем обнаруженным фактам неправильного начисления амортизации и отражения ее в учете:

- определяется общая сумма излишне начисленной или недоначисленной амортизации;

- устанавливается влияние допущенных ошибок на себестоимость продукции (работ, услуг) и финансовый результат деятельности организации;

- выясняются причины и виновные в этом лица.

**Далее осуществляется проверка операций по восстановлению (обновлению) основных средств.**

Формами обновления основных средств являются ремонт (капитальный и текущий), модернизация (частичная и комплексная), реконструкция, частичная ликвидация, дооборудование, техническое диагностирование и освидетельствование. В ходе проведения восстановительных работ могут изменяться характеристики объектов, что влияет на их оценку и порядок списания затрат.

Проверку операций по восстановлению объектов основных средств рекомендуется проводить по направлениям, приведенным на рисунке 8.4.

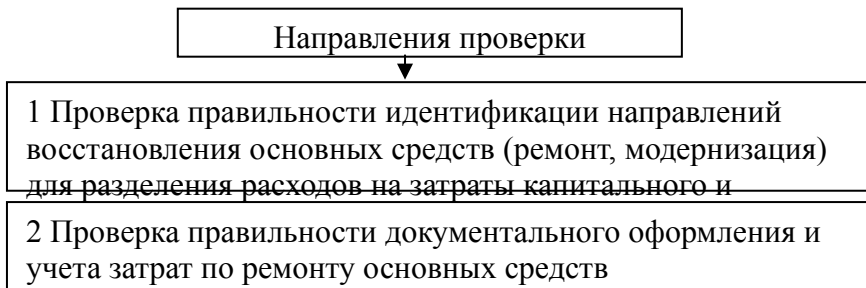


Рисунок 8.4 – Направления операций

Проверяется соблюдение сроков выполнения отдельных видов ремонта, своевременность постановки в ремонт, правильность документального оформления ремонта.

Проверяя правильность документального оформления и учета затрат по капитальному ремонту основных средств, необходимо установить:

- наличие планов и смет на ремонт, актов технического осмотра зданий и сооружений, дефектных актов, договоров подряда при подрядном способе выполнения ремонта, актов приемки выполненных работ;

- правильность и своевременность составления этих документов;

- целесообразность операций по ремонту основных средств;

- правильность формирования затрат по ремонту в разрезе каждого ремонтируемого объекта;

- достоверность отражения в учете операций, связанных с ремонтом основных средств;

- наличие и правильное оформление первичных документов. Кроме этого, необходимо обратить внимание на порядок включения затрат по ремонту основных средств в состав издержек производства и его соответствие принятому порядку в учетной политике (формирование резервов в учете);

- правильность документального оформления и учета затрат на реконструкцию, модернизацию объектов основных средств.

С учетом того, что затраты на модернизацию и реконструкцию увеличивают в стоимость основного средства, необходимо проверить правильность определения суммы и оформления, подтверждающих факт выполнения и приемки выполненных работ по восстановлению объектов основных средств, а также на наличие записей о проведении соответствующих работ в инвентарной карточке учета объектов основных средств, а также полноту и своевременность отражения на счете 01 «Основные средства».

На заключительном этапе проводится **проверка операций по переоценке основных средств**.

Переоценка проводится с целью приведения стоимости имущества, отраженной в бухгалтерском учете, к сумме денежных средств, которая должна была бы быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены данного имущества в текущих рыночных условиях. Следует помнить, что законодательством определены объекты, которые не подлежат переоценке (земельные участки, объекты природопользования, объекты лизинга и т. д.).

При проверке операций по переоценке основных средств необходимо установить:



- сроки и методы проведения переоценки (прямая оценка, пересчета валютной стоимости, индексный);
- полноту включения в ведомость переоценки всех объектов, подлежащих переоценке;
- наличие и достоверность документов, подтверждающих рыночную стоимость объектов, по которым применяется метод прямой оценки;
- достоверность применения курсов валют для пересчета балансовой стоимости объектов при применении метода пересчета валютной стоимости;
- правильность применения коэффициентов пересчета балансовой стоимости объектов при применении индексного метода;
- правильность определения амортизируемой стоимости после переоценки;
- правильность и полноту наличия всех документов по переоценке основных средств;
- правильность определения и отражения в учете дооценки (уценки) первоначальной стоимости и сумм накопленной амортизации. При этом результаты переоценки должны быть оформлены в ведомости переоценки объектов основных средств, а после переоценки составляется акт о результатах переоценки, на основе которого производятся записи на счетах бухгалтерского учета.

Источниками информации для проведения проверки являются:

- первичные документы на поступление, перемещение и выбытие основных средств: счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, накладные на перемещение, акты приемки-передачи основных средств; накладные на внутреннее перемещение основных средств; акты о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизируемых объектов основных средств; акты о списании основных средств; акты о списании автотранспортных средств; акты о приеме-передачи оборудования в монтаж; акты приемки выполненных строительно-монтажных работ и др.;
- учетные регистры: ведомости движения основных средств, бухгалтерские справки отнесения начисленной амортизации по кодам затрат, инвентарные карточки учета объектов основных средств, ведомости начисления амортизации основных средств, регистры по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 83 «Добавочный фонд» и др.;
- договоры поставки, купли-продажи, аренды, строительного подряда;
- протоколы инвентаризационной комиссии, инвентаризационные описи, ведомости переоценки основных средств, акты результатов переоценки основных средств;
- статистическая и бухгалтерская отчетность организации: бухгалтерский баланс, отчет о наличии и движении основных средств и других долгосрочных активов и др.

## 8.2 Контроль операций с производственными запасами

Цель проверки операций с производственными запасами состоит в установлении законности, целесообразности, экономической эффективности и достоверности совершенных операций по движению материальных ценностей.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке операций с производственными запасами:

- Инструкция по бухгалтерскому учету производственных запасов;
- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств;
- Нормы расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования;
- Инструкция о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования и др.

Проверка операций с производственными запасами, как правило, проводится в последовательности, приведенной на рисунке 8.5.

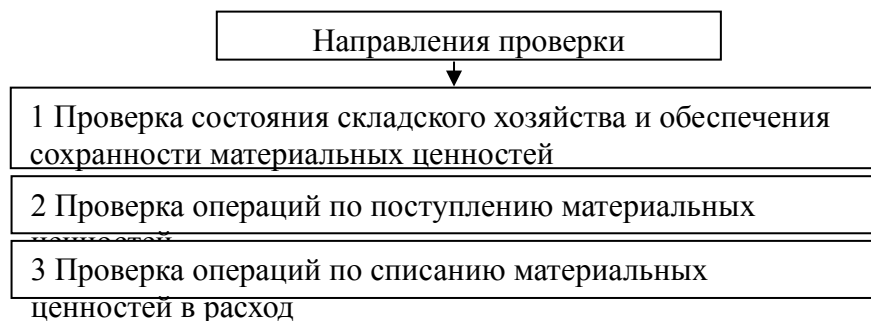


Рисунок 8.5 – Направления проверки операций с производственными запасами

На первом этапе осуществляется *проверка состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей*.

Прежде всего, изучается наличие необходимых помещений и емкостей для хранения ценностей с набором измерительных, учетных, противопожарных и охранных средств. В процессе проверки определяется число и размещение складских помещений, их емкость, специализация, наличие условий для хранения ценностей, обеспеченность пожарно-охранной сигнализацией, весоизмерительным оборудованием, тарой. Проверку складских помещений и емкостей для хранения материальных ценностей рекомендуется проводить в начале путем их осмотра в натуральном выражении.

В ходе проверки особое внимание уделяется изучению организации материальной ответственности работников, связанных с приемкой, хранением и отпуском материальных ценностей (проверка наличия в личных делах договоров о материальной ответственности и должностных инструкций).

При осмотре мест хранения материальных ценностей по имеющимся у материально ответственных лиц документам проверяют, своевременно и в полном ли объеме они оформляют приемку и отпуск материалов и делают записи в книги или карточки складского учета.

Для подтверждения наличия материально-производственных запасов документально сверяют данные о запасах, указанные в II разделе баланса (строка 211), с данными регистров аналитического и синтетического учета по счетам 10, 15, 16 (в зависимости от установленного в учетной политике порядка отражения на счетах бухгалтерского учета поступления материалов).

При осмотре складского хозяйства проверяющим может проводиться инвентаризация материальных ценностей для сверки фактического их наличия с данными бухгалтерского учета.

Особенности технологического процесса оказывают непосредственное влияние на организацию и проведение инвентаризации на предприятиях разных отраслевых хозяйств железной дороги.

К примеру, на балансе дистанции пути находится созданный в соответствии с нормами покилометровый запас, который хранится на перегонах с размещением на обочинах вдоль пути на специальных стеллажах, а также на железнодорожных платформах. На концах рельс должны быть нанесены краской тип рельса, протяженность, а также дата проверки дефектоскопом.

Инвентаризация проводится путем фактического пересчета. Шпалы деревянные, железобетонные, брусья деревянные в бухгалтерском учете учитываются в штуках. Определение общего веса металлолома рассчитывается исходя из входящих в его состав материалов путем перемножения их количества на вес единицы. Инвентаризация щебня проводится путем измерения в м<sup>3</sup> и перемножения на коэффициент перевода в тонны.

Покилометровый запас рельсовых креплений и соединителей, лапчатых болтов для мостовых брусьев хранится в кладовых бригадиров пути, при этом болты, гайки и шайбы хранятся в смазанном виде в отдельных ящиках (контейнерах) с указанием их типа и количества.

Правильность отражения в учете стоимости недостающих (излишних) ценностей, выявленных в ходе инвентаризации, проверяется путем анализа инвентаризационных описей и сличительных ведомостей, приказов руководителя, бухгалтерских справок, решений судебных органов и т. д. При этом необходимо помнить, что на издержки производства может быть

списана сумма недостач и порчи ценностей только в пределах норм естественной убыли. Недостачи сверх норм должны относиться на виновных лиц, а при их отсутствии, решением руководителя, – на финансовые результаты деятельности организации.

На втором этапе осуществляется *проверка операций по поступлению материальных ценностей*.

Проверяя организацию бухгалтерского учета, поступления материальных ценностей в организации, проверяющий на основе изучения и сопоставления данных первичных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, накладных и др.) и учетных регистров (карточек складского учета, отчетов о движении ценностей, ведомостей, регистров учета и пр.) устанавливает полноту оприходования материальных ценностей, правильность их классификации и оценки.

При проверке полноты оприходования материальных ценностей следует учитывать условия и формы расчетов с поставщиками, принятый в учетной политике вариант оценки.

Обоснованность операций по поступлению и оприходованию материальных ценностей проверяют на основе договоров с поставщиками и сопроводительных документов (товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счета-фактуры, спецификации, упаковочные ярлыки, сертификаты и др.). В ходе проверки также выясняется соблюдение установленного порядка учета выдачи доверенностей и отчетности материально-ответственных лиц за их получение.

Общим способом проверки приходных операций на складе является сопоставление приходных документов склада с сопроводительными документами поставщиков или документами на приобретение материалов в розничной торговле за наличный расчет.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей, проверяющий устанавливает, соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях учета материальных ценностей, данным других учетных регистров (по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.).

Одновременно устанавливается реальность кредиторской задолженности поставщикам (сверяются записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам).

В ходе документальной проверки операций по поступлению материальных ценностей устанавливаются:

- соблюдение правил количественной и качественной приемки;
- правильность оформления актов приемки и коммерческих актов;

- своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортным организациям в случаях наличия недостатков и порчи материальных ценностей при их приемке;

- своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов.

В случае необходимости следует провести встречную сверку с документами, находящимися у поставщиков материальных ценностей.

Одновременно с проверкой полноты оприходования материальных ценностей изучается правильность их оценки в зависимости от организации и постановки их аналитического и синтетического учета.

Конкретный вариант оценки материальных ценностей, принятый в организации, должен быть зафиксирован в его учетной политике. Соблюдение принятого в учетной политике метода оценки материальных ценностей устанавливается на основании анализа применяемых схем корреспонденции счетов по учету поступления материалов. Если материальные ценности учитываются по учетным ценам, то объектом контроля является распределение отклонений между этими ценами и фактической себестоимостью приобретенных материалов.

*Проверка операций по списанию материальных ценностей в расход* осуществляется на заключительном этапе.

С учетом того, что расход материальных ценностей отражается на себестоимости и финансовых показателях деятельности организации, проверяющему необходимо установить следующее.

1 Обоснованность списания материальных ценностей на производственные нужды и правильность документального оформления операций по расходу материальных ценностей.

Отпуск материалов со складов в производство оформляют лимитно-заборными картами или ведомостями отпуска, актами-требованиями на замену (отпуск) материалов или другими формами утвержденных в организации документов.

Правильность списания материалов на производственные нужды по количеству и стоимости устанавливают путем составления балансовых расчетов, уделяя при этом внимание обоснованности применяемых норм расхода материальных ценностей, отклонениям от них, причинам перерасхода.

Материальные отчеты материально ответственных лиц проверяются на предмет обоснованности и соответствия списанных запчастей, топлива и иных запасов конкретному виду продукции, работ, услуг, правильности отнесения на статьи и элементы затрат, своевременности и полноты списания.

Особое внимание уделяется установлению достоверности данных о расходе горюче-смазочных материалов. Необходимо проверить отчеты

заправщиков о количестве поступившего и израсходованного топлива, правильность ведения учета топлива в баках тепловозов, автомобилей, правильность расчета нормативного расхода топлива на фактический пробег транспортных средств и определения размера экономии или перерасхода горючего.

2 Правильность оценки при списании материальных ценностей в расход.

Проверяющий выясняет, какой из методов оценки материальных ценностей, израсходованных на производство, предусмотрен в учетной политике организации: по фактической себестоимости каждой единицы; средней (средневзвешенной) стоимости; стоимости первых партий по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

Далее проверяющий должен убедиться в неизменности применения в течение года выбранных методов оценки по отношению к конкретным видам запасов, проверить правильность их применения.

3 Достоверность отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с расходом материалов.

Правильность применяемых схем корреспонденции счетов по списанию материальных ценностей в расход устанавливается путем выборочного контроля записей в учетных регистрах по счетам 10, 15, 16, 20, 23, 25, 26, 44, 90, 91, 94 и др. и сопоставления их с данными первичных расходных документов. Если в отчетном периоде материальные ценности реализовывались на сторону, то проверяющий должен выяснить правильность исчисления НДС и определения финансового результата от их реализации.

Источниками информации для проведения проверки являются:

– приказы и распоряжения; заявки на потребность материальных ценностей, нормативы запасов, нормы и лимиты расходов, план материально-технического снабжения; должностные инструкции материально ответственных лиц; учетная политика организации и приложения к ней; договоры с контрагентами; сертификаты; нормативы, лимиты отпуска сырья в производство, товарных запасов; договоры о полной материальной ответственности; доверенности; технологические журналы; первичные учетные документы: ТТН-1 «Товарно-транспортная накладная», ТН-2 «Товарная накладная», накладные на внутреннее перемещение, наряды, лимитно-заборные карты; карточки складского учета; ярлыки; путевые листы; отчеты материально ответственных лиц; выписки банка и приложенные к ним документы; инвентаризационные материалы;

– учетные регистры по счетам 10, 14, 15, 16, счета затрат и расчетов; Главная книга; данные налогового и забалансового учета;

– бухгалтерский баланс; статистическая отчетность о запасах (форма 4-тэк (топливо) «Отчет об остатках, поступлении и расходе топлива», форма 1-п (натура) «Отчет о производстве промышленной продукции.

### **8.3 Проверка операций с нематериальными активами**

Цель проверки операций с нематериальными активами состоит в установлении законности и достоверности операций, осуществленных в организациях с нематериальными активами.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке операций с нематериальными активами, включают:

- Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов;
- Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств и др.

Проверка операций с нематериальными активами проводится в следующем порядке.

1 Правильность идентификации нематериальных активов. К нематериальным активам относятся объекты, не имеющие материально-вещественной формы при выполнении условий, определенных п. 4, 5 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов.

2 Право собственности на нематериальные активы. Устанавливается наличие правоустанавливающих документов на нематериальные активы организации.

3 Состав и структура нематериальных активов организации, правильность формирования первоначальной стоимости. Составляется подробный список нематериальных активов, и указанные в нём данные подвергаются арифметической проверке. Нематериальные активы отражаются в учете в сумме фактических затрат на приобретение, изготовление и доведение до состояния, пригодного для использования в запланированных целях.

4 Правильность отражения в учете операций с нематериальными активами. При проверке операций по движению нематериальных активов необходимо установить:

- создана ли в организации комиссия по приемке нематериальных активов;
- наличие договоров купли-продажи нематериальных активов, правильности их оформления;
- правильность оценки вносимых в уставный фонд нематериальных активов и фактическое их поступление;

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

– причины выбытия нематериальных активов (реализация, вклад в уставный фонд другой организации, окончание срока полезного использования и др., а также правильность документального оформления и отражения в учете таких операций;

– достоверность расчета финансового результата, определяемого при выбытии нематериальных активов;

– достоверность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;

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

**5** Оценка качества проведенных инвентаризаций нематериальных активов и выполнение решений по их результатам.

Источниками информации для проведения проверки являются:

– договоры купли продажи (создания) объектов нематериальных активов; авторские договоры; акты приемки-передачи нематериальных активов; протоколы собраний учредителей; свидетельства на право пользования, лицензии, протоколы о внесении объектов нематериальных активов в уставный фонд (совместную деятельность) и согласовании их стоимости; карточки учета нематериальных активов; описи инвентарных карточек, инвентарная книга; акты списания нематериальных активов; разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений;

**6** учетные регистры по счетам 04, 05, 91, 60, 76 и др.; Главная книга;

**7** бухгалтерский баланс; статистическая отчетность о запасах (форма 4-тэк (топливо) «Отчет об остатках, поступлении и расходе топлива», форма 1-п (натура) «Отчет о производстве промышленной продукции (оказании услуг промышленного характера)» и др.); книга учета проверок; результаты предыдущих проверок контролирующих органов и др.



## 9 ПРОВЕРКА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ В БАНКАХ

---

### 9.1 Проверка кассовых операций

Кассовые операции связаны с движением наличных денежных средств, поэтому являются одним из важнейших объектов финансового контроля.

Цель проверки кассовых операций состоит в установлении законности, достоверности и целесообразности совершенных операций с денежными средствами организации, правильности отражения их в учете.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке кассовых операций, включают:

- Банковский кодекс Республики Беларусь;
- Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь «О порядке использования кассового оборудования, платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов и приема наличных денежных средств, денежных средств в случае осуществления расчетов в безналичной форме посредством банковских платежных карточек при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, осуществлении деятельности в сфере игорного бизнеса, лотерейной деятельности, проведении электронных интерактивных игр и выпуске в обращение кассового оборудования»;
- Инструкция «О порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь»;
- Инструкция «О порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь»;
- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств и др.

Методика проверки кассовых операций основывается на сплошной проверке, осуществляемой в хронологической последовательности с использованием основных приемов документального и фактического контроля: проверка по форме, экспертная проверка, арифметическая проверка, встречная проверка, инвентаризация (рисунок 9.1).

На первом этапе проверки кассовых операций, должна быть проведена *инвентаризация наличных денег и денежных документов в кассе организации.*

Кроме проводимой инвентаризации изучаются результаты предшествующих инвентаризаций, которые в соответствии с действующим законодательством проводятся не реже 1 раза в год не ранее 1 декабря.

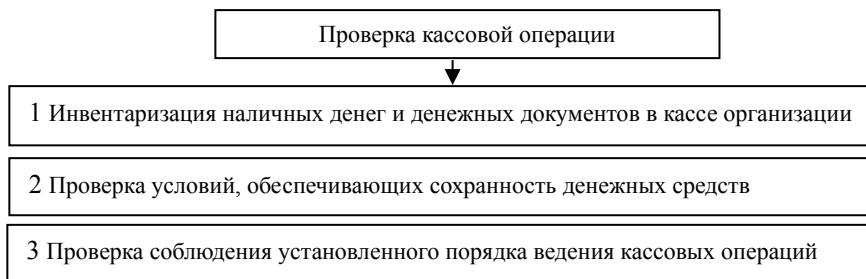


Рисунок 9.1 – Порядок проверки кассовых операций

Инвентаризация производится в соответствии с правилами и в последовательности, определенной Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств.

В ходе инвентаризации проверяется наличие денег путем их полного пересчета. По итогам инвентаризации наличных денежных средств комиссия составляет акт инвентаризации наличных денежных средств. Остаток денежной наличности в кассе проверяется с данными учета по кассовой книге. Каждый предъявленный кассиром документ изучается по форме и существу отраженных в них операций, уделяя особое внимание наличию и реальности подписей руководителя, главного бухгалтера и лиц, получивших деньги.

При обнаружении в кассе недостачи или излишков наличных денег в акте указывается сумма недостачи или излишка и объясняются причины их возникновения.

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг, документов с определенной степенью защиты производится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения, за которое отвечает материально ответственное лицо. Данные о наличии бланков ценных бумаг, документов с определенной степенью защиты вносятся в опись.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- условия хранения ценных бумаг;
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете

полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в кассе организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств.

На втором этапе осуществляется *проверка условий, обеспечивающих сохранность денежных средств*.

На этом этапе следует установить:

- имеется ли в делах организации обязательство кассира о полной материальной ответственности;

- обеспечивается ли сохранность денежных средств в кассе;
- обеспечивается ли сохранность денег при доставке их из банка в кассу организации;
- соблюдаются ли требования по технической укреплённости и оборудованию помещений касс;
- наличие металлических шкафов или сейфов для хранения денежных средств;
- наличие дубликата ключей от помещения кассы, сейфа у руководителя организации.

На заключительном этапе требуется *проверка соблюдения установленного порядка ведения кассовых операций*.

Проверка соблюдения установленного порядка ведения кассовых операций в белорусских рублях начинается с установления тождественности остатков по счету 50 «Касса» на начало проверяемого периода путем сверки записей в кассовой книге, кассовом отчете, соответствующем регистре, Главной книге и балансе организации.

Проверка кассовых операций проводится, как правило, сплошным методом со дня окончания предыдущей проверки по следующим условиям:

- проверка установленного порядка ведения кассовых операций;
- установление достоверности и законности операций с наличными средствами;
- проверка соблюдения кассовой дисциплины.
- проверяя соблюдение установленного порядка ведения кассовых операций, необходимо обратить внимание на правильность документального оформления операций по кассе и получить ответы на вопросы, приведенные на рисунке 9.2.

Устанавливается при проверке	Полнота заполнения реквизитов приходных и расходных кассовых документов
	Обязательная регистрация приходных и расходных ордеров, платежных ведомостей и др.
	Наличие подписей ответственных лиц и получателей денежных средств
	Отсутствие исправлений, подчисток
	Наличие в расходных кассовых ордерах сведений о документе, удостоверяющем или подтверждающем личность получателя денежных средств
	Наличие в качестве приложения к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости оформленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь доверенности в случае выдачи наличных денег другому лицу и др.

Рисунок 9.2 – Проверка правильности документального оформления операций по кассе

Для получения ответов на вопросы, приведенные на рисунке 9.2, изучаются отчеты кассира с приложенными документами и кассовая книга.

Далее в ходе проверки устанавливается достоверность, законность и экономическая целесообразность совершенных кассовых операций. Для этого тщательно анализируется полнота и своевременность оприходования денег в кассу, полученных со счетов организации в банке. Это устанавливается путем встречной и взаимной сверки данных банковских выписок, заявлений на получение наличных денег, приходных кассовых ордеров и записей в кассовой книге.

При проверке выплат наличных денег по платежным ведомостям следует выборочно установить, все ли внесенные в расчетно-платежные ведомости лица работали в организации и нет ли среди них подставных лиц, которым выписывалась заработная плата с целью присвоения.

При проверке кассовых отчетов устанавливают соответствие записей кассовых отчетов приложенным к ним документам, правильность подсчета оборотов по приходу и расходу, определения остатка на конец отчетного периода и переноса его с одной страницы на другую, а также соответствие остатка по отчету кассира на конец месяца остатку по счету 50 «Касса» в Главной книге.

В ходе контроля кассовых операций необходимо убедиться в соблюдении организацией кассовой дисциплины. Проверяя кассовую дисциплину, следует выяснить соблюдение:

- остатка наличных денег в кассе установленному лимиту;
- своевременности оприходования в кассу наличных денежных средств;
- целевого использования наличных денежных средств, полученных из кассы банка.

Источниками информации для проведения проверки являются:

- кассовая книга;
- отчеты кассира с приложенными первичными документами (приходными и расходными кассовыми ордерами, платежными ведомостями);
- журналы регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- заявления на получение наличных денег;
- учетные регистры по счету 50 «Касса» и связанные с ним;
- Главная книга;
- бухгалтерский баланс;
- отчет о движении денежных средств и др.

## **9.2 Проверка операций по счетам в банках**

Безналичные расчеты являются основным элементом финансовых взаимоотношений между бизнес-партнерами, поэтому подлежат контролю со стороны как государства, так и собственников капитала организации.

Цель проверки операций по счетам в банках состоит в установлении законности, достоверности и целесообразности совершенных операций по движению средств на счетах в банках.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке операций по счетам в банках, включают:

- Банковский кодекс Республики Беларусь;
- Закон Республики Беларусь «О валютном регулировании и валютном контроле»;
- Указ Президента Республики Беларусь «О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций»;
- Указ Президента Республики Беларусь «О развитии безналичных расчетов»;
- Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют»;
- Инструкция о банковском переводе;
- Инструкция об организации исполнения платежей с текущих счетов в белорусских рублях в очередности, установленной законодательством;
- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств и др.

Проверка операций по счетам в банках проводится по всем счетам, открытым организацией в банках сплошным способом (рисунок 9.3).

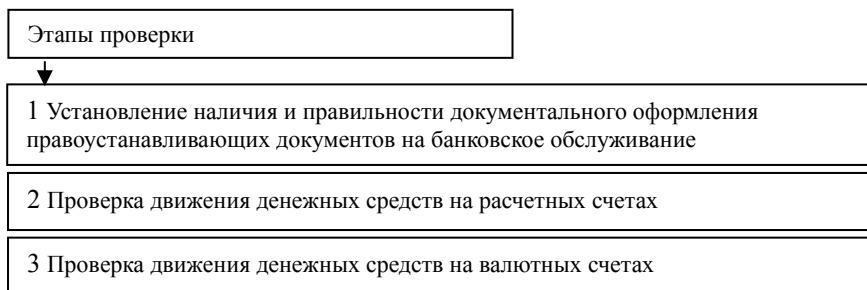


Рисунок 9.3 – Порядок проверки операций по счетам в банках

Проверка начинается с установления наличия и правильности документального оформления правоустанавливающих документов на банковское обслуживание.

Проверка операций по счетам в банках начинается с изучения информации о счетах организации в национальной и иностранной валюте по договорам о банковском обслуживании. Устанавливаются количество и номера счетов, открытых в банках, наименование банков. Эти данные нужны для проверки информации по банковским выпискам по всем счетам и регистров бухгалтерского учета по каждому счету.

Затем изучаются юридические основы взаимоотношений организации и банка, соответствие договора банковского счета (договора на банковское обслуживание) нормам Гражданского кодекса Республики Беларусь, экономическая эффективность выбранного пакета услуг, их стоимость и др.

Документирование как один из элементов метода бухгалтерского учета предполагает наличие должным образом оформленных документов, являющихся основанием для перечисления денежных средств организации. Поэтому для установления документальной обоснованности и достоверности произведенных платежей проверяющий изучает оправдательные документы по каждой операции. Именно указанные задачи стоят на этапе *проверки движения денежных средств на расчетных счетах*.

Одновременно банковские документы изучаются по существу. Для этой цели необходимо выяснить:

- полноту зачисления денежных средств на расчетный счет;
- законность списания денежных средств с расчетного счета.

Далее устанавливается соответствие оборотов по дебету и кредиту счета по выпискам банка за каждый день проверяемого периода с оборотами согласно учетным регистрам.

Проверяя полноту зачисления денежных средств, которые перечислены покупателями и заказчиками в оплату отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, необходимо сверить записи по дебету счета 51 «Расчетный счет» с кредитовыми записями учетных регистров по счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При контроле операций по списанию денежных средств с расчетного счета и прочих счетов в банках особое внимание уделяется своевременности и полноте оприходования в кассу полученных из банка наличных денег, законности перечисления средств по счетам поставщиков и прочих кредиторов.

Детальной проверке должны быть подвергнуты операции по списанию денежных средств с расчетного счета в сопоставлении со счетами учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 25 «Общепроизводственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др.), так как в данном случае может быть сокрыто перечисление средств за невыполненные работы, неоказанные услуги.

Такие операции должны быть подтверждены документально (договорами, актами сдачи-приемки выполненных работ, накладными на материальные ценности и др.).

С целью установления наличия «бестоварных операций» с «лжепредпринимательскими» структурами целесообразно провести встречную проверку.

Сплошной проверке подвергаются операции, связанные с оплатой штрафов, пеней, неустоек.

Поступление денежных средств от финансово-кредитных организаций в виде кредитов, зачисление средств с других счетов проверяют путем встречной сверки записей по регистрам бухгалтерского учета по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по

долгосрочным кредитам и займам», 55 «Специальные счета в банках», а также сверки выписок и приложенных к ним документов.

На третьем этапе проводится *проверка движения денежных средств на валютных счетах*.

Валютные операции относятся к числу наиболее сложных разделов учета, и их бухгалтерское отражение нередко сопровождается ошибками, которые влекут применение к организации штрафных санкций, поэтому проверку этих операций рекомендуется осуществлять методом сплошного контроля.

Порядок проведения проверки операций по валютным счетам тождественен проверке операций по текущему (расчетному) счету.

Однако при проведении контроля валютных операций особое внимание должно быть обращено на соблюдение действующего законодательства при их осуществлении. Проверяющий должен установить, ведется ли аналитический учет по каждому открытому счету, производятся ли записи как в иностранной валюте, так и в рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день осуществления операции. Предварительно сверяются остатки на счетах по выпискам банка и по учетным регистрам, а также обороты и остатки по счетам в учетных регистрах и в Главной книге.

Для проверки полноты зачисления выручки сравнивают сумму поступившей в течение года валютной выручки со стоимостью экспортированного товара.

Особое внимание уделяется покупке валюты в части соответствия указанной цели приобретения и направления ее использования. При несовпадении фактической цели использования приобретенной иностранной валюты и цели, указанной в заявке на ее покупку, следует убедиться в наличии уведомления об изменении целевого использования приобретенной иностранной валюты с отметкой банка о его принятии.

В заключение устанавливается правильность отражения в учетных регистрах валютных операций. Для этого с помощью приемов прослеживания и сопоставления записей в учетных регистрах по счету 52 «Валютный счет» с данными учетных регистров по счетам учета материальных ценностей (10, 18, 41 и др.), затрат (08, 20, 26, 44 и др.), расчетов (60, 62, 76 и др.), доходов и расходов (90, 91) выясняется содержание составленной корреспонденции счетов, их соответствие требованиям нормативных документов.

Источниками информации для проведения проверки являются:

- выписки банка из лицевых счетов с приложенными к ним оправдательными документами;

- договора на банковское обслуживание;

- хозяйственные договора (внешнеэкономические контракты);

- записи в учетных регистрах по счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и другим взаимосвязанным счетам и т. д.

# 10 ПРОВЕРКА РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

## 10.1 Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками

Расчеты с поставщиками и подрядчиками в силу массовости и особого влияния на финансовые показатели субъекта хозяйствования требуют особого внимания контролирующих органов.

Цель проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками состоит в установлении законности, целесообразности, своевременности, достоверности и правильности отражения этих операций в учете и отчетности.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками, включают:

- Гражданский кодекс Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Положение о приемке товаров по количеству и качеству;
- Инструкцию по инвентаризации активов и обязательств и др.

Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками проводится в последовательности, приведенной на рисунке 10.1.

### Этапы проверки

1 Проверка наличия и правильности оформления договоров, соответствие требованиям законодательства (особенно при осуществлении государственных закупок)

2 Проверка выполнения договоров по срокам, ассортименту, суммам и валютам платежа

3 Оценка задолженностей по реальности к взысканию и по срокам погашения

4 Проверка организации претензионной работы и ее эффективности

5 Анализ эффективности используемых инструментов расчета и валют платежа, соблюдения расчетно-платежной дисциплины и ее влияние на финансовое состояние организации

6 Оценка достоверности соответствующих показателей бухгалтерской отчетности



Рисунок 10.1 – Последовательность проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками

Учитывая, что форма, сроки, условия оплаты определяются договором, *первоначально следует изучить договоры поставки* продукции и другие хозяйственные договоры на оказанные организации услуги, выполненные работы. Проверка осуществляется на предмет их соответствия требованиям норм Гражданского кодекса Республики Беларусь и Закона Республики Беларусь № 419-З «О государственных закупках товаров (работ, услуг)» (в случае, если приобретение товаров (работ, услуг) осуществляется полностью или частично за счет бюджетных средств и (или) средств государственных внебюджетных фондов получателями таких средств).

К числу важнейших требований при осуществлении сделок на поставку товаров (работ, услуг) помимо соблюдения процедур закупки относятся также полнота и своевременность исполнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора.

Проверяющий должен установить наличие договоров поставки по проведенным сделкам, правильность их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности.

Особое внимание уделяется *проверке своевременности поставок* соответствующего количества и качества материальных ценностей, а также использования проверяемой организацией своих прав в случаях нарушения условий договоров поставки.

Далее необходимо получить доказательства того, что расчеты с поставщиками и подрядчиками за полученные материальные ценности (работы, услуги) отражены в полном объеме, в соответствующем периоде, правильно оценены и отражены в учетных регистрах.

Для этого проверяются непосредственно расчетные операции с каждым поставщиком (или выборочно) по данным учетных регистров (журналов-ордеров, ведомостей и т. п.) по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и расчетно-платежных документов. Выясняется дата проведения и характер операций, правильность применения цен, наценок по поступившим ценностям, полнота их оприходования, правильность выделения «входного» НДС.

Сопоставляя данные первичных документов с данными договора, заказа, счета-фактуры, проверяющий получает подтверждение о полноте, своевременности и правильности оприходования полученных материальных ценностей (работ, услуг).

Обоснованность расчетов с подрядчиками за выполняемые работы должна подтверждаться кроме заключенных договоров наличием проектно-сметной документации, актов сдачи-приемки выполненных работ и т. д.

Реальность числящейся кредиторской или дебиторской задолженностей по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», точность произведенных расчетов, качество проектов и смет, отсутствие приписок объемов выполненных строительно-монтажных работ могут быть проверены:

- с использованием приемов документального контроля;
- путем контрольного обмера выполненных работ (по заключению эксперта).

По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо установить соблюдение срока исковой давности, наличие мероприятий по ее взысканию и обоснованность порядка списания.

Дополнительным объектом проверки могут стать расчеты по претензиям. О наличии таких операций свидетельствуют записи на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям»).

При проверке реальности сальдо субсчета 76-3 необходимо получить ответы на вопросы, приведенные на рисунке 10.2.

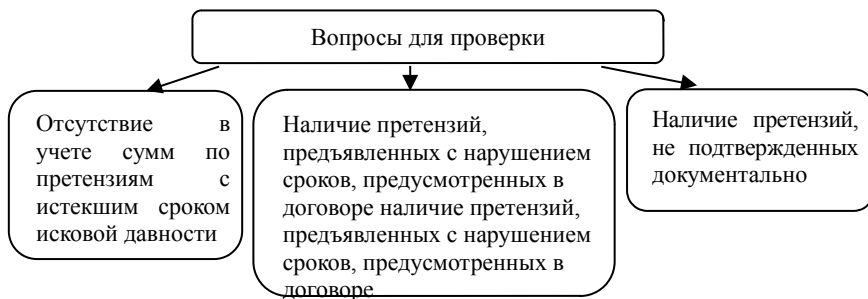


Рисунок 10.2 – Проверка реальности сальдо субсчета 76-3

В процессе проверки расчетов по претензиям определяются своевременность и правильность составления акта, его соответствие Положению о приемке товаров по количеству и качеству.

Далее проводится анализ эффективности используемых инструментов расчета и валют платежа, соблюдения расчетно-платежной дисциплины. Он включает оценку целесообразности принятых условий оплаты, применяемых вариантов взыскания дебиторской и своевременности

погашения кредиторской задолженностей, а также их влияние на финансовое состояние организации.

В заключение проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками проводится сличение показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние расчетов в организации, с данными регистров синтетического и аналитического учета по соответствующим счетам:

- кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счетам 08, 10, 20, 23, 25, 26, 29, 41, 44 и др.;

- дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счетам 51, 52, (или 62, 76 при неденежной форме погашения обязательств) и др.;

- итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 сверяются с данными бухгалтерского баланса.

Источниками информации для проведения проверки являются:

- первичные документы на поступление активов: счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты приемки выполненных строительно-монтажных работ и др.;

- учетные регистры по счетам 51, 52, 60, 76 и др.;

- договоры поставки, купли-продажи, строительного подряда;

- статистическая и бухгалтерская отчетность организации: бухгалтерский баланс, статистический отчет 12-ф (расчеты) «Отчет о состоянии расчетов» и др.

## **10.2 Проверка расчетов с покупателями и заказчиками**

Расчеты с покупателями и заказчиками определяют финансовые поступления организации за поставленную продукцию, выполненные работы и услуги, что оказывает непосредственное влияние на ее платежеспособность и предопределяет особый интерес проверяющих.

Цель проверки расчетов с покупателями и заказчиками состоит в установлении законности, целесообразности, своевременности взыскания, достоверности и правильности отражения этих операций в учете и отчетности.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками, включают:

- Гражданский кодекс Республики Беларусь;

- Налоговый кодекс Республики Беларусь;

- Положение о приемке товаров по количеству и качеству;

- Инструкцию по инвентаризации активов и обязательств и др.

Проверка расчетов с покупателями и заказчиками проводится в следующем порядке:

- проверка наличия договоров с покупателями и заказчиками и соот-

ветствие их оформления как требованиям законодательства, так и интересам организации;

- определение наличия покупателей и заказчиков, не оплативших в срок расчетные документы и эффективность принятых мер по взысканию дебиторской задолженности;

- оценка дебиторской задолженности по реальности ко взысканию, срокам погашения и обоснованности ее списания;

- анализ эффективности используемых инструментов расчета и валют платежа;

- анализ эффективности используемых инструментов расчета и валют платежа, соблюдения расчетно-платежной дисциплины и ее влияние на финансовое состояние организации;

- оценка достоверности соответствующих показателей бухгалтерской отчетности.

Проверка начинается с оценки состояния учета и контроля по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», далее выясняется наличие и правильность оформления договоров на поставку продукции, гарантийных писем от покупателей.

Изучение договоров осуществляется с целью определения их юридической силы, условий, сроков действия и соответствия интересам организации как в части стоимости отгружаемой продукции, работ, услуг (целесообразность скидок, цен, тарифов), так и сроков (отсрочка, рассрочка) и форм оплаты (денежные и неденежные формы прекращения обязательств).

После этого проверяющий по данным первичных расчетно-платежных документов, актов инвентаризации расчетов и учетных регистров по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» устанавливает достоверность учета операций по расчетам с покупателями и заказчиками.

Важным моментом является классификация и определение наличия просроченной дебиторской задолженности и ее причин, а также выяснение мер, принимаемых к взысканию (переписка, претензия, судебный иск, факторинг и т. д.). От момента возникновения задолженности до ее форс-мажорных обстоятельств изменить свой вид.

Текущей считается такая задолженность, которая вытекает из установленных форм расчетов организации и является неизбежной в процессе хозяйственной деятельности. Просроченная задолженность – это задолженность с истекшим сроком оплат, которая должна быть погашена. Проверяющему необходимо установить причины ее непогашения в установленные сроки (слабый контроль со стороны ответственных лиц за своевременной оплатой расчетно-платежных документов, временные финансовые затруднения должника др.).

Общепринятая практика показывает, что без должного внимания и действий со стороны организации просроченная задолженность со временем может перейти в сомнительную и безнадежную (рисунок 10.3).

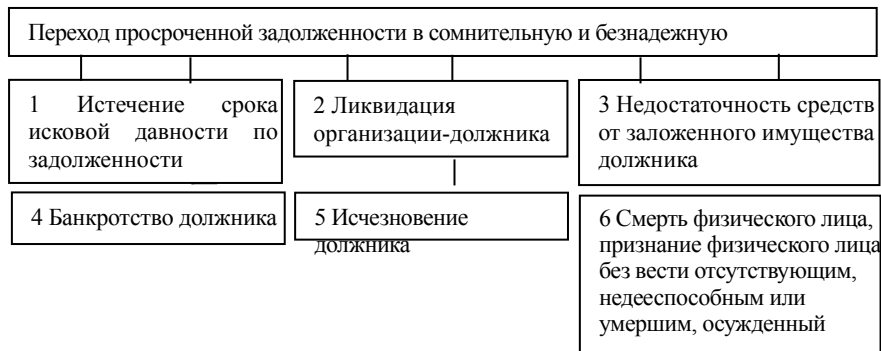


Рисунок 10.3 – Условия, при которых просроченная задолженность может перейти в сомнительную и безнадежную

Основанием для признания дебиторской задолженности безнадежной к получению у компании-кредитора являются документы, подтверждающие невозможность ее взыскания:

- документы, подтверждающие ликвидацию должника, полученные из системы учета и идентификации юридических лиц страны его учреждения, документы судебного исполнителя о невозможности взыскания долга и др.);
- результаты инвентаризации расчетов с должником;
- письменное обоснование невозможности взыскания задолженности.

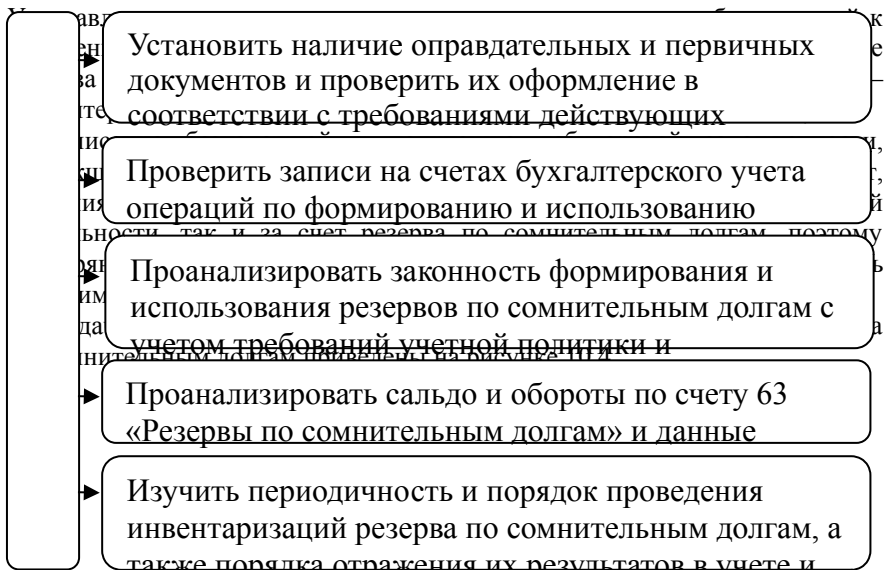


Рисунок 10.4 – Задачи проверки операций по формированию и использованию резерва по сомнительным долгам

Далее проводится анализ эффективности используемых инструментов расчета и валют платежа, соблюдения расчетно-платежной дисциплины. Он включает оценку целесообразности установленных договором условий и валюты оплаты, применяемых вариантов взыскания дебиторской задолженности, а также их влияние на финансовый результат организации.

В заключение проверки расчетов с покупателями и заказчиками проводится сличение показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние расчетов в организации, с данными регистров синтетического и аналитического учета по соответствующим счетам: 51, 52, 62, 76, 90 и др. Итоговые записи по оборотам и остаток по счету 62 сверяются с данными бухгалтерского баланса (при наличии у организации на конец года резервов по сомнительным долгам показатели статей бухгалтерского баланса, отражающих состояние дебиторской задолженности, приводятся с соответствующим уменьшением их балансовой стоимости на стоимость данных резервов).

Источниками информации для проведения проверки являются:

- первичные документы по отгрузке продукции: счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акт сверки взаиморасчетов и др.;

- учетные регистры по счетам 51, 52, 62, 63, 76 и др.;
- договоры поставки, купли-продажи, строительного подряда;
- статистическая и бухгалтерская отчетность организации: бухгалтерский баланс, статистический отчет 12-ф (расчеты) «Отчет о состоянии расчетов» и др.

### **10.3 Проверка расчетов с разными дебиторами и кредиторами**

К расчетам с разными дебиторами и кредиторами относятся периодические расчеты с организациями по операциям с транспортными организациями (за оказанные услуги) по имущественному и личному страхованию, претензиям, суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, за товары, проданные в кредит и т. д.

Цель проверки расчетов с разными дебиторами и кредиторами состоит в установлении законности, целесообразности, своевременности и достоверности отражения этих операций в учете и отчетности.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке расчетов разными дебиторами и кредиторами, включают:

- Гражданский кодекс Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Инструкцию по бухгалтерскому учету доходов и расходов и др.

Направления проверки обусловлены видами расчетов с разными дебиторами и кредиторами, осуществляемых в организации, поэтому прежде всего следует провести соответствующий анализ и установить:

- правомерность использования счета 76 для учета расчетов (вместо счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.);

- наличие документов, подтверждающих возникновение и погашение дебиторской и кредиторской задолженностей, а также реальность отраженных сумм;

- правильность составления корреспонденции счетов и точность их отражения в учетных регистрах;

- достоверность соответствующих показателей бухгалтерской отчетности.

С разными дебиторами и кредиторами проводится проверка расчетов:

- с организациями и лицами по исполнительным документам.

Определяется правильность расчета и обоснованность удержаний из заработной платы работников в пользу других субъектов хозяйствования и лиц, а также своевременность перечисления удержанных сумм получателю;

- по имущественному и личному страхованию. Изучается наличие и достоверность договоров страхования, отражение на счетах бухгалтерского учета начисленных сумм страховых платежей, обоснованность включения

уплаченных сумм страховых платежей в затраты, не учитываемые при исчислении налога на прибыль;

- по претензиям. Устанавливается документальная обоснованность предъявленных и признанных штрафов, пеней, неустоек и правильность их отражения в учете. Изучаются обороты по субсчету 76-3 «Расчеты по претензиям», на котором отражаются штрафы, пени, неустойки, взыскиваемые за несоблюдение договорных обязательств. Проверяется соблюдение обязательного условия для отражения сумм финансовых санкций в бухгалтерском учете – их признание плательщиками или факт присуждения этих санкций судом, а также правильность корреспонденции счетов;

- по причитающимся дивидендам и другим доходам. Определяется правильность определения, учета и своевременность расчетов с учредителями по причитающимся дивидендам по результатам деятельности с учетом правоустанавливающих документов организации (устав, учредительный договор, учетная политика) и соблюдения норм налогового законодательства;

- по депонированным суммам. Правильность и достоверность отражения в учете расчетов устанавливается во взаимосвязи с кассовыми операциями путем сопоставления записей в расходных кассовых ордерах, по счетам 50, 76 и данных расчетно-платежной ведомости, реестра депонированных сумм;

- по договору доверительного управления имуществом. Изучается правильность документального оформления и отражения в учете расчетов доверителя с доверительным управляющим по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе;

- связанных с выбывающей группой. Устанавливается обоснованность и достоверность отражения в учете расчетов, связанных с выбытием группы (группа активов, предназначенных для одновременного выбытия), признанной предназначенной для реализации (при приватизации, ликвидации организаций).

Источниками информации для проведения проверки являются:

- учредительные и организационно-распорядительные документы (устав, учредительный договор, приказы, распоряжения и т. д.), расчетные и расчетно-платежные ведомости, платежные инструкции, бухгалтерские справки-расчеты, претензионная переписка, исполнительные документы и решения судебных органов, отчеты доверительного управляющего, документы по поступлению и выбытию активов и др.;

- учетные регистры по счетам 51, 52, 76 и др.;

- статистическая, налоговая и бухгалтерская отчетность организации: бухгалтерский баланс и приложения, декларация по налогу на прибыль, статистический отчет 12-ф (расчеты) «Отчет о состоянии расчетов» и др.



## 10.4 Проверка расчетов с персоналом по оплате труда

Оплата труда работников организаций является основным стимулирующим фактором и важнейшим объектом проверки как в части начисления, удержания, так и своевременности выплаты заработной платы сотрудникам. Несмотря на то, что организации самостоятельно устанавливают формы, системы и размер оплаты труда, материального стимулирования его результатов, государство осуществляет контроль и регулирование в этой сфере с целью социальной поддержки и защиты населения.

Цель проверки расчетов с персоналом по оплате труда состоит в установлении законности, целесообразности, своевременности и достоверности отражения этих операций в учете и отчетности.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке, включают:

- Трудовой кодекс Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Закон Республики Беларусь «О занятости населения Республики Беларусь»;
- Указ Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования в области оплаты труда»;
- Постановление Совета Министров Республики Беларусь «О перечне видов работ, производимых с применением средств механизации, автоматизации, робототехники, в которых допускается использование несовершеннолетних и молодых работников в ограниченном количестве»;

Этапы проверки

1	Проверка организации системы учета и контроля расчетов с персоналом по оплате труда на предприятии
2	Проверка достоверности произведенных работникам начислений заработной платы и других выплат (премий, материальной помощи, подарков и т. д.)
3	Проверка достоверности произведенных удержаний из заработной платы
4	Проверка соблюдения своевременности осуществления выплат
5	Проверка правильности определения и достоверности отнесения на финансовые результаты или себестоимость продукции (работ, услуг) расходов на оплату труда
6	Проверка соблюдения порядка хранения документов по учету труда и заработной платы
7	Оценка достоверности соответствующих показателей бухгалтерского учета и отчетности

Рисунок 10.5 – Последовательность проверки расчетов с персоналом по оплате труда

*На первом этапе* осуществляется проверка организации системы учета и контроля расчетов с персоналом по оплате труда на предприятии.

Приступая к проверке расчетов с персоналом по оплате труда, следует выяснить:

- какие формы и системы оплаты труда применяются в организации;
- имеется ли внутреннее положение об оплате труда работников и коллективный трудовой договор;
- списочный и среднесписочный состав работников;
- как организовано оформление сотрудников при приеме и увольнении;
- наличие и соблюдение трудового распорядка;
- как организован учет расчетов по оплате труда (состав и квалификация бухгалтеров, обеспеченность нормативными материалами, как организован контроль за их работой, какая автоматизированная программа используется, ее функциональные возможности и т. д.).

*На втором этапе* проверяется достоверность произведенных работникам начислений заработной платы и других выплат (премий, материальной помощи, подарков и т. д.).

Проверку достоверности обязательств организации по расчетам с персоналом по оплате труда начинают с подтверждения учетных данных сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Для этого кредитовое сальдо по данному счету сверяется с итогом перечня регистрации платежных ведомостей или итогам расчетно-платежной ведомости.

При повременной оплате труда выясняется обоснованность применения тарифных ставок и должностных окладов и соблюдение условий контрактов, а при сдельной – выполнение количественных и качественных показателей, правильность применения норм и расценок.

В ходе проверки следует обратить особое внимание на правильность оформления и начисления различных *выплат* работникам: стимулирующего характера (премии, вознаграждения по итогам работы за год и др.); компенсирующего характера (надбавки и доплаты за работу в ночное время, сверхурочное и др.); за непроработанное время (оплата трудовых и социальных отпусков, пособий по временной нетрудоспособности и др.); оплата простоев, брака и т. д.

Далее проверяется правильность начисления оплаты труда отдельно работникам с повременной и работникам со сдельной оплатой труда.

Проверяя правильность и обоснованность начисления премии, необходимо сопоставить информацию положения о премировании, приказов, расчетных ведомостей и лицевых счетов. Начисление премии должно быть санкционировано приказом руководителя или иным распорядительным документом.

Правильность исчисления доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы (за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в праздничные дни, за работу в тяжелых и вредных условиях) устанавливается проверкой соответствия данных табеля учета использования рабочего времени и установленных законодательством размеров доплат.

В процессе проверки оплаты за время отпуска необходимо установить полноту включения в расчет выплат при определении среднего заработка, правильность определения среднемесячной и среднедневной оплаты труда, суммы оплаты за время отпуска.

В процессе контроля проверяется также расходование средств Фонда социальной защиты населения, и прежде всего на выплату пособий по временной нетрудоспособности.

Процедура контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности включает проверку правильности: расчета среднего заработка; процента возмещения; числа дней нетрудоспособности; суммы начисленного пособия.

Аналогично проверяется оформление других документов, дающих право на получение пособий за счет средств Фонда социальной защиты населения (пособие по беременности и родам и др.);

Достоверность произведенных удержаний из заработной платы проверяется на *третьем этапе*.

На основе лицевых счетов и документов, предоставленных работниками и исполнительными органами (справки на детей из учебных учреждений, платежных документов по оплате кредита на строительство, решения суда и др.) устанавливается обоснованность применяемых вычетов и льгот при

расчете подоходного налога, произведенных удержаний из заработной платы работников, своевременность и полнота их перечисления.

Законность необязательных удержаний производимых по инициативе работника определяется на основании изучения заявления работника о его согласии на удержание и приказа об удержании из заработной платы работника тех или иных сумм, подписанного нанимателем.

Проверка обязательных удержаний включает изучение правильности исчисления и уплаты:

- подоходного налога: определяется налогооблагаемая база, устанавливается перечень доходов, освобождаемых от обложения подоходным налогом, правомерность и правильность применения налоговых вычетов (стандартные; социальные; имущественные; профессиональные), ставки налога;

- обязательного страхового взноса в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (удерживается из начисленной заработной платы в размере 1 %);

- удержаний по исполнительным листам в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 1092 «О перечне видов заработка и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей». Определяется правильность базы исчисления алиментов (удерживаются от общей суммы доходов, включая основную и дополнительную заработную плату, премии, пособия по временной нетрудоспособности, начисленные за отчетный месяц после удержания из них подоходного налога) и обоснованность применяемой ставки (25 % – на одного ребенка, 33 % – на двух детей, 50 % – на трех и более).

Далее устанавливается соблюдение ограничений, установленных статьей 108 Трудового кодекса (размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся работнику (начисленной заработной платы, премии, больничного листа, вознаграждений и т. д. за вычетом подоходного налога). При удержаниях по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50 % заработка).

Следует помнить, что данные ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей и расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении. Однако за работником должно быть сохранено не менее 30 %.

*На четвертом этапе* осуществляется проверка соблюдения своевременности осуществления выплат.

Проверяющий на основе изучения внутренних документов организации, определяющих правовые взаимоотношения работников и нанимателя, устанавливает дни выплаты заработной платы и их соблюдение путем

сопоставления с данными выписок (учетного регистра) по расчетному счету. Сумма невыплаченной в конце месяца заработной платы должна соответствовать кредитовому сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Проверку правильности определения и достоверности отнесения на финансовые результаты или себестоимость продукции (работ, услуг) расходов на оплату труда проводят *на пятом этапе*.

Проверяя правильность отнесения расходов на оплату труда на счета бухгалтерского учета, необходимо изучить записи по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами 20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 90 и других и сопоставить эти учетные записи с содержанием первичных и распорядительных документов к ним, так как выплаты могут производиться как за счет себестоимости производства (расходов на реализацию), так и прибыли организации.

*На шестом этапе* проверяется соблюдение порядка хранения документов по учету труда и заработной платы.

Проверка соблюдения законодательства по хранению документов по учету труда и заработной платы связана с контролем соблюдения сроков хранения и уничтожения указанных документов.

Оценка достоверности соответствующих показателей бухгалтерского учета и отчетности осуществляется на заключительном, *седьмом, этапе*.

В ходе проверки расчетов с персоналом по оплате труда необходимо сверить сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на первое число со строкой 635 бухгалтерского баланса субъекта хозяйствования и итоговыми суммами (к выдаче) расчетно-платежных ведомостей с целью установления соответствия показателей аналитического учета данным синтетического учета и бухгалтерского баланса.

В заключение с целью установления рациональности и эффективности расходования средств на оплату труда целесообразно сопоставить темпы роста заработной платы и производительности труда проверяемой организации.

Источниками информации для проверки расчетов с персоналом по оплате труда являются локальные нормативные правовые документы, учетная политика и приложения к ней, коллективный договор, положения об оплате труда и премировании, штатное расписание, приказы о приеме и перемещении работников, трудовые договоры, трудовые книжки, должностные инструкции, таблицы учета рабочего времени; наряды и акты выполненных работ, путевые листы, справки, графики отпусков, лицевые счета, учетные регистры по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующим с ним, выписки по банковским счетам, бухгалтерский баланс и статистическая отчетность форм 12-т и 1-т «Отчет по труду», 1-т (кадры) «Отчет о численности, составе и профессиональном

обучении кадров», 1-т (фонд времени) «Отчет об использовании календарного фонда времени» и др.

### **10.5 Проверка расчетов с подотчетными лицами**

Подотчетные лица – работники организации, которым выданы денежные средства в подотчет на определенные цели, учитывая что для отнесения этих затрат на себестоимость установлены нормативы и ограничения, возможно использование валюты и выдача наличных денег, данному участку учетной работы следует уделить особое внимание, проводя проверку сплошным способом.

Цель проверки расчетов с подотчетными лицами состоит в установлении законности, целесообразности, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности операций по выдаче денежных средств должностным лицам организации под отчет, расходованию ими денежных средств на хозяйственные нужды и командировочные расходы.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке:

- Трудовой кодекс Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу»;
- Положение о порядке направления в служебные командировки за границу;
- Инструкция «О порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь»;
- Инструкция о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу;
- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках»;
- Типовой план счетов и инструкция по его применению и др.

Проверка расчетов с подотчетными лицами проводится в следующем порядке:

- *соблюдение правил выдачи сумм под отчет и своевременности представления авансовых отчетов, отчетов о командировках.* С целью проверки соблюдения правил выдачи сумм под отчет необходимо удостовериться в наличии приказа руководителя организации, которым определен круг лиц, имеющих право на получение под отчет денежных

средств на операционные и хозяйственные расходы, а в каждом конкретном случае – приказа на выдачу авансов на командировочные расходы. Кроме того, для выявления фактов выдачи средств под отчет лицам, имеющим задолженность по подотчетным суммам, полученным ранее, целесообразно исследовать записи в регистре аналитического учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (отражает задолженность за подотчетным лицом по состоянию на первое число месяца, если им не представлен авансовый отчет или представлен, но не на всю полученную в подотчет сумму денежных средств). На основании регистра кроме суммы аванса устанавливается дата ее возникновения, которая должна быть подтверждена расходным кассовым ордером и записью в кассовой книге или выпиской из банка с приложением платежных документов.

При проверке командировочных расходов следует установить наличие приказа о командировании работника и указанные в нем сроки и цели командировки. Затем подвергается проверке оформление зарегистрированных в специальном журнале командировочных удостоверений (если их ведение предусмотрено организацией);

- *целесообразность и обоснованность использования подотчетных сумм, правильность их списания.* На основании изучения авансового отчета устанавливается правильность оформления, арифметических подсчетов, законность и целесообразность расходования каждой суммы, возможность искажения полученного под отчет размера аванса, обоснованность применения норм суточных и оплаты проживания.

В части командировочных расходов изучается обоснованность и соответствие установленным нормам произведенных расходов по найму жилого помещения, проезду; сумма суточных за фактические дни нахождения в служебной командировке и другие подлежащие возмещению расходы.

При выявлении случаев, когда организация принимала решение об оплате суточных или проездных документов сверх установленных норм, необходимо установить, на какой счет отнесена разница.

Для определения реальности, достоверности и целевой эффективности командировочных расходов по зарубежным командировкам целесообразно проверить наличие письменно сформулированных заданий по командировке, а также отчетов об их исполнении с резолюцией руководителя организации об утверждении.

Законность и целесообразность расходования подотчетных сумм на хозяйственные расходы проверяются сопоставлением сумм авансового отчета по видам расходов (приобретение материальных ценностей, оплата работ и услуг) с записями в документах, подтверждающими фактическое поступление ценностей на склад или получение услуг. Документы, приложенные к авансовому отчету, сличаются с материалами складского

учета (карточки учета, заборные карты, требования) для выявления возможных злоупотреблений в виде повторной оплаты ценностей в безналичном порядке;

- *наличие и правильность заполнения авансовых отчетов.*

Проверяющий определяет все ли авансовые отчеты подписаны бухгалтером и утверждены руководителем, вносятся ли бухгалтером необходимые исправления при отсутствии оправдательных документов, выявлении арифметических ошибок или неправильно оформленных документов;

- *правильность оформления документов, приложенных к авансовым отчетам, порядок их погашения с целью предотвращения повторного использования.*

Проверяющий должен изучить по форме и содержанию следующие документы, приложенные к авансовому отчету:

- командировочное удостоверение (если его ведение предусмотрено организацией) на наличие заверенных отметок о дне прибытия и дне выбытия из места служебной командировки. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне выбытия делаются в каждом пункте. Устанавливается, заверены ли отметки о прибытии и выбытии подписью уполномоченного лица и ее расшифровкой, печатью (штампом) с наименованием организации, в которую был командирован работник;

- подлинность проездных документов, подтверждающих фактические расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно (при наличии);

- подлинность документов, подтверждающих фактические расходы по найму жилого помещения и иные расходы;

- наличие отчета о проделанной работе (если отчет предусмотрен нанимателем).

При проверке документов, приложенных к авансовому отчету по расходам на хозяйственные нужды, устанавливаются не только наличие и правильность их оформления (соответствие даты, суммы, УНП в кассовом и товарном чеках, выделение НДС и т. д.), но и оприходование приобретенных товарно-материальных ценностей на склад;

- *своевременность возврата неизрасходованных подотчетных сумм.*

При выяснении наличия задолженности у подотчетного лица по ранее выданным в подотчет суммам, причин и принятых мер по возврату неизрасходованных подотчетных сумм устанавливаются виновные лица, не принявшие должных мер к взысканию этих сумм. Основой для исследования являются данные аналитического учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами», приложенные к авансовым отчетам документы;

- *достоверность отражения операций на счетах бухгалтерского учета и отчетности.* Проверке подвергается правильность корреспонденции счетов, проставленная бухгалтером напротив каждой



суммы расхода в *авансовом* отчете и точность переноса данных в учетные регистры.

Записи в учетном регистре по счету 71 проверяются по данным авансовых отчетов и кассовых документов. Суммы, выданные в подотчет и отраженные в регистре, сверяются по каждому подотчетному лицу с расходными кассовыми ордерами, отчетами кассира, авансовыми отчетами, учетным регистром по счетам 50 и 51. Далее изучается правильность составления учетных записей на счетах бухгалтерского учета. Операции по возвращенным и удержанным из подотчетных сумм средствам следует сопоставить с данными приходных кассовых ордеров, отчетами кассира, учетным регистром по счетам 50 и 51. Расходы, относимые с кредита счета 71 в дебет счетов 26 «Общехозяйственные затраты», 25 «Общепроизводственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», 91 «Прочие доходы и расходы» и другие, необходимо сверить с показателями учетных регистров по этим счетам в разрезе статей затрат.

Источниками информации для проверки расчетов с подотчетными лицами являются: локальные нормативные правовые акты в части регламентации расчетов с персоналом по оплате труда, авансовые отчеты с приложенными к ним оправдательными документами, задания на командировку, отчеты по командировкам, книга регистрации убывающих в командировку, приказ на командирование, сметы и отчеты по представительским расходам, перечень лиц, которым может выдаваться аванс в подотчет на хозяйственные и представительские расходы и сроки отчета по таким суммам, сметы на представительские расходы, лимиты расчетов наличными денежными средствами, кассовые ордера, регистры по счетам 50, 51, 71, счета активов, затрат и т. д., бухгалтерский баланс и статистическая отчетность формы 12-ф (расчеты) «Отчет о состоянии расчетов».

## **10.6 Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям**

Цель проверки расчетов с персоналом по прочим операциям состоит в установлении законности, целесообразности, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности расчетов по предоставленным займам и возмещению материального ущерба.

Основными нормативными документами, которыми следует руководствоваться при проверке, являются:

- Гражданский кодекс Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Трудовой кодекс Республики Беларусь;
- Положение о порядке и условиях предоставления организациями состоящим в их штатах работникам, нуждающимся в улучшении жилищных

условий, займов на строительство (реконструкцию) или приобретение жилых помещений;

- Положение о порядке определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями;

- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств;

- Типовой план счетов и инструкция по его применению и др.

В процессе проверки расчетов по предоставленным займам изучаются:

- *правомерность и надлежащее документальное оформление предоставления займов работникам организации.* В процессе проверки изучается договор займа, заключенный между организацией и работником (устанавливается наличие трудовых отношений с заемщиком) по форме и содержанию (наличие юридически подтвержденного обязательства возратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных заемщиком вещей того же рода и качества). Далее проверяется наличие и правильность оформления расходного кассового ордера или платежного поручения, накладной (если заем предоставлен в натуральной форме);

- *своевременность и полнота поступающих от работника-заемщика платежей.* Проверяющий устанавливает полноту и своевременность возврата займа исходя из условий договора и выписки по расчетному счету (приходному кассовому ордеру), данных по счету 73, 50, 51.

Договором займа может быть предусмотрено его возвращение как в полном объеме, так и по частям (в рассрочку). Если в ходе проверки вскрыты случаи нарушения заемщиком срока, установленного для возврата займа или очередной его части (в случае предоставления рассрочки), то оцениваются действия заимодавца по взысканию этой суммы.

В процессе проверки расчетов по возмещению материального ущерба изучаются:

- реальность оценки материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также других видов ущерба. На первом этапе устанавливаются причины возникновения недостачи или порчи имущества, какие меры приняты по их устранению. Далее определяется наличие и правильность оформления договоров о полной материальной ответственности с работниками. Затем изучается правильность документального оформления ущерба, т. е. инспектируются соответствующие организационно-распорядительные и первичные документы (инвентаризационные и сличительные ведомости, приказы (распоряжения) руководителя о списании недостачи на виновное лицо, решения судебных органов). Учитывая, что работники, как правило, несут полную материальную ответственность за ущерб, причиненный по их вине

нанимателю, проверяющий должен установить объективность возмещаемой суммы (упущенная выгода не учитывается) по данным регистров по счетам 01, 10, 28, 50, 51 и т. д. (в зависимости от подвергнувшегося порче или недостающего актива), накладным, выпискам и иным документам, подтверждающим стоимость актива, его оценку;

- своевременность и полнота возмещения материального ущерба виновными лицами. Далее изучается наличие аналитического учета по каждому работнику по счету 73, правильность, полнота и своевременность внесения записей в регистры синтетического и аналитического учета (суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, должны быть отражены по дебету счета 73 с кредита счетов 94, 28 (за потери от брака продукции), по кредиту субсчета 73-2 записи производятся в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств (на суммы внесенных платежей), 70 (на суммы удержаний из сумм по оплате труда).

В процессе проверки расчетов по возмещению материального ущерба проверяющий определяет своевременность возмещения виновными лицами материального ущерба, одновременно проверяя наличие первичных документов, свидетельствующих об этом.

В соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь работникам отдельных профессий выдается форменная одежда, стоимость которой за вычетом предоставляемой скидки погашается частями в течение установленного срока. В ходе проверки необходимо устанавливать:

- законность выдачи форменной одежды в соответствии с нормами, установленными законодательством;
- правильность предоставления скидки со стоимости;
- соблюдение сроков оплаты работниками получаемой форменной одежды.

Источниками информации для проверки расчетов с подотчетными лицами являются: инвентаризационные и сличительные ведомости, приказы (распоряжения) руководителя о списании недостачи на виновное лицо, решения судебных органов, выписки по расчетному счету, приходные кассовые ордера, регистры по счетам 28, 50, 51, 70, 73, 94 и т. д., бухгалтерский баланс и др.

## **10.7 Проверка расчетов по налогам и сборам**

Цель проверки расчетов по налогам и сборам состоит в установлении полноты перечисления, своевременности осуществления расчетов и достоверности отражения в учете и отчетности сумм исчисленных и уплаченных налогов и сборов.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке:

- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- [Инструкция](#) о порядке возврата разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- [Инструкция](#) по бухгалтерскому учету доходов и расходов;
- Типовой план счетов и инструкция по его применению и др.

В процессе проверки расчетов по налогам и сборам устанавливается соблюдение (правильность):

- налогового и таможенного законодательства;
- налоговой дисциплины (правильность определения налогооблагаемой базы, законность применения налоговых льгот, отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов (пошлин), пеней, адекватность применения налоговых ставок, своевременность и полнота перечисления сумм налогов и сборов);
- учетных и отчетных данных о дебиторской и кредиторской задолженностям по расчетам по налогам и сборам;
- ведения налогового учета.

На начальном этапе целесообразно установить наличие документов о постановке на учет и своевременность внесения в них изменений, а также информирования об этом инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Далее изучается налоговый аспект учетной политики организации с целью определения, по каким налогам, сборам и платежам организация ведет расчеты с бюджетом, какие особенности учета, определенные документом, оказывают влияние на порядок исчисления и уплаты, их соответствие действующему законодательству. Проверяется правильность расчета налогооблагаемой базы в налоговых декларациях (суммы начисленных налогов (сборов, платежей), указанные в налоговых декларациях (расчетах), сравниваются с записями в регистрах синтетического и аналитического учета по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»), обоснованность и правомерность применения налоговых ставок и льгот. Устанавливается наличие документального подтверждения отраженных сумм начисленных налоговых санкций и пени, подлежащих уплате в бюджет. Подтверждается достоверность сальдо расчетов по каждому виду уплачиваемых налогов. Проверяется правильность учетных записей по начислению и уплате налогов и сборов, пеней и штрафов.

В заключение устанавливается правильность отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки, себестоимости, прибыли организации, заработной платы персонала).

Источниками информации для проверки расчетов по налогам и сборам являются учредительные документы и изменения к ним, свидетельство о государственной регистрации; свидетельство о присвоении учетного номера плательщика, учетная политика организации, накладные, счета-фактуры, акты и др., выписки банка и платежные инструкции, регистры налогового учета, налоговые декларации (расчеты); учетные регистры по счетам 18, 20, 68, 70, 90 и т. д., бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и др.

## **10.8 Проверка расчетов по социальному страхованию и обеспечению**

Цель проверки расчетов по социальному страхованию и обеспечению состоит в установлении полноты перечисления, своевременности осуществления расчетов и достоверности отражения в учете и отчетности сумм, исчисленных и уплаченных в Фонд социальной защиты населения министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке:

- Закон Республики Беларусь «О пенсионном обеспечении»;
- Закон Республики Беларусь «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного социального страхования»;
- Закон Республики Беларусь «О государственных пособиях семьям, воспитывающим детей»;
- Указ Президента Республики Беларусь «О Фонде социальной защиты населения»;
- Положение о Фонде социальной защиты населения;
- Положение об уплате обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование и иных платежей в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь;
- Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам;
- Положение о порядке назначения и выплаты государственных пособий семьям, воспитывающим детей;
- Положение о комиссии по назначению государственных пособий семьям, воспитывающим детей, и пособий по временной нетрудоспособности;
- Правила индивидуального (персонифицированного) учета застрахованных лиц в системе государственного социального страхования;

- Перечень выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах»;

- Типовой план счетов и инструкция по его применению и др.

В процессе проверки расчетов по социальному страхованию и обеспечению контролируется:

- соблюдение требований нормативных правовых актов Республики Беларусь, регулирующих расчеты по социальному страхованию и обеспечению;

- соблюдение порядка определения базы для исчисления отчислений в фонд социальной защиты населения;

- законность применения ставок обязательных страховых взносов;

- наличие и эффективность работы комиссии по назначению пособий;

- правильность использования средств фонда социальной защиты населения;

- соблюдение расчетно-платежной дисциплины;

- достоверность данных персонифицированного учета;

- достоверность отражения операций по расчетам по социальному страхованию и обеспечению на счетах бухгалтерского учета и отчетности.

При проведении проверки расчетов по социальному страхованию и обеспечению проверяющий устанавливает наличие документов о постановке на учет и своевременность внесения в них изменений, а также информирования об этом органа Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты населения Республики Беларусь.

Далее выясняется, все ли работники организации поставлены на учет с выдачей страхового свидетельства государственного социального страхования.

Следующим этапом проверки является установление правильности определения объекта для начисления обязательных страховых взносов, объективности применяемой ставки, полноты и своевременности перечисления средств.

Особое внимание уделяется проверке правильности использования средств фонда социальной защиты населения.

Проверяющим устанавливается наличие и соблюдение порядка создания и работы, полноты полномочий комиссии по назначению государственных пособий семьям, воспитывающим детей, и пособий по временной нетрудоспособности, сохранность оправдательных документов. Своевременность выплаты пособий устанавливается с учетом изучения установленных дат выплаты заработной платы, а полнота – расчетных

документов (выписка по расчетному счету) и нормативных актов, определяющих размер.

При проверке правильности расчетов по пособиям по временной нетрудоспособности изучаются листки нетрудоспособности на предмет сроков болезни, подписей должностных лиц и отметок медицинских учреждений. Срок болезни по листку нетрудоспособности соотносится с данными табеля учета рабочего времени. Далее проверяется порядок расчета пособия с учетом установленной причины утраты трудоспособности (в связи с заболеванием или травмой в быту, на работе; уход за больным членом семьи, ребенком и т. д.).

С учетом необходимости ведения персонифицированного учета и отчетности проверяющий контролирует периодичность и сроки предоставления документов персонифицированного учета и отчетности: анкета застрахованного лица по форме ПУ-1, сведения о приеме и увольнении по форме ПУ-2, индивидуальные сведения по форме ПУ-3 и др.

В заключение проверяется правильность отражения операций по расчетам по социальному страхованию и обеспечению на счетах бухгалтерского учета (69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также достоверность отражения остатков задолженности в бухгалтерской отчетности.

Источниками информации для проверки расчетов по социальному страхованию и обеспечению являются приказы и распоряжения, лицевые счета, выписки банка и платежные инструкции; расчетные и расчетно-платежные ведомости, табели учета рабочего времени, трудовые книжки, материалы комиссии по назначению пособий, листки нетрудоспособности, данные персонифицированного учета, учетные регистры по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», бухгалтерский баланс, статистическая отчетность и др.

## **10.9 Проверка внутрихозяйственных и внутрисистемных расчетов**

Организационная структура таких крупных компаний корпоративного типа, как железная дорога, предопределяет особый механизм финансовых отношений и взаиморасчетов между обособленными структурами, что находит отражение в необходимости ведения специальных счетов для отражения таких трансфертных взаимосвязей.

Цель проверки внутрихозяйственных и внутрисистемных расчетов состоит в установлении законности, целесообразности, достоверности и правильности отражения этих операций в учете и отчетности.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками:

- Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- Типовой план счетов и инструкция по его применению;
- Учетная политика и иные локальные нормативные документы, устанавливающие порядок финансовых и иных взаимоотношений внутри системы и др.

В составе расчетных операций проверке должны быть подвергнуты и операции по внутренним расчетам, и прежде всего по внутрихозяйственным и внутрисистемным (расчеты по взаимному отпуску материальных ценностей, по реализации товаров, продукции, работ, услуг, по передаче расходов и т. п.), к которым относятся расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, включаемые в общий баланс объединения.

Эти расчеты целесообразно проверять по отдельным субсчетам специально выделенных счетов бухгалтерского учета. На основании учетной политики устанавливаются наличие и порядок отражения на счетах внутренних расчетов (в учетной практике на железной дороге между юридическими лицами применяется счет 78 «Внутрисистемные расчеты», между обособленными структурными подразделениями в пределах одного юридического лица применяется синтетический счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»), организация аналитического учета в разрезе субсчетов и организаций, с которыми эти расчеты совершаются.

Анализируя записи по субсчетам счетов 78 и 79, проверяющий обращает внимание на соответствие сумм, проведенных на этих субсчетах, оправдательным документам и полученным подтверждениям (авизо) и т. п.

Далее проверяется правильность оформления извещений (авизо) и тождественность записей в учете сторон внутренних расчетов (изучается наличие обязательных реквизитов, которыми являются номер и дата, наименование организации, с которой ведутся расчеты, содержание операции и сумма по дебету или кредиту счета внутренних расчетов, корреспондирующие счета, другие уточняющие реквизиты). Кроме того, проверяется соблюдение предельного срока предъявления согласованных извещений (авизо) между организациями (их филиалами) за отчетный период (10-е число месяца, следующего за отчетным) и причины несоблюдения установленного порядка. Устанавливается соответствие даты составления извещений (авизо) отчетному месяцу проведения хозяйственной операции (осуществления расчетов). Исключением являются авизо по передаче налоговых вычетов по товарам (работам, услугам), имущественным правам, не относящимся к основным средствам и



нематериальным активам и приходящиеся на обороты по реализации по перевозкам (предельный срок – 20-е число месяца, следующего за отчетным). Предельный срок предъявления согласованных авизо между филиалами за отчетный период – 11-е число месяца, следующего за отчетным.

# 11 КОНТРОЛЬ ЭКСПЛУАТАЦИОННЫХ РАСХОДОВ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПЕРЕВОЗОК И ИНЫХ ТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ

---

## 11.1 Особенности формирования и организации контроля эксплуатационных расходов и калькулирования показателей себестоимости в системе железнодорожного транспорта

Расходы на транспортировку занимают значительный удельный вес в себестоимости и цене многих видов продукции, достигая по отдельным видам товаров цену поставщиков. Транспортные затраты оказывают существенное влияние на уровень отпускных цен в конечных пунктах потребления, в особенности при перевозке на большие расстояния так называемых «дешевых» грузов (угля, руды, строительных грузов, минеральных удобрений и др.).

Специфика работы транспортных предприятий определяет особенность структуры транспортных издержек, отличных от структуры издержек, присущих промышленным предприятиям. В структуре расходов транспортных предприятий нет сырья. Кроме того, в затратах транспортных предприятий остается высоким удельный вес топливно-энергетических расходов.

Производственный процесс, т. е. процесс перевозки (являющийся одновременно и продукцией транспорта), осуществляется путем перемещения подвижного состава, потребляющего значительное количество топливно-энергетических ресурсов.

На транспорте, в том числе и на железнодорожном, затраты, связанные с осуществлением процесса перевозок грузов и пассажиров, называются **эксплуатационными расходами**.

На процесс формирования эксплуатационных расходов в подразделениях железной дороги оказывают существенное влияние особенности функционирования железнодорожного транспорта, которые определяют состав и механизм формирования расходов (рисунок 11.1).

Многоуровневая система управления, обуславливающая необходимость интегрированности процесса управления. Интеграция управления обеспечивает объединение разнообразных функций (планирование, учет,

контроль, анализ, регулирование) на одном уровне управления, а вертикальная интеграция позволяет совместить однородные функции на разных уровнях управления (структурные подразделения, отделения дороги и Управление железной дороги).

В результате интеграции по горизонтали происходит формирование сводной информационной базы о величине эксплуатационных расходов на уровне отделений дороги.

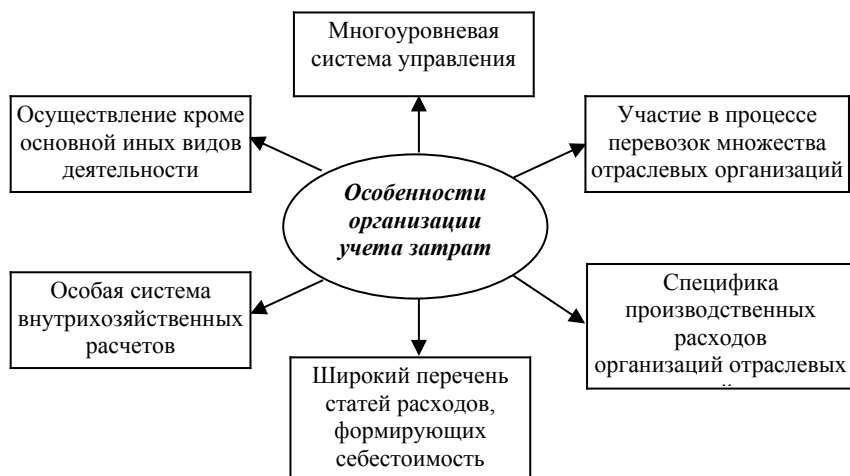


Рисунок 11.1 – Особенности железнодорожного транспорта, оказывающие влияние на организацию учета и контроля затрат

Эксплуатационные расходы (текущие расходы железной дороги, связанные с осуществлением перевозочного процесса) отделений железной дороги отражают только затраты, произведенные отделениями, а часть общедорожных расходов, связанных с перевозками и осуществляемых на уровне Управления железной дороги, не находят отражения в отчетах о расходах отделений, и поэтому расходы по перевозкам отделения являются неполными.

При вертикальной интеграции определенные функции реализуются на разных уровнях управления. На уровне Управления железной дороги, используются интегрированные данные о расходах, содержащихся в соответствующих отчетах, представленных отделениями, к которым затем присоединяются расходы Управления дороги (общедорожные расходы - расходы Управления железной дороги и организаций дорожного

подчинения), не нашедшие отражения в суммах расходов по отделениям железной дороги.

Это обусловило введение формы отраслевой отчетности № 69-жел «Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности организаций железной дороги».

В обеспечении перевозочного процесса участвует множество предприятий отраслей хозяйства железной дороги, каждая из которых выполняет свои специфические функции перевозочного процесса. Хозяйственная деятельность таких отраслевых предприятий сопровождается производственными расходами, присущими только им и являющимися специфическими, кроме того, у каждого предприятия есть общие для всех хозяйств общехозяйственные расходы (одинаковые по направлениям затрат для всех отраслей). Для регламентации всех групп расходов на каждом уровне управления разрабатывается Номенклатура расходов по основной деятельности железной дороги, для которой характерно наличие широкого перечня статей формирующих эксплуатационные расходы, часть которых присуща только отраслевым хозяйствам и их предприятиям.

В системе железнодорожного транспорта существует особая система внутрихозяйственных расчетов, при которой структурное подразделение железной дороги, выполнившее работу для другого структурного подразделения, не предъявляет ему счета к оплате, а отражает затраты у себя, так как источником покрытия всех затрат, связанных с перевозочным процессом, являются единые доходы железной дороги от перевозок.

С учетом перечисленных особенностей в управлении затратами, роли подразделений железной дороги, находящихся на разной территории и участвующих в осуществлении единого технологического процесса перевозок, особенностей формирования затрат по уровням управления железной дороги определяются отличительные подходы к организации их учета и контроля.

Многоуровневая организация и управление в системе железнодорожного транспорта, особенность производственного процесса и роль подразделений железной дороги, находящихся на разной территории и участвующих в осуществлении единого технологического процесса перевозок, определяют особый механизм учета и формирования полной величины эксплуатационных расходов на уровне Управления железной дороги (рисунок 11.2).

Организация учета эксплуатационных расходов начинается на уровне структурного подразделения отделения железной дороги, именно здесь осуществляется первичный учет всех основных производственных затрат по

технологическим операциям процесса перевозок. Составленный на уровне структурного подразделения отчет об эксплуатационных расходах позволяет количественно оценить величину расходов только по тем технологическим операциям, которые выполнены данным подразделением.

Целью контроля на уровне эксплуатационных расходов является установление законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных операций.

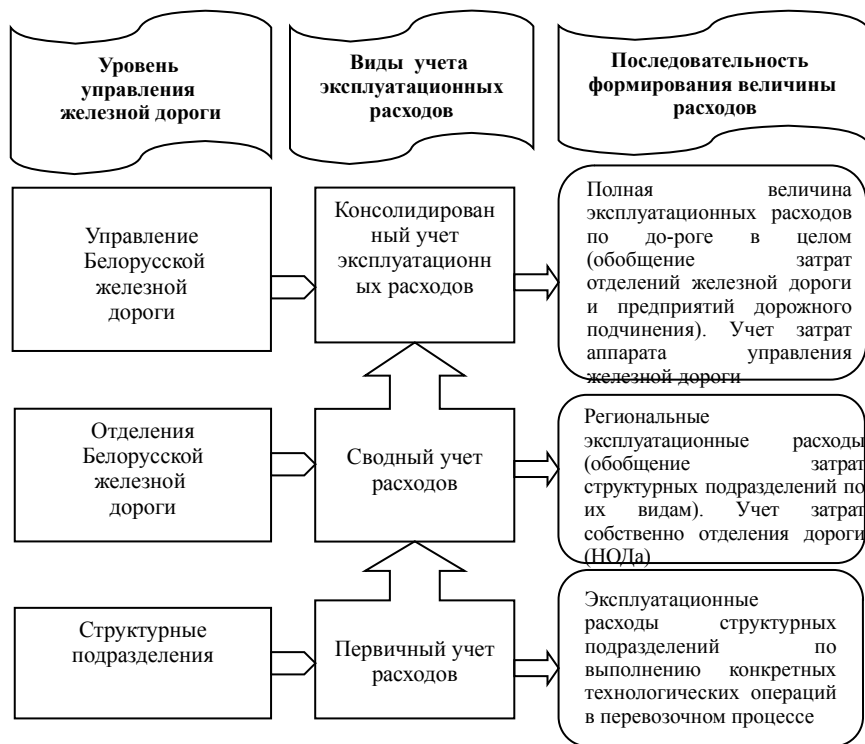


Рисунок 11.2 – Модель организации учета эксплуатационных расходов

Дальнейшее формирование полной величины эксплуатационных расходов начинает осуществляться путем сочетания сводного и первичного учета затрат по вертикальным уровням интеграции расходов.

На уровне отделения железной дороги составленный сводный отчет об эксплуатационных расходах структурных подразделений, входящих в его состав, дополняется величиной эксплуатационных расходов по собственно отделению железной дороги, организация учета которых осуществляется на

основании первичного учета. Полученная величина эксплуатационных расходов отделения железной дороги, которые являются региональными затратами железной дороги, отражается в отраслевой форме отчетности 69-жел (рисунок 11.3).

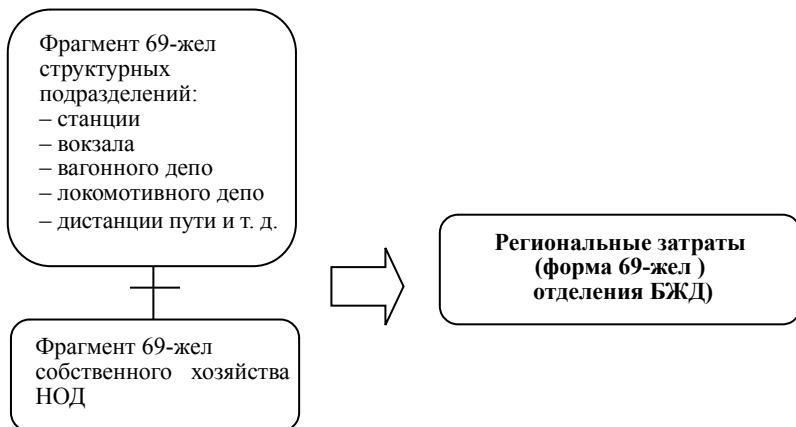


Рисунок 11.3 – Формирование региональных затрат на уровне отделения железной дороги

Дальнейшее движение и формирование полной величины эксплуатационных расходов происходит в Управлении железной дороги, где также осуществляется сочетание сводного и первичного учета затрат. Именно на уровне Управления железной дороги появляется возможность собрать расходы по всему циклу технологических операций, составляющих основу единого технологического процесса перевозок.

Составленный на уровне Управления железной дороги отчет об эксплуатационных расходах по форме 69-жел характеризует все затраты, связанные с осуществлением эксплуатационной деятельности, т. е. с перевозками грузов и пассажиров. Именно на основании полной величины расходов, сформированной на последнем уровне – Управлении железной дороги – рассчитываются показатели себестоимости перевозок и других транспортных услуг.

По железной дороге в целом на уровне Управления железной дороги рассчитываются следующие показатели себестоимости: перевозок грузов и пассажиров, багажа и почты, себестоимости перевозок грузов и пассажиров по видам сообщений и видам тяги.

В отделениях железной дороги рассчитывают только показатели себестоимости грузовых и пассажирских перевозок с их дифференциацией по видам тяги.

Перечисленные особенности оказывают непосредственное влияние на задачи и объем процедур, при осуществлении контроля организаций различного уровня управления железной дороги.

Проверка эксплуатационных расходов является трудоемким процессом, требующим от проверяющего знания помимо нормативных и инструктивных материалов также особенностей исчисления показателей себестоимости в различных подразделениях железной дороги. Поэтому до начала документальной проверки целесообразно изучить организационные и технологические особенности выполняемых подразделениями железной дороги операций в единой технологии перевозок, масштабы и структуру каждого вида деятельности, дать оценку системе внутреннего контроля процесса производства и системе учета затрат.

Далее проверяющему необходимо дать оценку соблюдения выбранного организацией метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и последовательно осуществлять процедуры проверки обоснованности и правильности включения отдельных видов затрат в состав себестоимости продукции, правильности учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат.

## **11.2 Общие положения проверки эксплуатационных расходов железной дороги**

Цель проверки эксплуатационных расходов состоит в установлении законности, целесообразности и эффективности осуществленных эксплуатационных расходов железной дороги, достоверности их отражения в учете и отчетности.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке:

- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу»;
- Инструкция «О порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь»;
- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь «Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках»;
- Типовой план счетов и инструкция по его применению;
- Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов;
- Инструкция по бухгалтерскому учету запасов;
- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств;
- Учетная политика, Положение о премировании, Номенклатура расходов и иные локальные нормативные документы, устанавливающие

отраслевой состав и классификацию затрат, а также подходы к калькулированию себестоимости.

Основные задачи проверки эксплуатационных расходов и калькулирования показателей себестоимости на каждом уровне управления железной дороги приведены на рисунке 11.4.



Рисунок 11.4 – Задачи контроля эксплуатационных расходов

Определение современных целей и задач, стоящих перед системой управления на железнодорожном транспорте, требует новых подходов к методическому обеспечению и организации контроля эксплуатационных расходов по уровням управления и особенно обоснованности расходов структурных подразделений.

Методика контроля затрат в сложной организационной структуре железной дороги определяет порядок и последовательность его проведения во всех отраслевых предприятиях, каждое из которых выполняет определенные функции в едином технологическом процессе перевозки. Поэтому, не изменяя последовательности проводимых проверок (подготовка к проведению, непосредственно проверка финансово-хозяйственной деятельности, систематизация и обобщение результатов,



реализация материалов проверки, контроль выполнения решений, принятых по результатам проверки), смещается акцент проверки на объекты, которые присущи специфике деятельности структурного подразделения, обеспечивающего определенный участок единого технологического процесса перевозки, с целью выявления внутрипроизводственных резервов и разработки мероприятий по их ликвидации. Такой подход к организации контроля затрат, который на практике осуществляется в форме контрольно-аналитических мероприятий, переносит акцент на разработку предупредительно-профилактических мероприятий, направленных на недопущение злоупотреблений и нарушений в будущем; выявление внутрипроизводственных резервов и разработку мероприятий по их ликвидации для конкретного предприятия железной дороги.

При проверке правильности включения затрат в себестоимость транспортных услуг необходимо установить обоснованность разграничения источников возмещения различных расходов (за счет себестоимости, прибыли или резервов), достоверность отчетных показателей себестоимости, правильность распределения затрат между видами выполненных работ или технологических операций.

Контроль начинается с рассмотрения отчетных данных в части выполнении плана эксплуатационных расходов и показателей себестоимости, о фактической величине расходов по калькуляционным статьям и экономическим элементам за период с начала года.

Следует помнить, что эксплуатационные расходы подразделений железной дороги группируются в учете, отчетности в двух разрезах: по экономическим элементам и калькуляционным статьям (изучение в динамике и взаимосвязи с объемом выполненных работ и оказанных услуг позволяет ответить на вопрос об эффективности понесенных затрат).

Так, особенности технологии осуществления перевозки грузов и пассажиров определяют целесообразность использования на железной дороге по процессному методу учета затрат и калькулирования себестоимости. Необходимым условием данного метода является регламентация расходов по каждой технологической операции единого технологического процесса перевозки. Это определило организацию контроля затрат в подразделениях железнодорожного транспорта на базе Номенклатуры расходов, которая имеет своей целью: единообразие в определении состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); формирование необходимой информации для калькулирования себестоимости перевозок грузов, пассажиров, багажа, почты и продукции (работ, услуг), иных видов деятельности, для контроля и управления затратами, их анализа и выявления на этой основе резервов их сокращения.

Статьи затрат дифференцированы по видам деятельности в соответствии с Номенклатурой расходов железной дороги, которая

представляет собой перечень статей затрат по операциям технологического процесса, сгруппированных в разделы по видам деятельности и признаку экономического содержания. Основной принцип, который соблюдается при построении номенклатуры расходов железной дороги, основан на возможности группировки расходов по следующим классификационным признакам: отношению к виду деятельности, перевозочному (производственному) процессу и способу включения в себестоимость перевозок и продукции.

Группировка по экономическим элементам позволяет контролировать формирование, структуру и динамику затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание. Эта информация используется для изучения соотношения живого и овеществленного труда, нормирования и анализа производственных запасов, а также для других расчетов. Одновременно рассчитываемые поэлементно затраты всех материальных и топливно-энергетических ресурсов положены в основу формирования плановых заданий по снижению материальных затрат и оценки их выполнения.

По данным отчета о затратах на производство продукции формы 4-ф (затраты), а также ведомственной отчетности 69-жел можно проследить соотношение отдельных элементов затрат: материальных затрат (за вычетом стоимости возвратных отходов), в т. ч. топлива и электроэнергии; расходов на оплату труда; отчислений на социальные нужды; амортизации основных фондов; прочих затрат. Изучение поэлементного состава и структуры затрат в динамике за ряд лет позволяет наметить главные направления поиска резервов снижения себестоимости технологических операций, работ, услуг в зависимости от изменений в технологии и организации процесса перевозок. Технический прогресс влияет на изменение структуры затрат в сторону увеличения доли расхода материальных, топливно-энергетических ресурсов и амортизации основных фондов при относительном уменьшении затрат на оплату труда в себестоимости.

Далее в ходе проверки для выяснения поставленных задач целесообразно проверить обособленно каждый элемент затрат. В ходе проверки следует изучить положения учетной политики организации, в которой отражены особенности ведения бухгалтерского учета затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг.

Источниками информации проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются приказы и распоряжения руководителя организации; учетная политика организации и приложения к ней; договоры (контракты); сертификаты; лицензии; доверенности; планы, наряды, сметы; калькуляции; разработочные таблицы, формирующие себестоимость (по распределению заработной платы, израсходованных сырья и материалов, отчислений на социальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств); ведомости

распределения общепроизводственных, общехозяйственных затрат, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; первичные учетные документы, предусмотренные учетной политикой; регистры аналитического учета; акты; отчеты материально ответственных лиц; выписки банка и платежные инструкции; инвентаризационные материалы; данные налогового учета и налоговые декларации (расчеты); бухгалтерские справки; решения судебных органов; учетные регистры по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», 97 «Расходы будущих периодов», в том числе Главная книга; бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, примечания к бухгалтерской отчетности; статистическая отчетность формы 4-ф; отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности предприятий железнодорожного транспорта (69-жел); книга учета проверок; материалы предыдущих проверок контролирующих органов и др.

### **11.3 Проверка операций по формированию прямых эксплуатационных расходов**

Согласно методологическому подходу, отраженному в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, эксплуатационные расходы железной дороги можно классифицировать в зависимости от возможности прямого включения в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг:

- прямые – связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг;

- косвенные – связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения.

Проверяющему следует установить, какие затраты на предприятии относят к прямым: прямым материальным, прямым затратам на оплату труда, прочим прямым затратам. Кроме того, надо изучить состав прямых материальных затрат, которые включают стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг. В состав прямых затрат на

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

На основе данных по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства», учетных регистров, первичной документации и отчетности определяется соответствие затрат, установленным нормам и лимитам, правильность их разграничения по отчетным периодам, соблюдение выбранных и закрепленных в учетной политике способов ведения учета отдельных объектов, списания затрат и т. д. в разрезе экономически однородных элементов.

*Материальные затраты*, включая топливо и электроэнергию, занимают большую часть в общей величине всех затрат, следовательно, являются наиболее важным элементом затрат. Величина материальных затрат зависит от количества потребляемых материальных ресурсов и цен (тарифов). Кроме того, на прямые материальные затраты на производство продукции влияет ряд факторов: объем и структура транспортных работ, услуг; уровень затрат на единицу продукции; средняя стоимость единицы топливно-энергетических ресурсов и материалов; прогрессивность и изменение норм расхода.

Согласно учетной политике большинства структурных подразделений железной дороги при отпуске запасов в производство и ином выбытии их оценка производится по себестоимости каждой единицы. Транспортно-заготовительные расходы при их наличии ежемесячно полностью списываются на счета по учету затрат (в связи с их незначительным удельным

рисунке 11.5.

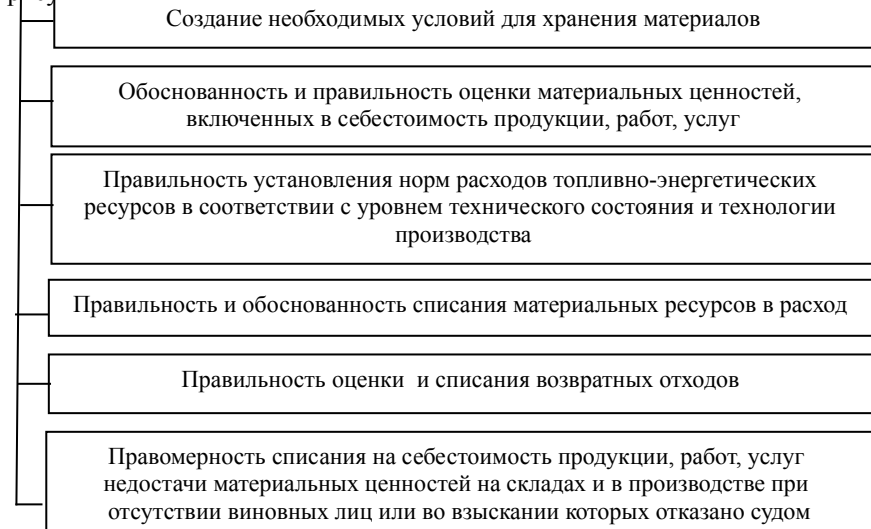


Рисунок 11.5 – Основные вопросы, исследуемые в ходе ревизии материальных затрат

Ревизия начинается с проверки условий хранения материальных ценностей. В целях снижения затрат на хранение необходимо правильно размещать производственные запасы, а также вовремя предупреждать недостачи. Для обеспечения хранения и сохранности материальных ценностей на структурных подразделениях имеются кладовые, которые находятся на территории предприятия. В целях сохранности материальных ресурсов кладовые оборудованы пожарной сигнализацией и противопожарными дверями.

Согласно технологическому процессу железной дороги одним из самых материалоемких структурных подразделений является локомотивное депо, поэтому на его примере приведена методика проверки материальных ресурсов. В локомотивном депо существуют два основных складских помещения: склад топлива, в котором хранится твердое и жидкое топливо, а также горюче-смазочные материалы, и центральная кладовая (склад запчастей и материалов).

При осмотре мест хранения материальных ценностей по имеющимся у материально-ответственных лиц документам ревизор проверяет, своевременно ли работники оформляют приемку и отпуск материалов, делают записи в карточке складского учета и устанавливают неучтенные излишки, причинами которых могут быть обвес, обсчет, обмер, что устанавливается по карточкам складского учета.

При осмотре складского хозяйства проверяющим может проводиться выборочная инвентаризация материальных ценностей для сверки фактического наличия с данными бухгалтерского учета. Результаты проверки заносятся в инвентаризационные описи, которые затем передаются в бухгалтерию. Если по результатам инвентаризации были обнаружены несоответствия фактических данных учетным, то отклонения записываются в сличительную ведомость.

Проверяя материальные затраты, необходимо убедиться в обоснованности списания материалов, топлива, энергии на затраты производства, а также в соблюдении выбранного метода и точности оценки

материальных ресурсов (учетной политикой железной дороги определен по себестоимости каждой единицы).

Обоснованность списания материальных затрат на производственные нужды и включения их в себестоимость транспортных работ, услуг контролируется путем сопоставления данных складов об отпуске материалов в производство с данными цехов и других подразделений о поступлении их в производство, а также путем анализа записей по кредиту счета 10 «Материалы» и дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», которые отражаются в ведомостях.

На предприятиях железнодорожного транспорта создана система нормирования расхода материальных ресурсов. В частности, в локомотивных депо применяются нормы расхода материальных ресурсов на единицу ремонта тягово-подвижного и моторвагонного подвижного состава. За списание материалов согласно установленным нормам несут ответственность инженерно-технические работники. Кроме того, республиканскими нормативно-правовыми актами в целях исчисления налогооблагаемой прибыли установлено нормирование топливно-энергетических ресурсов, а также выдачи средств индивидуальной защиты.

Средства индивидуальной защиты выдаются в соответствии с Типовыми отраслевыми нормами бесплатной выдачи средств индивидуальной защиты работникам железнодорожного транспорта, утвержденными постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Проверяющий должен определить, как соблюдается установленная норма расхода топлива. Для этого сравнивается фактический расход с установленными нормами. При этом проверяется правильность использования установленных локомотивной службой норм расхода топлива для каждого вида движения (грузовое и пассажирское).

В составе элемента «*Электроэнергия*» в локомотивном депо основная доля приходится на расход электроэнергии по производственному оборудованию ремонтных цехов, содержанию, обслуживанию, ремонту зданий и сооружений производственного назначения. Структурные подразделения железнодорожного транспорта ежемесячно получают от дистанций электроснабжения извещения (авизо) с указанными суммами к оплате. При проверке данной группы расходов необходимо удостовериться в тождественности расчетов за электроэнергию в обоих структурных подразделениях.

Сверхнормативные затраты на электроэнергию относятся к затратам, не участвующим при определении налогооблагаемой прибыли.

При проверке элемента «*Затраты на оплату труда*» контролю подвергается правомерность выплат из фонда оплаты труда, включаемых в себестоимость продукции, и выплат, направленных на потребление, за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

На предприятиях железнодорожного транспорта используются две формы оплаты труда, но преимущество имеет повременно-премиальная.

При проверке первичных документов по начислению заработной платы (табелей, расчетно-платежных ведомостей) следует сличить данные по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в части, списанной на производственные счета, и показатели по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. Это необходимо для выявления фактов включения в эксплуатационные расходы расходов на оплату труда работников, занятых в иных видах деятельности.

Выясняется, всё ли фактически отработанное время соответствующим образом регистрируется и утверждается, используются ли унифицированные формы первичной учетной документации по учету личного состава, использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда (личные карточки, приказы, табели, расчетно-платежные ведомости, лицевые счета, рапорты о выработке, наряды на сдельные работы и т. д.).

Одна из основных задач проверки правильности учета затрат и калькулирования себестоимости состоит в определении затрат на оплату труда, которые не относятся к производственной деятельности отчетного периода, а включаются в Перечень расходов на выплату персоналу в составе прочих расходов по текущей деятельности (счет 90):

1) премии за производственные результаты и надбавки всех видов сверх норматива, установленного Указом Президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования в области оплаты труда»;

2) премии и вознаграждения по системам премирования, сверх размеров, предусмотренных законодательством;

3) единовременные (разовые) премии, вознаграждения, поощрения;

4) единовременная помощь, выплачиваемая всем или большинству работников;

5) выплаты к праздничным датам, торжественным событиям (включая подарки);

6) вознаграждение по итогам работы за год (согласно условиям коллективного договора);

7) выходное пособие при прекращении трудового договора в связи с призывом работника на военную службу;

8) ежемесячные вознаграждения, выплачиваемые не освобожденным от основной работы секретарям, председателям БРСМ;

9) единовременные поощрения работников за участие в спортивных мероприятиях;

10) награждение за призовые места по итогам соревнований, связанных с производственной деятельностью;

11) оплата дополнительно предоставляемого по коллективному договору свободного от работы дня матери (отцу), воспитывающей(му) двух и более детей в возрасте до 16 лет, матери (отцу), не состоящей(му) в браке и воспитывающей(му) ребенка в возрасте до 16 лет;

12) дополнительные отпуска, в т. ч. компенсация за неиспользованный отпуск;

13) заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, направленными на сельскохозяйственные работы;

14) сохраняемый средний заработок (за рабочие дни) за время участия работников в дорожных, профсоюзных, республиканских и международных спортивных, спортивно-массовых и культурно-массовых мероприятиях;

15) единовременные выплаты работникам, направленным на обязательное медицинское освидетельствование (переосвидетельствование) на профпригодность в свободное от работы время;

16) оплата прохождения технической учебы в свободное от работы время;

17) средний заработок не освобожденным от основной работы членам профсоюзных органов, общественным инспекторам по охране труда при участии в работе этих органов, а также в профсоюзной учебе;

18) поощрения членов добровольных дружин;

19) компенсация стоимости питания;

20) компенсация затрат на наем жилого помещения молодым специалистам;

21) стоимость предоставленных работникам товаров (работ, услуг);

22) стоимость льгот по проезду работников, включая стоимость проездных билетов, приобретенных для личного пользования работников;

23) выплаты к юбилейным датам рождения (включая подарки);

24) материальная помощь, оказываемая отдельным работникам по заявлениям;

25) материальная помощь, оказываемая родителям при рождении ребенка, лицам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет;

26) материальная помощь, оказываемая в связи с чрезвычайными обстоятельствами;



27) начисление прочих выплат стимулирующего и компенсирующего характера;

28) выходное пособие при увольнении;

29) единовременная выплата в виде материальной помощи на оздоровление при предоставлении трудового отпуска в размере, определяемом коллективным договором (трудовым договором);

30) единовременная материальная помощь лицам, уволенным после прохождения срочной военной службы и принятым на прежнее место работы.

Кроме того, необходимо проследить обоснованность распределения затрат между смежными отчетными периодами, выполненными работами, оказанными услугами и незавершенным производством, отдельными видами работ. Для этого целесообразно проверить правильность образования, использования и корректировки резервов на предстоящую оплату отпусков работников, выплату вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждения по итогам работы за год. Устанавливается соответствие данных аналитического учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с записями в бухгалтерском балансе.

При проверке правильности отнесения на себестоимость *отчислений на социальные нужды* необходимо обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов в Фонд социальной защиты населения от источника начисления самого фонда оплаты труда. При этом необходимо учитывать виды доплат и надбавок, по которым не начисляются взносы в Фонд социальной защиты населения (материальная помощь при рождении ребенка, материальная помощь в связи с вступлением в брак, в связи с уходом на пенсию и прочие).

Обоснованность включения в себестоимость продукции отчислений на социальные нужды проверяется на основании записей по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетами учета производственных затрат и особенностей на предприятиях железной дороги не имеет.

Далее необходимо проверить правильность начисления **амортизации** основных средств.

Учетной политикой железной дороги в качестве основного способа начисления амортизации определен линейный метод. Проверяется правильность определения организацией срока использования объекта основных средств при принятии его к бухгалтерскому учету. Производится пересчет годовой суммы амортизационных отчислений при линейном способе исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта (нормативного срока службы).

Далее устанавливается своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений. Для проверки правильности отнесения амортизации на счета затрат или на другие источники выясняется, к какому виду относятся основные средства: производственного или непроизводственного назначения. Амортизацию по основным средствам производственного назначения относят на затраты производства и учитывают по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и др.), а непроизводственного назначения – на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (амортизационные отчисления по основным средствам при нахождении их в простое продолжительностью свыше трех месяцев).

Так как элемент «*Прочие затраты*» объединяет широкий блок затрат и отчислений, включаемых в себестоимость продукции, то в ходе проверки необходимо изучить основные действия (рисунок 11.6) (методика проверки на железной дороге особенностей не имеет).

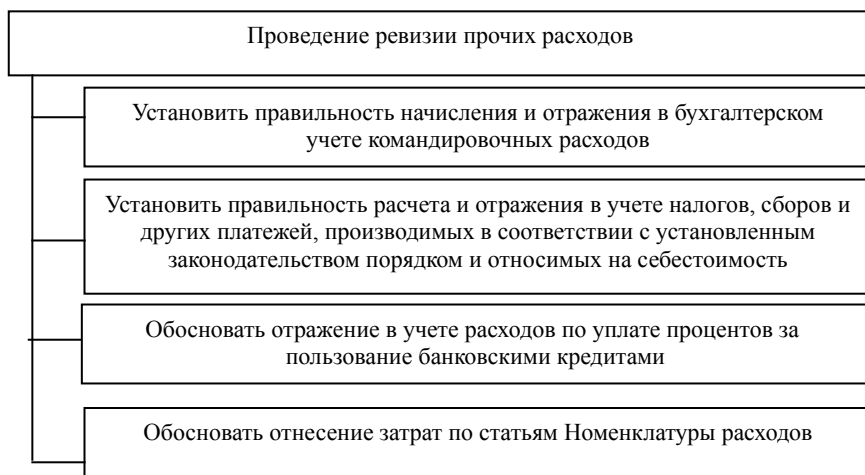


Рисунок 11.6 – Основные вопросы, изучаемые в ходе проведения проверки прочих расходов

Обоснованность списания расходов проверяется по первичным документам в соответствии с действующей номенклатурой статей и перечнем расходов, включаемых в эти статьи.

#### **11.4 Проверка правильности распределения общехозяйственных и общепроизводственных эксплуатационных расходов и калькулирования себестоимости**

Общепроизводственные и общехозяйственные эксплуатационные расходы включают управленческие (условно-постоянные) и распределяемые переменные косвенные затраты. Они включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения. Поэтому основной задачей проверяющего является установление обоснованности выбора и правильности применения базы распределения (на основании каких документов проводится распределение, каков метод распределения, закрепленный в учетной политике, каковы критерии включения тех или иных затрат в состав прямых или косвенных).

По первичным документам определяются правильность отражения затрат на счета бухгалтерского учета с учетом разграничения на затраты текущего периода и расходы будущих периодов, порядок распределения между видами деятельности, видами выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ) и т. д.

С помощью сопоставления данных аналитического и синтетического учета по счетам 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» учетных регистров проверяется правильность учетных записей по списанию затрат и информации, отраженной в бухгалтерской отчетности организации.

Важной составляющей проверки является установление выбранного организацией способа калькулирования и правильности его применения, т. е. определения себестоимости единицы работ. При проверке калькулирования себестоимости продукции устанавливается правильность:

- классификации затрат на производство продукции;
- применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- определения калькуляционной единицы, объектов и учета и калькулирования;
- учета и списания (распределения) затрат по статьям калькуляции;
- определения потерь от брака и простоев, незавершенного производства;
- распределения косвенных расходов;
- составления бухгалтерских записей по учету затрат на производство;
- ведения синтетического и аналитического учета затрат;
- соответствия записей аналитического и синтетического учета по счетам затрат записям в бухгалтерском балансе.

Особое значение при проверке затрат по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» имеет установление их производственного характера и документального обоснования в целях налогообложения, а также выявление расходов, не учитываемых в целях налогообложения. В процессе проведения проверки затрат следует обращать внимание на ошибки, связанные с включением в себестоимость затрат, подлежащих отнесению на прибыль предприятия; отнесением на себестоимость затрат, не связанных с производством и реализацией продукции, работ, услуг; включением затрат, связанных с капитальными вложениями. Контролируется правильность учета таких затрат для целей налогообложения, как командировочные расходы, расходы на подготовку кадров, на оплату процентов по ссудам банков, на рекламу, представительские расходы. Кроме того, следует помнить, что расходы, относящиеся к отчетному периоду, не допускается включать в расходы будущих периодов, отражаемые на счете 97 «Расходы будущих периодов». Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, то указанные расходы признаются в бухгалтерском учете путем их соответствующего распределения между отчетными периодами. Следовательно, проверяющий должен проанализировать информацию по счету 97 «Расходы будущих периодов», установить состав данных расходов, проверить правильность и своевременность составления расчета на их списание, а также отражение в бухгалтерском учете.

На следующем этапе проверки устанавливают методы оценки незавершенного производства возвратных отходов (характерно для предприятий промышленного сектора), побочной продукции. От реальности оценки незавершенного производства зависит достоверность себестоимости и исчисления финансового результата по текущей деятельности. По перевозочной деятельности в силу специфики технологического процесса железной дороги незавершенная продукция отсутствует.

# 12 КОНТРОЛЬ ДОХОДОВ ОТ ГРУЗОВЫХ ПЕРЕВОЗОК В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

---

## 12.1 Особенности финансовых взаимоотношений, определяющих организацию контроля доходов на железнодорожном транспорте

Приоритетность категории «доходы» для железнодорожного транспорта объясняется, прежде всего, объективной необходимостью получения дохода в достаточных размерах, обеспечивающих не только покрытие текущих расходов по ведению производственной и финансово-хозяйственной деятельности, но и образование прибыли для целей расширенного воспроизводства и удовлетворения потребностей собственника (государства). Доходы в сравнении с прибылью первичны, а следовательно, их существование как самостоятельной категории, необходимость управления и контроля за их формированием и использованием несомненны.

Для организаций железной дороги общепринятые подходы к понятию «доходы» трансформируются с учетом особенностей и специфики деятельности железнодорожного транспорта. Главным образом эти особенности заключаются в понятии продукции, которая производится организациями железнодорожного транспорта, а также в системе внутриотраслевых финансово-экономических взаимоотношений. Это обусловило необходимость использования в практике хозяйствования категории «доходные поступления».

Понять природу приведенных категорий невозможно без рассмотрения их экономической сущности с учетом исторического подхода к развитию железнодорожного транспорта. Это объясняется тем, что время накладывает свой отпечаток как на социально-экономические условия, так и на понимание исследователями сути отражающих эти условия экономических категорий.

Действовавшая в СССР организационная система железных дорог предопределила наличие особого подхода к финансовым взаимоотношениям внутри хозяйствующего субъекта (МПС), когда выручка за перевозочную деятельность концентрировалась в едином центре и лишь при вычитании сальдо тарифных платежей, причитающихся иностранным железным дорогам, признавалась доходом с последующим распределением между железными дорогами СССР.

Распределение доходов между дорогами обеспечивало равную рентабельность всех дорог вне зависимости от получения фактических доходов по тарифу, так как в условиях плановой экономики первостепенными факторами эффективности транспорта являлось выполнение плановых заданий по перевозкам. Распределительный механизм сохранился и в настоящее время, но он действует только в части доходов по пассажирским перевозкам.

До 1991 г. существовал определенный порядок формирования доходов железных дорог СССР от перевозок пассажиров, при котором доходы в пригородном и местном сообщении оставались в распоряжении дорог, выполнивших перевозку. Доходы от перевозок в прямом и международном сообщении централизовались, а затем распределялись по дорогам – участницам перевозки по расчетным ценам (ставка) за начальные операции (операции, связанные с формированием и обслуживанием пассажирских поездов). Остальная часть доходов от перевозок распределялась между дорогами пропорционально выполненным пассажиро-километрам с использованием средней доходной ставки.

В начале 90-х годов XX века в условиях образования самостоятельных государств из республик бывшего СССР и изменения экономических и транспортных связей между ними возникла острая необходимость в переходе на новую систему построения тарифов и формирования доходов железных дорог от перевозок в международном сообщении. Новая система тарифов была построена на основе учета издержек предприятий (организаций) железнодорожного транспорта по операциям перевозочного процесса в зависимости от дальности поездки, категории поезда и типа вагона с выделением в проездном документе плацкарты и билета, а также общей стоимости проезда. В плацкартной части новых двухставочных пассажирских тарифов возмещаются затраты, связанные с формированием и обслуживанием пассажирских составов дорогой формирования, в билетной части – затраты, связанные с движением поездов.

Это позволило реализовать тарифный принцип формирования доходов для проведения межгосударственных расчетов за перевозки пассажиров между государствами – участниками международной перевозки. Доходы по каждому проездному документу перечисляются железным дорогам следующим образом:

- суммы, вырученные от продажи плацкарт, полностью получает дорога – собственница вагона, которая организовала перевозку;

- дорогам государств – участников перевозки по билету доходы определяются пропорционально фактически выполненным пассажиро-километрам по их территории.

Расчеты за пассажирские перевозки в международном сообщении осуществляются на основе распределения сумм за перевозки пассажиров, багажа, грузобагажа, почты и возмещения затрат за оказанные сервисные услуги в пассажирских поездах международного сообщения путем включения причитающихся железнодорожным администрациям сумм в «бухгалтерские

выписки» с указанием причитающейся доли тарифа в соответствии с «Правилами комплексных расчетов» на основании отчета «О продаже проездных и перевозочных документов» и «Балансовых ведомостей по расчетам за пассажирские перевозки между железнодорожными администрациями».

На основании «Отчета о продаже проездных и перевозочных документов» АСУ «Экспресс» формируются справки о суммах, причитающихся железнодорожным администрациям иностранных железных дорог от продажи железной дорогой билетов в международном сообщении. Справки передаются в отдел учета доходов Главного информационного расчетного центра (ИРЦ) для включения в очередную бухгалтерскую выписку.

Таким образом, до урегулирования финансовых взаимоотношений с администрациями иностранных железных дорог выручка, поступившая на расчетные счета железной дороги, не может быть признана доходом и является доходным поступлением. Доходные поступления – денежные средства, поступившие на доходные счета через технологические центры отделений дорог по обработке перевозочных документов и кассы железнодорожных станций за перевозки грузов, пассажиров, багажа, почты, прочие операции, связанные с перевозками, и от дополнительных сборов. Важность полноты и своевременности сбора и формирования доходных поступлений обуславливают актуальность исследования и научно обоснованного развития контрольного механизма железной дороги.

Организационная структура железной дороги строится на корпоративных типах, что обуславливает наличие мощной системы внутреннего контроля, представленной двухуровневой структурой контрольно-ревизионного аппарата.

Специфика организационной структуры, технологического процесса перевозок и, соответственно, планирования и распределения эксплуатационных расходов, системы внутрихозяйственных экономических и финансовых отношений, централизованного порядка формирования и последующего распределения доходов от перевозок в системе железнодорожного транспорта, порядок консолидированной уплаты налога на добавленную стоимость и прибыль определяет и нетрадиционные подходы к дифференциации штата контрольно-ревизионной службы, в составе которого выделяют ревизоров по контролю расходов и ревизоров по контролю доходов.

Такая дифференциация штата определена особенностью и сложностью формирования расходов и доходов на уровне Управления железной дороги.

Пассажирские и грузовые перевозки и их оплата оформляются документами установленной формы, особая технология их обработки позволяет получить следующую информацию об объеме перевозок и доходных поступлениях.

1 Право пассажира на проезд по железной дороге и размер доходов от пассажирских перевозок определяют проездные и перевозочные документы.

Пассажирские станции и вокзалы составляют ежедневные отчеты о проделанных проездных документах, на основании которых устанавливается объем работы железной дороги, по пассажирским перевозкам (пассажиро-километры, количество отправленных пассажиров) и суммы доходов по ним. По данным отчетов ежемесячно составляется свод доходных поступлений от пассажирских перевозок в целом по железной дороге.

2 Грузовые перевозки оформляются в товарной конторе станции либо в центре управления и транспортного обслуживания (ЦУТО) комплектом документов. При этом с каждым грузоотправителем железная дорога заключает договор на перевозку (таблица 12.1).

Т а б л и ц а 12.1 – **Комплект первичных документов, используемых для оформления перевозки груза**

Наименование документа	Характеристика документа
Накладная	Является основным перевозочным документом, сопровождающим груз на всём пути его следования. На станции назначения она выдается грузополучателю вместе с грузом
Дорожная ведомость	Сопровождает груз до станции назначения, служит основанием для взыскания провозной платы за перевозку (если провозные платежи взыскиваются с грузополучателей). По дорожным ведомостям определяется выполненный железной дорогой объем перевозок и доходные поступления
Корешок дорожной ведомости	Остается на станции погрузки и служит для учета объема работ по отправлению грузов. Станции отправления передают в ИРЦ корешки дорожных ведомостей, а станции назначения – дорожные ведомости. В ИРЦ производится контроль правильности и полноты начисления платежей и оплаты по поступившим перевозочным документам – стыковка корешка дорожной ведомости и дорожной ведомости. Стыковка заключается в сопоставлении информации по одной и той же отправке (грузу), указанной в корешке дорожной ведомости и в самой дорожной ведомости
Квитанция о приеме груза	После оформления и оплаты перевозки выдается грузоотправителю

Кроме того, часть доходов железной дороги формируется за счет дополнительных сборов, которые дорога получает от клиентов за услуги, связанные с перевозками, но не включенные в провозные платежи:

- за перестановку вагонов на железнодорожную колею другой ширины;
- замену одного рода подвижного состава и груза другим;
- предоставление вагонов, контейнеров под погрузку по дополнительным заявкам на перевозку грузов;



- выход принадлежащих грузоотправителям транспортных средств на железнодорожные пути организаций железной дороги;
- объявленную ценность груза;
- предоставление многооборотных полужестких стропов;
- очистку, промывку и дезинфекцию вагонов после перевозки животных, птиц, сырых продуктов животного происхождения и др.

Дополнительные сборы взимаются на основании Устава железнодорожного транспорта общего пользования. Учет начисленных дополнительных сборов по каждому клиенту ведется в накопительных карточках.

На основании накопительных карточек клиенту выписывается счет-фактура, из которой видно, какие дополнительные услуги были ему оказаны и их стоимость. В отдельных случаях, когда может возникнуть имущественная ответственность сторон (например, при взыскании штрафов, при перепростое вагонов и т. п.), оформляется акт общей формы, который является основанием для взыскания с клиентов дополнительных сборов.

Для обработки информации о доходах от перевозок железная дорога имеет специализированные структуры:

- на отделениях дороги – отделенческие расчетные центры (далее – ОРЦ);
- на железной дороге в целом – Республиканское унитарное предприятие «Главный расчетный информационный центр» (далее – ИРЦ).

Основные задачи данных подразделений железной дороги приведены в таблице 12.2.

**Т а б л и ц а 12.2 – Задачи подразделений железной дороги, обрабатывающих информацию о доходах**

ОРЦ	ИРЦ
1 После оформления и оплаты перевозки выдается грузоотправителю	1 Начисление и взыскание платежей в свободно конвертируемой валюте за международные перевозки грузов, за перевозки грузов, оплачиваемые воинскими требованиями формы Ф-2
2 Контроль полноты начисления и взыскания провозных платежей по грузовым перевозкам, сборов и штрафов по отделениям дороги (включая доходы, полученные в валюте на основании договоров, заключенных между отделениями дороги и клиентами)	2 Начисление платежей за аренду грузовых вагонов
	3 Контроль поступления доходов от пассажирских перевозок во внутривоспублканском и международном сообщениях
3 Контроль полноты начисления и взыскания провозных платежей по грузовым перевозкам, сборов и штрафов по отделениям дороги (включая доходы, полученные в валюте на основании договоров, заключенных между отделениями дороги и клиентами)	4 Ведение бухгалтерского учета начисленных доходов дороги по грузовым и пассажирским перевозкам и учет их оплаты
	5 Подготовка дорожной статистической отчетности

<p>4 Контроль полноты начисления и взыскания провозных платежей по грузовым перевозкам, сборов и штрафов по отделениям дороги (включая доходы, полученные в валюте на основании договоров, заключенных между отделениями дороги и клиентами)</p>	<p>6 Осуществление взаиморасчетов по грузовым и пассажирским перевозкам со всеми железнодорожными администрациями – участниками тарифа «Восток – Запад», Соглашения о межгосударственном пассажирском тарифе</p>
	<p>7 Подготовка для финансово-экономической службы справок: по доходам от грузовых и пассажирских перевозок, по доходам от дополнительных сборов, по доходным поступлениям от пассажирских перевозок</p>

В соответствии с технологией перевозочного процесса оформленные на станциях отправления и назначения грузов корешки дорожных ведомостей и дорожные ведомости ежедневно передаются в ОРЦ (при наличии автоматизированных рабочих мест помимо твердых копий информация передается в виде электронных сообщений). При этом ОРЦ проводит следующие основные проверочные действия:

- проверку правильности начисления провозных платежей;
- контроль оформления перевозочных документов;
- сверку бумажных копий с электронными документами.

Обработанные документы ежедневно передаются из ОРЦ в ИРЦ.

В ИРЦ производится стыковка – сопоставление информации по одной и той же отправке, отраженной в корешке дорожной ведомости и самой дорожной ведомости.

На суммы платежей по неучтенным корешкам дорожных ведомостей и по дорожным ведомостям на виновную станцию (ОРЦ) выставляется начет.

Не отправляются в ОРЦ, а передаются непосредственно в ИРЦ для обработки перевозочные документы, представленные на рисунке 12.1.



Рисунок 12.1 – Документы, поступающие непосредственно в ИРЦ

Первый документ определяет взаимоотношения железной дороги с экспедиторскими организациями. Для определения платы, взимаемой с каждой экспедиторской организации, ежедекадно составляются перечни отправок по этим организациям (отдельно по ввозу, вывозу и транзиту). На основании перечней и актов сверки расчетов ИРЦ составляет отчет по провозным платежам и дополнительным сборам формы ЗМ.

На основании воинских требований формы Ф-2 расчеты ведутся с воинскими частями, учреждениями Министерства обороны и Министерства внутренних дел. На основании перечней воинских требований Ф-2, ведомостей подачи и уборки вагонов, маневровой работы локомотивов, других начально-конечных операций составляется акт выполненных работ, который раз в пять дней предъявляется к оплате в Управление военных сообщений Вооруженных Сил или соответствующему финансовому органу МВД.

Дополнительные сборы по грузовым перевозкам во внутриреспубликанском сообщении отражаются в своде доходов от дополнительных сборов и прочих поступлений ФДУ-4. Отдельно составляется свод ФДУ-4 по дополнительным сборам, начисленным отделениями дороги в валюте. Дополнительные сборы, взысканные с экспедиторских фирм, отражаются в отчете ЗМ.

Имеющийся в собственности железной дороги подвижной состав может сдаваться в аренду либо пользование. Договоры с арендаторами заключает служба грузовой работы и внешнеэкономической деятельности Управления железной дороги. На каждый договор заводится учетная карточка, в которой ведется начисление и учет поступлений платежей от арендаторов, указывается количество вагонов (контейнеров), находящихся в аренде (пользовании).

На основании копий договоров ИРЦ осуществляет контроль полноты и своевременности поступления арендных платежей.

Перечень сумм начисленных арендных платежей прилагается к отчету формы ФДУ-4.

В международном сообщении железные дороги оказывают друг другу определенные услуги, за которые взимается плата. Данные услуги

оказываются в соответствии со следующими документами: Правилами расчетов за пассажирские и грузовые перевозки в международном железнодорожном сообщении, утвержденными Конференцией Генеральных директоров государств – участников Организации сотрудничества железных дорог (далее – Правила ОСЖД); Правилами комплексных расчетов между железнодорожными администрациями государств – участников СНГ, стран Балтии (далее – ГЖР); Правилами эксплуатации, пономерного учета и расчетов за пользование грузовыми вагонами собственности других государств (далее – Правила эксплуатации), Правилами пользования вагонами в международном сообщении (далее – ППВ) и рядом других.

Железная дорога производит с инодорогами расчеты и в случае положительного сальдо получает доходы от следующих дополнительных услуг.

1 Предоставление в пользование грузовых вагонов и контейнеров. В процессе эксплуатации грузовые вагоны и контейнеры перемещаются по всей сети железных дорог. В случаях, установленных Правилами эксплуатации, ПКР, железная дорога, пользующаяся подвижным составом другой дороги, должна произвести оплату данной услуги. Расчеты производятся на основании ведомостей, составляемых Информационно-вычислительным центром железнодорожных администраций стран СНГ и Балтии (далее – ИВЦ ЖА), а для дорог – участниц договора о ППВ – Брестским информационно-вычислительным центром по экспортно-импортным перевозкам (далее – ИВЦ Брест).

Расчеты с администрациями-собственниками вагонов и контейнеров производит ИРЦ путем включения причитающихся им сумм в бухгалтерскую выписку (после акцепта).

2 Работа локомотивов и локомотивных бригад (топливно-тяговое обслуживание). Расчеты за работу локомотивов и локомотивных бригад осуществляются в соответствии с ПКР на основании двусторонних договоров с сопредельными железными дорогами.

Ежемесячно локомотивные депо железной дороги составляют расчетные ведомости о работе локомотивов и локомотивных бригад на сопредельных территориях, а также об экипировке локомотивов инодорог. Исходя из согласованной расчетной цены за 1 час работы бригады, 1 час работы локомотива, а также стоимости дизельного топлива и дизельного масла, ИРЦ производит расчет сумм, причитающихся с инодорог. Расчеты производятся путем включения соответствующих сумм в бухгалтерские выписки.

3 Предоставление в пользование рефрижераторного подвижного состава (далее – РПС). В соответствии с Соглашением об использовании и техническом обслуживании изотермических вагонов расчеты за использование РПС

производятся по утвержденной ставке за 1 вагоно-километр пробега вагона в груженом состоянии по территории каждого из государств – участников перевозки.

Расчеты производятся на основании расчетных ведомостей по пробегу РПС, дополнительных ведомостей за сверхнормативный простой вагонов, а также расходных требований за экипировку и ремонт рефрижераторных секций. Начисленные суммы по указанным документам, поступившим на железную дорогу, сверяются с данными бухгалтерского учета рефрижераторного вагонного депо Молодечно.

4 Предоставление тележек. Расчет за предоставление тележек собственности железной дороги колеи 1435 мм под перестановку грузовых вагонов стран СНГ и Балтии осуществляется в соответствии с ПКР. Расчетные ведомости составляет ИВЦ Брест на основании картотеки переставленных вагонов отдельно для каждой страны-собственницы. ИРЦ включает причитающиеся железной дороге суммы в бухгалтерскую выписку.

5 Приграничные услуги. Основным видом приграничных услуг является обслуживание передаточных поездов железной дороги и Польских государственных железных дорог. В соответствии с технологией перевозочного процесса локомотив одного государства (одной ширины колеи) заходит на территорию другого (другую ширину колеи) и производит «вытягивание» сформированного поезда. Плата за данный вид услуг установлена в швейцарских франках за каждый вагоно-километр, выполненный от приграничной станции до государственной границы.

Кроме того, пограничные станции могут оказывать следующие услуги: аренда локомотивов, предоставление специального подвижного состава, подача электроэнергии для тяги поездов, техобслуживание и ремонт колесных пар, промывка и дезинфекция вагонов и др.

Все документы, связанные с оказанием приграничных услуг, направляются в ИРЦ для произведения взаиморасчетов и включения в бухгалтерские выписки в безакцептном порядке.

Отдельным видом поступлений, зачисляемых в доходы от грузовых перевозок, являются штрафы. Штрафы в пользу железной дороги взимаются на основании коммерческих актов или актов общей формы. Перечень обстоятельств, при которых железная дорога взимает штрафы, установлен Уставом.

Штрафы, взысканные в пользу железной дороги, отражаются в своде формы ФДУ-4.

По окончании отчетного месяца в ИРЦ формируются следующие отчетные формы по доходам от грузовых перевозок:

- 1) свод доходных поступлений от перевозок грузов ФДУ-3 (в белорусских рублях);
- 2) отчет по провозным платежам и дополнительным сборам по экспедиторским фирмам и организациям, заключившим с железной дорогой

договор на расчеты в свободно конвертируемой валюте ФДУ-3М (в валюте);

3) свод начисленных сумм по отправлению ФДУ-5 (в белорусских рублях).

В свод ФДУ-3 указываются доходные поступления от перевозок грузов в видах сообщения – международное и внутри республики.

По каждому виду доходных поступлений сумма указывается с учетом НДС.

Кроме указанной выше классификации доходных поступлений они подразделяются в свод ФДУ-3 по следующим видам: провозная плата; дополнительные сборы; штрафы; доля иностранных железных дорог; переборы тарифа.

Отчет формы ФДУ-3М содержит информацию о доходных поступлениях БЖД в валюте по видам международного сообщения (вывоз, ввоз, транзит). Отчет составляется на основании дополнительных экземпляров дорожных ведомостей и др. их со станций железной дороги.

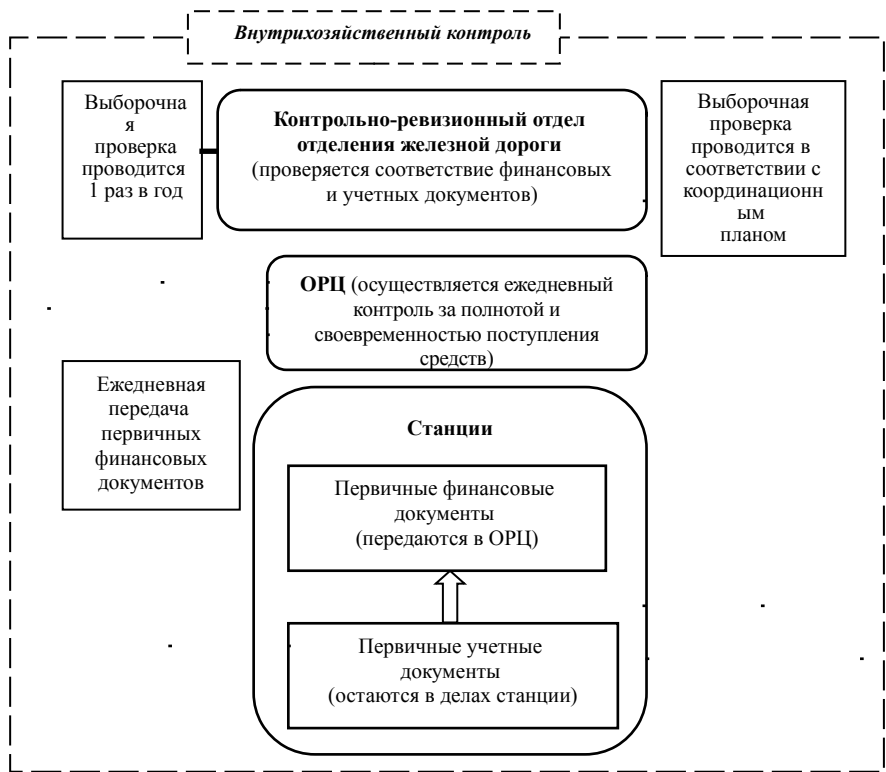
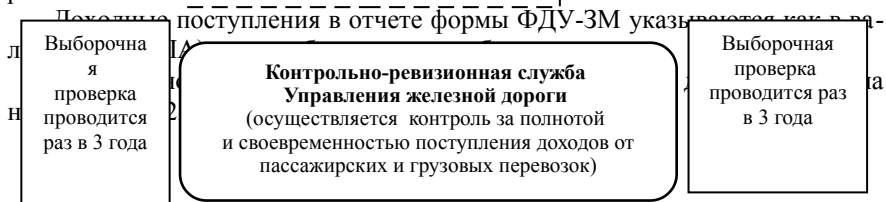


Рисунок 12.2 – Схема «многоуровневого» контроля доходов железной дороги

На железнодорожном транспорте, учитывая сложившуюся организационную структуру, особенности технологического процесса перевозки, сбора и распределения доходов, функционирует сложная система внутреннего контроля полноты сбора, своевременности передачи доходов вышестоящему звену (расчетный счет Управления железной дороги) и обоснованности сумм финансирования нижестоящих звеньев (отделение дороги, структурные подразделения), для которых эти суммы являются доходом, покрывающим расходы за определенный период.

Исходя из таких требований в системе контроля за доходами от грузовых перевозок организован многоуровневый контроль:

- на уровне контрольно-ревизионной службы Управления железной дороги осуществляется контроль за полнотой и своевременностью поступления доходов от грузовых перевозок;

- на уровне контрольно-ревизионного отдела отделения железной дороги проверяется соответствие финансовых и учетных документов;

- на уровне ОРЦ осуществляется ежедневный контроль за полнотой и своевременностью поступления провозных платежей и дополнительных сборов за оказанные услуги при перевозке грузов;

– на уровне станции контролируется достоверность первичных финансовых документов.

## **12.2 Контроль доходных поступлений по грузовым перевозкам в отделенческом расчетном центре**

Особое место в оперативном мониторинге полноты сбора и своевременности поступления средств принадлежит отделенческим расчетным центрам (ОРЦ), которые согласно единому технологическому процессу осуществляют учет и контроль начисления, взыскания и поступления всех доходов от перевозок, формирование общих сводов доходных поступлений по железной дороге в целом, являясь первичным звеном в системе контроля доходов железной дороги. ОРЦ вместе с контрольно-ревизионным отделом являются органами внутривозвратного контроля за полнотой и своевременностью поступления доходов от грузовых перевозок и представляют способ контроля организаций, обособленных структурных подразделений железной дороги, в процессе которого устанавливаются своевременность, полнота и достоверность оформления проездных, перевозочных и иных документов, подтверждающих, в соответствии с Правилами перевозок, реализацию работ и услуг по перевозке грузов.

Основным нормативно-правовым актом, регулирующим контрольно-ревизионную деятельность ревизоров при осуществлении контроля доходов от грузовых перевозок, является «Положение о порядке осуществления контроля за полнотой и своевременностью поступления доходов от перевозок пассажиров, грузов и багажа и осуществления других транспортных работ и услуг на железной дороге».

*Контроль доходных поступлений по грузовым перевозкам в отделенческом расчетном центре.* Расчетные центры отделений дороги (ОРЦ) согласно единому технологическому процессу осуществляют учет и контроль начисления, взыскания и поступления всех доходов от перевозок, формирование общих сводов доходных поступлений по железной дороге в целом, т. е. оперативный и первый контроль правильности осуществленных расчетов за перевозку с клиентурой на каждом отделении как раз возложен на данное подразделение.

Доходы от реализации услуг по перевозке грузов учитываются по моменту оказания услуг грузоотправителям (грузополучателям). Доходы, начисленные по железнодорожной накладной, и провозные платежи, вписанные в накладную, учитываются:

- по ввозу и во внутривозвратном сообщении – на момент прибытия груза на станцию назначения;
- вывозу и транзиту – по моменту передачи груза на соседнюю дорогу или на другой вид транспорта.

По грузовым перевозкам объектами доходных поступлений являются доходы, которые могут быть получены на основе: провозной платы и провозных



платежей. *Доходные поступления* – денежные средства в белорусских рублях и иностранной валюте, начисленные железной дорогой и подлежащими взысканию (взысканные) с клиентов при выполнении организациями железной дороги транспортных работ и услуг.

На рисунке 12.3 представлена схема движения доходных поступлений.

Доходные поступления зачисляются на доходные счета железной дороги через отделенческие расчетные центры, где формируются доходные поступления от грузовых перевозок со станций. В доходных поступлениях от грузовых перевозок (в отличие от пассажирских) все суммы являются денежными средствами, принадлежащими железной дороге за осуществление перевозок по ней.

Оплата услуг по перевозкам осуществляется грузоотправителями (грузополучателями) по действующим на момент перевозки тарифам в зависимости от вида сообщения.

На рисунке 12.4 представлены зависимость взимаемой провозной платы и нормативное обеспечение ее определения по видам сообщения.

Перевозка грузов железнодорожным транспортом организуется на договорных началах. Все физические и юридические лица, планирующие пользоваться услугами железнодорожного транспорта (отправлять или получать грузы), должны быть зарегистрированы как клиенты конкретного отделения железной дороги (получить железнодорожный код и заключить договор на транспортное обслуживание). Регистрация клиентов на отделение возложена на региональный центр управления и транспортного обслуживания (ЦУТО).

Предприятием в региональное ЦУТО предоставляется письменное заявление на присвоение железнодорожного кода, в котором обязательно указываются: полное и краткое наименование предприятия, почтовый адрес, банковские реквизиты, полностью фамилия, имя, отчество руководителя предприятия и главного бухгалтера и их телефоны, факс предприятия. К данному письму обязательно прилагается копия свидетельства о государственной регистрации предприятия.

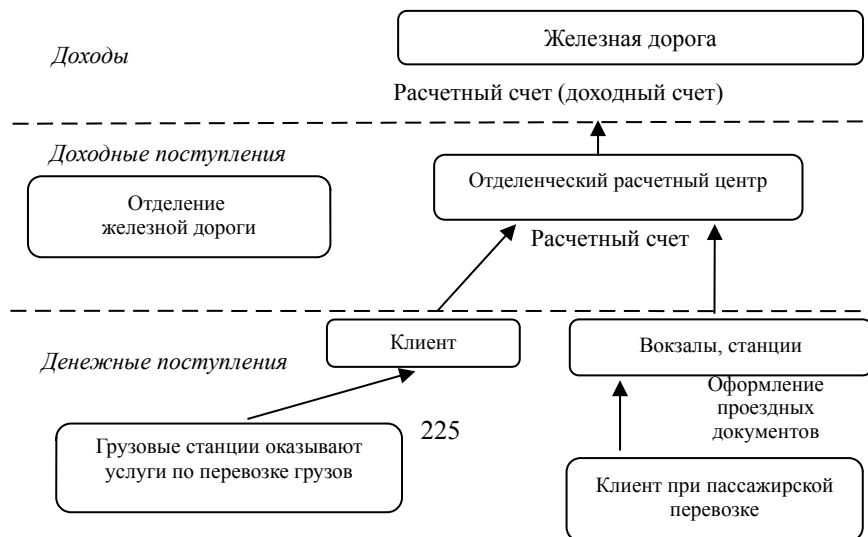


Рисунок 12.3 – Схема движения доходных поступлений

Ответственный работник регионального ЦУТО выписывает клиенту счет-фактуру на оплату услуги присвоения ему железнодорожного кода. Клиент оплачивает сумму согласно выписанной счет-фактуре и предоставляет в региональное ЦУТО платежное поручение.

В договоре оговариваются услуги, оказываемые железной дорогой, условия оплаты за перевозки (вид валюты, сроки оплаты), права и обязанности сторон, штрафные санкции при несоблюдении условий договора (пеня, неустойка).

При отправлении грузов железнодорожные станции выдают грузоотправителям бланки перевозочных документов и заявок на перевозки за плату в соответствии с Тарифным [руководством](#), а также ведомости подачи и уборки вагонов, накопительные карточки и квитанции о приеме груза.

Предъявленный к перевозке в региональном (внутриреспубликанском) сообщении груз оформляется в товарной конторе станции комплектом перевозочных документов.

Транспортная железнодорожная накладная составляется на имя определенного грузополучателя, подписывается грузоотправителем, сопровождает груз на всём пути следования и выдается на железнодорожной станции назначения грузополучателю вместе с грузом.

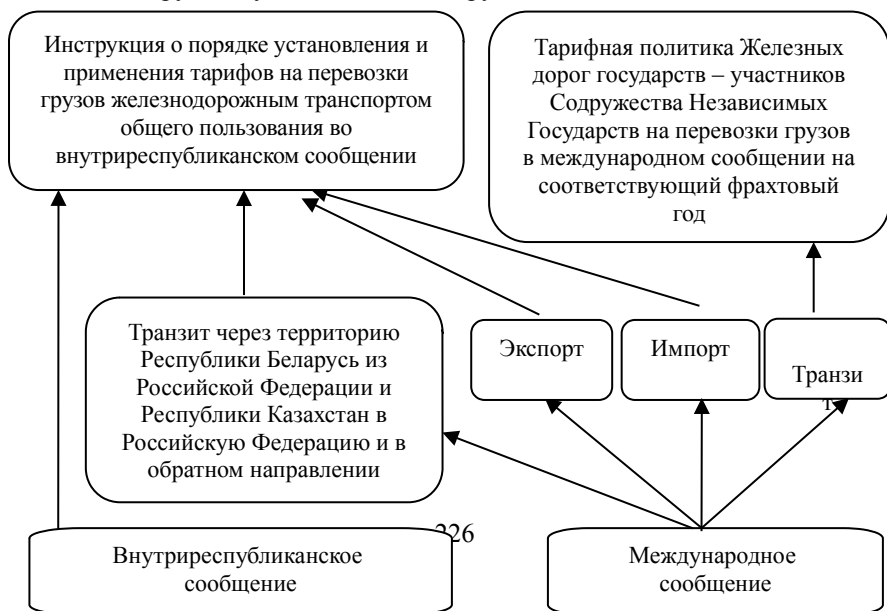


Рисунок 12.4 – Взимание провозной платы по видам сообщений

В подтверждение приема груза к перевозке железнодорожная станция под расписку в соответствующей графе корешка дорожной ведомости выдает грузоотправителю квитанцию о приеме груза, в которой проставляется календарный штампель железнодорожной станции.

Форма накладных и других перевозочных документов, порядок их заполнения устанавливаются Правилами перевозок грузов.

Оформленный комплект перевозочных документов является основанием для начисления провозных платежей. Провозная плата начисляется по тарифам, действовавшим на день проставления в перевозочных документах календарного штампеля станции отправления. Провозные платежи начисляются по тарифам, действовавшим на тот день, в который она производилась. Размер провозной платы зависит от расстояния перевозки (платеж за километр), типа сообщения, состава, скорости доставки и ряда других факторов. Провозная плата взимается с грузоотправителя в момент взаимодействия с работниками товарных отделений станций отправления. Провозная плата взимается с грузоотправителя в момент взаимодействия с работниками товарных отделений станций отправления. Провозная плата взимается с грузоотправителя в момент взаимодействия с работниками товарных отделений станций отправления.

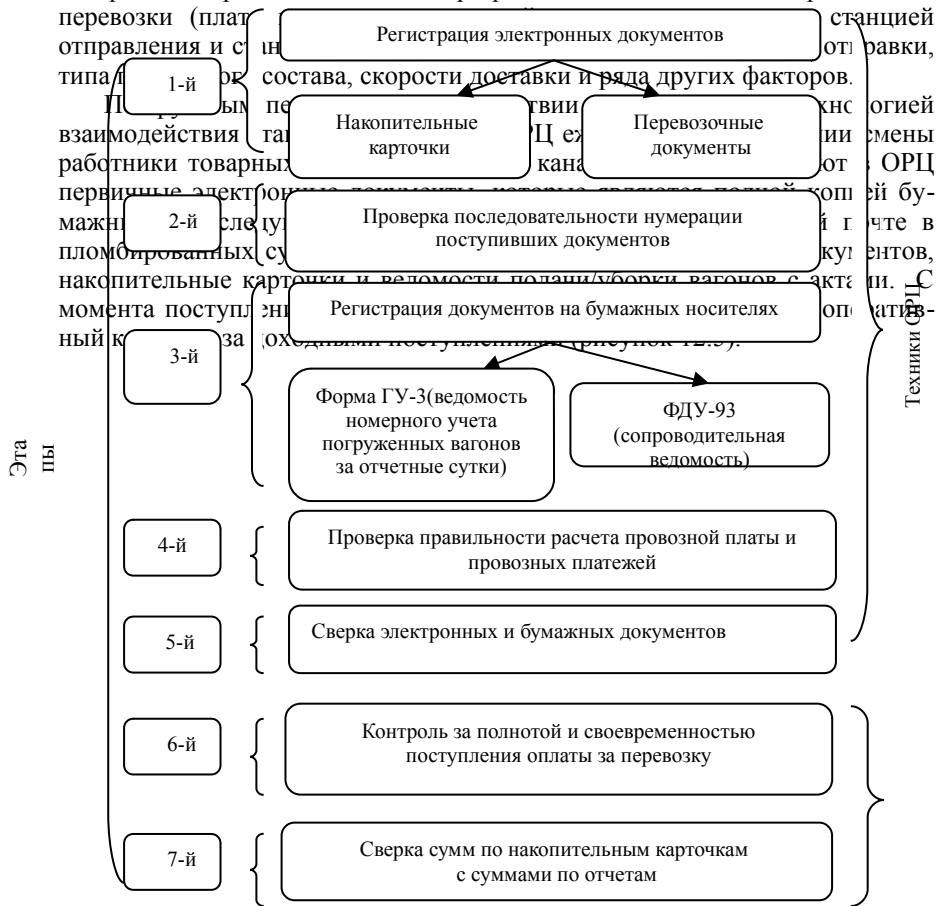


Рисунок 12.5 – Последовательность проверки документов по начисленным платежам по грузовым перевозкам в ОРЦ

На первом этапе электронная первичная информация проходит ряд контрольных проверок на предмет наличия в электронной системе ОРЦ плательщика, соответствие банковских реквизитов, неполных или недостоверных данных. В графе «примечание» полученных накопительных карточек отображаются несовпадения в случае ошибки: расчетного счета, ставки НДС, номера отправки, кода сбора (рисунок 12.6).

Тип	Накопительная карточка	Наименование клиента	Код клиента	Сумма, руб.	Примечание
Пр	Б10167	«ПРОИЗВОДСТВЕННОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ БЕЛАРУСНЕФТЬ»	5907	10506288	–
Пр	Б10168	ОАО МОЗЫРСКИЙ НПЗ	2424	1999968	???
Пр	Б10169	РУП СГ «ТРАНС	5753	4542912	–
Пр	Б10170	МЕЛЬЭНЕРГО»	2515	589086	–
Пр	Б10171	МОЗЫРСКИЙ НПЗ	2424	301391699	–

Пр	Б10173	«ПРОИЗВОДСТВЕННОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ БЕЛАРУСНЕФТЬ»	5907	35610996	–
Пр	Б10174	ЗАО «ТЕРМИНАЛ»	7503	5666208	???

Пропущена накопительная карточка Б10172	Ставка НДС 0 % не верна	Несовпадение в расчетном счете
---	----------------------------	--------------------------------

Рисунок 12.6 – Результаты проверки накопительных карточек по станции

Как видно из рисунка 12.6, в процессе обработки электронных документов станции может быть выявлено что:

- товарный кассир станции при расчете провозных платежей ошибочно указал по клиенту ОАО МПЗ ставку НДС, равную 0 %;
- по клиенту ЗАО «ТЕРМИНАЛ» указан неверно расчетный счет.

Проверка документов на первом этапе определяет необходимость корректировки и техником ОРЦ данные ошибки должны быть устранены в результате корректировки и внесения изменений в накопительные карточки.

На втором этапе (см. рисунок 12.5) проверяется нумерация поступивших документов. Данная проверка необходима для выявления полноты поступления начисленных платежей. В случае если нумерация пропущена, повторяется или номера старые, выявляется причина этого нарушения.

Далее в ходе проверки поступивших накопительных карточек со станции выявляется наличие пропуска одной из них, а именно накопительной карточки Б10172. Последующее выяснение причины данной ошибки может свидетельствовать о том, что товарный кассир неверно ввел сумму по накопительной карточке и затем принудительно удалил ее. Данные действия являются нарушением.

Третий этап – поступившие документы на бумажных носителях техники ОРЦ регистрируют, проверяют наличие всех документов согласно сопроводительной ведомости, полноту, правильность и соответствие записей в них. При этом обязательным условием является проверка наличия всех календарных штампов по отправлению и прибытию груза.

На четвертом этапе в ОРЦ осуществляется проверка правильности расчета провозной платы согласно Инструкции о порядке и применении тарифов на перевозки грузов железнодорожным транспортом общего пользования во внутрисубъектском сообщении (далее – инструкция).

Пример проверки правильности расчета провозной платы приведен в таблице 12.3.

Т а б л и ц а 12.3<sup>7</sup> **Ведомость проверки правильности начисления провозной платы за расстояние 107 км от станции Осиповичи до станции Жлобин**

В рублях

Плата	Расчет согласно Инструкции о порядке и применении тарифов на перевозки грузов железнодорожным транспортом общего пользования во внутриреспубликанском сообщении	Комплект перевозочных документов № 09617082	Накопительная карточка № 1302	Отклонение
Провозная без НДС	Груз – ж-б. изделия (ЕТСНГ 254040), расчет будет производиться за вес = 58 т, тарифная схема И1В3 ПП = 1217309	1217309	1217309	–
НДС по ставке 20 %	$1217309 \cdot 0,2 = 243462$	243462	243462	–
Провозная с НДС	$1217309 + 243462 = 1460771$	1460771	1460771	–

Приведенный в таблице 12.3 пример проверки правильности начисления провозной платы за перевозку грузов позволяет сделать вывод, что в товарной конторе станции Осиповичи расчеты осуществляются правильно.

После проверки правильности начисления провозной платы техники ОРЦ производят проверку правильности расчета платы за подачу/уборку и пользование вагонами. Плата за пользование вагонами взимается за время нахождения вагонов железной дороги у клиентов под погрузкой, выгрузкой, а также за время задержки этих вагонов на железнодорожных станциях отправления, назначения и в пути следования по причинам, зависящим от грузоотправителя/грузополучателя.

Проверку правильности начисления и полноты включения в накопительную карточку формы ФДУ-92 и ведомость подачи/уборки вагонов платы за подачу и уборку вагонов целесообразно осуществлять с использованием ведомости по форме, представленной в таблице 12.4.

Т а б л и ц а 12.4<sup>7</sup> **Ведомость проверки правильности начисления платы за подачу и уборку вагонов**

В рублях

Плата	Инструкция	Накопительная карточка № 1302	Ведомость подачи и уборки вагонов № 057045	Отклонение
Подача/уборка вагонов	5 вагонов с сахаром подавались в разные сутки. В примечании есть отметка «вагоны из-под операции», следовательно, за 2 вагона подача была взыскана в другой ведомости. Расчет произведен за 8 операций. Всего 2 562 910 руб.	2562910	2562910	–
	НДС $2562910 \cdot 0,2 = 512\,582$	НДС – 512582	НДС – 512582	–
	<i>Итого</i> с НДС – 3075492	Итого с НДС – 3075492	Итого с НДС – 3075492	–
Пользование универсальными вагонами	Согласно Инструкции, 508980	508980	508980	–
	НДС $508908 \cdot 0,2 = 101796$	НДС – 101796	НДС – 101796	–
	<i>Итого</i> с НДС – 610776	Итого с НДС – 610776	Итого с НДС – 610776	–
<i>Итого</i>	3071890	307 890	–	–
	НДС – 614381	НДС – 614381	–	–
	<i>Итого</i> с НДС – 3686268	Итого с НДС – 3686268	–	–

Кроме того, следует отметить, что данная проверка должна включать вопросы правильности начисления и полноты сбора за неустойку. Согласно Уставу железной дороги за задержку вагонов железной дороги 24 часа и свыше грузоотправителем и грузополучателем под погрузкой / выгрузкой, а также на станциях отправления, назначения и в пути следования по причинам, зависящим от грузоотправителей и грузополучателей, устанавливается организациями железной дороги неустойка в размере 6 базовых величин за 24 часа простоя, 0,3 базовой величины – за каждый час с 24 до 36 часов простоя, 0,9 базовой величины – за каждый час с 36 до 42 часов простоя.

Для осуществления проверки правильности начисления и полноты включения в накопительную карточку формы ФДУ-92 и ведомость подачи/уборки вагонов платы за неустойку используется ведомость по форме, представленной в таблице 12.5.

Т а б л и ц а 12.5 **Ведомость проверки правильности начисления платы за неустойку**

Плата	Расчет согласно уставу	Накопительная карточка, руб.	Отклонение
Неустойка, руб.	$26000 \cdot 30 \cdot 3 = 2340000$	$26000 \cdot 30 \cdot 3 = 2340000$	–
<i>Итого</i>	2340000	2340000	–

Далее следует изучить полноту и своевременность поступления оплаты за перевозку. Ежедневно на сайте отделения размещается информация по

дебиторской и кредиторской задолженностям за перевозки, с точки зрения клиентов и станций обслуживания. В случае нарушения сроков оплаты в соответствии с условиями заключенных договоров работниками ОРЦ производится начисление пени. Впоследствии начисленная пеня выставляется клиенту для оплаты (рисунок 12.7).

ОРЦ предоставляет первичный финансовый документ

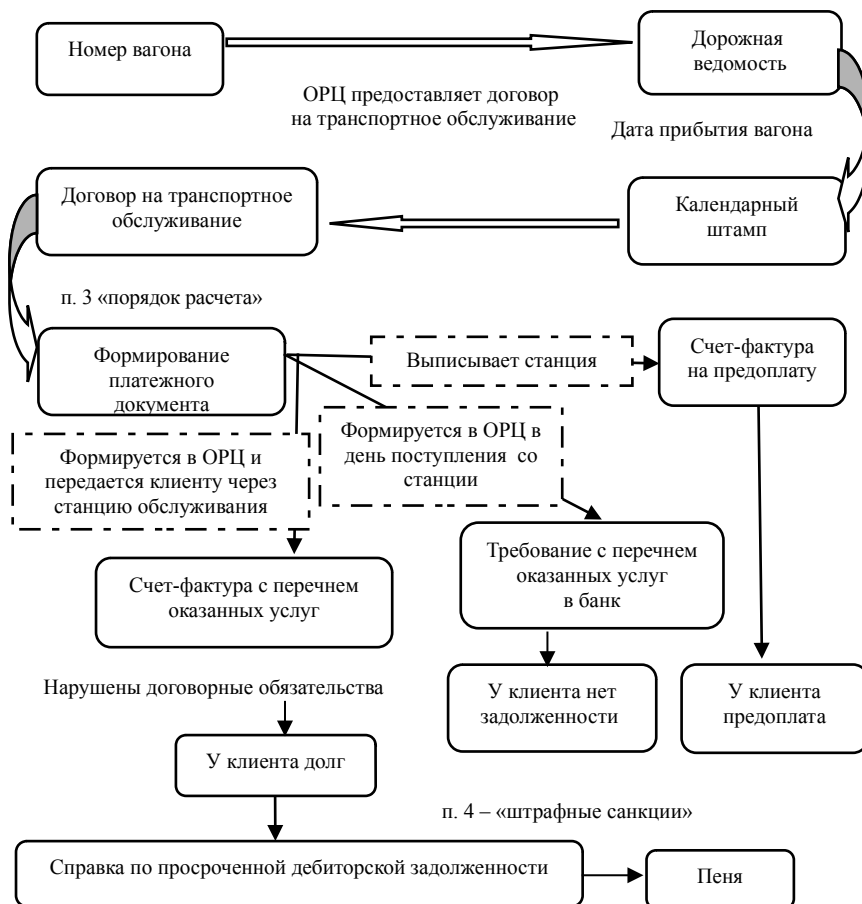




Рисунок 12.7 – Технология выявления просроченной дебиторской задолженности

Инженер ОРЦ по взаимодействию с ИРЦ производит сверку начисленных и доначисленных сумм со справкой, полученной от ИРЦ по недоборам, переборам и дополнительным услугам за отчетный месяц. При обнаружении несовпадений осуществляется перерасчет.

ОРЦ занимают особое место в системе управления процессом перевозки на железной дороге: им принадлежит главная роль в оперативном контроле за своевременностью и правильностью расчетов провозных платежей, формированием доходов от грузовых перевозок, выполнением станциями и клиентами договорных обязательств, своевременностью поступления оплаты за транспортное обслуживание и взыскание дебиторской задолженности.

### 12.3 Контроль доходов от грузовых перевозок на станции

Цель проверки заключается в обеспечении полного и своевременного поступления доходов, причитающихся железной дороге, сохранности денежных средств, достоверности отчетных данных.

Основными задачами ревизора по контролю доходов являются:

- предупреждение и выявление потерь доходов от перевозок и контроль за принятием мер по устранению причин, порождающих эти потери;
- изыскание резервов повышения доходов;
- осуществление контроля за обеспечением сохранности денежной выручки и своевременности ее зачисления на расчетный счет Управления железной дороги;
- контроль за соблюдением станциями установленного порядка выполнения финансовых и коммерческих операций, за своевременностью представления отчетности.

Первичные учетные документы формируются на станции и остаются в делах станции. К таким документам относятся: памятки приемосдатчиков, натурные листы по поездкам, заявки на перевозки, учетные карточки, журнал регистрации уведомлений. Из первичных учених документов формируются первичные финансовые документы, которыми являются накопительная карточка, акт общей формы, ведомость подачи/уборки вагонов, перевозочный документ.

При отправлении грузов железнодорожные станции выдают грузоотправителям бланки перевозочных документов и заявок на перевозки за плату в соответствии с Тарифным [руководством](#), а также ведомости подачи и уборки вагонов, накопительные карточки и квитанции о приеме груза.

Грузовые перевозки оформляются в товарной конторе станции комплектом документов, приведенном на рисунке 12.8.

Оформленный комплект перевозочных документов является основанием для начисления провозных платежей. Провозная плата начисляется по тарифам, действовавшим на день проставления в перевозочных документах календарного штампа станции отправления. Провозные платежи начисляются по тарифам, действовавшим на тот день, в который она производилась. Размер провозной платы зависит от расстояния перевозки (плата взимается за кратчайшее расстояние между станцией отправления и станцией назначения), рода груза, его массы, вида отправки, типа подвижного состава, скорости доставки и ряда других факторов.



Рисунок 12.8 – Комплект документов для оформления перевозки грузов во внутриреспубликанском сообщении

Для расчета провозной платы за перевозку грузов необходимо установить:

- по правилам, определяемым Белорусской железной дорогой, тарифное расстояние от станции отправления до станции назначения;
- к какому виду отправки относится предъявленный к перевозке груз (повагонной, контейнерной или мелкой).

Провозная плата за перевозку по Белорусской железной дороге взимается:

- за кратчайшее расстояние осуществления перевозки в соответствии с планом формирования поездов, но не менее 50 км;
- за фактически пройденное расстояние при перевозке грузов негабаритных, на транспортерах, в багажных и грузовых вагонах, прицепленных к пассажирским поездам, но не менее 50 км;
- за расстояние от станции отправления до выходной пограничной станции, включая расстояние до Государственной границы Республики

Беларусь, при отправлении грузов за пределы Республики Беларусь, но не менее 50 км;

– за расстояние от пограничной станции Белорусской железной дороги, включая расстояние до Государственной границы, до станции назначения – при прибытии грузов из-за пределов Республики Беларусь, но не менее 50 км;

– при отправлении грузов за пределы Республики Беларусь со станций Белорусской железной дороги и прибытии грузов из-за пределов Республики Беларусь на станции дороги, расположенные на участке между пограничной и передаточной станциями, за тарифное расстояние по Белорусской железной дороге, определяемое путем суммирования расстояний от станций погрузки (выгрузки) до передаточной станции и от передаточной станции до пограничной, включая расстояние до Государственной границы, но не менее 50 км.

Тарифное расстояние определяется по тарифному руководству и указывается станцией отправления (назначения) в перевозочных документах.

Грузовые перевозки в международном сообщении оформляются в товарной конторе станции комплектом документов (рисунок 12.9).

При перевозке грузов клиенту могут оказываться дополнительные услуги, не включенные в расчет провозной платы. В этом случае клиент оплачивает провозные платежи.

Провозные платежи взимаются на основании Устава железнодорожного транспорта общего пользования. Учет начисленных провозных платежей по каждому клиенту ведется в накопительных карточках формы ФДУ-92.

Ставки провозных платежей по грузовым перевозкам в региональном и международном сообщении определены Инструкцией о порядке установления и применения тарифов на перевозки грузов железнодорожным транспортом общего пользования во внутриреспубликанском сообщении, а также в Прейскуранте цен (тарифов) на работы и услуги, оказываемые отделениями Белорусской железной дороги и структурными подразделениями при перевозке грузов, которые утверждаются начальником соответствующего отделения железной дороги.

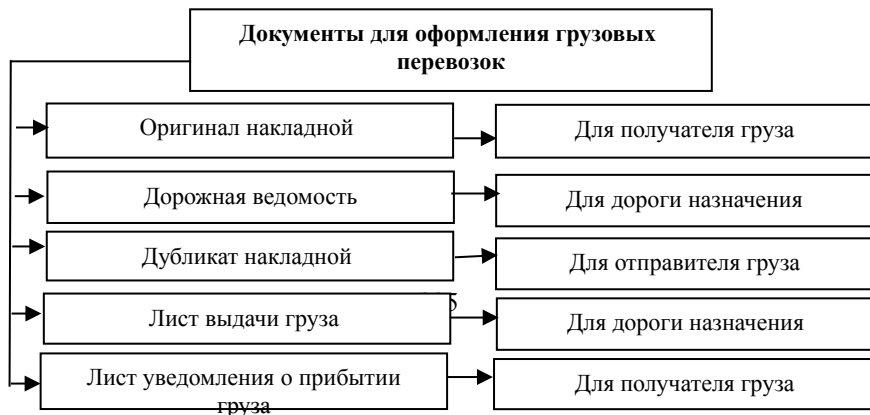


Рисунок 12.9 – Комплект документов для оформления перевозки грузов в международном сообщении

Услуги, за которые взимаются провозные платежи при перевозке грузов, отражены на рисунке 12.10.



Рисунок 12.10 – Перечень услуг, за которые взимаются провозные платежи при перевозке грузов

Перечень первичных документов, которые используются в ОРЦ для последующей проверки расчетов, осуществленных на станции, и определения величины доходов от перевозок приведен в таблице 12.6.

Т а б л и ц а 12.6 – Перечень первичных документов, используемых для проверки расчетов за грузовые перевозки

Вид перевозки или услуги	Первичный документ
Республиканское (внутриреспубликанское) сообщение	Дорожные ведомости и отчет формы ФДУ-91
Международное сообщение: – ввоз	Дорожные ведомости и отчет формы ФДУ-91
– вывоз	Дополнительные дорожные ведомости и отчет формы ГУ-3
Провозные платежи	Накопительные карточки формы ФДУ-92 (услуги), ведомости подачи и уборки вагонов памятки приемосдатчика, акты общей формы ГУ-23

Как видно из таблицы 12.6, для проверки провозных платежей за услуги, оказываемые клиентам, необходимо использовать следующие документы.

1 *Накопительные карточки формы ФДУ-92* составляются станцией на каждого плательщика в трех экземплярах с указанием данных, необходимых для определения размеров сборов. В данных накопительных карточках указываются дата, наименование и номер документа, наименование платы, данные для таксировки, сумма без НДС, ставка и сумма НДС, сумма с НДС.

2 *Ведомости подачи и уборки вагонов формы ГУ-46* – в ней учитывается время нахождения вагонов на ответственном простое организаций на железнодорожном подъездном пути. Учет нахождения вагонов на местах общего пользования ведется по памяткам приемосдатчика.

3 Акт общей формы ГУ-23 – составляется в случаях, предусмотренных Правилами перевозок грузов (неочистка вагонов, задержка на путях станции по вине клиента, переадресовка вагонов и т. д.).

На основании ведомостей формы ГУ-46 и памяток приемосдатчика производятся расчеты за подачу и уборку вагонов, за маневровую работу, выполненную локомотивом железной дороги, а также начисляется плата за пользование вагонами за всё время нахождения вагонов на ответственном простое отправителя, получателя.

Ведомости подачи и уборки вагонов составляются в трех экземплярах: первый экземпляр ведомости передается клиенту, второй остается в делах станции, а третий высылается в ОРЦ.

Акт общей формы подписывается лицами, участвующими в удостоверении обстоятельств, послуживших основанием для составления акта, но не менее чем двумя лицами. Вторые экземпляры актов общей формы выдаются отправителям (получателям) по их требованию в случаях, когда акт составляется как основание для взыскания нанесенных железной дороге убытков.

Экземпляры всех составленных актов должны находиться на станции в одном деле с приложенными к ним перепиской и другими замечаниями.

Акт общей формы составляется в соответствии с Правилами перевозок грузов также в случаях отказа или уклонения отправителей (получателей) от подписи памяток приемосдатчика, ведомостей подачи и уборки вагонов, учетных карточек и др. На указанных документах в этих случаях делается отметка о составлении акта.

Первичные документы, оформленные на станциях отправления и назначения грузов, в соответствии с технологией перевозочного процесса ежедневно передаются в ОРЦ для обработки. Со станций, оборудованных автоматизированными рабочими местами товарных кассиров (САПОД), помимо копий перевозочных документов ежедневно по каналам связи в ОРЦ передается информация в электронном виде (электронная накопительная карточка). В ОРЦ проводится проверка правильности сумм, начисленных за перевозки, контроль оформления перевозочных документов, сверка бумажных копий перевозочных документов с электронными копиями.

# 13 КОНТРОЛЬ ДОХОДОВ ОТ ПАССАЖИРСКИХ ПЕРЕВОЗОК В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

---

## 13.1 Технология сбора и контроля поступления доходов от пассажирских перевозок

В сложившейся организационной структуре железной дороги, особенностей ее технологического процесса перевозки существует особая система сбора и распределения доходов от пассажирских перевозок. Как уже было сказано в предыдущих разделах, доходы железной дороги от перевозок (и грузовых, и пассажирских) формируются на уровне только одного юридического лица – Управления железной дороги, которое затем через особую систему внутрихозяйственных расчетов перераспределяет доходы между участниками перевозочного процесса (отделениями, организациями дорожного подчинения).

Целью контроля операций по формированию и использованию дохода от пассажирских перевозок является установление достоверности данных учета и отчетности по их формированию, правильности начисленных провозных платежей, своевременности и полноты перечисления в бюджет налогов на доходы.

Контроль за доходами от пассажирских перевозок организуется на всех уровнях железной дороги: непосредственно на первичном этапе их получения, последующем формировании на уровне отделения железной дороги и далее – на уровне Управления железной дороги.

Денежные поступления от пассажирских перевозок представляют собой суммы, начисленные за перевозки пассажиров, багажа, грузобагажа и почты, а также за дополнительные операции, связанные с перевозками пассажиров, и признаются по моменту отправления пассажиров, багажа, грузобагажа и почты на уровне структурных подразделений железной дороги.

Поступления от пассажирских перевозок состоят: из доходных поступлений от пассажирских перевозок (суммы, начисленные за перевозки пассажиров, багажа, грузобагажа и почты); сборов за дополнительные операции, связанные с перевозками пассажиров и прочие поступления (плата за реализацию чая и кондитерских изделий, сбор за доставку билетов пассажирам, плата за хранение ручной клади в камерах хранения и др.).

Оплата услуг по перевозкам осуществляется пассажирами по действующим

щим на момент перевозки тарифам в зависимости от вида сообщения:

1) региональное – перевозки пассажиров между станциями и остановочными пунктами, расположенными в пределах одного отделения железной дороги;

2) межрегиональное – перевозки пассажиров между станциями, расположенными на территории двух и более регионов (отделений железной дороги);

3) международное сообщение – перевозки пассажиров между станциями, расположенными на территории двух и более государств.

Денежные средства, полученные дорогой от пассажирских перевозок в международном сообщении, не являются в полном объеме ее собственностью и подлежат распределению между всеми дорогами, участвовавшими в перевозке. Поэтому на железной дороге используются термины «доходные поступления» и «доходы».

В составе *доходных поступлений от пассажирских перевозок* выделяют: провозную плату, различные виды доплат за условия перевозок, а также за перевозку багажа и почты, включая суммы налога на добавленную стоимость.

Доходные поступления зачисляются на доходные счета железной дороги напрямую либо через отделенческий расчетный центр (ОРЦ) или информационный расчетный центр (ИРЦ), а также поступают в кассы соответствующих подразделений (структурные подразделения отделения железной дороги). В доходных поступлениях часть суммы является денежными средствами, принадлежащими железной дороге за осуществление перевозок по ее территории, другая часть принадлежит железным дорогам других государств, также участвовавшим в этих перевозках. При этом следует отметить отдельный учет международных плацкарт, полученных за проезд пассажиров в поездах (вагонах) формирования иностранных железных дорог, стоимость которых передается соответствующим дорогам иностранных государств и в состав доходов от перевозок железной дороги не включается.

*Доходы* – это сумма денежных средств, причитающихся железной дороге за перевозки пассажиров, багажа, грузобагажа и почты в ее границах, а также оказанные услуги, связанные с перевозками.

В составе доходов железной дороги основная составляющая – доходные поступления от перевозок – подлежит распределению между всеми участниками перевозочного процесса: отделениями железной дороги, филиалами, организациями дорожного подчинения и непосредственно Управлением железной дороги.

Формирование информации о доходах от пассажирских перевозок осуществляется через АСУ «Экспресс-3» и Единую корпоративную



информационную систему управления финансами и ресурсами (ЕКИСУФР) (рисунок 13.1).

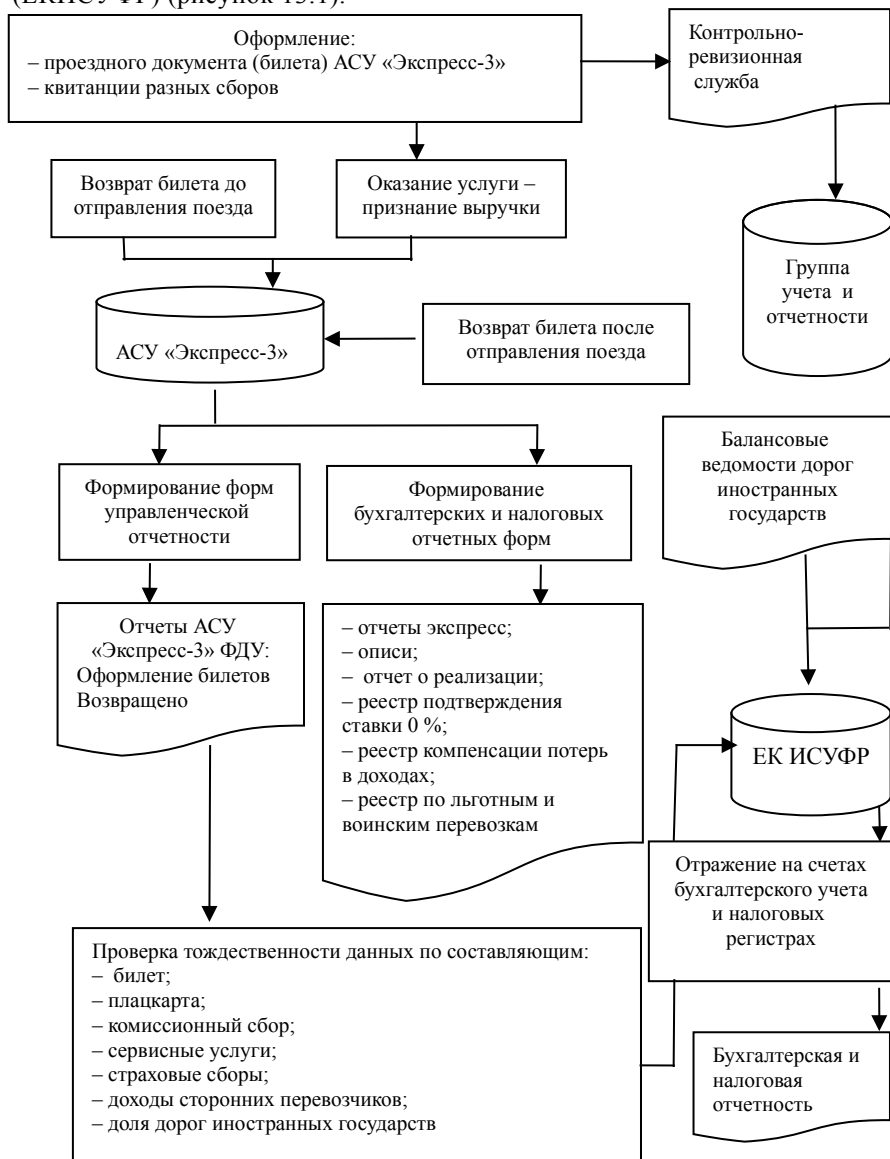


Рисунок 13.1 – Схема формирования информации о доходах от пассажирских перевозок в системе АСУ «Экспресс-3» и ЕК ИСУФР

Как видно из рисунка 13.1, через АСУ «Экспресс-3» происходит оформление проездного документа, возврат билета до и после отправления поезда, а также оформление квитанции разных сборов. На основании данных в АСУ «Экспресс-3» происходит формирование управленческой, бухгалтерской и налоговой форм отчетности. Сформированная и подписанная электронной подписью главным бухгалтером отчетность затем передается в систему ЕКИСУФР, где производится обработка информации о доходах организации. Причем обработка производится как за платежи за перевозку пассажиров, взыскания квитанциями разных сборов, штрафными квитанциями, так и по балансовым ведомостям дорог иностранных государств.

Процесс оформления первоначальных регистров о поступлении доходов контролируется контрольно-ревизионной службой и группой учета и отчетности. При обнаружении ошибок в правильности ведения первичных документов, а также о неправильном взимании провозных платежей контролирующими органами принимаются меры по взысканию недостающих сумм с виновных лиц. При этом также составляется отчетность об обнаруженных нарушениях и передается также в ЕК ИСУФР для обработки.

Для организации учета поступления выручки от продажи проездных документов каждая билетная касса вокзала имеет свою пронумерованную, прошнурованную и заверенную книгу продажи пассажирских билетов формы ЛУ-8. Правила ведения книги продажи ЛУ-8 оговорены Инструкцией по ведению станционной и коммерческой отчетности.

При вступлении на смену билетный кассир заполняет в книге продажи начальную информацию:

- дату;
- ФИО кассира;
- серии документов, находящихся в билетной кассе.

В конце смены кассир делает запись в книге продажи ЛУ-8:

- о количестве проданных и испорченных документов;
- суммы продаж по каждому документу, отдельно по тарифу за проезд и по коммиссионному сбору.

При работе касс в АСУ «Экспресс-3» отчет о работе кассира составляется автоматически:

- в начале смены;
- в конце смены;
- при переходе на следующие сутки;
- при смене серии бланков;
- в случае несовпадения нумерации бланков.

В последних трех случаях отчет должен быть получен дважды: сначала конечный, затем начальный.

По окончании смены билетный кассир подсчитывает полученную выручку и сдает ее кассиру-сборщику в кассу разных сборов. Выручка от продажи билетов показывается в книге продаж общим итогом и сверяется с

суммой выручки, сданной кассиру-сборщику. В случае расхождения сумм положительная разница записывается перевозчиком, а отрицательная – недо-взносом. Сумма перевозчика (недовзноса) вносится кассиром в кассу по квитанции разных сборов РС-97.

Конечный отчет кассира содержит информацию: о количестве проданных, испорченных и возвращенных проездных и перевозочных документов за наличный расчет и по безналичному расчету; сумме, полученной от продажи билетов и сумме комиссионного сбора; количестве отработанных бланков проездных документов за смену, с указанием первого и последнего номеров и серии; о номере кассы и пункта продажи, где был получен отчет.

Технологическая последовательность и документальное оформление операций по приему и сдаче доходов от продажи проездных документов билетным кассиром представлена на рисунке 13.2.



Рисунок 13.2 – Технологическая последовательность и документальное оформление операций по приему и сдаче денежных средств билетным кассиром

Формирование всей выручки от совершенных операций по доходам от пассажирских перевозок осуществляется на вокзалах и пассажирских станциях в кассе разных сборов (рисунок 13.3).

Следует отметить, что выручка вокзалов и пассажирских станций от продажи проездных документов, багажа (грузобагажа), разные сборы оформляется и передается на расчетный счет (доходный счет) Управления железной дороги.

Денежные средства от иных видов деятельности (местные доходы) пополняют расчетный счет конкретного отделения железной дороги». Выпи-

сываются препроводительные ведомости, два экземпляра которых (1-й и 3-й) вкладываются в сумки, 2-й отдается инкассатору, 4-й остается в кассе.

После сдачи выручки, которая является доходным поступлением, кассир кассы разных сборов составляет кассовый отчет формы ФО-8, который служит для учета и контроля доходов от пассажирских перевозок.

В кассовом отчете отражаются итоги оборотов по приходу и расходу средств вокзала (пассажирской станции), включая остатки денежных средств в кассе на начало (конец) рабочего дня. В разделе «Поступило» отражаются суммы от продажи билетов, отправления багажа (грузобагажа), принятые в кассу разных сборов от начальников поездов, контролеров-ревизоров, разъездных билетных кассиров и иные доходы предприятия. Расходная сторона кассового отчета отражает сдачу выручки в банк.



Рисунок 13.3 – Схема поступления денежных средств в кассу разных сборов

Кроме того, билетный кассир кассы разных сборов производит разность полученных денежных средств по видам доходов с оформлением справки в двух экземплярах:

- первый экземпляр отдается в ОРЦ для последующего формирования сводной информации и контроля;
- второй экземпляр передается в бухгалтерию предприятия.

Важное значение в системе контроля за доходами от пассажирских перевозок занимает непосредственный контроль в пассажирских поездах. Цель данного контроля – вести борьбу с проездом безбилетных пассажиров и провозом излишней ручной клади без оплаты тарифа, предупреждать потери и изыскивать резервы повышения доходов от пассажирских перевозок, осуществлять строгий контроль за соблюдением культуры обслуживания пассажиров.

Таким образом, можно отметить, что контроль за поступлением денежных средств от пассажирских перевозок организуется на этапе их первичного поступления в тех структурных подразделениях отделения железной дороги, которые осуществляют указанные операции в единой технологии процесса перевозок пассажиров.

### 13.2 Контроль доходных поступлений по перевозкам пассажиров на вокзале и пассажирской станции

На вокзалах и пассажирских станциях совершаются операции, связанные как с началом процесса перевозок, так и с его завершением – отправлением пассажиров, багажа, их прибытием; выполняется большой объем технической работы по формированию, приему и отправлению поездов, сбор средств за проезд. Именно здесь формируется первичная информация о доходных поступлениях по пассажирским перевозкам. Ежедневно в кассы вокзала поступают значительные суммы наличных денежных средств от продажи проездных документов, оказанных услуг багажным отделением, камер хранения, комнат отдыха и др., поэтому на вокзале необходимо осуществлять строгий контроль сохранности, поступления и расходования денежных средств.

Основные направления ревизии доходов от пассажирских перевозок на вокзалах и пассажирских станциях представлены на рисунке 13.4.

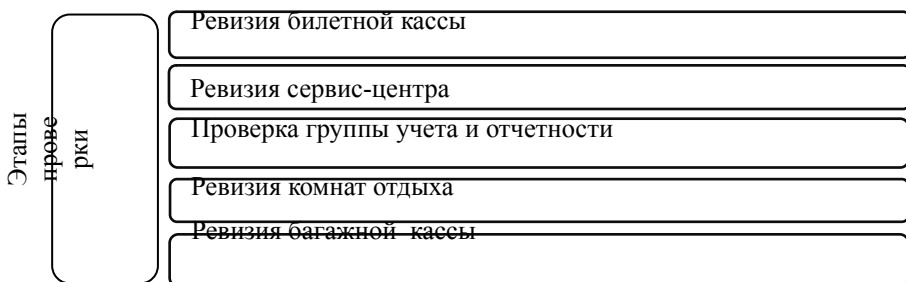


Рисунок 13.4 – Направления ревизии доходов на вокзале и пассажирской станции

Ревизия вокзала (пассажирской станции) с охватом всех касс проводится один раз в год, с отражением результатов проверки ревизора по контролю до-

ходов в акте проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В период между ревизиями проводится одна проверка в год каждой кассы.

Перед началом ревизии ревизор по контролю доходов обязан предъявить руководителю предприятия предписание на право проведения ревизии, свое служебное удостоверение и объявить о начале проверки.

Последовательность ревизии билетной кассы зависит от вида используемой кассиром техники, в качестве которой могут быть билетопечатающие машины «Интеграл БПМ-2» (в пригородных кассах), а также автоматизированные системы управления «Экспресс-3» (суточные и предварительные кассы).

Ревизия билетной кассы носит внезапный характер и производится в присутствии кассира, ответственного за хранение денежной выручки, бланков строгой отчетности и других материальных ценностей. Этапы проведения ревизии билетных касс на вокзале (пассажирской станции), применяющих для продажи билетов АСУ «Экспресс-3» и билетопечатающие машины, представлены на рисунке 13.5.



Рисунок 13.5 – Методика проверки билетных касс, использующих билетопечатающие машины «Интеграл БПМ-2» и АСУ «Экспресс-3»

Как видно из рисунка 13.5, на первом этапе происходит подсчет наличных денег, документов (при безналичном расчете), находящихся в кассе, и составляется акт денежного наличия. Далее осуществляется сверка фактического наличия денежных средств в кассе с отчетными данными, методика которой представлена на рисунке 13.6.

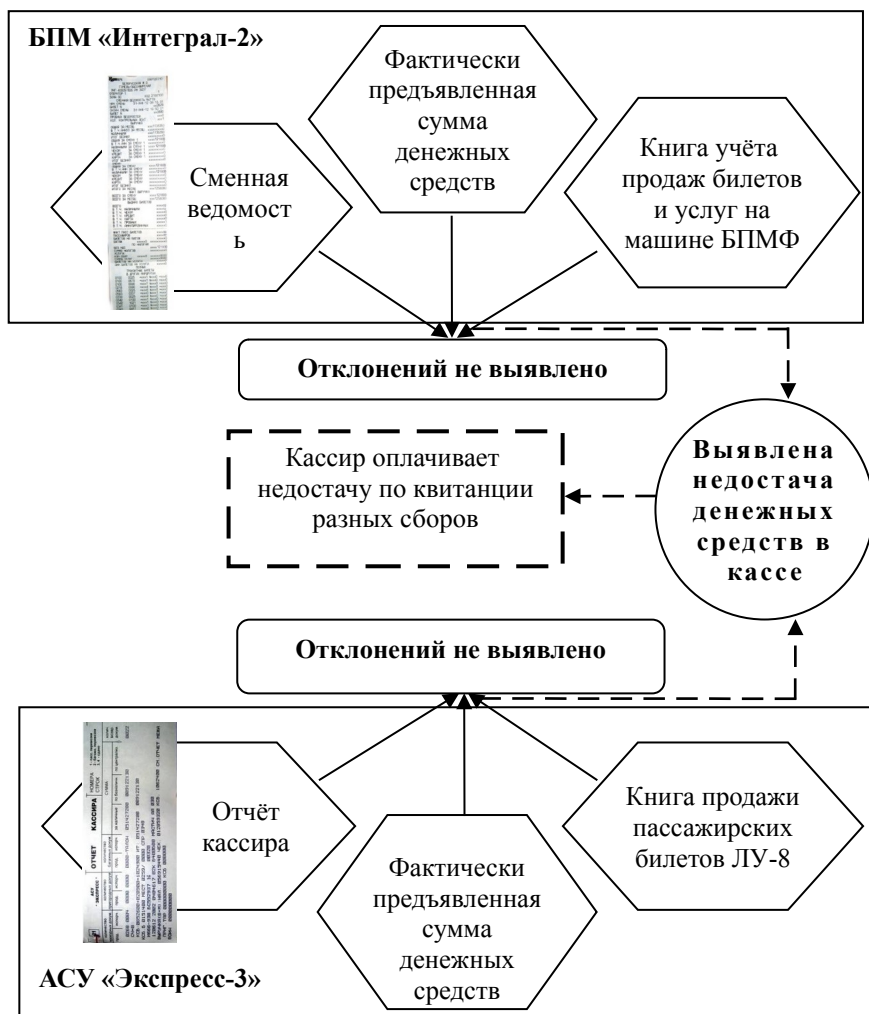


Рисунок 13.6 – Методика проверки фактического наличия денежных средств в кассе с отчетными данными

На втором этапе проверки билетных касс на вокзале (пассажирской станции), применяющих для продажи билетов АСУ «Эспресс-3», ревизор должен получить конечный отчет кассира за смену. При этом происходит сверка данного отчета с отчетом кассира на начало смены. В начальном отчете содержится информация о дате и времени заступления кассира на смену, фамилия кассира и нулевые показания количества проданных, испорченных билетов.

Далее проводится проверка личных запасов проездных документов билетного кассира, работающего на АСУ «Экспресс-3». При этом сверяются полученные бланки проездных документов для АСУ «Экспресс-3» в книге прихода ЛУ-7 с накладными кассы запаса (рисунок 13.7).

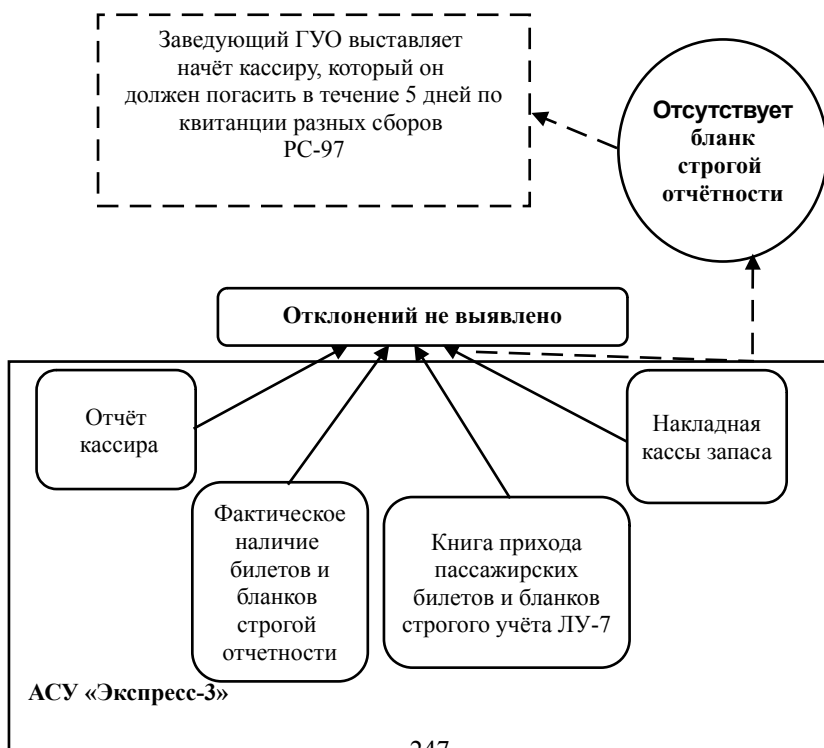




Рисунок 13.7 – Проверка личных запасов проездных документов билетного кассира, работающего на АСУ «Экспресс-3»

Результаты проверки запаса документов билетных кассиров целесообразно представить в виде таблицы 13.1.

Т а б л и ц а 13.1 – **Ведомость проверки запасов проездных документов билетных кассиров, работающих на АСУ «Экспресс-3»**

Фамилия, инициалы билетного кассира, предъявляющего выручку	Проездные документы, указанные в книге прихода	Проездные документы, указанные в накладной кассы запаса	Расхождения	Примечания

Далее проверяется последовательность нумерации израсходованных бланков билетов, т. к. при работе на одном запасе номер последнего израсходованного бланка, заданного кассиром в предыдущем отчёте, должен быть на единицу меньше номера, с которого кассир начинает работать в следующей смене.

После проверки последовательности нумерации израсходованных билетов ревизор проверяет соответствие количества израсходованных проездных документов в книге продажи пассажирских билетов ЛУ-8 данным в отчете кассира. Данные сверки представим в таблице 13.2.

Т а б л и ц а 13.2 – **Проверка соответствия количества проданных проездных документов в отчете кассира данным в книге записи билетного кассира**

Объект проверки	Данные в книге ЛУ-8		Данные в отчете кассира		Примечания
	Проданных	Испорченных	Проданных	Испорченных	
	Количество проездных документов, шт.				

При проверке билетной кассы, применяющей автоматизированную систему управления АСУ «Экспресс-3», также проверяются суммы от проданных билетов с предъявленной суммой выручки.

В начале ревизии кассир лично в присутствии ревизора производит дважды подсчет наличных денег и документов. После снятия денежного наличия

оформляется акт денежного наличия на сумму наличных денег, сумму по документам (при безналичном расчете), сумму разменного фонда.

После снятия денежного наличия ревизор оформляет акт денежного наличия и отражает установленную в результате подсчёта сумму наличных денег, сумму по документам, сумму разменного фонда. Далее ревизор списывает с природы первые номера билетов, стоящих на очереди для продажи в момент начала ревизии, и проверяет составленный отчёт о поступлении денежной выручки с учётом сумм от проданных билетов, взысканных по квитанциям разных сборов, квитанциям доплат, изъятых из выручки.

Сумма предъявленной денежной выручки сверяется с отчетом о поступлении денежной выручки с учетом сумм от проданных билетов, взысканных по квитанциям разных сборов, квитанциям доплат. Результаты сверки целесообразно представлять в виде таблицы 13.3.

**Таблица 13.3 – Ведомость сверки предъявленной выручки данным в отчете о поступлении денежной выручки**

В рублях

ФИО билетного кассира, предъявляющего выручку	Сумма в отчете о поступлении выручки	Фактически предъявленная выручка	Отклонения от предъявленной выручки	Примечания

Если в ходе проверки устанавливается недостача или излишек денежных средств в кассе, то ревизором составляется акт денежного наличия на сумму недостачи (излишка) денежных средств. При этом недостающие суммы немедленно вносятся в кассу ответственными лицами (излишки приходяются) по квитанциям разных сборов. На должностное лицо может быть наложен штраф, который уплачивается за счет личных доходов, и поэтому возмещать его за счет средств организации не допускается.

Полнота и своевременность сдачи вырученных сумм проверяются ревизором путём сверки ежедневных итогов в книге продажи билетов с кассовой книгой, препроводительными денежными ведомостями на выручку, принятую банком, и выписками счетов банка о зачислении денежной выручки на соответствующие счета Управления и отделения железной дороги.

Также необходимо произвести проверку соответствия сумм в кассовых отчетах по наличному и безналичному расчету данным в отчете о фактическом поступлении выручки (таблица 13.4).

**Таблица 13.4 – Ведомость сверки сумм выручки по наличному и безналичному расчету в отчете кассира с данными в отчете о фактическом поступлении выручки**

В рублях

ФИО билет- ного кассира	Данные в отчете кассира		Данные в отчете о фактическом поступлении выручки		Откло- нения	Примеча- ния
	по налич- ному расчету	по безналич- ному расчету	по наличному расчету	по безналич- ному расчету		

Если же при проверке соответствия наличного и безналичного расчета наблюдаются расхождения итоговых сумм и предъявленной выручкой ревизор проводит расследование, проверяет контрольную ленту.

Ревизор также должен сверить суммы, указанные в книге записей билетных кассиров, с суммами в ведомости сдачи выручки в кассу разных сборов (таблица 13.5).

**Т а б л и ц а 13.5 – Ведомость сверки сумм, указанных в книге записей билетных кассиров суммам в ведомости сдачи выручки в кассу разных сборов**

В рублях

ФИО билет- ного кас- сира	Сумма		Откло- нения	Сумма		Откло- нения
	в книге записей билетных кассиров за наличный расчет	в ведомости сдачи вы- ручки в кассу раз- ных сборов за налич- ный расчет		в книге за- писей билетных кассиров за безна- личный расчет	в ведомости сдачи вы- ручки в кассу раз- ных сборов за безна- личный расчет	

Далее ревизор при проверке билетных кассиров проводит выборочную проверку сменной отчетности. Особое внимание при выборочной проверке обращается на правильность оформления испорченных и возвращённых проездных документов, последовательность расхода бланков, для чего в служебной строке проездного документа и верхнем правом поле указывается типографский номер бланка, яркость и качество печати. Также проверяется соответствие двух последних цифр технологического номера терминала на ленте двум последним цифрам этого номера в отчёте кассира, наличие фамилии и инициалов кассира, номера запаса, правильность оформления контрольной ленты, наличие талонов на выданные бесплатные или с 50%-ной скидкой проездные документы.

Кроме того, проверяются вопросы организационного характера:

- порядок хранения и выдачи ключей включения терминала, правильность оформления и ведения журналов передачи ключей;
  - наличие у старшего билетного кассира инструкции по работе билетного кассира на терминалах АСУ «Экспресс-3»;
  - наличие удостоверений на право работы на АСУ «Экспресс-3».
- Также при ревизии билетной кассы выборочно проверяется:
- полнота и правильность взыскания комиссионных сборов за услуги;
  - правильность оформления документов и расчётов при возврате денег за неиспользованные проездные документы;
  - порядок регистрации начётов, своевременность их погашения, задолженности по начётам на момент ревизии и принятие мер к немедленному их погашению;
  - наличие договоров о материальной ответственности с работниками, связанными с денежными и материальными ценностями;
  - обеспечение сохранности выручки, билетов, отчётов и приложений к ним;
  - наличие тарифных руководств, прейскурантов к ним, своевременность внесения в них изменений и дополнений;
  - наличие указателей пассажирских маршрутов;
  - наличие таблиц стоимости билетов и другой информации для пассажиров.

Вторым этапом проверки при ревизии билетных касс, работающих с помощью электронно-кассовых машин типа БПМ, является контроль наличия пломб на кожухе машины и оттисков на них, в обязательном порядке проводится сличение их с записями в журнале регистрации неисправностей.

После снятия бобин билетной ленты проверяется правильность их учета и составления отчета кассира.

В заключение ревизии билетных касс, использующих электронно-кассовые машины типа БПМ, сличаются данные в отчетных ведомостях с данными журнала продажи билетов.

После проведения ревизии наличных денежных средств ревизор проверяет достоверность и правильность оформления кассовых оборотов.

Последовательность проверки кассовых оборотов представлена на рисунке 13.8.

Как видно из рисунка 13.8, ревизор на первом этапе закрывает своей подписью записи в кассовой книге и книге регистрации начётов. Начёт – это сумма, взыскиваемая с должностного лица, работника за неправильные действия либо нарушение своих обязанностей (может быть неутвержденным расходом материальных и физических ресурсов, подлежащих возмещению (полностью или частично) с виновников).

На следующих этапах проверки ревизор должен:

– сличить с первого числа месяца суточные итоги книг продажи билетов с корешками использованных бланков строгой отчетности (билетов, квитанций) с отчетами и ежедневными записями денежных сумм в приходной части кассовой книги;

– проверить правильность выведения общих итогов приходной части кассовой книги, путем подсчета сумм по всем операциям за каждые сутки с первого числа предыдущего месяца по день ревизии;

– проверить за тот же период правильность и своевременность суточных записей в расходную часть кассовой книги, сопоставить с записями по приходу.

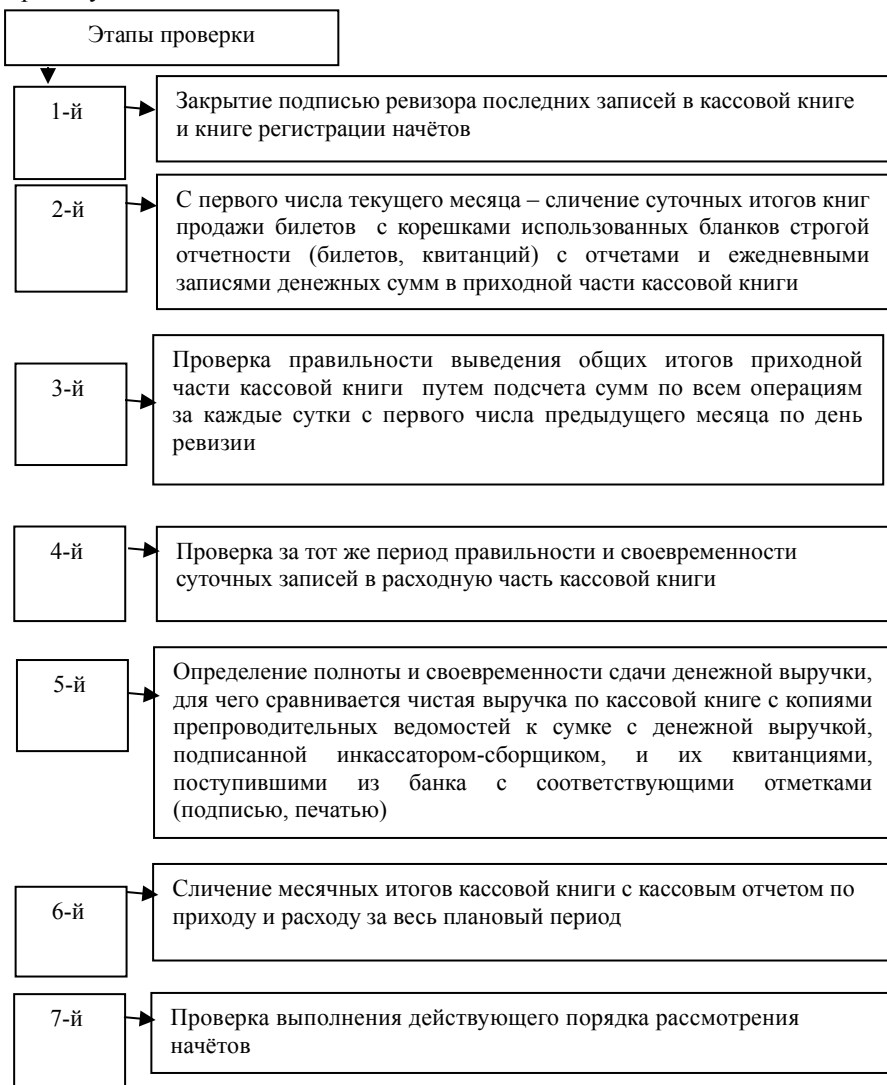


Рисунок 13.8 – Последовательность проверки кассовых оборотов

На пятом шаге проверки устанавливается полнота и своевременность сдачи денежной выручки, для чего сравнивается чистая выручка по кассовой книге с копиями препроводительных ведомостей к сумке с денежной выручкой, которые подписаны инкассатором-сборщиком, и их квитанциями, поступившими из банка с соответствующими отметками: подписью, печатью.

На следующем этапе ревизору необходимо сличить месячные итоги кассовой книги с кассовым отчетом по приходу и расходу за весь проверяемый период. И завершением является проверка выполнения действующего порядка рассмотрения начетов.

После проверки кассовых оборотов ревизор осуществляет сличение месячных итогов кассовой книги с кассовыми отчетами по приходу и расходу и финансового документа о доходных поступлениях от продажи проездных и перевозочных документов (таблица 13.6).

Таблица 13.6 – **Ведомость сличения суточных итогов книг продажи билетов формы ЛУ-8 по всем билетным кассам**

В рублях

Объект проверки (номер кассы)	Итог в книге продажи формы ЛУ-8	Итог во вспомогательной кассовой книге заведующего билетными кассами	Сумма в суточных финансовых документах о доходных поступлениях от продажи проездных документов	Примечания

В заключение ревизии билетных касс проверяется правильность составления кассового отчёта и приложений к нему.

При проведении контроля доходов ревизором проверяются не только билетные кассы, но и группа учета и отчетности. Следует отметить, что данное подразделение в единой технологии формирования доходов также наделяется контрольными функциями. Так, таксировщиками группы учета и отчетности осуществляется:

- контроль за полнотой поступления денежной выручки от продажи проездных и перевозочных документов и оказываемых вокзалом услуг;
- проверка сменных отчетов билетных и багажных кассиров, разъездных билетных кассиров;

– составление ежемесячной отчетности по доходным поступлениям вокзала, а именно сводный кассовый отчет формы ФО-8.

Поэтому при контроле работы группы учёта и отчётности ревизор проводит проверку по следующим направлениям:

- правильность таксировки по корешкам бланковых билетов (выборочно);
- своевременность начисления и погашения обнаруженных недоборов, недозвонсов денежной выручки, причины их возникновения;
- ведение книги учёта допущенных кассирами нарушений при оформлении проездных документов;
- своевременность и правильность оформления актами расхождений сумм денег и количества бланков, указанных в отчёте кассира и имеющихся в наличии;
- соблюдение порядка работы диспетчерского терминала, терминалов, работающих по принципу «бюро заказов»;
- качественное оформление отчётов и приложений к ним и своевременность отсылки их в ГП «Белжелдоррасчёт»;
- обеспечение сохранности отчётности и приложений, выполнение порядка передачи проверенных контрольных лент в архив, порядка списания документации.

При проверке группы учета и отчетности необходимо также проверить правильность составления ежемесячной отчетности.

Так как в формировании доходов от пассажирских перевозок участвуют и другие подразделения вокзалов и пассажирских станций, то они также подвергаются ревизии.

1 Сервис-центр – ревизия производится аналогично ревизии билетной кассы, применяющей АСУ «Экспресс-3».

2 Комнаты отдыха и камеры хранения – проводится сверка фактически предъявленной выручки с суммой, указанной в отчетных данных (отчета дежурного по комнатам отдыха) по методике, представленной на рисунке 13.9.

Кроме того, ревизор сличает количество занятых кроватей комнат отдыха с записями в книге регистрации и предъявляемой суммой выручки; а также проверяет записи в книге замечаний и предложений и меры воздействия на устранение указанных замечаний.

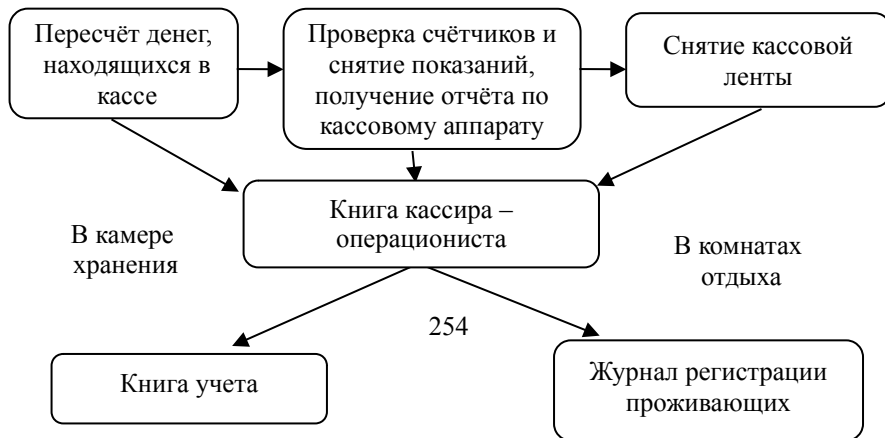


Рисунок 13.9 – Методика проверки комнат отдыха и камер хранения

3 Багажная касса – основными вопросами проверки являются: установление наличия денег, полноты наличия багажа; выявление документов без багажа или грузобагажа и багажа без документов; правильность начисления провозных платежей и сборов.

Методика проверки багажной кассы представлена на рисунке 13.10.



Рисунок 13.10 – Методика проверки багажной кассы

На этапе проверки документов в багажной кассе ревизору необходимо проверить наличие всех корешков перевозочных документов, которые указаны в отчете кассира, и соответствие на них дат, номеров и сумм отчетным данным (таблица 13.7).

Таблица 13.7 – Водомость сверки даты, номера и суммы, указанных в корешках перевозочных документов, с суммами в отчете



### кассира

ФИО билетно го кассира	Данные в отчете кассира			Номер пред- явленного перевозочного документа	Сумма расчета по документам, руб.	Отклонен ия, руб.
	Количество указанных документов, шт.	Дата оплаты и номер перевозоч- ного документа	Сумма расчета, руб.			

В багажной кассе также проверяется полнота поступлений от комиссионного сбора за предоставленные услуги. Начисление сборов за предоставленные услуги производится в соответствии с приказом начальника вокзала или пассажирской станции. При проведении проверки поступления комиссионного сбора сверяются суммы, указанные в корешках проездных документов, с суммами в книге записей.

Кроме этого, при проведении ревизии багажной кассы ревизор проверяет:

- правильность заполнения бланков квитанций;
- своевременность отправления принятого к перевозке и транзитного багажа и грузобагажа;
- своевременность и полноту отправления на реализацию багажа и грузобагажа, ручной клади и найденных предметов, не востребованных получателем, правильность оформления документов;
- наличие таблиц стоимости провоза багажа и другой необходимой информации как для пассажиров, так и в багажной кассе.

Таким образом, порядок организации контрольно-ревизионной работы по контролю доходных поступлений в структурных подразделениях, занятых операциями по оформлению начальных операций в единой технологии пассажирских перевозок, является очень емким и включает множество взаимосвязанных этапов проверки.

### 13.3 Контроль доходных поступлений по пассажирским перевозкам в отделенческом расчетном центре

Расчетные центры отделений дороги (ОРЦ) в системе внутрихозяйственного контроля доходов по пассажирским перевозкам выступают в качестве первого звена по проверке начисления, взыскания и поступления всех доходов от пассажирских перевозок, формирования общих сводов доходных поступлений по железной дороге в целом.

На рисунке 13.11 представлен порядок проверки доходов по пассажирским перевозкам.

В соответствии с установленной технологией взаимодействия вокзалов и пассажирских станций отделения и ОРЦ ежедневно по окончании смены работники билетной кассы сдают выручку за проданные билеты в банк. На расчетный счет ОРЦ поступают суммы за дополнительные услуги, которые являются местными доходами от пассажирских перевозок.

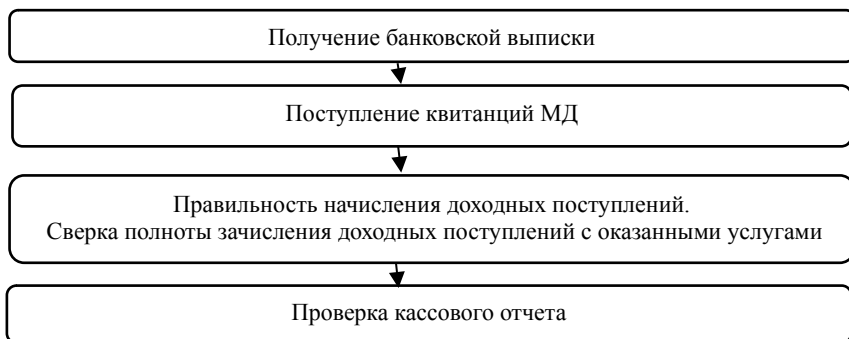


Рисунок 13.11 – Последовательность проверки документов по пассажирским перевозкам

Поэтому ежедневно полученная выручка за все оказанные услуги, включая комиссионный сбор при реализации билетов через систему «Экспресс», сличается бухгалтером ОРЦ со сведениями, передаваемыми вокзалами и пассажирскими станциями о сданной выручке (таблица 13.8).

Т а б л и ц а 13.8 – Проверка соответствия сумм выручки по станционным сведениям и банковской выписке

Вокзал, пассажирская станция	Накладная к сумке с денежной выручкой, руб.	Банковская выписка, руб.	Отклонение

Для ОРЦ утвержден порядок организации контроля доходов от пассажирских перевозок, оплаченных с использованием банковских пластиковых карточек.

На рисунке 13.12 представлена последовательность проверки документов по пассажирским перевозкам, оплаченных с использованием банковских пластиковых карточек. Так, ежедневно в ОРЦ поступают:

- выписка по доходному счету за пассажирские перевозки, где одной строкой отражается сумма от продажи билетов с использованием банковских пластиковых карточек;
- сведения вокзалов и пассажирских станций по приходу от продажи билетов, оплаченных с использованием банковских пластиковых карточек;

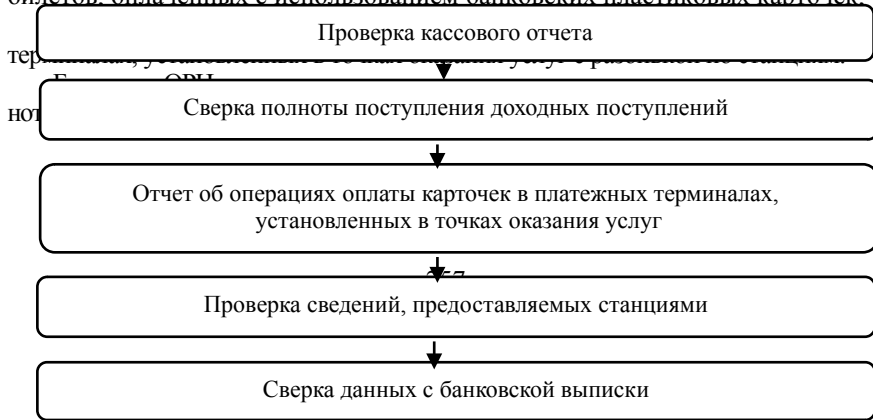




Рисунок 13.13 – Алгоритм действий в случае выявления (невыявления) ошибок при проверке правильности расчетов банковскими пластиковыми карточками

В аналогичном порядке осуществляется контроль за доходными поступлениями, полученными при расчете за проездные документы платежными поручениями.

Кроме того, на бухгалтерию ОРЦ возложены обязанности по контролю за своевременным погашением начётов. Для осуществления данной работы в ОРЦ ведется «Журнал регистрации начетов» (таблица 13.9).

Т а б л и ц а 13.9 – Журнал регистрации начетов

Наименование станции	Номер начета	Сумма, руб.	Квитанция	Примечание (дата гашения)	Отклонение

Бухгалтер ОРЦ по мере поступления начётов регистрирует их и при наличии уведомления о снятии делает отметку о снятии начёта с указанием квитанции.

Особое место в проверочных действиях ОРЦ занимают местные доходы (доходы, полученные по пассажирским перевозкам за оказание дополнительных услуг пассажирам на вокзалах и пассажирских станциях).

В конце смены билетные кассиры вокзалов и пассажирских станций оформляют «Сведения об оказанных услугах по квитанциям местных доходов», в котором указываются дата, номера израсходованных квитанций (с номера по номер), количество квитанций, сумма по квитанциям и к отчету прикладываются все квитанции. При этом следует отметить, что бухгалтер по местным доходам, получая сведения, обязательно осуществляет контроль правильности оформления указанных квитанций.

В случае выявления исправлений, несвоевременности поступления отчета по местным доходам или непоступления выручки на расчетный счет ОРЦ по пассажирским перевозкам от станций всё отражается в книге замечаний, а в конце месяца вносится в инструктивное письмо.

Для контроля за полнотой поступления доходов в ОРЦ ежемесячно высылаются перечни со склада бланков проездных и провозных документов РУП ИРЦ ЖД, где отражается количество бланков-квитанций, получаемых станциями. При этом станции обязаны уведомить ОРЦ о поступлении квитанций с указанием серии, количества и кассы, где используется данная нумерация. В конце месяца вокзалы и пассажирские станции предоставляют сведения о расходе квитанций формы ФО-7, где указываются первая израсходованная и первая на остатке в кассе станции. На основании этих данных бухгалтер ОРЦ имеет возможность контролировать бланки строгой отчетности и квитанции. Данная сверка представлена в таблице 13.10.

В ОРЦ контроль бланков квитанций по местным доходам осуществляется путем заполнения приходно-расходной книги по учету бланков строгой отчетности. Книга пронумерована, прошнурована и заверена подписями руководителя отделения, главного бухгалтера и гербовой печатью.

Для проверки правильности начисления доходов по квитанциям бухгалтер обязан расчетным способом проверить сумму по поступившим квитанциям. Эта сумма за месяц по станции должна соответствовать сумме доходов, отраженных в кассовом отчете.

**Таблица 13.10 – Проверка соответствия количества израсходованных квитанций по местным доходам на станции и в ОРЦ**

Вокзал или пассажирская станция	Данные о квитанциях, полученные со станции		Количество	Данные ОРЦ		Количество	Отклонение
	Первая израсходованная	Первая на остатке		с	по		

Результат проверки по доходам оформляется отчетом, где обязательно отражаются выявленные в ходе проверки нарушения актов законодательства, регулирующего экономические взаимоотношения железной дороги и грузоотправителей (грузополучателей), Устава

железнодорожного транспорта общего пользования, действующих Правил перевозок грузов и пассажиров, потери доходов.

Отчет является основанием для оценки качества работы проверенного объекта. В отчете должны быть соблюдены объективность, ясность и точность изложения выявленных фактов нарушений и недостатков. Ревизор по контролю доходов обязан выяснить и отразить в акте все существенные факты и обстоятельства, необходимые для принятия объективного и правильного решения.

Руководитель мероприятия на основании представленных специалистами отчетов о мероприятиях, результатов собственных проведенных действий составляет аналитическую записку.

Аналитическая записка оформляется не менее чем в трех экземплярах и подписывается руководителем мероприятия в срок не позднее пяти рабочих дней со дня окончания мероприятия с указанием даты подписания. Дата подписания аналитической записки руководителем мероприятия является датой ее составления.

В аналитической записке должны быть указаны:

- дата и номер поручения на проведение мероприятия;
- должности, фамилии и инициалы руководителя мероприятия;
- должности, фамилии и инициалы специалистов;
- даты начала и окончания мероприятия, а также место составления аналитической записки;
- анализируемые периоды, если не совпадали для различных вопросов;
- наименование организации, местонахождение и подчиненность, учетный номер плательщика;
- информация о проведенных действиях, их результатах, выводах и предложениях по каждому вопросу согласно поручению на проведение мероприятия;
- описание факта нарушения нормативного документа, время его совершения, нормативные документы, требования которых нарушены (при установлении нарушений);
- рекомендации по устранению выявленных нарушений, совершенствованию системы внутреннего контроля организации, а также своевременному упреждению и пресечению нарушений нормативных документов, обеспечению эффективного использования и сохранности имущества;
- иные сведения (при необходимости).

Подписанная руководителем мероприятия аналитическая записка вручается под роспись представителю организации либо направляется организации.

При наличии у организации замечаний по содержанию аналитической записки:

- в течение одного рабочего дня после получения аналитической записки о наличии замечаний ставится в известность руководитель мероприятия;
- в течение 5 рабочих дней после получения аналитической записки информация по существу замечаний представляется руководителю, назначившему мероприятие.

### 13.4 Порядок организации и проведения проверки поездов

Особое место в системе контроля доходов железной дороги от пассажирских перевозок занимает контроль пассажирских поездов, который проводится на основе Инструкции по работе контролеров-ревизоров пассажирских поездов, контролеров-инструкторов по контролю пассажирских поездов на Белорусской железной дороге, утвержденной Приказом Начальника Белорусской железной дороги № 441Н от 31.12.2014 г. Основные задачи проверки приведены на рисунке 13.14.

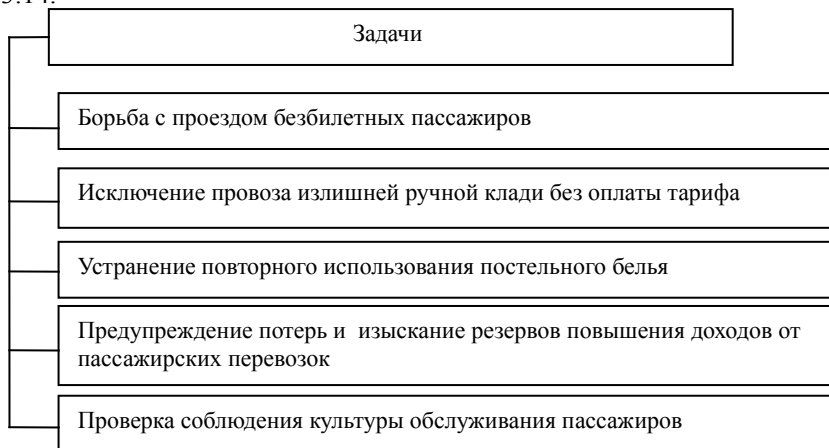
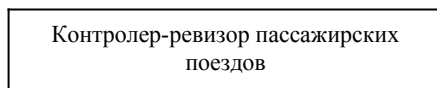


Рисунок 13.14 – Задачи контроля пассажирских поездов

Контроль в пассажирских поездах осуществляет контролер-ревизор пассажирских поездов и ревизор-инструктор по контролю пассажирских поездов, которым выдается служебное удостоверение «открытый лист» на право осуществления контроля в поездах. Схема подчиненности представлена на рисунке 13.15.



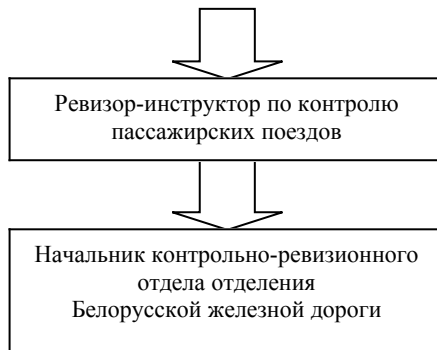


Рисунок 13.15 – Схема подчинения проверяющих пассажирские поезда

Контролер-ревизор пассажирских поездов является уполномоченным лицом, деятельность которого входит в комплекс мер, направленных на осуществление контроля за доходами от перевозки пассажиров.

Контроль в поездах должен обеспечивать систематическую проверку межрегионального и международного сообщения, а также максимальный охват проверками региональных поездов.

Проверки межрегиональных и международных поездов производятся по месячному графику, разрабатываемому ревизором-инструктором участка и утверждаемому начальником отделения дороги. Выписка из месячного графика заносится в график и рапорт контролера поездов формы ФДУ-49 и является обязательной для исполнения.

Проверки поездов (рисунок 13.16) должны производиться бригадами контролеров в составе не менее двух человек.

К осуществлению контроля поездов международных линий допускаются контролирующие лица, сдавшие экзамены в контрольно-ревизионной службе и получившие соответствующие удостоверения.

**Контроль и оформление результатов контроля пассажирских поездов и**

1	До прибытия поезда на станцию, с которой ревизоры должны приступать к проверке, они обязаны получить данные о наличии свободных мест в поезде и убедиться в своевременной организации продажи билетов на данный поезд
2	Ревизующий ставит в известность начальника поезда о начале проверки и предъявляет служебное удостоверение – открытый лист на право проведения проверки пассажирских поездов с обозначенным в нем участком действия. При обстоятельствах, требующих внезапности, ревизор может поставить в известность начальника поезда в процессе проверки
3	При проверке проверяются все вагоны в составе поезда: пассажирские, служебные, почтовые/багажные, вагоны-рестораны. Начинать проверку можно с любого вагона поезда. Проводник вагона в процессе проверки сопровождает контролера-ревизора и дает объяснения по возникающим вопросам. В необходимых случаях в проверяемый вагон приглашается начальник поезда



Рисунок 13.16 – Последовательность действий при осуществлении проверки поезда

Контролирующие лица, осуществляя проверку поездов, обязаны произвести проверки, приведенные на рисунке 13.17.

Первое направление определяет необходимость проверки наличия поездной документации у уполномоченного лица. В составе документов должны быть:

- рейсовой журнал;
- книга замечаний и предложений;
- маршрут работников поездной бригады;
- квитанции на взыскание платежей за оформление транспортных услуг и разных сборов;
- протоколы об административных правонарушениях и постановлений о наложении административных взысканий (у начальников поездов формирования Белорусской железной дороги).

Контролирующий проверяет полноту предъявления поездной документации путем сличения данных об их наличии в документе по их учету (маршрут, путевой рапорт, контрольный лист и т. д.) и на последнем заполненном корешке квитанций, «закрывает» их своей подписью.



### Рисунок 13.17 – Основные направления проверок в поездах

Второе направление определяет необходимость проверки:

– наличия действительных проездных документов (билетов) и соответствие их типам вагонов, в которых совершается поездка. Проверенные проездные документы (билеты) должны быть погашены контрольными щипцами (штампом). Проверка проездных документов (билетов) и электронных проездных документов (электронной регистрации) у пассажиров проводится с наименьшим их беспокойством. При необходимости контролирующие лица имеют право в ночное время провести проверку фактического наличия свободных мест в вагонах;

– правильности оформления проездных документов (билетов) и их гашения уполномоченными лицами;

– наличия документа, подтверждающего право на льготу у пассажиров, проезжающих по льготным, бесплатным и детским билетам;

– соответствия провозимой пассажирами и уполномоченными лицами ручной клади установленным нормам и правилам.

При третьем направлении осуществляется проверка правильности учета населенности вагона, расхода постельного белья и фактического наличия чистого белья. О фактическом расходе постельного белья на момент проверки контролирующее лицо делает соответствующую отметку в бланке ф. ЛУ-72 (ИНУ-4) и заверяет своей подписью.

Завершающим направлением проверки являются:

– соблюдения уполномоченными лицами графика дежурств, температурного режима и требований к санитарному состоянию в вагонах;

– наличия у начальника поезда аптечки первой медицинской помощи универсальной с соответствующим перечнем вложений, отсутствие в аптечке лекарственных средств с истекшим сроком годности.

При обнаружении в обслуживаемых уполномоченными лицами вагонами поездов граждан, проезжающих без проездных документов (билетов), контролирующие лица обязаны установить и изложить в акте обстоятельства безбилетного проезда (провоза), указать номера квитанций, по которым был взыскан штраф и стоимость проезда. Акт составляется в трех экземплярах и подписывается контролирующими и причастными уполномоченными лицами. К акту прикладываются объяснения виновных лиц. Второй экземпляр акта вручается начальнику пассажирского поезда (уполномоченным лицам) под роспись, а два других экземпляра контролирующие лица представляют своему непосредственному руководителю после окончания поездки.

Безбилетным является гражданин, обнаруженный без проездного документа (билета); предъявивший проездной документ (билет), который не дает право проезда в указанном поезде, вагоне, а также без документов, подтверждающих право на проезд по бесплатному, льготному, служебному проездному документу (билету), при проведении контроля в поездах и непосредственно после окончания поездки в поездах с нумерованными местами.

Пассажир имеет право на один билет бесплатно провозить с собой ручную кладь весом не более 36 кг, размер которой по сумме трех измерений не превышает 200 см. К ручной клади относятся вещи пассажиров, перевозимые при себе, которые по своим размерам помещаются в пассажирских вагонах на местах, предусмотренных для размещения ручной клади.

При обнаружении провоза неоплаченного излишнего веса ручной клади ее вес определяется контролирующим лицом и пассажиром, а в спорных случаях – с участием начальника поезда или другого уполномоченного лица. За провоз пассажиром неоплаченного излишнего веса ручной клади с него взыскивается стоимость провоза по установленному тарифу багажа. На уполномоченное лицо, виновное в провозе пассажирами неоплаченного излишнего веса ручной клади, составляется акт формы ЛУ-4, где указывается количество мест излишней ручной клади и ее общий вес.

Акт формы ЛУ-4 составляется в случае, когда выявлены:

- провоз (проезд) безбилетных граждан и неоплаченной излишней ручной клади в поездах международных, межрегиональных линий, региональных линий бизнес-класса, а также бездокументных грузов и безбилетных граждан в багажных вагонах и вагонах-ресторанах (купешетах);
- провоз уполномоченными лицами принятых для перевозки от сторонних лиц предметов (письма, вещи, бандероли и т. д.);
- нарушения в учете населенности вагона и расхода постельного белья в бланках формы ЛУ-72 (ИНУ-4);
- нарушения порядка оформления и выдачи списка или ведомости электронной регистрации пассажиров;
- нарушения установленного порядка гашения проездных документов (билетов) уполномоченными лицами;
- несоответствие цен, указанных в прейскуранте на реализуемую продукцию, ценам в накладной на выдачу продуктов в рейс;
- отсутствие у начальника поезда аптечки первой медицинской помощи универсальной или несвоевременное ее пополнение, а также содержание в аптечке лекарственных средств с истекшим сроком годности;
- неправильная выдача льготных проездных документов (билетов);
- неправильное использование для проезда работниками железнодорожного транспорта служебных билетов и транспортных требований;

Контроль багажных вагонов, вагонов-ресторанов, купе-буфетов проводится в присутствии начальника поезда на основании предписания на право осуществления контроля данных вагонов.

В багажном вагоне контролирующие лица проверяют:

- наличие у приемосдатчиков груза и багажа действительных служебных удостоверений, маршрутов, удостоверений по технике безопасности;

- соблюдение приемосдатчиками груза и багажа установленной формы одежды;

- наличие графика дежурств, книги установленной формы, которая должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена печатью обособленного структурного подразделения. Производится ли приемосдатчиками груза и багажа запись в книге о приеме и сдаче дежурств в пути следования;

- нахождение в багажном вагоне посторонних лиц;

- соответствие наличия багажа и грузобагажа с имеющимися у приемосдатчика перевозочными документами и устанавливают, нет ли в вагоне багажа и грузобагажа, провозимого не в том направлении, куда он адресован, или далее станции назначения, а также предметов, запрещенных к перевозке в багажном вагоне;

- наличие дневных и ночных сигналов, расписания движения, бланков сдаточных списков.

В пассажирских поездах городских линий и региональных линий эконо-класса при осуществлении контроля производятся следующие виды проверки:

- наличие действительных проездных документов (билетов) у всех пассажиров, находящихся в вагоне на момент проверки, оплаты за провоз ручной клади сверх установленной нормы и соблюдение пассажирами установленных правил проезда;

- наличие у пассажиров, проезжающих по льготным проездным документам (билетам), оригинала документа, подтверждающего право на льготный или бесплатный проезд железнодорожным транспортом общего пользования;

- санитарное состояние, температурный режим и исправность внутреннего оборудования вагонов;

- наличие визуальной информации о правилах проезда пассажиров.

В контроле пассажирских поездов принимают участие ревизоры-инструкторы, которые обязаны:

- разрабатывать маршруты (туры) проведения контроля в поездах и графики работы контролёров-ревизоров пассажирских поездов на основании анализа результатов проверок, и количество контролирующих лиц, необходимое для эффективного контроля. График работы должен предусматривать проведение еженедельных сплошных групповых проверок

поездов с нумерованными местами, с согласованием участия в проверках сотрудников органов внутренних дел и работников Военизированной охраны;

- согласовать с контрольно-ревизионной службой Управления Белорусской железной дороги туры и графики работы. Оперативно в письменной форме информировать контрольно-ревизионную службу об изменениях в турах и графиках работы контролируемых лиц;

- осуществлять контроль за соблюдением контролёрами-ревизорами наличие установленной форменной одежды, своевременной сдачи ими взысканных денежных сумм, корешков оформленных квитанций, составленных протоколов об административных правонарушениях и постановлений о положении административных взысканий, актов формы ЛУ-4. В случае выявления нарушений затребовать письменные объяснения с причастных и письменно информировать начальника контрольно-ревизионного отдела для дальнейшего принятия мер;

- согласно графикам не менее 4 раз в месяц осуществлять проверки работы контролёров-ревизоров пассажирских поездов, непосредственно в поездах;

- контролировать поступление ответов по актам формы ЛУ-4 и другим материалам, направленных для принятия мер руководителям отделений Белорусской железной дороги и других железнодорожных администраций;

- обеспечивать организацию и проведение инструктажей и технической учёбы;

- установленным порядком принимать участие в рассмотрении обращений граждан на действия контролёров-ревизоров;

- предоставлять отчёты по контролю поездов в контрольно-ревизионную службу в срок до 5-го числа месяца, следующего за отчётным, анализировать контрольно-ревизионную работу в поездах.

При выявлении контролирующими лицами граждан, совершивших правонарушение в поездах, которые предусмотрены отдельными статьями Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях:

- ст. 17.9 (курение/потребление табачных изделий в запрещенных местах);

- ст. 18.4 (нарушение правил пользования средствами железнодорожного транспорта);

- ст. 18.30, части 2 и 3 (безбилетный проезд);

- ст. 18.31 (неоплаченный провоз багажа) – виновные лица привлекаются к административной ответственности в виде штрафа в размере, установленном законодательством.

Кроме того, уполномоченными лицами, осуществляющими контроль, может быть отказано в посадке пассажиру, либо он может быть удален из поезда, если данный пассажир проезжает без проездного документа (билета) или по недействительному проездному документу (билету) и отказывается оплатить

стоимость проезда, провоз дополнительной ручной клади в порядке, определяемом Правилами перевозок пассажиров, багажа и грузобагажа.

При наложении административного взыскания на физическое лицо учитывается характер совершенного правонарушения, обстоятельства его совершения и личность физического лица, степень его вины, характер и размер причиненного им вреда, имущественное положение, а также обстоятельства, смягчающие или отягощающие административную ответственность.

В случае, когда физическое лицо признало себя виновным в совершении административного правонарушения и выразило согласие на применение к нему административного взыскания без составления протокола об административном правонарушении, уполномоченным лицом выносятся постановление о наложении административного взыскания, которое вступает в законную силу с момента его вынесения. Данное постановление оформляется в двух экземплярах; второй экземпляр вместе с первым экземпляром штрафной квитанции (также составляется в двух экземплярах) вручается виновному в административном нарушении лицу.

В постановлении о наложении административного взыскания указывается:

- наименование органа, ведущего административный процесс;
- дата вынесения постановления;
- должность ФИО лица, вынесшего постановление;
- ФИО виновного лица;
- характер совершенного правонарушения (время, место и обстоятельства его совершения с указанием на часть статьи, статью Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях, предусматривающую ответственность за данное правонарушение);
- отметка о том, что лицу, привлекаемому к административной ответственности, разъяснены его права и обязанности;
- принятое решение (размер штрафа в базовых величинах, денежном выражении суммы цифрами и прописью).

Постановление подписывается лицом, его составившим, и лицом, привлекаемым к административной ответственности.

В штрафной квитанции указываются дата, место составления, ФИО привлекаемого к ответственности лица, размеры штрафа и тарифа цифрами по отдельности, а также в сумме цифрами и прописью, сведения о лице, составившем квитанцию.

По окончании проверки поезда, но не позднее следующего дня, не считая выходных дней по графику, а также выходных и праздничных дней по календарю, контролер-ревизор пассажирских поездов обязан представить ревизору-инструктору по контролю пассажирских поездов отчет с приложением копий записей в рейсовых журналах о результатах

контроля поездов, составленных актов и других документов по контролю поездов.

Не позднее первого числа каждого месяца контролер-ревизор пассажирских поездов представляет отчет о работе за прошлый месяц: график-отчет формы ФДУ № 49, отчет о взысканных денежных суммах в поездах и ведомость учета разъездов формы ФРУ-12.

# 14

## КОНТРОЛЬ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

---

### 14.1 Общие положения осуществления контроля финансовых результатов

Достижению цели эффективного функционирования организации – получению прибыли – способствует оптимизация соотношений между объемом деятельности, доходами, расходами.

Закон о бухгалтерском учете и отчетности определяет эти категории следующим образом:

– доходы – увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации;

– расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации.

Соотношение величин этих категорий определяет финансовый результат хозяйственной деятельности организации, прибыль (превышение доходов над расходами) или убыток (превышение расходов над доходами), формируемый в течение календарного (отчетного) года.

Целью контроля финансовых результатов является установление законности, целесообразности, экономической эффективности совершенных хозяйственных операций и достоверности отражения в учете и отчетности их результатов.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке доходов, расходов и финансовых результатов, включают:

- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Закон о бухгалтерском учете и отчетности;
- Инструкцию по бухгалтерскому учету доходов и расходов;
- [Инструкцию](#) по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств;



- Национальный [стандарт](#) бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют»;
  - Типовой план счетов и инструкцию по его применению и др.
- Методика контроля финансовых результатов включает следующие этапы:
- проверка операций по доходам и расходам по текущей деятельности;
  - проверка операций по доходам и расходам по инвестиционной и финансовой деятельности;
  - проверка операций по формированию конечного финансового результата.

Источниками информации контроля финансовых результатов являются приказы и распоряжения руководителя организации; решения учредителей (участников); устав; учетная политика организации и приложения к ней; выписки банка и платежные инструкции; инвентаризационные материалы; данные налогового учета, в том числе налоговые декларации (расчеты); бухгалтерские справки; решения судебных органов; учетные регистры по счетам 09 «Отложенные налоговые активы», 65 «Отложенные налоговые обязательства», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», счета затрат и расчетов и т. д.; бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, статистическая отчетность формы 12-ф (прибыль) «Отчет о финансовых результатах» и 1-ф (офп) «Отчет об отдельных финансовых показателях»; книга учета проверок; материалы предыдущих проверок контролирующих органов и др.

## **14.2 Проверка доходов и расходов по текущей деятельности**

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Для подразделений железной дороги основную величину доходов определяют денежные средства, полученные за перевозки грузов и пассажиров и оказание других транспортных услуг.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде. В качестве текущих расходов железной дороги в целом и ее подразделений выступают эксплуатационные расходы, т. е. расходы, связанные с перевозками грузов и пассажиров.

При проведении проверки доходов и расходов по текущей деятельности

важно определить полноту, точность и своевременность отражения в бухгалтерском учете и отчетности вышеуказанных доходов и расходов, а также достоверность определения финансового результата от осуществления текущей деятельности, в том числе в разрезе субсчетов по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Достоверность определения финансового результата от реализации продукции определяется путем проверки последовательности бухгалтерских записей по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При проверке полноты отражения в учете выручки за реализованные товары, продукцию, работы и услуги особое внимание следует обратить на полноту включения в состав выручки стоимости продукции, товаров, работ, услуг (с учетом применяемого метода признания – «начисления»). Кроме этого, необходимо проверить полноту и правильность отражения в учете выручки за реализованные товары, продукцию при зачете взаимных требований между организациями.

В процессе проверки необходимо установить правильность классификации и отражения в учете расходов по текущей деятельности, которые включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», включаются следующие (достоверность сумм и отражения в учете указанных операций – это объект особого внимания проверяющих):

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
- суммы излишков и недостач запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению или подлежащие к уплате;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией,
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

Особое внимание уделяется проверке соблюдения порядка отражения (признания) расходов, включаемых в состав затрат по производству и реализации для целей бухгалтерского и налогового учета.

Достоверность данных фактической себестоимости реализованных товаров, продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета подтверждается на основании записей по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты», 43 «Готовая продукция» и др.

Достоверность данных состава затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении, подтверждается на основании данных налогового учета.

В ходе проверки необходимо убедиться в правильности отражения в налоговом учете нормируемых расходов: расходы по командировкам; потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей; расходы по содержанию служебного легкового автотранспорта и др.

На величину финансового результата от видов деятельности значительное влияние оказывают уплачиваемые из выручки в бюджет налоги и отчисления. Поэтому в ходе проверки следует убедиться в правильности и полноте их исчисления.

### **14.3 Проверка доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности**

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

При проведении проверки доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности важно определить полноту, точность и своевременность отражения в бухгалтерском учете и отчетности

вышеуказанных доходов и расходов, а также достоверность определения финансового результата от осуществления инвестиционной и финансовой деятельности, в том числе в разрезе субсчетов по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Достоверность определения финансового результата по операциям, связанным с движением, использованием, переоценкой инвестиционных и финансовых активов, вложений и т. д. определяется путем проверки последовательности бухгалтерских записей по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

В процессе данной проверки необходимо получить ответы на вопросы, приведенные на рисунке 14.1.

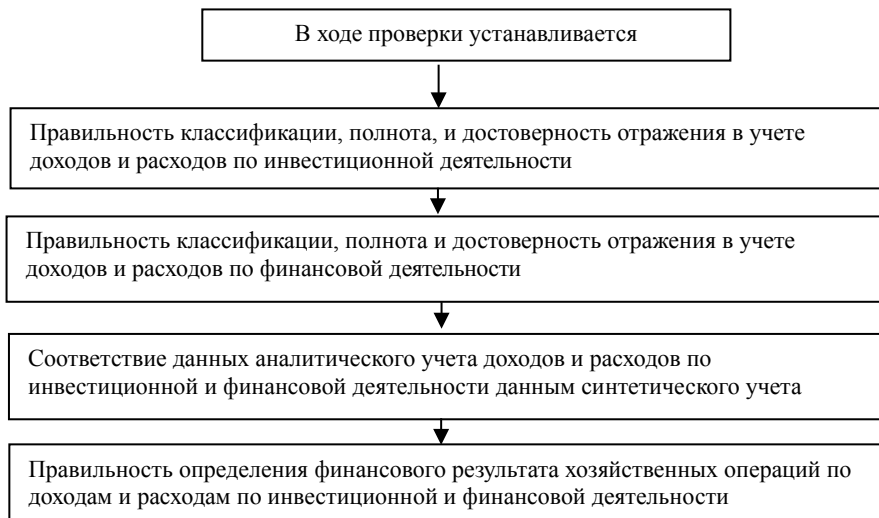


Рисунок 14.1 – Вопросы, подвергаемые проверке

При проверке правильности классификации, полноты и достоверности отражения в учете доходов и расходов по инвестиционной деятельности необходимо установить:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков, недостач и потерь инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;
- доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций;

- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;
- проценты, причитающиеся к получению;
- прибыль (убыток) прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленная в отчетном периоде;
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

Проверка правильности классификации, полноты и достоверности отражения в учете доходов и расходов по финансовой деятельности устанавливает:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами;
- разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);
- расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);
- доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;
- прибыль (убыток) прошлых лет по финансовой деятельности, выявленная в отчетном периоде;
- прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

Третьим направлением является проверка соответствия данных аналитического учета доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности данным синтетического учета;

Далее устанавливается правильность определения финансового результата хозяйственных операций по доходам и расходам по инвестиционной и финансовой деятельности и правильности их списания на финансовый результат при закрытии сальдо на счет 99 «Прибыли и убытки».

Полнота и правильность отражения доходов и расходов по

инвестиционной и финансовой деятельности в бухгалтерской отчетности проверяется на заключительном этапе.

#### **14.4 Проверка операций по формированию конечного финансового результата**

Прибыль (убыток) является основным обобщающим качественным показателем деятельности коммерческих организаций и характеризует конечный финансовый результат, поэтому порядок ее формирования и распределения – важнейший объект проверки как внешних, так и внутренних контролирующих органов.

После ознакомления со спецификой деятельности проверяемой организации и изучения ее системы внутреннего контроля проверяющий устанавливает соответствие данных бухгалтерского баланса отчету о прибылях и убытках, статистической отчетности, регистру по счету 99 «Прибыли и убытки».

Далее устанавливается правильность корреспонденции счетов по счету 99 «Прибыли и убытки» и ведения регистров налогового учета; сопоставляются данные бухгалтерского и налогового учетов с учетом расчетных корректировок. Особое внимание уделяется проверке возникновения и существования постоянных и временных разниц и достоверность отражения в бухгалтерском учете с учетом норм Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств с целью исчисления налога на прибыль и отражение в учете постоянного налогового обязательства, равного сумме налога на прибыль, который начисляется в соответствии с налоговым законодательством, но не возникает по данным бухгалтерского учета и приводит к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде.

В ходе проверки выполняются аналитические процедуры, цель которых – изучение полученных в ходе проверки результатов и рассмотрение взаимосвязей отдельных показателей, формирующих базу по налогу на прибыль и задолженность перед бюджетом. Устанавливается достоверность отражения операций в регистрах налогового учета и соответствие данных налогового учета данным налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности.

На заключительном этапе проводится проверка формирования и использования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), образовавшейся по результатам реформации баланса (счет 99 закрывается заключительной записью по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в установленные учетной политикой сроки).

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

- правильность определения сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и порядка отражения их в бухгалтерском учете;

- правильность и обоснованность покрытия убытков отчетного года;
- обоснованность и законность использования сумм нераспределенной прибыли. Проверяется соблюдение норм устава и внутренних распорядительных органов по распределению части прибыли и выполнению обязательств перед учредителями (собственниками) в части выплаты дивидендов, а также правильность исчисления и уплаты налогов на доходы.

# 15 ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК И ПРОВЕРКА ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

---

## 15.1 Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности

Каждая хозяйственная операция, т. е. действие или событие, приводящее к изменению активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации, отражается в бухгалтерском учете организации и участвует при формировании показателей бухгалтерской отчетности.

Все хозяйственные операции должны учитываться правильно и своевременно, однако на практике иногда ситуация выглядит иначе, что сопряжено с риском возникновения ошибок на каждой стадии учетного процесса (регистрация, стоимостное измерение, отражение в учете и обобщение хозяйственных операций).

В современной учетной практике организаций Республики Беларусь следует различать два понятия: ошибки и изменения в учетной оценке. В настоящее время Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80 определяет основные методологические отличия ошибки от изменений в учетной оценке:

– **изменение в учетной оценке** – корректировка учетной оценки активов или обязательств, величины погашения стоимости активов, обусловленная появлением относящейся к этим активам или обязательствам новой информации или изменением обстоятельств, на которых основывалась их учетная оценка, и не являющаяся исправлением ошибки в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности;

– **ошибка** – неправильное отражение (неотражение) хозяйственной операции в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности;

Причинами возникновения ошибок при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности могут быть:

- неправильное применение законодательства Республики Беларусь;
- неправильное применение учетной политики организации;
- неточности в вычислениях;
- неправильная учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации;
- неиспользование (неправильное использование) имеющейся



информации о совершенной хозяйственной операции;

- неиспользование информации о совершенной хозяйственной операции в связи с отсутствием до даты утверждения бухгалтерской отчетности первичного учетного документа, подтверждающего ее совершение и др.

В процессе осуществления хозяйственной деятельности возможны ошибки как при оформлении первичных учетных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета, учетных записей, так и отчетности.

Ключевым аспектом *ошибок, допускаемых в первичных учетных документах и регистрах*, является несоблюдение требований пункта 1 статьи 10 Закона № 57-3 (каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом), а также пункта 1 статьи 11 Закона № 57-3 (учетная информация, содержащаяся в первичных учетных документах, подлежит своевременной регистрации в регистрах бухгалтерского учета).

Первичные учетные документы, поступающие в бухгалтерию, должны подвергаться проверке (таблица 15.1).

**Т а б л и ц а 15.1 – Виды проверки первичных документов, поступающих в бухгалтерию**

Вид проверки	Содержание проверки
По форме	Полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов, наличие и правильность подписей, четкость и разборчивость заполнения документа
По содержанию	Арифметическая проверка, при которой определяют правильность подсчетов в документе, устанавливаются законность и целесообразность хозяйственных операций, логическая увязка отдельных показателей

В соответствии с пунктами 3 и 4 статьи 10 Закона № 57-3 первичные учетные документы подразделяются:

- на включенные в перечень, утверждаемый Советом Министров Республики Беларусь, и обязательные к применению всеми организациями;
- утверждаемые республиканскими органами государственного управления по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь;
- утверждаемые руководителем организации.

Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного

управления, в учетной политике или приложении к ней.

Если в представленных в бухгалтерию для обработки первичных учетных документах выявлены ошибки, то в них необходимо внести исправления либо вернуть документ для выписки нового и аннулирования оформленного с нарушением. В первичных учетных документах (за исключением первичных учетных документов, которыми оформляются прием и выдача наличных денежных средств, и первичных учетных документов, составленных в форме электронного документа) допускаются исправления.

В соответствии с п. 4 Инструкции о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2008 г. № 196, установлено, что исправление ошибочных записей осуществляется методами, позволяющими установить дату, основание исправления и лицо, его осуществившее.

Исправление ошибочных записей осуществляется:

– путем зачеркивания тонкой чертой неправильных сумм, текста и надписи над зачеркнутым исправленного текста и суммы таким образом, чтобы можно было прочитать зачеркнутое. Одновременно лицом, осуществившим исправление, производится оговорка «Исправлено» с указанием даты, основания поправки, фамилии и инициалов лица, ее осуществившего;

– после отпуска товара грузоотправителем и принятия его к бухгалтерскому учету грузополучателем исправление стоимостных показателей в разделе I «Товарный раздел» первого и второго экземпляров накладной [ТТН-1](#) или накладной [ТН-2](#) может быть оформлено корректировочным актом. В данном акте должны содержаться сведения, установленные законодательством Республики Беларусь для первичных учетных документов, не менее чем в двух экземплярах, который прилагается грузоотправителем и грузополучателем к корректируемой накладной [ТТН-1](#) или накладной [ТН-2](#) с указанием в ней слов «Исправления стоимостных показателей оформлены корректировочным актом (прилагается)». Исправление ошибочных записей во всех экземплярах накладных [ТТН-1](#) и [ТН-2](#) производится только организацией, непосредственно допустившей ошибку (согласно Инструкции по заполнению [ТТН-1](#) «Товарно-транспортная накладная» и [ТН-2](#) «Товарная накладная», п. 10, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2016 г. № 58);

– в случае несоответствия приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей предъявляемым к их заполнению требованиям кассир возвращает документы бухгалтеру, индивидуальному предпринимателю для надлежащего оформления (согласно п. 48 Инструкции о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов

наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2011 г. № 107 и п. 44 Инструкции о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2013 г. № 185).

Ошибки, допускаемые в регистрах бухгалтерского учета, можно разделить на следующие группы:

- текстовые – исправляются аналогично описанным выше в отношении первичных учетных документов. Например, подчистки и незавершенные исправления в кассовой книге не допускаются;
- неправильное отражение информации о хозяйственной операции;
- неправильная корреспонденция счетов при отражении хозяйственных операций.

Пунктом 4 статьи 11 Закона № 57-3 установлено, что в регистрах бухгалтерского учета (за исключением регистров бухгалтерского учета, составленных в форме электронного документа) допускаются исправления, порядок внесения исправлений в которые определен Министерством финансов Республики Беларусь.

Допущенные ошибки в учетных записях (в зависимости от их характера) исправляются:

- дополнительной бухгалтерской записью (записями) – если хозяйственная операция на счетах бухгалтерского учета не отражена. Если исправление ошибки требует внесения изменения в аналитические данные, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета, то оно производится методом выполнения дополнительных записей;
- отмена ранее выполненной бухгалтерской записи методом «красное сторно» – если была произведена лишняя запись или на излишнюю сумму;
- отмена ранее выполненной бухгалтерской записи методом «красное сторно» и выполнение дополнительной бухгалтерской записи.

Порядок исправления выявленной ошибки зависит от того, когда она была допущена и обнаружена (таблица 15.2).

**Т а б л и ц а 15.2 – Методы исправления ошибок в зависимости от времени их обнаружения**

Период, в котором		вносятся исправления	Отражение доходов (расходов), если они возникают при исправлении ошибки	Метод внесения исправлений
ошибка				
допущена	выявлена			
Текущий год	Текущий год	Текущий год, месяц	Включаются в доходы (расходы)	Дополнительная и (или)

		выявления ошибки	текущего года в месяце выявления ошибки	сторнировочная запись в том месяце отчетного периода, когда была выявлена ошибка
--	--	---------------------	---	---

Окончание таблицы 15.2

Период, в котором		вносятся исправления	Отражение доходов (расходов), если они возникают при исправлении ошибки	Метод внесения исправлений
ошибка				
допущена	выявлена			
Предыдущий год	Текущий год, до утверждения бухгалтерской отчетности за предыдущий год	Год совершения ошибки, оборотами декабря	Включаются в доходы (расходы) декабря предыдущего года	Дополнительная и (или) сторнировочная запись в декабре отчетного года
Предыдущий год	Текущий год, после утверждения бухгалтерской отчетности за предыдущий год	Текущий год и месяц выявления ошибки	Корректируется счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	Дополнительная и (или) сторнировочная запись в текущем отчетном году, при этом ошибки рассматриваются как прибыль или убыток прошлых лет

*Ошибка, допущенная в отчетном (текущем) году* и выявленная до его окончания, исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года (п. 10 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»). В данном случае речь идет об ошибках, допущенных и выявленных до завершения финансового года, исправление производится на дату обнаружения.

*Пример 1.* В феврале 2018 года организация приобрела и приняла на учет основное средство общехозяйственного назначения, не являющееся объектом обложения налогом на недвижимость. Документы, подтверждающие затраты по его доставке в сумме 11520 руб. (в том числе НДС 1920 руб.), поступили в апреле 2018 года.

Эксплуатация основного средства начата в феврале 2018 года. Амортизация начисляется исходя из срока полезного использования, равного восьми годам, линейным способом. С учетом доначисленных расходов организацией получена прибыль.

Исправленная ошибка учтена при заполнении декларации по налогу на прибыль за очередной отчетный период.

Для исправления ошибки в бухгалтерском учете в апреле 2018 года производятся записи, приведенные в таблице 1.

*Таблица 1 – Учетные записи*

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
Отражены затраты по доставке основного средства (11520 – 1920 руб.)	08	60	9600
Отражен НДС, предъявленный перевозчиком	18	60	1920
Принят к вычету НДС	68-2	18	1920
Отнесены на увеличение первоначальной стоимости основного средства затраты по доставке	01	08	9600
Доначислена амортизация за март 2018 года (9600 руб. / 8 лет /12 мес.)	26	02	100
Дополнительно отнесена на управленческие расходы сумма до начисленной амортизации	90-5	26	100
СТОРНО Излишне начисленного налога на прибыль за март (100 руб. × 18 %)	99	68-3	18

*Если ошибка допущена в предыдущем году и выявлена после его окончания, но до утверждения отчетности за этот год, исправительные записи вносятся в бухгалтерский учет декабрем предыдущего года. Если допущенная ошибка повлияла на финансовые результаты, доход (расход), отражаемый при ее исправлении, включается в доходы (расходы) предыдущего года (п. 11 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»).*

Таким образом, порядок исправления ошибок, обнаруженных в том же году, в котором они допущены, аналогичен порядку исправления ошибок, выявленных в следующем году, но до утверждения отчетности за год, в котором была допущена ошибка (отличаются только периодом, в котором в бухгалтерский учет вносятся исправительные записи. В первом случае корректировки отражаются в месяце обнаружения ошибки, во втором – в декабре года, в котором ошибка совершена).

*Пример 2.* Организация розничной торговли в январе 2019 года (до утверждения отчетности за 2018 год и до представления в налоговый орган декларации по налогу

на прибыль за 2018 год) выявила, что в 2018 году излишне исчислен налог на недвижимость в сумме 500 000 руб. (за октябрь – декабрь). Указанная сумма была учтена в составе затрат при исчислении налога на прибыль, что повлекло его не доначисление в бухгалтерском учете в размере 90 000 руб. (500 000 руб. × 18 %). Организацией представлена уточненная декларация по налогу на недвижимость за 2018 год.

Для исправления ошибки в бухгалтерском учете производятся записи оборотами декабря 2018 года, представленные в таблице 2.

*Таблица 2 – Учетные записи*

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
СТОРНО Излишне исчисленного налога на недвижимость за октябрь – декабрь 2018 года	44	68-1	500000
СТОРНО Управленческих расходов	90-5	44	500000
Доначислен налог на прибыль за октябрь – декабрь 2018 года	99	68-3	90000

*Ошибка может быть выявлена уже после утверждения годовой бухгалтерской отчетности за тот год, в котором она допущена* (ошибки прошлых лет). Такая ошибка, допущенная в году(ах), предшествующем(их) отчетному году, *исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка*, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов и кредиту (дебету) соответствующих счетов (п. 12 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»). При этом в бухгалтерской отчетности корректируется вступительное сальдо каждой связанной с этой ошибкой статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов, а также других связанных с этой ошибкой статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

Исходя из принципа преобладания экономического содержания полагается, что счет 84 задействуется при исправлении ошибки прошлых лет в том случае, если в результате этого исправления образуется доход или расход, прибыль либо убыток, относящиеся к прошлому периоду. Это объясняется тем, что при закрытии соответствующего года итоговый финансовый результат (чистая прибыль или убыток), полученный организацией, списывается на счет 84.

*Пример 3.* В декабре 2018 г. выявлено, что в декабре 2017 г. организация дважды отразила в составе общехозяйственных затрат стоимость сервисного обслуживания офисной оргтехники в сумме 10 000 руб. без учета НДС и при

определении финансовых результатов за декабрь 2017 г. списала эти затраты в состав управленческих расходов.

В результате допущенной ошибки оказались завышенными на 10 000 руб. сумма управленческих расходов за 2017 г., а также на 12 000 руб. с учетом НДС сумма кредиторской задолженности перед партнером. Такое завышение привело к занижению суммы налога на прибыль на 1 800 руб. (10 000 × 18:100).

Ошибка исправляется в бухгалтерском учете организации в декабре 2018 г. и в формах отчетности за 2018 г. ошибки исправляются учетными и исправительными записями в бухгалтерской отчетности, представленными в таблице 3.

*Т а б л и ц а 3 – Учетные и исправительные записи в отчетности*

№ п/п	Д-т	К-т	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции	Корректировочные записи в формах бухгалтерской отчетности		
					Бухгалтерский баланс	Отчет о прибылях и убытках	Отчет об изменении собственного капитала
1	84	60	10,0	<i>СТОРНО Отражается стоимость сервисного обслуживания офисной оргтехники, учтенная в декабре 2017 г. дважды, без учета «входного» НДС методом «красное сторно»</i>	Графы 3 и 4 строки 460; графы 3 и 4 строк 630 и 631	Графа 4 строки 040, 060,090 и др.	Графа 8 строки 130, 140, 200
2	18	60	2,0	<i>СТОРНО Отражается сумма «входного» НДС, учтенная в декабре 2017 г. дважды, методом «красное сторно»</i>	Графы 3 и 4 строки 240; графы 3 и 4 строк 630 и 631	–	–

3	84	68	1,8	Отражается доначисленна я сумма налога на прибыль	Графы 3 и 4 строки 460; графы 3 и 4 строк 630 и 633	Графа 4 строк 160 и 210	Графа 8 строк 130, 140, 200
---	----	----	-----	---	--	----------------------------------	--------------------------------------

При невозможности достоверно определить сумму исправления ошибки, относящейся ко всем предыдущим периодам, представленным в бухгалтерской отчетности, корректируется вступительное сальдо соответствующих статей активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из периодов, сумму исправления ошибки за который возможно достоверно определить.

Следовательно, в ранее представленную бухгалтерскую отчетность за предыдущие годы никакие исправления не вносятся. Корректировки в связи с исправлением ошибок прошлых лет отражаются в бухгалтерской отчетности за отчетный год.

В случае, когда исправление ошибок не влияет на финансовый результат прошлых лет счет 84 не используется.

*Пример 4.* В апреле 2018 года выявлено, что в ноябре 2017 года дважды отражена хозяйственная операция на основании одного первичного учетного документа, подтверждающего стоимость приобретенных транспортных услуг, на сумму 1 200 руб. (в том числе НДС 200 руб.). Транспортные услуги связаны с доставкой приобретенного оборудования, предназначенного для монтажа на возводимом объекте. НДС в сумме 200 руб. излишне принят к вычету.

На момент выявления ошибки оборудование не передано в монтаж.

Ошибка исправляется в бухгалтерском учете в мае 2018 года производится записи, представленные в таблице 4.

*Таблица 4 – Учетные записи*

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т	Сумма, руб.
СТОРНО Отражена стоимость транспортных услуг, связанных с приобретением оборудования (1200 – – 200)	07	60	1 000
СТОРНО Отражен НДС, предъявленный поставщиком	18	60	200
СТОРНО Принят к вычету НДС	68	18	200

Согласно пункту 9 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках,



ошибки» выявленные ошибки подлежат исправлению и оформляются бухгалтерской справкой-расчетом, содержащей сведения, которые установлены законодательством Республики Беларусь для первичных учетных документов (приложение А).

#### 4 Налоговый учет.

Ошибка может быть допущена в процессе ведении налогового учета.

Если организация обнаружила, что данные, отраженные в налоговой декларации (расчете), неверны, изменения (дополнения) в декларацию вносятся в порядке, установленном налоговым законодательством (таблица 15.3).

**Т а б л и ц а 15.3 – Порядок внесения исправлений в налоговые декларации**

Период, в котором в декларации обнаружена неполнота сведений или ошибка	Исчисление налога	
	нарастающим итогом	без нарастающего итога
Прошлый налоговый период	Представляется уточненная декларация за прошлый налоговый период	Представляется уточненная декларация за тот отчетный (налоговый) период, в котором обнаружены неполнота сведений или ошибки
Прошлый отчетный период текущего налогового периода	Изменения и (или) дополнения отражаются в декларации, представляемой за очередной отчетный период текущего налогового периода, или в уточненной декларации, представленной до наступления срока представления декларации за очередной отчетный период	Представляется уточненная декларация за тот отчетный (налоговый) период, в котором обнаружены неполнота сведений или ошибки

В то же время «налоговая» ошибка может повлечь за собой неотражение или неверное отражение соответствующей хозяйственной операции (начисление налогов, отражение налоговых вычетов и т. д.) в бухгалтерском учете, что признается ошибкой в целях бухгалтерского учета, которая связана, например, с неправильным применением законодательства или со счетной ошибкой и исправляется в порядке, установленном законодательством в области бухгалтерского учета.

## 15.2 Инвентаризация как подготовительный этап составления

## годовой бухгалтерской отчетности

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценки имущества и обязательств, выявляются отклонения от учетных данных и принимаются решения по внесению изменений в данные бухгалтерского учета. Обязательная инвентаризация проводится ежегодно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но не ранее 1 ноября.

Объекты, сроки и порядок проведения инвентаризаций определяет руководитель организации с учетом требований Инструкции по инвентаризации активов и обязательств, которая предусматривает следующие случаи:

- при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;
- при реорганизации или ликвидации (упразднении) организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- в случае чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий).

К инвентаризируемым активам относятся:

- долгосрочные активы (основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения в долгосрочные активы (в том числе незавершенное строительство), прочие долгосрочные активы);

- краткосрочные активы (запасы и затраты (в том числе сырье, материалы (покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали; топливо; запасные части; инвентарь и хозяйственные принадлежности; специальная оснастка и специальная одежда) и др.;

- дебиторская задолженность;
- денежные средства;
- финансовые вложения и др.

К инвентаризируемым обязательствам организации относятся:

- долгосрочные кредиты и займы;
- краткосрочные кредиты и займы;
- кредиторская задолженность;
- задолженность перед учредителями;
- резервы предстоящих расходов;
- прочие виды обязательств.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию активов и обязательств в следующие сроки:

- основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, сырья, материалов – не ранее 1 ноября;
- денежных средств – не ранее 1 декабря;
- обязательств и других активов – не ранее 1 декабря.

В ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных) путем:

- сопоставления с данными бухгалтерского учета;
- выявления активов и обязательств, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;
- выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их учета и последующей реализации или списания;
- проверки обязательств с целью правильного формирования доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, а также достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженностей и др.;
- проверки образования и использования источников собственных средств, средств целевого финансирования и др.

По результатам инвентаризации в сличительных ведомостях отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях. По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц в письменном виде, а затем принимается решение об отражении в учете всех расхождений.

Излишки активов, независимо от причин их образования, по решению руководителя организации приходуется по оценочной стоимости на дату проведения инвентаризации и относятся на финансовые результаты:

- по запасам, денежным средствам включаются в состав доходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- по инвестиционным активам включаются в состав доходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Сумма недостачи и порчи активов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счетов, на которых учитывались недостающие и испорченные активы. Далее в соответствии с решением руководителя недостачи и порчи активов покрываются за счёт виновных лиц, а если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки списываются на финансовые результаты.

Результаты инвентаризации отражаются в годовой бухгалтерской отчетности.

### 15.3 Проверка достоверности бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность – это система показателей, содержащая информацию о результатах хозяйственной деятельности и финансовом положении организации.

Цель проверки бухгалтерской отчетности заключается в установлении законности, достоверности формирования ее показателей.

Достоверность бухгалтерской отчетности – это степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователям на основании ее данных делать достоверные выводы о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и их изменениях, а также принимать обоснованные экономические решения, базирующиеся на этих выводах.

Основные нормативные документы, которыми следует руководствоваться при проверке достоверности бухгалтерской отчетности, включают:

- Закон «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная отчетность»;
- Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» и др.

Методика проверки достоверности отчетности основывается на изучении соответствия ее содержания данным бухгалтерского учета и фактическому финансовому состоянию субъекта хозяйствования, она включает контроль:

- соблюдения нормативных правовых актов, регулирующих порядок составления бухгалтерской отчетности;
- полноты отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации активов и обязательств;
- тождественности данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- достоверности оценки активов и обязательств;
- соблюдения сроков составления и представления бухгалтерской отчетности;
- состава бухгалтерской отчетности;
- удовлетворенности информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности;
- показателей финансового состояния. их анализ и оценку тенденции их изменения.

Источниками информации проверки бухгалтерской отчетности являются бухгалтерские документы организации, в том числе учетная политика, распорядительные документы, инвентаризационные мате-

риалы, регистры бухгалтерского и налогового учета, материалы предыдущих проверок, а также бухгалтерская отчетность «Бухгалтерский баланс», «Отчет о прибылях и убытках», «Отчет об изменении собственного капитала», «Отчет о движении денежных средств», примечания к бухгалтерской отчетности.

Проверку бухгалтерской отчетности необходимо начать с обобщенного рассмотрения отчетных форм. При этом обращается внимание на заполнение адресной части, правильность заполнения отчетности по форме, наличие всех предусмотренных показателей, отсутствие подчисток и помарок.

Далее необходимо провести счетную проверку, т. е. проверить сопоставимость и взаимосвязь показателей, отраженных по формам бухгалтерской отчетности: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств.

При проверке правильности составления *бухгалтерского баланса* следует обратить внимание на следующие моменты.

1 Правильность заполнения заголовочной части каждой отчетной формы.

Реквизитная часть форм бухгалтерской отчетности должна включать наименование организации, ее УНП, правильность проставления кодов, присвоенных органами статистики, видов экономической деятельности и организационно-правовой формы, указания органа управления, единицы измерения и адреса.

2 Соответствие данных статей баланса на начало периода данным баланса за предшествующий период. Любые расхождения в методологии формирования одной и той же статьи вступительного и заключительного балансов должны быть объяснены.

3 Правильность формирования статей баланса и подтверждение их величины результатами инвентаризации. Проверка включает сличение данных баланса об основных средствах и нематериальных активах, запасах, задолженностях, денежных средствах на счетах и в кассе; расчетных операциях; собственных источниках средств; полученных кредитах и займах и т. д. с соответствующими регистрами учета, правильность оценки статей баланса, соответствие данных аналитического и синтетического учета по всем счетам, их взаимосвязь и тождественность данным Главной книги и др.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации является обязательным, поэтому необходимо изучить материалы инвентаризаций и оценить правильность оформления результатов. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, а также все ошибки, нарушения, выявленные в ходе инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с дебиторами и кредиторами должны быть согласованы с ними и тождественны (т. е. подтверждены актами сверки).

4 Согласованность отдельных статей баланса с иными формами годовой отчетности

С целью проверки правильности заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности осуществляется их взаимоувязка по соответствующим строкам.

5 Сопоставимость данных баланса на начало и конец года, их оценка.

Для повышения аналитичности баланса в нём приводятся остатки по счетам не только на конец, но и на начало года. Это позволяет проверяющему оценить, в какой натурально-вещественной форме находятся средства предприятия и на какую сумму основных средств, нематериальных активов, сырья и материалов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров на складах или отгруженных покупателям, какова величина задолженности этих покупателей, наличие денежных средств на различных счетах в банках, в кассе или вложенных в ценные бумаги, а также какие суммы средств предприятия находятся во временном или постоянном пользовании у других юридических или физических лиц (дебиторская задолженность). Проверяющий должен сравнить и выявить изменения в состоянии этих видов средств на начало и конец отчетного периода с целью определения тенденций в развитии организации (например, по остаточной стоимости основных средств можно оценить динамику их изношенности).

В ходе проверки и анализа показателей *отчета о прибылях и убытках* необходимо:

- подтвердить полноту и достоверность доходов и расходов организации за отчетный период;

- с помощью арифметической проверки убедиться в правильности определения величины показателей прибыли (убытка) организации;

- удостовериться в увязке показателей внутри формы, а также с показателями баланса и отчета об изменении собственного капитала.

При проверке данных *отчета об изменении собственного капитала* необходимо:

- установить причины, вызвавшие изменения величины уставного, резервного и добавочного капитала организации;

- убедиться в наличии расшифровки создаваемых в организации резервных фондов и подтвердить фактическое их образование данными учредительных документов;

- убедиться в правильности приведенной в отчете расшифровки распределения прибыли и остатка нераспределенной прибыли, а также суммы использованной прибыли;

- убедиться в увязке показателей внутри формы, а также с показателями бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках.

*Отчет о движении денежных средств* содержит информацию о движении денежных потоков предприятия (наличных и безналичных) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Проверив данные отчета о движении денежных средств, необходимо:

- подтвердить данные об остатках денежных средств по валютным счетам, т. е. правильность пересчета иностранной валюты в белорусские рубли;

- проанализировать и подтвердить достоверность данных по всем строкам отчета;

- подтвердить взаимосвязку отчетных показателей внутри формы с показателями бухгалтерского баланса.

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

В ходе проведения контрольных мероприятий определяется, кому и как своевременно организация представляет годовую бухгалтерскую отчетность:

- учредителям (участникам) организации или собственникам ее имущества в соответствии с учредительными документами;

- государственным органам (иным государственным организациям), если отчитывающиеся организации в соответствии с законодательством находятся в их подчинении (входят в их состав), или являются организациями государственной формы собственности, или имеют в уставном фонде долю государственной собственности;

- иным организациям в случаях, установленных законодательством.

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

Годовая бухгалтерская отчетность организации может быть опубликована, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, подлежит обязательной публикации в определенных объемах. Если достоверность годовой бухгалтерской отчетности организации в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь подлежит обязательному

аудиту, бухгалтерская отчетность публикуется вместе с итоговой частью аудиторского заключения.



## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-3 «Об аудиторской деятельности» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.

2 Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.

3 Указ Президента Республики Беларусь № 510 от 16 октября 2009 г. «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.

4 Анализ хозяйственной деятельности на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина [и др.] ; под общей ред. В. Г. Гизатуллиной, Д. А. Панкова. – Гомель : БелГУТ, 2008. – 368 с.

5 **Андреев, В. Д.** Внутренний аудит : учеб. пособие / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.

6 **Аренс, Э. А.** Аудит : пер. с англ. / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек ; гл. ред. серии Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

7 Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина [и др.] ; под общ. ред. В. Г. Гизатуллиной, П. Я. Папковской. – Гомель : БелГУТ, 2007. – 511 с.

8 **Гизатуллина, В. Г.** Бухгалтерский управленческий учет на железнодорожном транспорте : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина, С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2014. – 360 с.

9 **Гизатуллина, В. Г.** Себестоимость железнодорожных перевозок и тарифы : учеб. пособие / В. Г. Гизатуллина, Е. В. Бойкачева. – Гомель : БелГУТ, 2016. – 301 с.

10 **Данилкова, С. А.** Ревизия и контроль / С. А. Данилкова. – Минск : РИПО, 2014. – 359 с.

11 **Дробышевский, Н. П.** Ревизия и аудит : учеб.-метод. пособие / Н. П. Дробышевский. – Минск : Амалфея, 2013. – 415 с.

12 **Егорова, И. С.** Корпоративный финансовый контроль : учеб. пособие / И. С. Егорова ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – М. ; Брянск : Новый проект, 2018. – 210 с.

13 **Жуков, В. Н.** Система внутреннего финансового контроля в корпорациях : содержание и инструменты моделирования / В. Н. Жуков. – М. : ИНФРА-М, 2016. – 211 с.

14 Налоговый контроль : учеб. пособие / Е. Ф. Киреева [и др.] ; под ред. Е. Ф. Киреевой. – Минск : БГЭУ, 2008. – 219 с.

15 **Королев, Ю. Ю.** Ревизия и аудит : учеб.-метод. комплекс для студентов экономических специальностей / Ю. Ю. Королев. – Минск : ФУА-информ, 2015. – 216 с.

16 **Лемеш, В. Н.** Международные стандарты аудита : пособие / В. Н. Лемеш. – Минск : Выш. шк., 2014. – 191 с.

17 Практический аудит : пособие / В. Н. Лемеш [и др.]. – Минск : Амалфея, 2017. – 388 с.

18 **Орлов, С. Н.** Внутренний аудит в современной системе корпоративного управления компанией : практ. пособие / С. Н. Орлов. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 283 с.

19 **Павлович, Т. П.** Организация учета и аудита : в 2 ч / Т. П. Павлович. – Гомель : БелГУТ, 2003. – 240 с.

20 **Пономарева, С. В.** Совершенствование системы внутреннего контроля и аудита в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности / С. В. Пономарева, Т. М. Рогуленко. – М. : ИТКОР, 2011. – 244 с.

21 **Пупко, Г. М.** Ревизия и аудит / Г. М. Пупко. – Минск : Мисанта, 2005. – 512 с.

22 **Риполь-Сарагоси, Ф. Б.** Внутренний контроль в крупных компаниях / Ф. Б. Риполь-Сарагоси. – Ростов н/Д : РГУПС, 2009. – 179 с.

23 **Хмельницкий, В. А.** Ревизия и аудит : учеб. пособие / В. А. Хмельницкий, Т. А. Гринь. – Минск : БГЭУ, 2011. – 267 с.

24 **Шалаева, Н. И.** Внутренний аудит и контроль : учеб. пособие / Н. И. Шалаева, С. Ю. Ракутько. – Владивосток : ДВФУ, 2014. – 217 с.

25 **Шатров, С. Л.** Контроль доходных поступлений на железнодорожном транспорте / С. Л. Шатров, В. В. Брель // [Рынок транспортных услуг \(проблемы повышения эффективности\)](#). – 2012. – [№ 5-1](#). – С. 101–108.

26 **Шатров, С. Л.** Методика контроля доходов от грузовых перевозок в системе управления железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров // [Рынок транспортных услуг \(проблемы повышения эффективности\)](#). – 2013. – [№ 6](#). – С. 131–138.

27 **Шатров, С. Л.** Методика контроля доходов от пассажирских перевозок в системе управления железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров // [Рынок транспортных услуг \(проблемы повышения эффективности\)](#). – 2016. – [№ 9](#). – С. 126–132.

28 **Шатров, С. Л.** Методика и организация системы внутреннего аудита доходов и расходов по железнодорожным перевозкам в международном сообщении / С. Л. Шатров // [Бухгалтерский учет и анализ](#). – 2008. – [№ 9](#). – С. 36–41.

29 **Шатров, С. Л.** Методические основы организации внутреннего аудита внешнеэкономической деятельности в системе железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров // [Рынок транспортных услуг \(проблемы повышения эффективности\)](#). – 2010. – [№ 3](#). – С. 103–113.

30 **Шатров, С. Л.** Оценочные резервы в системе управления активами железнодорожного транспорта : [монография] / С. Л. Шатров, О. В. Липатова, А. В. Кравченко. – Гомель : БелГУТ, 2019. – 175 с.

31 **Шатров, С. Л.** Процессный подход в системе управления железнодорожного транспорта: учетно-контрольные аспекты / С. Л. Шатров, Е. О. Фроленкова // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты. – 2018. – С. 471–475.

32 **Шатров, С. Л.** Процессный контроль в организациях железнодорожного транспорта / С. Л. Шатров // [Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D : Экономические и юридические науки](#). – 2018. – [№ 13](#). – С. 123–126.

33 **Шатров, С. Л.** [Процессный подход в организации системы внутреннего контроля железнодорожного транспорта](#) / С. Л. Шатров, Е. О. Фроленкова, Н. С. Кузнецова // [Рынок транспортных услуг \(проблемы повышения эффективности\)](#). – 2018. – [№ 1](#). – С. 291–301.

34 **Шатров, С. Л.** Система внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий железнодорожного транспорта: состояние и направления развития / С. Л. Шатров // [Бухгалтерский учет и анализ](#). – 2006. – [№ 10](#). – С. 8–13.

35 **Шатров, С. Л.** Теория контроля / С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2011. – 48 с.

36 **Шатров, С. Л.** Теория и методология информационно-аналитического обеспечения системы управления внешнеэкономической деятельностью на железнодорожном транспорте : [монография] / С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2018. – 232 с.

37 **Шатров, С. Л.** Формы и организация контроля на железнодорожном транспорте : учеб.-метод. пособие для самостоятельного изучения тем курса / С. Л. Шатров. –

Гомель : БелГУТ, 2012. – 48 с.

*ПРИЛОЖЕНИЕ А*  
*(справочное)*

**Образец бухгалтерской справки-расчета**

\_\_\_\_\_ (наименование организации)

**БУХГАЛТЕРСКАЯ СПРАВКА-РАСЧЕТ № \_\_\_\_\_**

\_\_\_\_\_ (дата составления)

Настоящая бухгалтерская справка-расчет составлена в связи с выявлением ошибки

\_\_\_\_\_ (описание сущности ошибки и указание периода, в котором она допущена)

\_\_\_\_\_ (описание влияния ошибки на отчетность по периодам)

На основании изложенного выше вносятся следующие исправительные записи бухгалтерского учета и изменения в формах бухгалтерской отчетности:

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский баланс	Отчет о прибылях и убытках	Отчет об изменении собственного капитала	Отчет о движении денежных средств

Бухгалтер  
(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

(подпись)

(расшифровка подписи)

Учебное издание

*ШАТРОВ Сергей Леонидович*  
*ГИЗАТУЛЛИНА Вера Георгиевна*

**ЭКОНОМИЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ  
НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ**

Учебное пособие

Редактор *А. А. Павлюченкова*  
Технический редактор *В. Н. Кучерова*  
Корректор *Т. А. Пугач*

Подписано в печать 17.12.2019 г. Формат 60x84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Печать на ризографе.  
Усл. печ. л. 17,21. Уч.-изд. л. 18,69. Тираж 100 экз.  
Зак. № 4683.+ Изд. № 89.

Издатель и полиграфическое исполнение:  
Белорусский государственный университет транспорта.  
Свидетельство о государственной регистрации издателя,  
изготовителя, распространителя печатных изданий

№ 1/361 от 13.06.2014.

№ 2/104 от 01.04.2014.

№ 3/1583 от 14.11.2017.

Ул. Кирова, 34, 246653, Гомель