

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

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ

ТЕОРИЯ КОНТРОЛЯ

**Учебно-методическое пособие
для самостоятельного изучения тем курса
студентами специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)»**

Гомель 2011

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

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

С. Л. ШАТРОВ

ТЕОРИЯ КОНТРОЛЯ

**Учебно-методическое пособие
для самостоятельного изучения тем курса
студентами специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)»**

*Одобрено методической комиссией
гуманитарно-экономического факультета*

Гомель 2011

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.053
Ш29

© Оформление. УО «БелГУТ», 2011

Рецензент – канд. экон. наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» *В. Г. Гизатуллина* (Учреждение образование «Белорусский государственный университет транспорта»)

Шатров, С. Л.

Ш29 Теория контроля : учеб.-метод. пособие для самостоятельного изучения тем курса / С. Л. Шатров; М-во образования Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2011. – 48 с.
ISBN 978-985-468-891-6

Изложены теоретические основы организации контроля финансово-хозяйственной деятельности в Республике Беларусь. Материал сгруппирован по основным темам рабочей программы курса «Ревизия и аудит на предприятии транспорта». С целью пояснения теоретического материала приводятся рисунки, таблицы. Для самоконтроля разработано тестовое задание.

Предназначено для студентов третьего, четвертого курса очной формы обучения специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)» по дисциплине «Ревизия и аудит на предприятии транспорта».

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.053

ISBN 978-985-468-891-6

© Шатров С. Л., 2011

ОГЛАВЛЕНИЕ

1 История становления и развития экономического контроля в Республике Беларусь	4
2 Содержание контроля и его место в системе управления.....	17
3 Виды, формы и элементы контроля.....	20
4 Предмет и методы контроля.....	26
5 Способы и приемы документального контроля.....	30
6 Приемы фактического контроля.....	37
7 Контролирующие органы и их функции.....	41
7.1 Комитет государственного контроля.....	44
7.2 Министерство по налогам и сборам.....	46
7.3 Органы ведомственного контроля и их основные функции.....	47
Список рекомендуемой литературы.....	48

1 ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Основная причина возникновения контроля состояла в том, что по мере развития общества происходило разделение функций между собственниками активов, его управляющими и кредиторами. Это не только послужило толчком к появлению контроля, но и явилось стимулом к его достаточно быстрому развитию.

Следует отметить, что возникновение и становление экономического контроля неразрывно связано с развитием бухгалтерского учета. Историки полагают, что составление первых элементов учета восходит примерно к 4000 г. до н.э., когда древние цивилизации Ближнего Востока начали создавать высокоорганизованные государства и налаживать хозяйственную деятельность. Распространение хозяйственного учета приводит к появлению новой профессии – счетных работников, которых готовили в специальных школах в Египте и Месопотамии, более того, многие положения, связанные с хозяйственным учетом, нашли отражение в нормативных документах Древнего мира (кодекс Юстиниана). Данные учета широко использовались в юридической деятельности. Выдающиеся ораторы в Афинах и Риме (например, Демосфен – 384–322 гг. до н.э.) прибегали к бухгалтерским документам в суде. Основными средствами контроля изначально выступали инвентаризация, которая позволяла констатировать реальное положение дел, и документация – их письменное обоснование.

С самого начала государственности правительствам приходилось заниматься учетом доходов и расходов, сбором налогов. При этом необходим был контроль, целью которого являлось уменьшение ошибок и обмана со стороны некомпетентных или нечестных чиновников. Государственная система учета династии Чжоу (1122–256 гг. до н.э.) в Китае включала тщательно разработанный бюджет и аудит всех правительственных департаментов. В Афинах в V в. до н.э. народное собрание контролировало доходы и расходы государства, а его финансовая система включала правительственных аудиторов, которые проверяли документы всех должностных лиц по истечении их полномочий. В Римской империи государственные финансы 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.

Родиной современного бухгалтерского учета считается Италия. В XI–XIII вв. итальянские города становятся центрами торговли. В Италии уже в XIII в. появились первые практические учетные книги двойной бухгалтерии, а возникновение современной бухгалтерии связывают с именем известного венецианского ученого-математика Луки Пачоли (1494), автором трактата «О счетах и записях».

Примерно в то же время возникает само слово «бухгалтер», переводимое как «книгодержатель». В 1498 г. император Священной Римской империи Максимилиан I назначил первого бухгалтера – Христофора Штехера. Купцы или специально нанятые бухгалтеры вели на протяжении нескольких веков учет в специальных книгах.

В англоязычных странах самые древние из дошедших до нас учетных документов и упоминаний об контроле – это архив казначейства Англии и Шотландии, датированный 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.

Первоначально существовал контроль, который проводился сверху вниз. Контролер был «глазами и ушами» начальника, с помощью которых отслеживалась работа подчиненных. Это был текущий контроль: исполнитель работает, контролер наблюдает и тут же, если необходимо, взыскивает. Потом появился контроль предварительный: начальник давал разрешение на выполнение каких-то действий, однако когда он был далеко, особенно при отсутствии необходимых средств связи, безраздельно господствовал последующий контроль. Его формы были очень просты. Например, чиновник, имевший доступ к материальным ценностям, похищал некоторую их долю. Взыскания на Западе и в России (частью которой являлись земли Беларуси) осуществлялись по-разному.

На Западе ожидали, когда человек разбогатеет, потом привлекали его к суду и часто конфисковывали имущество, возвращая его в казну. В России поступали проще: большого 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. Так проводился последующий контроль.

Много позже контроль, особенно в Европе, стал приобретать более цивилизованные формы, появились настоящие контролеры, т.е. люди, осуществлявшие функции, которые присущи контролю сегодня. Основными

методами проверки были детальное изучение оправдательных документов и проведение инвентаризации.

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

Аудиторы Средневековья осуществляли государственный финансовый контроль за деятельностью органов исполнительной власти со стороны органов представительной власти, осуществляемый аудиторами счетных палат.

Экономические перемены XVII–XIX вв., которые характеризовались ростом городов, фабрик, а также расширением торговли, вызвали появление новых подходов к учету. Они поставили во главу угла право собственности на имущество и калькуляцию, прибыль и убытки в экономическом смысле этого слова. В это время аудит начал превращаться из процесса слушания в подробный анализ письменной документации и исследование подтверждающих доказательств. В конце XVII в. в Шотландии был принят первый закон о запрете определенным должностным лицам служить в качестве городского аудитора, тем самым в Западном мире было введено современное понятие независимого аудитора.

В 1559 г. произошло объединение аудиторов в службу контроля учетных данных государственных учреждений. 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. Последние ставили своей целью проведение экспертизы финансовой отчетности и высказывание мнения о ее объективности. До 1850 г. функции аудитора сводились к определению эффективности функционирования предприятия,

обнаружению ошибок и проверке честности лиц, ответственных за налоговые платежи. Проверки проводились по существу. Причиной, по которой датой начала данного периода был выбран 1850 г., явилось то, что в это время в Англии формируется фондовый рынок и получает развитие страховой бизнес, оказавшие влияние на изменение целей и приемов аудита.

Но самым главным событием этого периода стало формирование современной профессии и возникновение профессиональных объединений. С XIII в. аудитор и бухгалтер стали людьми разных профессий. Однако в середине XIX в. они снова сблизились.

Тогда же было положено начало объединению отдельных профессионалов-бухгалтеров в корпорации. Исторически этот процесс последовательно протекал в четырех частях Соединенного Королевства: Шотландии, Англии и Уэльсе, 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: сотрудников, получивших это звание после продолжительного испытательного срока и сдачи соответствующих экзаменов, и товарищей, самостоятельно и непрерывно проработавших 5 лет в качестве независимых практикующих аудиторов.

Огромный экономический рост привел к массовому созданию акционерных обществ. Возникновение гигантских концернов усилило разрыв между собственниками и наемными работниками. Возникновение бухгалтерской науки привело к серьезному изменению в методологии учета: в 1904 г. был составлен первый консолидированный баланс. Основной акцент был сделан на систему контроля денежных потоков. Это не могло не повлиять на методику контроля. Его задача стала сводиться к комплексному рассмотрению всех операций и подготовке скорректированных счетов и бухгалтерской отчетности. Центр тяжести стал переноситься на проверку 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 AICPA 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 предпринимавшиеся попытки учреждения института аудиторов до конца 80-х годов XX в. не приносили успеха.

Исторические этапы развития экономического контроля представлены в таблице 1.

Таблица 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.Татищева	Введение предварительного контроля. Введены: «Правила составления, исполнения и

		заклучения 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

Окончание таблицы 1

Периодизация	Основные исторические моменты, органы контроля и их образование	Цели, задачи и основные направления контрольных функций
1918 г.	Народный комиссариат государственного контроля (с 1920 г. – Рабоче-крестьянская инспекция)	Организация учета, контроля и отчетности
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 законодательства” № 259	Регламентация методологии, организации, отчетности ведомственного контроля, определение его функций, задач и нормативное обеспечение
2009 г.	Указ Президента Республики Беларусь “О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь” № 510	
2010 г.	Указ Президента Республики Беларусь “О ведомственном контроле в Республике Беларусь” № 325	

Одним из первых органов финансового контроля в России был Приказ счетных дел, укрепления государственного финансового хозяйства во время войны с Польшей. Приказ должен был проводить ревизии отчетности по расходованию государственных средств. В 1656–1667 гг. он 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. В Ближней канцелярии сосредоточивались сведения не только о состоянии финансов, но и о количестве армии, ее содержании, количестве военных запасов и даже о состоянии городских укреплений.

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

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

Позже законодательное закрепление институт аудиторов получил в знаменитом Воинском уставе от 30 марта 1716 г. Аудитор был по существу руководителем военно-уголовного процесса, следователем и прокурором в одном лице, особым должностным лицом, заботящимся и обеспечивающим 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 финансами занимались: Камер-коллегия, Штатс-контр-коллегия, Ревизион-коллегия. Функции последней в указе определены очень кратко: «счет всех государственных приходов и расходов». Ревизион-коллегия делает попытку упорядочить отчетность. По ее докладу Сенат обязал все коллегии (начиная с 1723 г.) вести денежную и материальную отчетность по тем формам, которые указаны в Регламенте Адмиралтейском.

Регламент устанавливал должность контролера, подчиненного Адмиралтейству.

Особенностью финансового контроля в России была крайняя централизация всего ревизионного дела. Это выражалось в том, что вся финансовая отчетность со всех уголков страны поступала для ревизии в Коллегию в Москве и частично – в ее контору в Петербурге.

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

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

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

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

Изучив опыт Пруссии, Австрии, Бельгии и Франции, Татаринов подробно изложил в записках и докладах сущность и отличительные черты практиковавшихся в этих странах контрольных систем, а также на основе этого опыта подготовил проект реформирования государственного контроля в России. Проект Татаринова требовал введения новых начал как в финансовой, так и в ревизионной системах. В финансовой системе: введение единообразного составления финансовых смет по государственным расходам для всех органов управления, а также обеспечение их точного исполнения в соответствии с ежегодным бюджетным законом; введение единства кассы. В ревизионной системе: учреждения самостоятельного, независимого от исполнительной власти ревизионного учреждения с правом производить по подлинным документам всестороннее наблюдение за

движением капиталов, принадлежащих казне, и обсуждать действия и хозяйственные операции распорядительных управлений; введение предварительного контроля.

В 1864 г., в виде опыта, в Петербурге было введено единство кассы и учреждена при Государственном контроле Временная ревизионная комиссия для производства документальной ревизии оборотов министерств и главных управлений, где было введено единство кассы. В 1865 г. единство кассы и документальная ревизия были распространены уже на Архангельскую, Олонецкую, Новгородскую, Псковскую, Лифляндскую, Эстляндскую, Курляндскую, Таврическую, Херсонскую, Екатеринославскую губернии и Бессарабскую область. В 1866 г. процесс реформирования Государственного контроля продолжился: были образованы местные контрольные учреждения и введено единство кассы еще в сорока двух губерниях. В 1867 году действующие в России правила о контроле были распространены на Царство Польское, в котором были упразднены Высшая счетная палата и другие контрольные учреждения, а вместо них образованы контрольные палаты в Варшаве, Люблине и Ломже.

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 хозяйственной целесообразности и выгоды 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 отраслей государственных доходов. Татаринов полагал, что ревизия одних денежных средств всегда будет односторонней, если она не связана с документальной ревизией имущественных ценностей.

В дополнение к этому Татаринов выдвинул требование единства направлений деятельности всех учреждений Государственного контроля, которое может быть достигнуто лишь при условии, если каждый местный орган Государственного контроля будет знать об общем направлении и главнейших практических результатах деятельности всех прочих

учреждений Государственного контроля. Татаринов требовал также установления связи контрольных органов со статистическими органами – губернскими статистическими комитетами, – так как контрольные органы могли получить от статистических весьма полезные для ревизии данные.

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

Практическая работа правительства была направлена на укрепление органов Государственного контроля. 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 следующие **системы национального контроля**:

- наблюдательного контроля, состоящую в проверке ежемесячных, годовых и «генеральных» книг и отчетов;

- последующего или документального контроля, заключающуюся в ревизии оборотов по подлинным документам, проверке действий главных распорядителей кредита и финансовых смет, составлении отчетов по исполнению смет и, наконец, в составлении отчетов о ревизии;

- предварительного контроля, включающую в рассмотрение смет, проектов, правил, инструкций и положений, планов, некоторых наиболее важных договоров, проверку по существу ордеров и ассигновок по каждой проплате, участие в производстве торгов, заготовок, покупок и продаж;

- фактического контроля, заключающуюся в присутствии представителей контроля при приеме и освидетельствовании материалов и имущества, осмотре и обмере работ, ревизии наличности касс, сверке с натурой и подсчете платежных документов.

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 посябления на казенную собственность, хотя бы они и прикрывались внешнею формою законности».

Предварительному контролю с начала 80-х годов XIX в. в первую очередь были подчинены операции, связанные с постройкой и

эксплуатацией казенных железных дорог, которые стали важнейшей отраслью хозяйства и в которую вкладывались крупные государственные средства.

В дальнейшем предварительный контроль стал развиваться в двух формах: предварительной документальной ревизии распорядительных операций ведомств и участия представителей Государственного контроля в различных заседаниях и совещаниях ведомств при обсуждении финансово-хозяйственных и административных вопросов, разрешение которых предшествовало совершению хозяйственных операций.

Второй формой предварительного контроля было участие представителей Государственного контроля в ведомственных и межведомственных комиссиях, комитетах, советах и совещаниях при обсуждении финансово-хозяйственных и административных вопросов.

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

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

Впервые фактический контроль был применен В.А. Татариновым в 1866 г. на Николаевской железной дороге, затем он был применен при ревизии доходов Московско-Курской и Одесско-Балтской железных дорог. Однако государственный контроль не мог предотвратить стихии рынка, финансовых афер и хищений, так как строительство и эксплуатация государственных железных дорог были 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 и имеющие свидетельство о знании всех существующих систем счетоводства от таких учрежденных или разрешенных правительством учебных заведений и курсов, в программу которых входило преподавание общеторгового счетоводства и счетоводства в отдельных отраслях. С созданием Общества все счетоводы под руководством Министерства финансов объединялись в одну корпорацию, состоящую из членов, обладающих общеобразовательным и специально-техническим цензом. 30 декабря 1894 г. были приняты «Правила о членах –

присяжных счетоводах Общества», которые регулировали порядок его организации и деятельности. В своей деятельности они должны были руководствоваться уставом Общества и правилами, установленными его советом и общим собранием. Основной обязанностью счетоводов было строгое соблюдение тайн фирм и вверенных им дел. Для вступления в Общество требовались рекомендации двух его членов.

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.

Однако Институт так и не был создан. Причин было несколько. Одна из них – непонимание цели и необходимости создания института аудиторов или присяжных бухгалтеров в России. Бухгалтерам объясняли, что суть аудиторов, или, как их называли, присяжных бухгалтеров, состоит в том, что они по просьбе клиентов за плату должны проверять объективность представляемой им отчетности различных фирм. Аудиторы принимали на себя ответственность за качество своей работы и возмещали убытки потерпевшим в случае, если не замечали искажений отчетности. Это вызывало недоумение, так как в России, как уже говорилось, господствовал принцип вертикального контроля, т.е. ревизии, а не аудита.

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. Бухгалтер-эксперт мог выполнять, согласно Положению, функции судебного или административного эксперта. Но дело в том, что Институт полагал, что к судебной экспертизе будут привлекаться только его члены. Это противоречило требованиям процессуального кодекса, который сохранял за следователем и судом право выбирать и назначать экспертов.

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».

Специальных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность в то время не было, хотя в некоторых актах упоминались аудиторские организации и аудиторские проверки некоторых

негосударственных предприятий (например, в постановлении СМ СССР от 13 января 1987 г. № 48 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран – членов СЭВ», постановлении СМ СССР от 13 января 1987 г. № 49 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран»). Только 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.

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.

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 контролю 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.

2 СОДЕРЖАНИЕ КОНТРОЛЯ И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

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».

Прежде чем приступить к определению понятия «финансовый контроль», рассмотрим понятие «контроль», которое до сих пор является темой дискуссий для многих ученых. В таблице 1 представлены различные определения контроля отечественными и иностранными учеными. Большой вклад в толкование понятия «контроль» внесли следующие авторы: И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, И.Н. Герчикова, А.Н. Козырин, Е.А. Кочерин, В.Н. Лемеш, Г.М. Пупко, В.М. Родионова, Р.Г. Сомоев, В.А. Хмельницкий, А.Д. Шеремет, В.И. Шлейников, В.З. Шевлоков.

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.

Толкование понятия «финансовый контроль» или «экономический контроль» в различных научных работах 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.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что *экономический контроль* – это проверка исполнения тех или иных хозяйственных решений

с целью установления их достоверности, законности и экономической целесообразности.

При этом в экономической литературе авторы выделяют практически одни и те же принципы контроля, основными из которых являются:

– *независимость* – органы контроля должны обладать организационной, функциональной, материальной и иного характера независимостью от государства и хозяйствующих субъектов, деятельность которых они проверяют;

– *законность* – органы контроля должны строго следовать нормам и правилам, установленным законодательством;

– *ответственность* – органы контроля должны нести экономическую, дисциплинарную и административную ответственность за ненадлежащее выполнение возложенных на него контрольных функций и задач;

– *гласность* – означает открытость деятельности органов финансового контроля, наличие доступа каждого гражданина к информации о результатах контрольной деятельности с помощью средств массовой информации;

– *объективность* – деятельность органов контроля, их подходы к планированию и проведению проверок, заключение о проверках должны исключать какую бы то ни было предвзятость и предрасположенность;

– *системность* – предполагает наличие именно системы органов финансового (экономического) 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. Являясь составной частью функции управления, экономический контроль направлен на решение стратегических задач, стоящих перед экономикой, он выполняет несколько функций: информационную, профилактическую, мобилизующую и воспитательную.

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. Национальное использование средств – 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.

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, контроль – важнейшее звено как системы управления производством, так и самого объекта управления.

Следует отметить, что система контроля в целом состоит из следующих *элементов*:

- 1) субъект контроля (кто контролирует);
- 2) объект контроля (кого контролируют);
- 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.

3 ВИДЫ, ФОРМЫ И ЭЛЕМЕНТЫ КОНТРОЛЯ

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

По характеру контрольных функций и сфере их применения выделяют контроль:

- административный;
- производственно-технический;
- финансово-хозяйственный.

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.

Финансово-хозяйственный контроль организуется специальными службами организаций (службы внутреннего аудита, контрольно-ревизионные отделы), их вышестоящими органами управления и соответствующими государственными органами.

В целях более глубокого изучения сущности, принципов построения, форм организации и методов осуществления финансово-хозяйственного контроля возникает необходимость его классификации (рисунок 1).

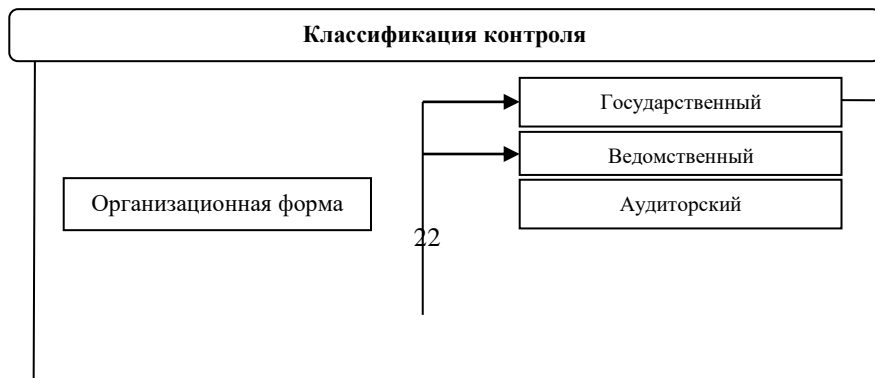


Рисунок 1 – Классификация контроля по основным признакам, выделенным в экономической литературе

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

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. Он 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.

Такой контроль решает узконаправленные вопросы.

Профсоюзы, за исключением первичных профсоюзных организаций, вправе осуществлять общественный контроль в форме проведения проверок:

- за соблюдением законодательства о труде, об охране труда, о профсоюзах;
- выполнением коллективного договора (соглашения) и др.

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

Общегосударственный осуществляется в масштабах всей республики органами государственной власти, центральными органами контроля и управления.

Отраслевой контроль организуется по отраслевому признаку: транспорт, торговля, общественное питание и т.п.

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

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

Вневедомственный контроль осуществляется специалистами контрольных служб независимо от ведомственной подчиненности и форм

собственности субъекта контроля (например, Комитет государственного контроля Республики Беларусь).

Ведомственный контроль проводится вышестоящим органом по принципу ведомственной подчиненности в соответствии с Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 9 января 2002 г. № 22 «О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля» (с изм. от 1.06.2007 № 736). 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. 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. Предварительный контроль необходим на всех уровнях управления, так как позволяет предотвратить непроизводственные расходы, незаконное и нерациональное расходование средств, документальное оформление хозяйственных операций с нарушением установленного порядка.

Текущий контроль проводится в процессе совершения хозяйственных операций. На практике его еще называют оперативным. Текущий контроль осуществляется, как правило, самой организацией (контроль за целевым использованием денежных средств, пропускной режим и др.).

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).

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

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

Фактический контроль основывается на установлении количественного и качественного состояния проверяемого объекта. Он осуществляется с помощью специальных процедур.

Применяемые методы контроля и система контрольных действий позволяют организовать проверку, используя для этих целей следующие **формы**:

- ревизию;
- аудит;
- анализ;
- тематическую проверку;
- обследование;
- служебное расследование;
- хозяйственный спор.

Ревизия представляет собой всестороннюю и глубокую документальную и фактическую проверку финансово-хозяйственной деятельности организации за определенный период времени. 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.

Аудит – это независимая экспертиза состояния бухгалтерского учета, бухгалтерского баланса и финансовых отчетов. Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц 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.

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 изучаемой тематике, и выявление неиспользуемых в организации 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.

Система контроля состоит из следующих элементов: предмет, объект, субъект, сфера деятельности, принципы, процесс, метод (методика), техника и технология, механизм, сбор и обработка исходных данных (информация) для проведения контроля, результат, принятие решения по результатам контроля.

Предметом хозяйственного контроля (что контролируют) является производственная и финансово-хозяйственная деятельность на уровне отдельных субъектов хозяйствования, отраслей, территориальных единиц и т.д.

Объектами контроля (кого контролируют) являются конкретные организации, предприятия, органы управления и др. *Субъекты* контроля (кто контролирует) – это специальные государственные контрольные органы, а также подразделения в организациях, на предприятиях или в органах управления.

Сфера деятельности хозяйственного контроля – хозяйственные операции, совершаемые с использованием денежных средств, а в некоторых случаях и без них (бартерные сделки, взаимозачетные операции и т.д.).

Принципами хозяйственного контроля являются законность, ответственность, объективность, системность.

Процесс контроля предполагает деятельность субъектов контроля, направленную на достижение поставленных перед ними целей, которые должны быть получены эффективными способами.

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

Совокупность принципов, методов и процесса контроля объединяется в понятие «механизм контроля». Элементы контроля, взаимодействующие как единое целое в процессе достижения его целей, образуют систему контроля.

Важным условием реализации хозяйственного контроля являются финансовая информация бухгалтерской, статистической и оперативной отчетности и обобщенные финансовые показатели, комплексно отражающие различные стороны хозяйственной деятельности.

Результатом хозяйственного контроля являются документальные материалы (акты, отчеты, справки, заключения), в которых достоверно отражена информация о финансово-хозяйственном состоянии объекта контроля, вскрытые в процессе проведения контроля 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.

4 ПРЕДМЕТ И МЕТОДЫ КОНТРОЛЯ

Контроль имеет собственный предмет, отличный от предмета бухгалтерского учета и экономического анализа. *Предметом* контроля являются управленческая деятельность организации, хозяйственные и финансовые операции и процессы, рассматриваемые с позиции их экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности, обеспечения сохранности имущества субъекта хозяйствования и (или) собственника, осуществляемые субъектом контроля в лице должностного лица (исполнителя контроля). Предметом финансово-хозяйственного контроля являются процессы воспроизводства, включающие финансовые и хозяйственные операции и процессы (рисунок 2).

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.



Рисунок 2 – Предмет финансово-хозяйственного контроля

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.

Следовательно, *предметом финансово-хозяйственного контроля* в современных условиях хозяйствования является 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).

Метод (от греч. methods – путь, исследование, прослеживание) – это 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. Финансово-хозяйственный контроль имеет свой

метод, основанный на диалектическом подходе и являющийся способом его приложения к изучению объектов контроля.



Рисунок 3 – Объекты финансово-хозяйственного 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.

Прием – это 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 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.

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 частности:

- постановление Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 11 декабря 2009 г. № 144 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510»;

- постановление Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 22 декабря 2009 г. № 155 «О методах и способах проведения проверок органами государственной экспертизы условий труда Республики Беларусь»;

- постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 88 «О методах и способах проведения проверок налоговыми органами» (далее – Постановление № 88);

- постановление Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 161 «Об осуществлении контроля за соблюдением законодательства о пенсионном обеспечении»;

- постановление Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 162 «Об осуществлении контроля за соблюдением законодательства о занятости населения»;

- постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 204 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510»;

- приказ Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 4 января 2010 г. № 1 «Об утверждении Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь» (далее – Приказ № 1) и др.

Основные требования к выбору и применению методов и способов осуществления проверок определены в Инструкции о методах и способах осуществления проверок органами Комитета государственного контроля Республики Беларусь, утвержденной Приказом № 1.

В Инструкции выделено два метода проверки:

- *метод документальной проверки*, который заключается в проверке финансово-хозяйственных и иных операций, других сфер деятельности проверяемого субъекта, в том числе в оценке действий (бездействия) его

должностных лиц и иных работников, по данным первичной документации, записей в учете и отчетности и др.;

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

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

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

В настоящее время постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 1 апреля 2010 г. № 489 утверждены:

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

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

5 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.

Источниками информации для документального контроля служат (рисунок 4):

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

Документы, которые являются источниками информации, рассматриваются с различных точек зрения. Вначале 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. Такие документы в свою очередь подразделяются:
– на содержащие случайные ошибки;
– отражающие незаконные операции;
– подложные, в которых искажение фактических данных допущено с определенной целью путем подделки, подделки и искажения в отношении качественных и количественных характеристик хозяйственной операции или события либо внесения заведомо недостоверной информации о хозяйственной операции или событии.

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

Формальная проверка – это проверка соблюдения применения типовых форм первичных учетных документов, последовательности, полноты и правильности 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).

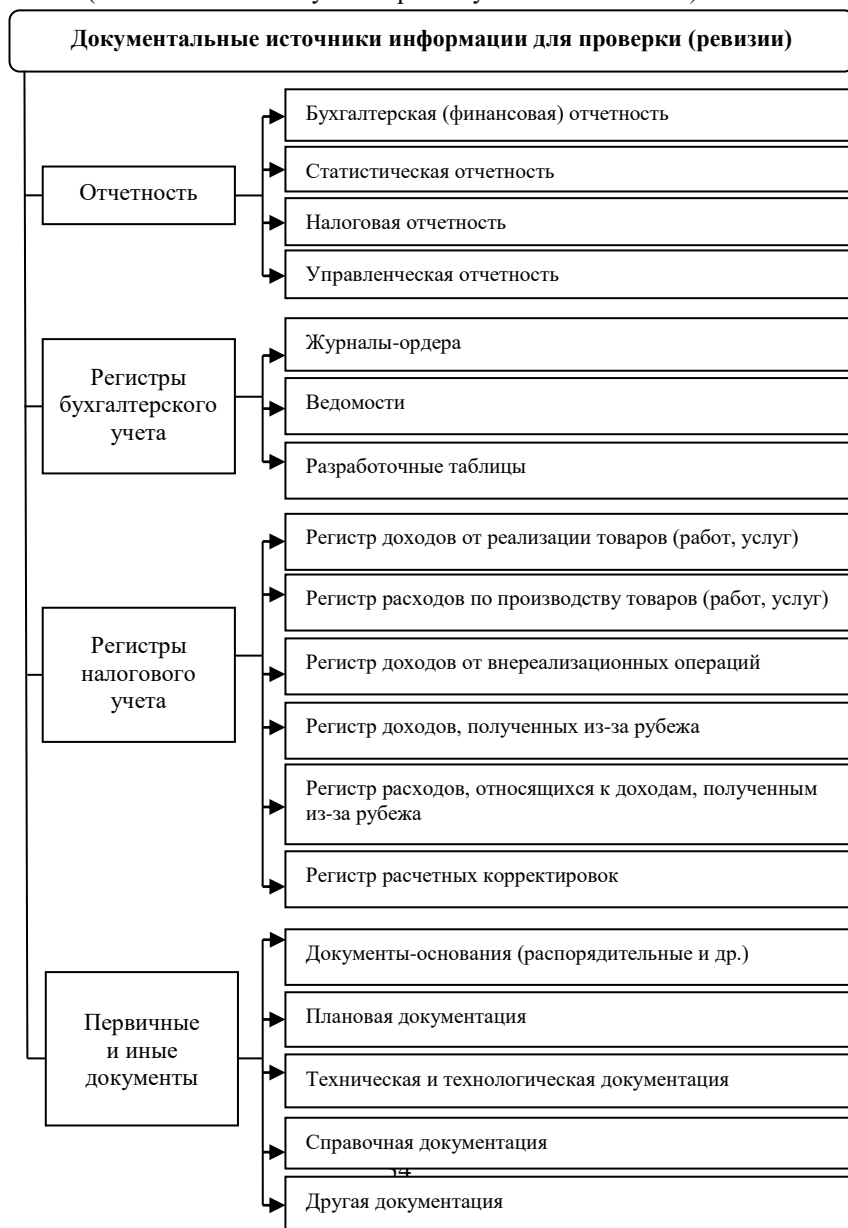


Рисунок 4 – Источники информации для проведения документального контроля

При проверке форм документов учитываются требования, предъявляемые к тем или иным видам и формам первичных учетных документов. Так, например, в кассовых и банковских документах не допускается никаких 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 форм 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 проверку по форме и арифметическую и направлена на выявление подделок в документах. Встречаются различные подделки: дописка текста, букв, цифр, зачеркивание, частичное или полное удаление написанного текста, цифровых записей, поддельвание подписей и т. п. Они могут быть выявлены при внимательном осмотре документа. Обычно 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 (подоходный 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 – 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 этого приема основано на том, что при совершении хозяйственных операций первичные учетные документы в ряде случаев составляются в нескольких экземплярах, а отдельные операции оформляются дополнительными документами. Эти документы, как правило, приложены к отчетам (реестрам) материально ответственных лиц. Это позволяет использовать прием встречной проверки с целью уточнения достоверности совершенных операций, так как контролируется содержание 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 задолженностям с покупателями, проверяющие установили значительное количество просроченной задолженности по широкому

спектру партнеров проверяемой организации. При встречной проверке данных о поставленном товаре большинство из них не подтвердилось.

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

Балансовые увязки движения материального имущества, сущность которых состоит в проверке количественной информации о движении однородного материального имущества за межинвентаризационный период. Таким образом, поступление отдельных видов имущества за межинвентаризационный период (включая его остатки по результатам предыдущей инвентаризации) сопоставляется с его расходом за этот же период и остатками по инвентаризационной ведомости на момент проверки. Превышение документированного расхода и исходящих остатков определенных видов имущества над их поступлением (с учетом входящих остатков) может быть результатом выписки бестоварных расходных документов или реализации неоприходованного имущества, завышения цен и других злоупотреблений. При осуществлении этого приема используют формулу балансовой увязки, сущность которой состоит в следующем: остаток материального имущества на начало контролируемого периода вместе с поступлением этого имущества за проверяемый период всегда равен сумме реализованного имущества в проверяемом периоде вместе с остатками такого же имущества на конец этого периода (рисунок 5).

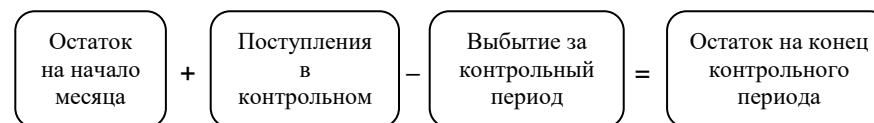


Рисунок 5 – Формула балансовой увязки

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 (10 000 шт.) прибавлены поступления по документам в течение периода (5 000 шт.) и вычтен документированный расход за период (8 000 шт.). Следовательно, полученный результат (10 000 шт. + 5 000 шт. – 8 000 шт. = 7 000 шт.) являлся максимально возможным остатком колесных пар на конец проверяемого периода. Выявленное расхождение может свидетельствовать о признаках возможного злоупотребления либо о неотраженном приходе.

Прием обратного счета (на практике его называют обратной калькуляцией) используется для проверки размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определенного вида готовой продукции. По фактическому выпуску готовой продукции исчисляется расход сырья (в соответствии с установленными нормами или экспертной оценкой специалистов) за проверяемый период. Результат сопоставляется с фактически произведенными списаниями сырья по первичным документам за это же время по следующей формуле (рисунок 6):

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Количество} \\ \text{фактически} \\ \text{выпущенных} \\ \text{изделий} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Реальные} \\ \text{нормы} \\ \text{материальных} \\ \text{затрат} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Фактическое} \\ \text{списание} \\ \text{материалов} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Откло-} \\ \text{нение} \\ \hline \end{array}$$

Рисунок 6 – Формула балансовой увязки

Этот прием позволяет 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 участвующим в предпринимательской деятельности, с отражением исчисленных сумм на счетах расходов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы». Как видно, неправильная корреспонденция счетов привела к необоснованному завышению расходов организации, связанных с предпринимательской деятельностью.

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

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

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

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

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

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

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

6 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.

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

Осмотр – непосредственное изучение определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции (денежные средства, ценные бумаги, товарно-материальные ценности), а

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

- при проверке кассовой дисциплины в программу проверки могут быть включены многие технические вопросы и изучение особенностей постановки на учет и эксплуатации кассовых суммирующих аппаратов;
- обследовании складского помещения – вопросы его состояния, охраны и сигнализации, а также складского учета материальных активов;
- по организации обслуживания покупателей – соблюдение ассортимента 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 непивной, 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.

7 КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ОРГАНЫ И ИХ ФУНКЦИИ

Перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их контрольной (надзорной) деятельности регламентирован Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь». Перечень органов, уполномоченных на осуществление контроля (надзора), утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 1 февраля 2010 г. № 131 «Об органах, уполномоченных на осуществление контроля (надзора)».

Для координации их работы и ее повышения принята Инструкция о порядке взаимодействия инспекций Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и органов финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь при взыскании налогов, сборов (пошлин), пеней, утвержденная постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и Комитетом государственного контроля Республики Беларусь от 25 февраля 2008 г. № 30/2.

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

- определение вопросов, подлежащих проверке, сроков проведения плановых проверок;
- проведение совместных проверок в целях координации действий, направленных на сокращение числа проверок в отношении проверяемых субъектов;
- обмен информацией о результатах проводимых проверок;
- работа по совершенствованию форм и методов контрольной (надзорной) деятельности.

В Республике Беларусь существует несколько советов по контрольной деятельности (таблица 2), в состав которых входят специалисты с большим опытом проведения проверок. Однако работа этих советов никак не координируется. Накапливаемый позитивный опыт контрольной работы «зависает» в этих органах и никак не способствует его распространению. Особенно это становится актуальным с развитием информационных технологий и возможности формирования баз данных не только по «фирмам-однодневкам», но и по ряду других контролируемых аспектов. В связи с этим, представляется целесообразным осуществлять обмен опытом не только в рамках органов государственного контроля, но и с участием аудиторов, что не может не сказаться позитивно.

Организуя и планируя проверку, контролирующие органы руководствуются Инструкцией о взаимодействии работников контрольно-ревизионных подразделений республиканских органов государственного управления, государственных организаций, подчиненных Правительству

Республики Беларусь, местных исполнительных и распорядительных органов, налоговых, таможенных органов, органов уголовного преследования и судов по организации и проведению проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и налоговых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Таблица 2 – Советы по контрольной деятельности

Совет	Деятельность совета	Регулирующий документ
Методологический совет по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь	Основные функции: обобщает и распространяет положительный опыт работы аудиторов и аудиторских организаций Республики Беларусь, участвует в подготовке информационных, методических материалов, необходимых для проведения и совершенствования аудита; изучает международный опыт организации аудиторской деятельности, подготавливает предложения по его интеграции в организацию аудиторской деятельности в Республике Беларусь	Пункт 5 Положения о методологическом совете по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 82

Окончание таблицы 2

Совет	Деятельность совета	Регулирующий документ
Методологический совет по ведомственному контролю при Министерстве финансов Республики Беларусь	Основные задачи: определение основных направлений совершенствования контрольно-ревизионной работы; рассмотрение и обсуждение проектов нормативных актов, регламентирующих деятельность ведомственного контроля; подготовка предложений для внесения изменений в действующие нормативные и законодательные акты с целью предотвращения нарушений государственной финансовой дисциплины; методологическое обеспечение ведомственного контроля	Пункт 3 Положения о методологическом совете по ведомственному контролю при Министерстве финансов Республики Беларусь, утвержденного приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 13 июля 1999 г. № 186

Комиссия по координации ведомственного контроля и предупреждению коррупции Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь	Основные функции: координация деятельности по учету и анализу информации о проведенных ревизиях и проверках финансово-хозяйственной деятельности; организация обмена опытом по осуществлению контрольно-ревизионной работы	Положение о комиссии по координации ведомственного контроля и предупреждению коррупции Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь, утвержденное постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 19.04.2005 г. № 19
---	--	---

Порядок взаимодействия инспекций Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь при взыскании налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет, доначисленных по результатам проверок органов Комитета определяется согласно Инструкции о порядке взаимодействия инспекций Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь при взыскании налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет, утвержденная постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 25 февраля 2008 г. № 30/2.

7.1 Комитет государственного контроля

Комитет государственного контроля является государственным органом, осуществляющим государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением актов Президента Республики Беларусь, Парламента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения, а также по иным вопросам в соответствии с законами и решениями Президента Республики Беларусь.

Правовые и организационные основы деятельности Комитета государственного контроля Республики Беларусь и его территориальных органов, а также их полномочия, обязанности и права, гарантии правовой и социальной защиты работников Комитета государственного контроля и его территориальных органов регулируются Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 142-3 «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь и его территориальных органах». Закон Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 414-3 «Об органах финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь» определяет правовые и организационные основы деятельности органов финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, устанавливает обязанности и права органов финансовых расследований и работников органов финансовых расследований, гарантии правовой и социальной защиты работников органов финансовых расследований и членов их семей.

Комитет государственного контроля и его территориальные органы осуществляют в пределах своей компетенции государственный *контроль*:

- за исполнением республиканского и местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных и инновационных фондов, соблюдением законодательства в области отношений государственной собственности, хозяйственных, финансовых и налоговых отношений в системе местных бюджетов и государственных внебюджетных фондов;
- использованием (расходованием) средств республиканского и местных бюджетов на финансирование деятельности государственных органов;
- исполнением законодательства по вопросам аренды, а также приватизации и иного распоряжения объектами государственной собственности;
- законностью использования организациями материальных ресурсов, приобретенных за счет государственных средств;
- соблюдением порядка организации и проведения проверок государственными органами, иными организациями, проводящими проверки;
- соблюдением установленного порядка учета, сбора, хранения, транспортировки, использования, заготовки (закупки), переработки, отгрузки или реализации металлопродукции, черных и цветных металлов, их лома и отходов;
- соблюдением законодательства о ценных бумагах;
- поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг) для государственных нужд;
- соблюдением организациями и гражданами законодательства, определяющего правила торговли, выполнения работ, оказания услуг, порядка формирования цен (тарифов) на товары (работы, услуги) и дисциплины цен при реализации товаров (работ, услуг), требований к

качеству изготавливаемых и реализуемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг), их безопасности для жизни, здоровья и имущества граждан, а также регулирующего защиту потребительского рынка и прав потребителей;

– исполнением государственными органами, иными организациями и гражданами законодательства, регулирующего порядок осуществления внешнеторговой деятельности, в том числе за законностью использования государственных средств при осуществлении внешнеторговых операций;

– соблюдением законодательства при осуществлении валютных операций, в том числе за поступлением в Республику Беларусь экспортной валютной выручки, поставкой по импорту товаров (работ, услуг, охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности), куплей-продажей и использованием иностранной валюты;

– деятельностью организаций и граждан, осуществляющих финансовые операции, в части соблюдения ими законодательства о предотвращении легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования террористической деятельности.

Комитет государственного контроля и его территориальные органы в пределах своей компетенции:

– осуществляют в порядке, установленном законодательными актами, координацию плановых проверок, проводимых контролирующими (надзорными) органами;

– принимают меры профилактики правонарушений в экономической сфере в соответствии с настоящим Законом, другими законами и решениями Президента Республики Беларусь;

– участвуют в установленном порядке в борьбе с коррупцией и организованной преступностью, в том числе во взаимодействии с другими государственными органами и иными организациями;

– рассматривают в соответствии с законодательством обращения граждан и юридических лиц, организуют личный прием работниками Комитета государственного контроля и его территориальных органов граждан, в том числе представителей юридических лиц;

– осуществляют контроль по иным вопросам и выполняют другие функции в соответствии с законами и решениями Президента Республики Беларусь.

Комитет государственного контроля устанавливает перечень методов и способов осуществления проверок органами Комитета государственного контроля.

Комитет государственного контроля принимает в пределах своей компетенции нормативные правовые акты, осуществляет обязательное согласование проектов правовых актов в случаях, предусмотренных законодательными актами. Комитеты государственного контроля областей осуществляют обязательное согласование проектов нормативных правовых

актов соответствующих органов местного управления и самоуправления по вопросам приватизации государственного имущества.

7.2 Министерство по налогам и сборам

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС) является республиканским органом государственного управления, проводящим государственную политику, осуществляющим регулирование и управление в сфере налогообложения, контроля за производством и оборотом алкогольной, непивной спиртосодержащей продукции, спирта этилового из непивного сырья и табачных изделий и координирующим деятельность в этой сфере других республиканских органов государственного управления.

Министерство по налогам и сборам выполняет следующие контрольные функции:

1) контроль за соблюдением налогового законодательства;

2) организация деятельности инспекций МНС:

– по контролю за правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, иных обязательных платежей в бюджет; соблюдением порядка декларирования физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств, а также установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров;

– регистрации кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем, применяемых для приема наличных денежных средств.

3) контроль за порядком проведения финансовых операций;

4) анализ отчетных данных, результатов налоговых проверок и на основании этого разработка предложений по совершенствованию деятельности инспекций МНС;

5) проведение проверок деятельности инспекций МНС и по их результатам принятие мер к устранению выявленных недостатков, проверка отчетов руководителей инспекций МНС о деятельности ИМНС;

6) контроль за соблюдением банками сроков исполнения платежных поручений плательщиков на перечисление причитающихся сумм налогов и примененной ответственности в бюджет;

7) контроль за соблюдением организациями и (или) физическими лицами установленного порядка:

– обязательной продажи части валютной выручки;

– выдачи лицензий и осуществления деятельности, на которую требуется получение лицензии;

– расчетов между субъектами;

– соблюдения правил ведения кассовых операций;

– соблюдения законодательства о получении и использовании иностранной безвозмездной помощи.

Министерство по налогам и сборам имеет право:

– получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления и уплаты налогов документы (их копии), иную информацию, касающуюся деятельности и имущества плательщика (иного обязанного лица);

– при проведении налоговой проверки проверять у должностных лиц организаций и физических лиц удостоверяющие личность документы, бухгалтерские книги и другие реестры учета, статистические и бухгалтерские отчеты, балансы, счета и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество, а также в порядке, установленном законодательством, производить личный досмотр и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

– получать от других государственных органов, организаций и физических лиц необходимые для выполнения возложенных обязанностей информацию и документы, в том числе заключения соответствующих специалистов, экспертов;

– доступа при проведении налоговой проверки на территорию или в помещение плательщика (иного обязанного лица) в порядке, установленном законодательством;

– назначать инвентаризацию имущества плательщика (иного обязанного лица) и печатывать 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).

7.3 Органы ведомственного контроля и их основные функции

В целях совершенствования порядка осуществления ведомственного контроля в Республике Беларусь Указом Президента Республики Беларусь от 22 июня 2010 г. № 325 «О ведомственном контроле в Республике Беларусь» утвержден перечень государственных органов и иных государственных организаций, республиканских государственно-общественных объединений, их структурных подразделений (подчиненных организаций), осуществляющих ведомственный контроль. Данным Указом утвержден перечень государственных органов и иных государственных организаций,

республиканских государственно-общественных объединений, их структурных подразделений (подчиненных организаций), осуществляющих ведомственный контроль.

Основными *задачами* контролирующих органов ведомственного контроля являются:

– обеспечение контроля за соответствием требованиям законодательства деятельности, осуществляемой подведомственными организациями;

– своевременное предупреждение, выявление и пресечение нарушений законодательства;

– принятие мер по обеспечению сохранности, целевого и эффективного использования имущества подведомственных организаций;

– выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности деятельности подведомственных организаций.

Основными *функциями* контролирующих органов ведомственного контроля являются:

1) организация и проведение:

– плановых проверок подведомственных организаций;

– внеплановых проверок подведомственных организаций по поручениям органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам);

– камеральных проверок;

– мероприятий по наблюдению, анализу, оценке, установлению причинно-следственных связей и прогнозированию факторов, влияющих на результаты деятельности подведомственной организации (мониторинг);

2) оказание методологической помощи подведомственным организациям в целях повышения эффективности их деятельности;

3) обеспечение контроля за устранением подведомственными организациями выявленных в ходе проведения проверок нарушений, учета проведенных проверок в подведомственных организациях и их результатов;

4) проведение анализа применения подведомственными организациями актов законодательства и выработка на его основе предложений о совершенствовании таких актов.

Ведомственная контрольная служба координирует деятельность принимающих участие в осуществлении ведомственного контроля структурных подразделений контролирующих органов.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1 Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит / В. Н. Лемеш. – Минск : Изд-во Гревцова, 2010. – 424 с.

2 Павлович, Т. П. Ревизия и аудит: ответы на экзаменационные вопросы / Т. П. Павлович, Е. Г. Павлович. – Минск : ТетраСистемс, 2009. – 240 с.

3 **Пупко, Г. М.** Ревизия и аудит / Г. М. Пупко. – Минск : ООО “Мисанта”, 2009. – 302 с.

4 **Хмельницкий, В. А.** Контроль и аудит / В. А. Хмельницкий, Т. А. Гринь. – Минск : Современ. шк., 2011. – 480 с.

Учебное издание

ШАТРОВ Сергей Леонидович

Теория контроля

Учебно-методическое пособие
для самостоятельного изучения тем курса
студентами специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(по направлениям)»

Редактор *И. И. Эвентов*
Технический редактор *В. Н. Кучерова*
Корректор *Т. А. Пугач*

Подписано в печать 01.08.2011 г. Формат 60×84 1/16.
Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Печать на ризографе.
Усл. печ. л. 2,79. Уч.-изд. л. . Тираж 150 экз.
Зак. № . Изд. № 111

Издатель и полиграфическое исполнение
Белорусский государственный университет транспорта:
ЛИ № 02330/0552508 от 09.07.2009 г.
ЛП № 02330/0494150 от 03.04.2009 г.
246653, г. Гомель, ул. Кирова, 34.