

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
Белорусский государственный экономический университет

**Н. Н. Киреенко**

# **ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ**

Учебно-методическое пособие

В двух частях

Часть 1  
**Теория контроля**

**Минск 2018**

УДК 657.6(075.8)  
ББК 65.052.8я73  
К43

Рецензент заведующий кафедрой экономики и организации предприятий АПК БГАТУ, кандидат экономических наук, доцент *Н. Г. Королевич*

Рекомендовано кафедрой бухгалтерского учета, контроля и финансов ИПК и ЦЭК БГЭУ

Утверждено Редакционно-издательским советом БГЭУ

**Киреенко, Н. Н.**

**К43** Финансово-хозяйственный контроль : учеб.-метод. пособие : в 2 ч. / Н. Н. Киреенко. — Минск : БГЭУ, 2018. — Ч. 1: Теория контроля. — 116 с.

ISBN 978-985-564-196-5.

Излагаются основы организации и осуществления финансово-хозяйственного контроля на основе законодательства Республики Беларусь.

Для слушателей факультетов повышения квалификации главных бухгалтеров (бухгалтеров) различных организаций, подготовки специалистов по бухгалтерскому делу, переподготовки по специальностям «Бухгалтерский учет и контроль в предпринимательской деятельности», «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности», «Экономика», «Финансы и кредит в предпринимательской деятельности».

УДК 657.6(075.8)  
ББК 65.052.8я73

ISBN 978-985-564-196-5 (Ч. 1)  
ISBN 978-985-564-212-2

© Киреенко Н. Н., 2018  
© Белорусский государственный  
экономический университет, 2018

# СОДЕРЖАНИЕ

<b>Предисловие</b> .....	5
<b>Раздел 1. Теоретико-методологические основы финансово-хозяйственного контроля</b> .....	6
<b>Нормативные и законодательные акты</b> .....	6
<b>Тема 1. Содержание и сущность контроля в современных условиях</b> .....	6
1.1. Содержание финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления субъектов национальной экономики .....	6
1.2. Классификация контроля .....	11
1.3. Ведомственный контроль и его содержание .....	14
1.4. Вневедомственный контроль и его содержание ...	16
<b>Тема 2. Методическое обеспечение финансово-хозяйственного контроля организаций</b> .....	20
2.1. Методы контроля .....	20
2.2. Приемы фактического контроля .....	22
2.3. Приемы документального контроля, расчетно-аналитические, обобщения и реализации результатов .....	24
<b>Тема 3. Планирование и организация контрольной деятельности в Республике Беларусь</b> .....	29
3.1. Планирование контрольной деятельности .....	29
3.2. Права и обязанности участников контрольной деятельности .....	33
3.3. Организация и этапы проверки .....	40
3.4. Порядок проведения проверки .....	44
3.5. Организация контроля у субъектов хозяйствования .....	46
3.6. Методика определения материального ущерба ...	49
3.7. Акт проверки .....	52
<b>Тест</b> .....	55

<b>Раздел 2. Аудит в системе финансово-хозяйственного контроля Республики Беларусь</b> .....	64
<b>Нормативные и законодательные акты</b> .....	64
<b>Тема 4. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь</b> ...	64
4.1. Понятие аудита и аудиторской деятельности.....	64
4.2. Организация и субъекты аудиторской деятельности в Республике Беларусь .....	71
4.3. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь .....	76
<b>Тема 5. Организация и планирование аудита в Республике Беларусь</b> .....	81
5.1. Основные этапы аудита .....	81
5.2. Планирование аудита .....	86
5.3. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица .....	89
5.4. Понятие существенности в аудите, аудиторский риск и его составляющие .....	92
<b>Тема 6. Методика сбора и получения аудиторских доказательств</b> .....	96
6.1. Понятие аудиторской выборки и методы выборочной проверки .....	96
6.2. Аудиторские доказательства, источники и процедура их получения .....	99
6.3. Сущность и виды аудиторских процедур, порядок и методы их выполнения.....	103
6.4. Документальное оформление результатов аудиторских услуг .....	106
<b>Тест</b> .....	110

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Контроль является широко распространенным объективным явлением в экономической жизни общества. Его функция присуща управлению экономикой и подчинена решению задач, стоящих перед любой управляющей системой. Организация и функционирование системы контроля — обязательный элемент управления государством, связующее звено в общем комплексе мер общегосударственной системы регулирования общественных отношений. Производственно-финансовая деятельность, как и любая другая, невозможна без соответствующего контроля, направленного на решение поставленных задач. Вместе с тем в зависимости от социально-экономического положения государства, расширения прав хозяйствующих субъектов в осуществлении финансовой деятельности, возникновения различных организационно-правовых форм предпринимательства содержание финансово-хозяйственного контроля существенно обогащается.

Контроль — важная функция управления, поскольку именно она обеспечивает обратную связь в системе управления. По его данным производится корректировка ранее принятых решений, планов и даже норм и нормативов. Для выполнения этой функции лица, осуществляющие контрольную деятельность, должны обладать соответствующими научными знаниями о предмете, содержании контроля, методах его осуществления. Другие же функции (планирование, организация, мотивация) напрямую связаны с объектом управления.

При подготовке данного учебно-методического пособия автором ставилась задача познакомить читателя с теоретическими основами, целями, задачами и основными методами и приемами финансово-хозяйственного контроля.

## Раздел 1

# ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

### *Нормативные и законодательные акты*

Указ Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (ред. от 16.10.2017 № 376)

Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 22.01.2018 № 43 «О методике формирования системы оценки степени риска»

Положение о порядке определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями: утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.12.2016 № 1001.

Приказ Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 28.10.2009 № 94 «Об утверждении Порядка составления и исполнения координационных планов контрольной (надзорной) деятельности».

Приказ Министерства юстиции Республики Беларусь от 20.02.2018 № 25 «О критериях оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов при проведении выборочных проверок»

## **Тема 1. Содержание и сущность контроля в современных условиях**

### **1.1. Содержание финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления субъектов национальной экономики**

Организация и функционирование системы государственного финансового контроля является важной составляющей в управлении государством, регулировании общественных от-

ношений. Как функция управления государственными финансовыми потоками контроль должен предотвращать подрыв финансово-экономического суверенитета государства, целостности финансово-экономического пространства, единства финансово-экономической политики и т.д.

По мнению большинства ученых-экономистов, контроль представляет собой сферу деятельности органов управления, является неотъемлемой составной частью деятельности хозяйствующего субъекта, связанной с его управлением.

В широком и наиболее употребляемом смысле термин «контроль» означает процесс определения, оценки, анализа и информирования об отклонениях либо совпадения действительных значений от заданных стандартов.

Правовому обеспечению государственного финансового контроля отводится особая роль, поскольку это контроль за законностью действий должностных лиц и использованием денежных средств государства. Правовые основы государственного контроля определены в Конституции Республики Беларусь (раздел 4), в частности, установлена норма, обязывающая создание органа государственного финансового контроля — Комитета государственного контроля.

Конституция содержит ряд ориентиров, которые определяют функционирование финансово-кредитной системы Республики Беларусь, правовое регулирование государственного финансового контроля и создают правовую базу для принятия бюджета Республики Беларусь.

Существует много мнений относительно содержания контроля в системе управления. Для раскрытия его сущности необходимо рассмотреть каждый из составляющих элементов (рис. 1.1).

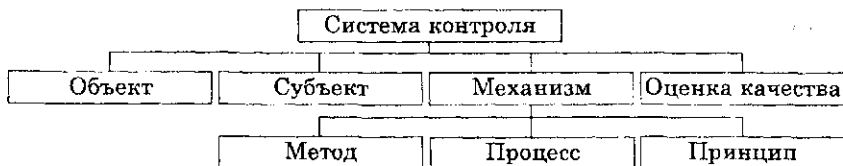


Рис. 1.1. Система финансово-хозяйственного контроля

Объектом контроля является система хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования, включающая хозяйственные процессы, расчетные отношения, недвижимое имущество, источники формирования имущества. В качестве объекта контроля могут выступать государственный бюджет, государственные финансы и международные экономические отношения; внебюджетные фонды, производственно-финансовая деятельность юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также организаций, не осуществляющих коммерческую деятельность; деятельность физических лиц.

Таким образом, **объектом экономического контроля** выступает процесс финансово-хозяйственной деятельности всех субъектов рыночных отношений. Этим и определяется существенная роль и значение экономического контроля.

**Субъектами контроля** являются субъекты хозяйствования, осуществляющие контрольную деятельность. Ими могут быть особые органы, организации или структурные подразделения, наделенные контрольными функциями, а также должностные лица конкретной организации (проверяющие). *Проверяющий* — должностное лицо контролирующего (надзорного) органа, уполномоченное на проведение проверок по вопросам, отнесенным к компетенции этого контролирующего органа

Предметом контроля выступает упорядоченная и регламентированная информационная система, характеризующая состояние имущества, хозяйственные операции и результаты деятельности экономических субъектов.

**Предметом экономического контроля** являются активы, собственный капитал, обязательства, доходы, расходы и другие финансово-хозяйственные операции и процессы, совершаемые субъектами хозяйственной деятельности.

**Механизм контроля** — совокупность принципов, методов и процесса контроля.

Под *принципами контроля* следует понимать закон явлений, найденный из наблюдений, опытные данные, определяющие практику контроля и стандарты его проведения на конкретный момент времени. Принципами контроля являются:



- презумпция добросовестности и невиновности проверяемого субъекта;

- законность при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих;

- открытость и доступность нормативных правовых актов, в том числе технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), постоянная возможность ознакомления с этими актами, в том числе путем обязательного размещения их текстов на сайтах государственных органов и иных организаций;

- равенство прав и законных интересов всех проверяемых субъектов;

- открытость информации о включении проверяемых субъектов в координационный план контрольной (надзорной) деятельности на предстоящий период;

- ответственность контролирующих (надзорных) органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля (надзора);

- предупреждение совершения правонарушений.

**Метод контроля** представляет собой комплексное, органически взаимосвязанное изучение законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности хозяйственных и финансовых операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля.

**Процесс контроля** — деятельность субъекта контроля, направленная на гарантирование достижения наиболее эффективными способами поставленных целей путем реализации определенных задач контроля и применения соответствующих принципов, методов и техники. Форма контроля, в ходе которого контролирующий орган проверяет соответствие деятельности, осуществляемой проверяемыми субъектами, требованиям законодательства и при выявлении нарушений законодательства применяет полномочия, предоставленные

законодательными актами в целях пресечения нарушений и устранения их вредных последствий, называется — *проверка*. При проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления.

**Оценка качества и эффективности контроля** характеризует результативность контрольной деятельности, показывает способность контроля обеспечить высокие результаты при минимальных затратах материальных и трудовых ресурсов.

**Основной целью экономического контроля** является обеспечение законности осуществления хозяйственно-финансово-хозяйственной деятельности, целесообразности и эффективности использования всех видов ресурсов, а также оптимизация организационной структуры.

**Обеспечение соблюдения законодательных и нормативных актов**, регулирующих отношения в сфере экономики, поддерживает устойчивость и стабильность развития экономики республики в целом и ее отдельных субъектов, позволяет своевременно вскрывать отклонения от заданных нормативными органами правил и процедур, а также вносить в них необходимые изменения.

**Целесообразность** — категория, охватывающая не только характеристику целевого использования средств и имущества, но и соответствие деятельности экономических субъектов намеченным целям, программам, приоритетам.

**Контроль эффективности** осуществляется не только для проверки экономного использования ресурсов, но и для предотвращения растрат и бесхозяйственности, а также обеспечения возможности выполнения долгосрочных программ, проведения различного рода мероприятий с наименьшими затратами и наибольшим эффектом.

**Оптимизация организационной структуры** позволяет оценить организационную и производственную структуру, определить численность и рационально распределить обязанности между работниками, выявить их взаимодействие, проанализировать их способность принимать адекватные решения, а также разработать рекомендации по процедурам, стилю и методам работы.

Для достижения поставленной цели экономический контроль решает следующие **задачи**:

- организация и осуществление контроля за соблюдением законодательных и нормативных актов, регулирующих экономические отношения;
- оценка эффективности деятельности, анализ выявленных отклонений и подготовка предложений их устранения;
- выявление реального финансового положения, оценка эффективности производства и управления;
- поиск резервов роста и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности;
- обеспечение сохранности и эффективного использования средств;
- содействие полноте и правильности ведения учета и отчетности;
- разработка мероприятий по совершенствованию работы субъектов хозяйствования.

## 1.2. Классификация контроля

Контроль можно классифицировать по видам в зависимости от следующих признаков.

### *По контролирующим субъектам:*

- *государственный* представляет собой одну из форм осуществления государственной власти, которая обеспечивает соблюдение законов и других правовых актов, издаваемых органами государства. Он классифицируется на ведомственный и вневедомственный.

- *внутренний* — любое действие, предпринимаемое руководством для наиболее вероятного достижения поставленных целей. В свою очередь внутренний контроль можно подразделить на внутриведомственный и внутрихозяйственный;

- *независимый* осуществляется специализированными негосударственными организациями;

- *общественный* выполняется общественными организациями. Данный контроль в форме проверок вправе проводить профессиональные союзы, их организационные структуры, объединения таких союзов и их организационные структуры в случаях и порядке, установленных иными законодатель-

ными актами. Осуществление его другими организациями, а также физическими лицами запрещается.

***По уровням управления:***

- *общегосударственный* осуществляется органами государственной власти на республиканском уровне;

- *отраслевой* предполагает проведение проверок той или иной отрасли и выборочно отдельных ее предприятий и организаций;

- *специальный* осуществляется специализированными контрольными органами, в функции которых входит организация и проведение контроля отдельных видов деятельности либо хозяйственных операций;

- *объектный* предполагает проверку отдельных предприятий.

***По основанию для обязательности:***

- *добровольный (договорной)* осуществляется предприятием по собственной инициативе;

- *по уставу* предполагает проведение контроля в соответствии с учредительными документами субъекта хозяйствования;

- *по закону* осуществляется в соответствии с требованием правовых нормативных актов Республики Беларусь.

***По функциональному признаку:***

- *правовой* представляет собой деятельность по контролю над противоправным поведением всех субъектов общества. В зависимости от сферы экономической деятельности он может подразделяться:

- *на регистрационный* — соблюдение законодательства при регистрации субъектов предпринимательской деятельности;

- *лицензионный* — при осуществлении деятельности, подлежащей лицензированию;

- *антимонопольный* — антимонопольного законодательства;

- *потребительский* — соблюдение законодательства о защите прав потребителей; другие (экспортный, таможенный, торговый и т.д.).

- *экономический* контроль осуществляется в экономической сфере деятельности общества. В свою очередь он подразделяется:

- на финансовый — это совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с точки зрения их законности, экономической целесообразности, и достижения положительных конечных результатов работы;

- бухгалтерский — представляет собой совокупность действий и операций по проверке организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетности субъектами хозяйственной деятельности;

- статистический — контроль со стороны государственных статистических органов организации и ведения статистического учета и составления форм государственной статистической отчетности;

• *производственно-технический контроль* осуществляется в сфере производственного процесса, в форме оценки процедур и методов функционирования системы производства на предмет их производительности и эффективности.

**По методам осуществления:** выделяют ревизию, тематическую проверку, экономический анализ, наблюдение, обследование. Их характеристика будет рассмотрена далее.

**По способу организации:**

• *превентивный (предварительный) контроль* осуществляется на стадии принятия управленческих решений, до начала деятельности или отдельных хозяйственных операций и позволяет предотвратить нежелательные события;

• *оперативный (текущий) контроль* выполняется в процессе осуществления деятельности или в ходе хозяйственной операции и позволяет корректировать происходящие события;

• *выявляющий (последующий) контроль* производится после окончания деятельности или совершения хозяйственной операции по истечению определенного периода времени;

• *контрольная проверка* — проверка устранения проверяемыми субъектами нарушений, выявленных в результате проведения предыдущей проверки.

**По информационному обеспечению:**

• *документальный контроль* заключается в получении информации из документов (первичных, бухгалтерских, отчетности и т.д.) и письменных свидетельств;

- *фактический* представляет собой контроль фактического состояния, наличия и использования средств предприятия.

***По охвату контролируемых операций:***

- *сплошной контроль* подразумевает проверку всех сторон деятельности и все виды операций, совершаемых на контролируемом субъекте;

- *выборочный* предполагает проверку лишь отдельных видов операций, совершаемых в организации.

***По периодичности проведения:***

- *плановый* контроль проводится в соответствии с планом контрольной деятельности;

- *внеплановый* — контроль в отношении проверяемых субъектов, осуществляемый без включения в координационный план контрольной деятельности.

### 1.3. Ведомственный контроль и его содержание

Под **ведомственным контролем** понимается контроль, осуществляемый органами ведомственного контроля (контролирующими органами), за соответствием требованиям законодательства деятельности подведомственных организаций.

**Органы ведомственного контроля** — это государственные органы и иные государственные организации, республиканские государственно-общественные объединения, структурные подразделения этих органов и организаций, осуществляющие контроль как функцию системы управления подведомственных организаций.

**Подведомственные организации** — организации, подчиненные или входящие в состав (систему) органов ведомственного контроля, в том числе их обособленные подразделения, имеющие учетный номер плательщика.

Основными **задачами** 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.

Контролирующие органы выполняют следующие *функции*:

- 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);

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

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

- анализ применения подведомственными организациями актов законодательства и выработка на его основе предложений о совершенствовании таких актов.

Для осуществления ведомственного контроля в контролирующих органах могут создаваться структурные подразделения с правом либо без права юридического лица — *ведомственные контрольные службы*. Они подчиняются непосредственно руководителю контролирующего органа. Штатная численность работников этой службы определяется в соответствии с законодательством с учетом возложенных на нее функций, количества подведомственных организаций и установленной периодичности проведения проверок в рамках ведомственного контроля. Руководите-

ли ведомственных контрольных служб, осуществляющих контроль за финансово-хозяйственной деятельностью подведомственных организаций, являются по должности членами коллегиальных органов соответствующих контролирующих органов.

Руководители контролирующих органов вправе в установленном порядке возложить осуществление ведомственного контроля за деятельностью подведомственных организаций на структурные подразделения контролирующих органов с учетом специфики выполняемых ими функций без создания ведомственных контрольных служб.

Подведомственные организации освобождаются от обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- за отчетный период, в котором была проведена проверка финансово-хозяйственной деятельности, — в случаях, предусмотренных законодательными актами;

- два отчетных периода, начиная с года, в котором была проведена проверка финансово-хозяйственной деятельности в рамках ведомственного контроля, — при неустановлении по результатам этой проверки нарушений актов законодательства.

#### **1.4. Вневедомственный контроль и его содержание**

**Вневедомственный контроль** — контроль, осуществляемый органами общей и специальной компетенции за деятельностью прямо не подчиненных им организаций независимо от формы и видов собственности.

Перечень контролирующих (надзорных) органов, уполномоченных проводить проверки, и сфер их контрольной (надзорной) деятельности утвержден Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510. Каждый из органов контроля выполняет контрольные действия в соответствии с возложенными на него функциями. Система органов, осуществляющих вневедомственный контроль, может быть классифицирована на две группы:

- 1) органы общей компетенции, для которых контрольные функции не являются основными;



2) органы, специально созданные для осуществления вневедомственного контроля.

Первые проводят контрольные мероприятия периодически в процессе своей основной деятельности. К органам общей компетенции, для которых контроль за выполнением национальных программ по экономическому и социальному развитию является одним из направлений (но не основным) управленческой деятельности, относятся органы государственной власти и государственного управления.

Высшим специализированным органом государственного контроля является Комитет государственного контроля Республики Беларусь. В ст. 129 Конституции Республики Беларусь указывается, что данный орган осуществляет государственный контроль исполнения республиканского бюджета, использования государственной собственности, исполнения актов Президента, Парламента, Правительства и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения.

Правовой основой деятельности Комитета государственного контроля Республики Беларусь являются Закон Республики Беларусь от 01.07.2010 г. № 142-З «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь и его территориальных органах, решения Президента Республики Беларусь, международные договоры Республики Беларусь и иные акты законодательства. Согласно ст. 7 названного Закона № 142-З одной из задач Комитета является защита интересов государства от противоправных посягательств в экономической сфере, обеспечение экономической безопасности Республики Беларусь.

Основными задачами Комитета государственного контроля и его территориальных органов являются:

- защита интересов государства от противоправных посягательств в экономической сфере, обеспечение экономической безопасности Республики Беларусь;
- проверка выполнения поручений Президента Республики Беларусь;
- осуществление государственного контроля за эффективным и рациональным использованием организациями и ин-

дивидуальными предпринимателями бюджетных средств и государственной собственности;

- осуществление государственного контроля за исполнением актов Президента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и правовые отношения, а также по иным вопросам в соответствии с законами и решениями Президента Республики Беларусь;

- проведение комплексных мероприятий по выявлению системных нарушений законодательства и отрицательных тенденций в экономике и социальной сфере;

- выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности, развития реального сектора экономики;

- предупреждение, выявление и пресечение правонарушений в экономической сфере;

- принятие мер по предотвращению легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования террористической деятельности;

- ведение в установленном порядке административного процесса;

- выполнение иных задач в соответствии с законами и решениями Президента Республики Беларусь.

В состав Комитета входят два департамента — департамент финансовых расследований, деятельность которого регламентируется Законом Республики Беларусь от 16.07.2008 № 414-З «Об органах финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь», и департамент финансового мониторинга, задачи которого определены Законом Республики Беларусь от 30.06.2014 № 165-З «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения».

Широкими полномочиями в области вневедомственного контроля наделено Министерство финансов Республики Беларусь. Исключительно контрольные функции выполняет Главное контрольно-ревизионное управление (ГКРУ) и его

органы на местах. Задачей Министерства финансов является в том числе осуществление контроля:

- за соблюдением финансовых интересов государства в процессе интеграции национальной экономики Республики Беларусь в мировое хозяйство;
- выполнением требований прямых финансовых законов;
- исполнением республиканского бюджета;
- своевременным поступлением доходов и эффективным расходованием по целевому назначению средств республиканского бюджета;
- состоянием контрольной деятельности в министерствах и ведомствах, других республиканских органах государственного управления.

Осуществляя эти и другие контрольные функции, Министерство финансов имеет право применять предусмотренные законами и Положением о министерстве финансовые санкции и административные штрафы к нарушителям государственной финансовой дисциплины. Аналогичные функции на местном уровне реализуют областные финансовые управления, районные и городские финансовые отделы.

К специализированным органам вневедомственного контроля относится Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь. Правовое регулирование деятельности этого субъекта вневедомственного контроля осуществляется постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31.10.2001 № 1592 «Вопросы Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь» (с изменениями и дополнениями). Практически все задачи и функции, права и обязанности налоговых органов сконцентрированы в области контроля. Для их реализации министерство имеет органы (инспекции) на областном, городском и районном уровнях, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Типовым положением об инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Вневедомственный контроль в ряде случаев проводят и банки. В соответствии с Законом Республики Беларусь от 22.07.2003 № 226-З «О валютном регулировании и валютном контроле» (с изменениями и дополнениями) на них возложена и функция агентов валютного контроля. Стабильность

денежно-кредитных отношений обеспечивается посредством контроля и надзора за поведением их субъектов. Одним из органов, обладающих правом такого контроля, является Национальный банк Республики Беларусь.

## **Тема 2. Методическое обеспечение финансово-хозяйственного контроля организаций**

### **2.1. Методы контроля**

В основе методов любой отрасли науки, в том числе контроля, находится материалистическая диалектика с такими законами, как всеобщая связь и взаимообусловленность явлений, динамизм, переход количества в качество, единство и борьба противоположностей. В процессе контроля целесообразно использовать комплексный и системный подход к исследованию производственно-финансовой деятельности, взаимосвязей между осуществляемыми видами деятельности и отчетными показателями.

Для решения конкретных задач в экономическом контроле используются две группы методов:

- *общенаучные* — анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системно-структурный анализ, предвидение, герменевтика;

- *собственные* — совокупность приемов, норм, правил, процедур, регулирующих контрольную деятельность и обеспечивающих решение поставленных задач. К собственным методам экономического контроля относятся ревизия, тематические проверки, экономический анализ, обследование, наблюдение, экспертиза, расследование.

Все органы, уполномоченные осуществлять функции государственного контроля, при проведении проверок финансово-хозяйственной деятельности в министерствах, ведомствах и других республиканских органах государственного управления, исполнительных комитетах, а также объединениях, организациях и учреждениях независимо от форм собствен-

ности руководствуются Положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510.

**Ревизия** является наиболее действенной формой контроля, основная цель которой — с помощью специальных приемов документального и фактического контроля изучить исполнение требований экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности, законности хозяйственных операций, достоверность данных и целесообразность хозяйственных и финансовых операций.

**Тематические проверки** проводятся по широкому кругу показателей конкретной темы с применением методов экономического анализа, вычислительной техники и привлечением специалистов различного профиля, используя планово-нормативную информацию, данные бухгалтерского учета, хронометражные наблюдения, выборочные инвентаризации.

**Экономический анализ** используется в контроле для раскрытия причинных связей, обуславливающих результаты явлений и процессов. Данный анализ, осуществляемый на уровне отдельного хозяйствующего субъекта, называется обычно анализом хозяйственной деятельности, в процессе которого раскрываются экономические и социальные факторы, влияющие на результаты деятельности, что служит основанием для выбора и обоснования управленческих решений.

**Обследование** как метод контроля используется при проведении контрольных мероприятий, результаты которых должны содержать информацию о наличии и состоянии материальных объектов в натуре, данные о контрольных замерах. При обследовании не обязательно проверяются первичные бухгалтерские документы, могут проводиться и контрольные замеры работ, расходов топлива, электроэнергии, проверка скрытых объектов финансирования и налогообложения путем опроса, анкетирования, инспекции на месте и т.д.

**Наблюдение** представляет собой ознакомление с деятельностью организации, изучение и исследование выполняемых на ней различных процедур, этапов работ без применения сложных приемов получения и оценки информации.

*Экспертиза* является особым видом исследования, проводимого экспертами или специалистами с целью получения достоверного, квалифицированного, объективного и независимого заключения, необходимого для принятия обоснованного решения по спорным вопросам экономической деятельности. Эксперты, специалисты — не заинтересованные в результатах проверки физические лица, имеющие специальные знания, опыт в соответствующей сфере науки, техники, иной сфере деятельности, которые привлекаются контролирующими органами для производства экспертизы, участия и (или) оказания содействия в проведении контрольных мероприятий.

*Расследование* представляет собой исследование вопросов соблюдения должностными лицами законодательных и нормативных актов, регулирующих производственные отношения в различных звеньях экономики.

## 2.2. Приемы фактического контроля

Для осуществления эффективного экономического контроля необходимо обладать знаниями о его приемах, которые обеспечивают практическую сторону проведения контроля и носят вспомогательный характер. Основной целью их применения является организация процесса контроля с использованием прогрессивных и рациональных приемов и способов работы.

Приемы экономического контроля можно объединить в следующие группы: фактические, документальные, расчетно-аналитические, обобщения и реализации результатов.

Приемы фактического контроля представлены на рис. 2.1.

*Инвентаризация* — проверка объектов контроля в натуре. Ее сущность заключается в проверке наличия и состояния объектов путем осмотра, пересчета, взвешивания, обмера. Инвентаризация применяется как основной прием фактического контроля сохранности товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также состояния расчетно-кредитных отношений и другого имущества организаций. Порядок проведения инвентаризации регламентируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной

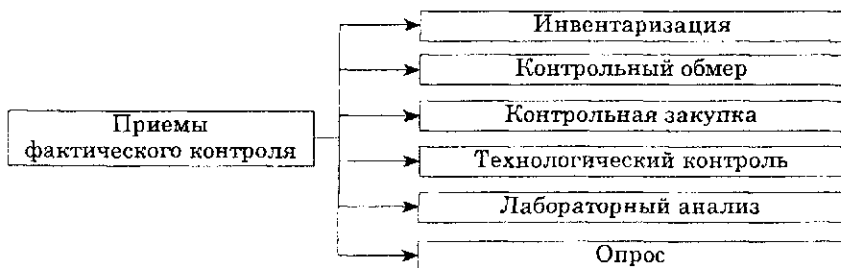


Рис. 2.1. Приемы фактического контроля

постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180 (с изменениями и дополнениями).

Данной инструкцией предусмотрен специальный порядок проведения инвентаризации:

- создание инвентаризационной комиссии и инструктаж ее членов о порядке и правилах проведения инвентаризации;
- подготовка данных бухгалтерского учета на дату инвентаризации по каждому материально ответственному лицу;
- получение от материально ответственных лиц материального отчета и расписки о его полноте и достоверности на дату инвентаризации;
- проверка фактического наличия материальных ресурсов (пересчет, обмер, взвешивание и т.д.);
- документальное оформление процесса и результатов инвентаризации (составление инвентаризационной и сличительной описей, акта инвентаризации);
- рассмотрение и утверждение результатов инвентаризации.

Инвентаризации могут быть полными и выборочными. Если выборочной инвентаризацией установлены факты недостач или излишек, в обязательном порядке проводится полная инвентаризация.

**Контрольный обмер** выполненных объемов работ и произведенных затрат на объектах строительства (в том числе реконструкции, ремонта, реставрации, благоустройства) предполагает проведение инструментального обмера (с помощью инструментов, приборов, оборудования), осмотра и сопоставления фактически выполненных объемов работ и израсходованных

ванных на их выполнении денежных, материальных и других средств с объемами (сумма, размер), предусмотренными (отраженными) в проектно-сметной документации, договорах строительного подряда, документах бухгалтерского учета и других документах, служащих основанием для получения денежных средств, а также определения соответствия требованиям актов законодательства, в том числе обязательным для соблюдения требованиям технических нормативных правовых актов.

Для проведения контрольных замеров может создаваться комиссия с привлечением специалистов.

**Контрольная закупка товарно-материальных ценностей, контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг** — прием контроля, выраженный в искусственном создании контролирующими органами ситуации по приобретению товарно-материальных ценностей, оформлению заказов на выполнение работ, оказание услуг без цели их приобретения (потребления) или последующей реализации.

**Технологический контроль** — прием фактического контроля инженерной и технической подготовки производства, а также качества выпускаемой продукции, ее соответствия техническим условиям, ГОСТам (контрольный запуск сырья и материалов в производство, контрольное оприходование продукции и т.д.).

**Лабораторные анализы** применяются с целью проверки качества продукции, соответствия ее ГОСТам и техническим условиям.

**Опрос** заключается в получении и изучении соответствующей информации компетентных лиц (официальные письма и запросы, устные опросы и т.д.).

### **2.3. Приемы документального контроля, расчетно-аналитические, обобщения и реализации результатов**

При осуществлении проверок основными источниками информации являются различные документы. Их изучение требует особых приемов документального контроля, используемых контролерами (рис. 2.2).



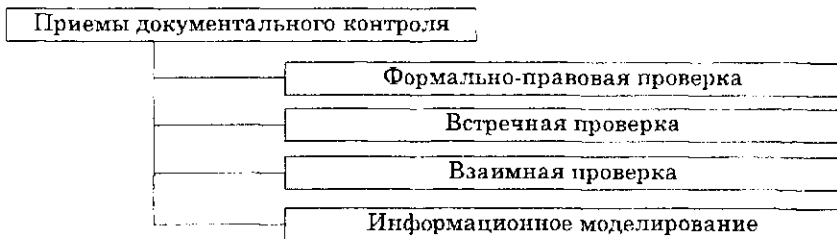


Рис. 2.2. Приемы документального контроля

**Формально-правовая проверка** заключается в проверке документов по форме и существу. Осуществляя формальную проверку, контролеру целесообразно:

- проверить соответствие документа действующей типовой форме;
- установить правильность заполнения реквизитов, наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок текста и цифр, достоверность подписей, печатей, штампов;
- проверить подлинность документов;
- проверить соответствие хозяйственных операций установленным правилам, нормам, положениям.

Проверка по существу производится с точки зрения законности, целесообразности и достоверности хозяйственных операций, отраженных в документах.

*Законной* считается хозяйственная операция, если ее содержание не противоречит действующему законодательству Республики Беларусь.

*Целесообразность* определяется направленностью на выполнение задач, стоящих перед субъектом хозяйственной деятельности.

*Достоверной* считается хозяйственная операция, имевшая место в действительности.

В результате применения формально-правовой проверки все документы подразделяются:

1) на *доброкачественные* — документы, оформленные в соответствии с положением о документах и записях и достоверно отражающие хозяйственные операции;

2) *недоброкачественные* — документы, неправильно оформленные и не отражающие действительно совершаемых

операций, либо отражают их в искаженном виде (например, документы, содержащие опечатки, отражающие незаконные операции, подложные).

**Встречная проверка** — прием документального контроля, заключающийся в исследовании достоверности хозяйственных операций путем сопоставления нескольких экземпляров одного и того же документа, будь это в одной организации или нескольких.

Встречные проверки не проводятся, если сумма отдельно взятой финансовой операции (сумма денежной оценки хозяйственной операции) на момент ее совершения, осуществлявшейся:

с субъектами хозяйствования — юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями Республики Беларусь, не превышает 250 базовых величин;

субъектами хозяйствования — иностранными организациями и физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей за пределами Республики Беларусь, — 500 базовых величин.

Данные требования не применяются в случаях осуществления финансово-хозяйственных операций с использованием (расхождением) бюджетных средств, средств государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, государственного имущества, мер государственной поддержки, установления фактов оформления финансово-хозяйственных операций документами, содержащими недостоверные сведения и (или) оформленными с нарушениями требований законодательства, а также если встречная проверка назначена в рамках возбужденного уголовного дела или по поручениям руководителей (их заместителей) органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам).

**Взаимная проверка** — прием документального контроля, заключающийся в исследовании достоверности хозяйственных операций путем сопоставления отдельных реквизитов, повторяющихся в нескольких разнородных документах, отражающих взаимосвязанные операции.

**Информационное моделирование** — создание информационной совокупности, представляющей контролируемый

объект в виде модели. При формировании информационной модели необходимо обеспечить полноту характеристики объекта контроля, отбор существенных переменных и представление их в форме, наиболее удобной для восприятия и анализа. Целью моделирования в контроле является получение необходимой информации об объекте для последующего изучения его состояния, участия в процессах расширенного воспроизводства, выявления отклонений и возмущений, выработки решения регулирования в пределах плановых параметров. При моделировании используется нормативная правовая, договорная, учетная, отчетная и другая информация об объектах.

В ходе осуществления контроля может возникнуть необходимость не только проверки достоверности документально подтвержденной информации, но и изучения эффективности и целесообразности осуществления деятельности или отдельных операций. Для решения этой задачи используются **расчетно-аналитические приемы** (рис. 2.3).

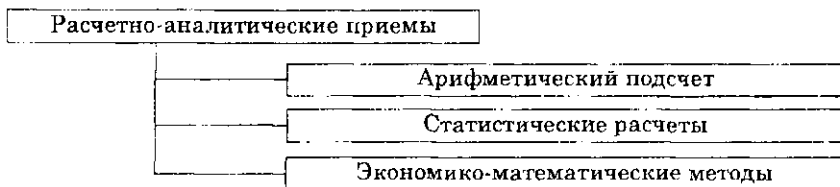


Рис. 2.3. Расчетно-аналитические приемы контроля

**Арифметический подсчет** заключается в проверке арифметической точности документов и записей и позволяет установить достоверность подсчета итогов, процентов, таксировок и т.д.

**Статистические расчеты** — прием получения таких величин и количественных характеристик, которые не содержатся непосредственно в экономической информации. Они применяются при возникновении потребности воспроизвести реальные количественные отношения, уточнении, исправлении приблизительных величин, совершении перехода от одних величин к более точным характеристикам количественных связей и отношений.

*Экономико-математические методы* применяются при определении влияния факторов на результаты хозяйственных процессов с целью их оптимизации на стадии планирования и проектирования, а также после совершения хозяйственных процессов, если другими методическими приемами определить тесноту связи факторов не представляется возможным.

Для подведения итогов всех контрольных мероприятий и по окончании проверки возникает необходимость обобщения полученной информации в результативных документах. Для этих целей используют **приемы обобщения и реализации результатов контроля** (рис. 2.4).

*Систематизированная группировка недостатков* заключается в систематизации и обобщении нарушений нормативных правовых актов в процессе хозяйственной деятельности по экономической однородности, времени совершения и значимости. Группировка может происходить в виде хронологической, систематизированной, хронологически-систематизированной последовательности.

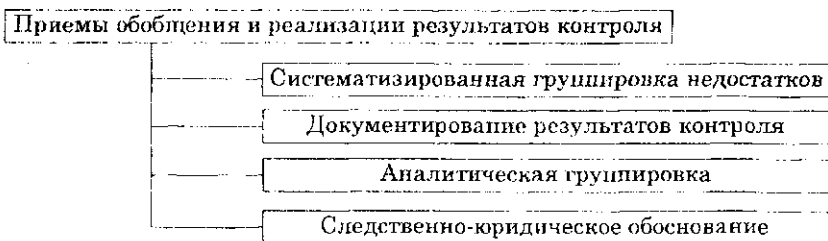


Рис. 2.4. Приемы обобщения и реализации результатов контроля

*Хронологическая последовательность* предполагает выявление, группировку и анализ недостатков и нарушений в процессе хронологического исследования документов; *систематизированная* — в процессе исследования однородных (однотипных) документов за весь проверяемый период; *хронологически-систематизированная* — в хронологической последовательности при группировке исследуемой информации по определенному признаку систематизации.

**Документирование результатов контроля** — прием контроля, предполагающий документальное оформление контрольных действий и их результатов.

**Аналитическая группировка** — прием контроля, используемый когда необходимо обработать результаты применения расчетно-аналитических приемов, а также при обобщении и систематизации выводов, требующих определенной детализации.

**Следственно-юридическое обоснование** предполагает сбор доказательств в процессе осуществления контрольных действий в части недостатков и нарушений нормативных правовых актов в финансово-хозяйственной деятельности, размера причиненного материального ущерба и ответственных за него конкретных лиц. Реализуются эти приемы путем изъятия в установленном порядке первичных документов, содержащих доказательства нарушения законов, нормативных правовых актов при осуществлении хозяйственных операций, определения ответственных лиц и т.д.

## **Тема 3. Планирование и организация контрольной деятельности в Республике Беларусь**

### **3.1. Планирование контрольной деятельности**

В соответствии с законодательством Республики Беларусь проверка может быть проведена при ее включении в планы выборочных проверок.

**Планы выборочных проверок** в Республике Беларусь формируются органами Комитета государственного контроля на полугодие на основании представленных контролирующими органами сводных планов проверок, включающих проверки, планируемые к проведению в рамках ведомственного контроля. Порядок формирования и исполнения координационных планов определен Приказом Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 28.10.2009 № 94. План размещается на официальном сайте Комитета госу-

дарственного контроля либо его органов в глобальной компьютерной сети Интернет соответственно не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки, и 15 июня года, в котором планируется проведение проверки.

**Сводные планы проверок** формируются государственными органами на каждое полугодие, утверждаются их руководителями и представляются в органы Комитета государственного контроля. Порядок составления таких планов определяется государственными органами. Персональную ответственность за обоснованность включения проверок в сводные планы проверок и координационные планы несут руководители государственных органов, утвердившие сводные планы проверок, а также представившие предложения в сводные планы проверок руководители структурных подразделений, территориальных органов, подчиненных организаций, являющихся контролирующими (надзорными) органами.

Для включения в планы проверок контролирующие органы в зависимости от сферы контроля оценивают риск нарушения законодательства субъектами хозяйствования в соответствии с методикой формирования системы оценки степени риска, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22.01.2018 № 43, и критериями оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов при проведении выборочных проверок, утвержденными Приказом Министерства юстиции Республики Беларусь от 20.02.2018 № 25.

Система оценки степени риска включает:

- выявление риска;
- определение субъектов с риском;
- определение и согласование с Межведомственным советом по контрольной (надзорной) деятельности критериев оценки степени риска;
  - анализ имеющихся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, а в случаях, установленных законодательством, сбор дополнительной информации о субъектах с высокой степенью риска;
  - анализ возможности выявления и(или) устранения нарушений субъектами с высокой степенью риска законода-

тельства иными формами государственного контроля (надзора) без назначения выборочной проверки;

- отбор субъектов для включения в планы проверок.

Перечень субъектов с риском формируется контролирующим надзорным органом из субъектов, которые относятся к его сфере контроля. Оценка степени риска осуществляется в отношении каждого субъекта, включенного в перечень.

Субъекты, отнесенные к группе субъектов с высокой степенью риска, рассматриваются контролирующими органами для включения в планы выборочных проверок с учетом имеющихся у этих органов ресурсов.

При планировании проверок контролирующим органом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист).

**Контрольный список вопросов (чек-лист)** — исчерпывающий перечень требований, которые могут быть предъявлены проверяемому субъекту в соответствии с законодательством, подлежащих проверке соответствующим контролирующим органом.

Перечень контролирурующих органов и сфер контроля, которые применяют такой список вопросов, утверждается Советом Министров Республики Беларусь; формы контрольного списка вопросов — республиканскими органами государственного управления, государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, и размещаются на официальных сайтах контролирующих органов.

В ходе планирования контрольной работы чек-лист направляется проверяемому субъекту, отнесенному к средней или низкой группам риска, для получения контролирующим органом информации в целях анализа соблюдения проверяемым субъектом законодательства и определения необходимости назначения плановой проверки. Информация по контрольному списку вопросов (чек-листу) должна быть представлена проверяемым субъектом контролирующему органу не позднее десяти рабочих дней со дня получения указанного списка (чек-листа).

Плановые проверки в отношении проверяемых субъектов, добросовестно исполняющих обязательства перед бюджетом, включая государственные целевые бюджетные фонды, и не

имеющих фактов нарушений законодательства (независимо от отнесения их к группам риска), должны проводиться одним и тем же контролирующим органом не чаще одного раза в пять календарных лет.

Проверяемый субъект считается *добросовестно исполняющим обязательства перед бюджетом и не имеющим фактов нарушений законодательства* при выполнении в совокупности следующих условий:

- предыдущей плановой проверкой не установлено фактов неисполнения или ненадлежащего исполнения проверяемым субъектом обязательств перед бюджетом, включая государственные целевые бюджетные фонды, и фактов нарушений законодательства;

- в период после окончания предыдущей плановой проверки и до назначения следующей плановой проверки данным или иными контролирующими органами не установлено фактов неисполнения или ненадлежащего исполнения проверяемым субъектом обязательств перед бюджетом, включая государственные целевые бюджетные фонды, и фактов нарушений законодательства.

Для назначения проверки календарные периоды исчисляются контролирующим органом с года окончания предыдущей плановой проверки (включая этот год) с учетом установленной сферы контрольной деятельности, назначенной контролирующей организацией.

Проверка контролирующим органом проверяемого субъекта по одному и тому же вопросу за один и тот же период, в том числе в ходе совместной проверки, не допускается, за исключением случаев установленных законодательством.

Проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими контролирующими (надзорными) органами только в форме совместной проверки.

**Совместная проверка** — проверка, проводимая несколькими контролирующими органами, за исключением проверки, проводимой вышестоящим контролирующим органом с участием должностных лиц нижестоящих контролирующих органов, а также проверки, проводимой органами Комитета государственного контроля, прокуратуры с привлечением к участию



в проверке представителей других контролирующих органов. Порядок установления сроков проведения совместных проверок определяется Комитетом государственного контроля.

**Внеплановые проверки** назначаются:

- по поручениям Президента Республики Беларусь, Премьер-министра Республики Беларусь;

- в случаях, установленных законодательством в пределах определенных компетенций:

- Председателем Комитета государственного контроля и его заместителями, председателями комитетов государственного контроля областей, начальниками управлений Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля;

- Генеральным прокурором и его заместителями, прокурорами областей, г. Минска и приравненными к ним прокурорами;

- руководителем иного контролирующего органа и одним из уполномоченных им заместителей.

**Внеплановые тематические оперативные проверки** проводятся в пределах компетенции органами Комитета государственного контроля, Государственной инспекцией охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь, Министерством по налогам и сборам, Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды, Государственным комитетом по стандартизации и их территориальными органами, Национальным банком, Транспортной инспекцией Министерства транспорта и коммуникаций и ее филиалами, Министерством здравоохранения, органами и учреждениями, осуществляющими государственный санитарный надзор и др.

### **3.2. Права и обязанности участников контрольной деятельности**

Права, обязанности и ответственность контролирующих субъектов и должностных лиц, деятельность которых проверяется, установлены и регламентируются гл. 2 «Права и обязанности участников контрольной (надзорной) деятельности»

Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом № 510. В соответствии с действующим законодательством **контролирующие органы и проверяющие** в пределах своей компетенции *вправе*:

- при предъявлении служебных удостоверений и предписания на проведение проверки в установленном порядке свободно входить в служебные, производственные и иные помещения (объекты), территории проверяемого субъекта для проведения проверки;

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

- в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта, участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном виде, иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества;

- истребовать в пределах своей компетенции на безвозмездной основе у государственных органов, иных организаций и физических лиц, обладающих информацией и (или) документами, имеющими отношение к деятельности и (или) имуществу проверяемого субъекта, необходимую для проверки информацию и (или) документы; привлекать экспертов, специалистов;

- получать доступ в пределах своей компетенции к базам и банкам данных проверяемого субъекта с учетом требований законодательства об информации, информатизации и защите информации;

- вызывать в контролирующий орган представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера, а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности проверяемого субъекта;

- при проведении проверки использовать технические средства, в том числе аппаратуру, осуществляющую звуко- и видеозапись, кино- и фотосъемку, ксерокопирование, устрой-

ства для сканирования документов, идентификаторы скрытых изображений, для контроля (надзора) за соблюдением законодательства, сбора и фиксации доказательств, подтверждающих факты правонарушений;

- изымать у проверяемого субъекта в установленном порядке, подлинники документов (иные носители информации), имеющих отношение к выявленным нарушениям, а также для проведения экспертизы (исследования) документов, иных носителей информации в целях установления их подлинности на срок, не превышающий срок проведения проверки (кроме случаев передачи подлинников документов (иных носителей информации) в органы уголовного преследования и суды или использования их в качестве источников доказательств по делу об административном правонарушении) либо требовать представления выписок из них или копий;

- проводить в порядке, определяемом Советом Министров Республики Беларусь, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг;

- изымать в случаях и порядке, установленных законодательством, на срок, не превышающий срок проведения проверки, для направления на техническое освидетельствование кассовое оборудование; в случаях и порядке, установленных законодательством, при проведении проверки на срок, не превышающий срок ее проведения, направлять с изъятием или без изъятия игровые автоматы на техническое освидетельствование;

- требовать письменные и устные объяснения от представителей проверяемого субъекта, иных лиц по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки;

- в случаях, предусмотренных законодательными актами, получать в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях сведения о счетах и вкладах (депозитах) проверяемого субъекта, в том числе о наличии счета в банке, иную информацию, составляющую банковскую тайну, необходимую для проведения проверки;

- в случаях и порядке, предусмотренных актами законодательства, знакомиться в территориальных органах государственного казначейства Министерства финансов с под-

линными документами и счетами, в том числе валютными, получать сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых субъектов, по другим вопросам, возникающим в ходе проверки;

- проводить проверки фактического наличия документов и (или) имущества в кассах, помещениях, иных местах их хранения, контрольные обмеры, контрольные запуски в производство сырья и материалов, требовать от представителей проверяемого субъекта проведения инвентаризации, а также проверять ее результаты;

- проводить в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь и (или) нормативными правовыми актами Государственного комитета по стандартизации, Министерства здравоохранения, отбор проб и образцов продукции и направлять их в аккредитованные испытательные центры (лаборатории) для определения ее соответствия обязательным для соблюдения требованиям технических нормативных правовых актов;

- осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

Контролирующие органы и проверяющие *обязаны*:

- проводить проверку в соответствии с предписанием на ее проведение и законодательством;

- предъявить проверяемому субъекту служебное удостоверение и предписание на проведение проверки;

- внести определенные законодательством сведения о проведении проверки в книгу учета проверок;

- проводить проверки в рабочее время проверяемых субъектов;

- требовать у проверяемых субъектов только те сведения и документы, которые относятся к вопросам, подлежащим проверке;

- производить отбор образцов (проб) в количестве (по нормам), установленном (установленным) Советом Министров Республики Беларусь и (или) нормативными правовыми актами Государственного комитета по стандартизации, Министерства здравоохранения;

- соблюдать законодательство, права и законные интересы проверяемых субъектов;

- при проведении проверки соблюдать служебную этику;
- ознакомить представителей проверяемого субъекта с результатами проверки;
- заблаговременно путем направления уведомления, содержащего указание на цели, время вызова, адрес, по которому следует явиться, вызывать в контролирующий орган представителей проверяемого субъекта, иных лиц;
- требовать от представителей проверяемого субъекта, участников контрольного обмера устранения выявленных нарушений законодательства и контролировать исполнение этих требований;
- соблюдать охраняемую законодательными актами тайну;
- принимать необходимые меры по пресечению и предупреждению фактов нарушения законодательства, привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения законодательства;
- принимать необходимые меры по возмещению вреда, причиненного государству, иным лицам;
- передавать в установленном порядке материалы проверок в органы уголовного преследования и суды;
- вносить предложения о применении мер дисциплинарного взыскания к лицам, действия (бездействие) которых повлекли нарушения;
- осуществлять иные полномочия, предусмотренные законодательными актами.

***Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера вправе:***

- получать от контролирующих органов информацию об основаниях включения проверки в координационный план контрольной (надзорной) деятельности;
- требовать от проверяющего предъявления служебного удостоверения и подписания на проведение проверки;
- отказать в допуске проверяющих на территорию проверяемого субъекта в случае отсутствия у них подписания на проведение проверки, служебных удостоверений, истечения срока проверки, предусмотренного в предписании на ее проведение, а при посещении объектов, допуск на которые ограничен в соответствии с законодательством, — отсутствия документов, предусмотренных законодательством для допуска на объекты;

- не допускать к проведению проверки проверяющего, отказавшегося внести необходимые сведения в книгу учета проверок;

- не выполнять требования проверяющего, если его требования не относятся к вопросам, подлежащим проверке;

- присутствовать при проведении проверки, давать объяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки;

- заявить отвод эксперту, специалисту;

- просить о назначении эксперта, специалиста из числа указанных им лиц;

- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта, специалиста;

- присутствовать с разрешения должностного лица контролирующего органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

- знакомиться с заключением эксперта, специалиста;

- указывать в акте проверки о своем согласии или несогласии с ее результатами;

- требовать в установленном порядке возмещения ущерба, причиненного действиями (бездействием) проверяющих;

- получить копию предписания на проведение проверки, акт (справку) проверки, а также промежуточный акт — в случае его составления;

- обжаловать решения контролирующего органа по акту проверки, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих.

Проверяемые субъекты, их представители, участники контрольного обмера *обязаны*:

- выполнять законные требования контролирующих органов и проверяющих, включая требование о предъявлении книги учета проверок;

- обеспечить допуск проверяющих к проверке и предоставить необходимые для проверки документы, а также допустить проверяющих для обследования территорий и помещений, транспортных средств и иных объектов, используемых для осуществления деятельности;

- обеспечивать проверяющим возможность осуществления их прав и обязанностей, включая предоставление помещений, пригодных для проведения проверки (в случае их наличия);

- обеспечить проведение инвентаризации, контрольных обмеров, контрольных запусков в производство сырья и материалов, расчетов и экспертиз, а также других действий по проверке деятельности проверяемого субъекта;

- обеспечить возможность осуществления отбора проб и образцов, проведения испытаний, технических освидетельствований;

- изготавливать в предусмотренных случаях, за свой счет копии изымаемых документов;

- возмещать в случаях и порядке, установленных Советом Министров Республики Беларусь, затраты, связанные с проведением исследований, испытаний, технических освидетельствований и экспертиз, привлечением экспертов, специалистов, а также стоимость израсходованных проб и образцов;

- содействовать проверяющим в проведении проверки;

- давать по требованию проверяющих письменные и устные объяснения по вопросам своей деятельности, представлять справки, расчеты;

- являться в контролирующий (надзорный) орган по его вызову;

- представить проверяющему затребованные у них информацию и (или) документы или сообщить об их отсутствии; предупредить проверяющих о том, что проверяемые ими сведения относятся к охраняемой законодательными актами тайне;

- принять меры к устранению выявленных контролирующим органом по результатам проверки нарушений, возместить вред, причиненный государству, иным лицам.

Материально ответственные лица проверяемого субъекта обязаны присутствовать при проверке вверенных им ценностей, контрольных запусках в производство сырья и материалов, а также при других действиях по проверке в отношении проверяемого субъекта. При невозможности обеспечить присутствие материально ответственного лица при проверке вверенных ему ценностей и других действиях проверяющий вправе провести такие действия без участия указанного лица с привлечением работников проверяемого субъекта, определенных его руководителем, и (или) с участием не менее двух понятых. Лица, присутствующие при

проведении проверки, также подписывают документы, составленные по ее результатам.

### 3.3. Организация и этапы проверки

Осуществление контрольной деятельности представляет собой последовательный процесс от планирования до реализации материалов проверки. Процесс проверки можно подразделить на ряд этапов (рис. 3.1).

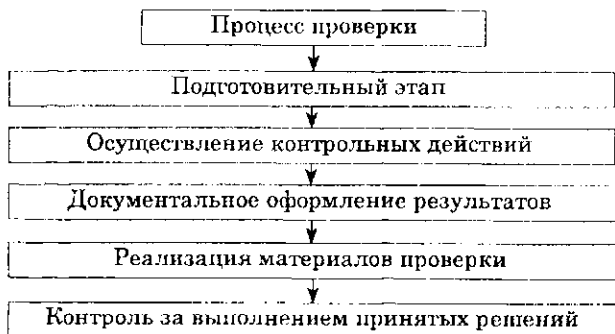


Рис. 3.1. Структура процесса экономического контроля

**Подготовительный этап** является начальным этапом проверки, заключается в осуществлении планирования процесса проверки. Контрольную деятельность необходимо планировать таким образом, чтобы проверка была эффективна, малозатратна и своевременна. Планирование контроля должно проводиться на основе общих принципов контроля и в соответствии с частными принципами планирования: комплексности, непрерывности и оптимальности.

О назначении плановой проверки проверяемый субъект должен быть *письменно уведомлен* не позднее чем за 10 рабочих дней до начала ее проведения. Уведомление, направленное по последнему известному контролирующему органу месту нахождения проверяемого субъекта, считается полученным им по истечении трех дней со дня его направления.



Проверка *проводится на основании предписания* руководителя контролирующего (надзорного) органа или его уполномоченного заместителя, заверенного печатью контролирующего (надзорного) органа или оформленного на фирменном бланке. Предписание на проведение проверки выдается каждым контролирующим (надзорным) органом.

В случае необходимости проведения проверок нескольких проверяемых субъектов выдается одно предписание на проведение проверок данных проверяемых субъектов с указанием в нем темы проверки и вопросов, подлежащих проверке у каждого проверяемого субъекта, сроков проведения проверки у каждого проверяемого субъекта и проверяемых периодов.

Если в период с даты выдачи предписания на проведение проверки до момента ее окончания возникнут обстоятельства, вызывающие необходимость изменения состава проверяющих, перечня вопросов, подлежащих проверке, проверяемого периода (проверяемых периодов), срока проведения проверки (табл. 3.1), руководитель контролирующего органа или его уполномоченный заместитель вправе внести в предписание соответствующие изменения и (или) дополнения.

Таблица 3.1

Сроки проведения проверок государственного контроля

Проверка	Срок
Плановая	Не более тридцати рабочих дней
Внеплановая тематическая оперативная	Не более трех рабочих дней
Дополнительная	Не более десяти рабочих дней

По решению руководителя государственного органа или его уполномоченного заместителя проведение плановой проверки может быть однократно продлено, но не более чем на 15 рабочих дней, при наличии значительного объема документов, подлежащих проверке, а также при необходимости проведения значительного количества контрольных мероприятий (инвентаризаций, исследований, встречных проверок и др.).

По инициативе проверяемого субъекта срок может быть перенесен только один раз.

*Перед началом проведения проверки* проверяющий обязан предъявить проверяемому субъекту или его представителю служебное удостоверение, предписание на проведение проверки, а также внести необходимые сведения в книгу учета проверок.

После осуществления вышеперечисленных мероприятий проверяющие знакомят проверяемого субъекта или его представителя с перечнем вопросов, подлежащих проверке. Одновременно уточняется, каким из контролирующих органов ранее проверялись вопросы, подлежащие проверке. В случае совпадения периода проверки и вопросов, проверенных иным контролирующим органом, проверяющий обязан незамедлительно поставить в известность лицо, назначившее проверку (выдавшее предписание на проведение проверки), которым вносятся соответствующие изменения в предписание на проведение проверки либо принимается решение о прекращении проверки.

**Осуществление контрольных действий** — основной этап экономического контроля. Для обоснования выводов по результатам контроля необходимо собрать компетентные, уместные и разумные свидетельства (доказательства) относительно организации, программы, деятельности или области деятельности, подвергаемой контролю.

С целью сбора нужных доказательств проверяющий использует известные ему приемы экономического контроля. Качество полученной контролером информации в большой степени зависит от источника ее получения. *Источниками информации* являются:

- организационно-распорядительная документация экономического субъекта;
- первичные документы субъекта хозяйствования и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета и отчетность экономического субъекта;
- результаты анализа производственно-финансовой деятельности экономического субъекта;
- устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

- сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
- результаты инвентаризации, контрольных обмеров имущества экономического субъекта, проводимые сотрудниками экономического субъекта.

**Документальное оформление результатов проверки** — этап экономического контроля, который начинается практически одновременно с осуществлением контрольных действий. Состав, количество и содержание оформленных (полученных) документов определяется в зависимости от характера контрольных действий, особенностей финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, состояния бухгалтерского учета и организации архивов и т.д.

Оформляемые контролером, документы можно подразделить:

- на отражающие осуществление контрольных действий;
- отражающие промежуточные результаты работы контролеров;
- оформляющие итог работы контролера (отчеты).

Форма и порядок составления документов, оформляющих итог работы проверяющего, регламентируются (акты комплексной ревизии, заключение аудитора и т.д.), так как они являются юридическими документами.

**Реализация материалов контроля.** В ходе осуществления процесса контроля выявляются недостатки и нарушения финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования. Данный этап экономического контроля начинается с устранения выявленных недостатков и нарушений. По результатам проведенного контроля разрабатываются предложения по совершенствованию организации деятельности субъекта хозяйствования. Данные контролером рекомендации должны быть обоснованными и конкретными. Целесообразно при этом установить что необходимо сделать, каким образом и кому.

Следует отметить, что о высоком качестве и эффективности контроля свидетельствуют не только выявленные нарушения и недостатки, но и то, как быстро и точно они устраняются. В связи с этим целесообразно осуществлять **контроль**

**за выполнением принятых решений.** С этой целью контролирующие органы могут затребовать специальные письменные отчеты о внедрении разработанных рекомендаций и решений, осуществить проверку на основании отчетных данных субъекта хозяйствования либо получить устный отчет от ответственных за исполнение принятых решений лиц.

В связи с этим организация контроля качества работы контролирующих органов является неотъемлемой составляющей экономического контроля.

Под **системой контроля качества** следует понимать комплекс мер, позволяющих гарантировать, что орган контроля действительно выполняет свои профессиональные обязанности. В системе контроля качества можно выделить два основных направления:

- проверка качества экономического контроля;
- проверка квалификации и профессиональных качеств контролеров.

Эффективность и результативность проведения экономического контроля во многом зависит от соответствия целей деятельности проверяющих экономическим и социальным задачам общества, степени их влияния на достижение конечных результатов контроля.

### **3.4. Порядок проведения проверки**

Проведение проверок контролируемыми органами осуществляется с применением в пределах их компетенции методов и способов, установленных законодательством.

Проверяющие при проведении проверки обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства. Для этого проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления. Они могут производить осмотр используемых для осуществления деятельности территорий или помещений проверяемого субъекта либо иных объектов для определения соответствия фактических данных об объектах документальным данным, представленным проверяемым субъектом (имеющимся у него).

На основании постановления контролирующего органа, осуществляющего проверку, в присутствии представителей проверяемого субъекта или в присутствии не менее двух понятых проверяющий может произвести изъятие оригиналов документов, иных носителей информации:

- если невозможно снять с них копии (представить выписки из них);
- в случае отказа проверяемого субъекта представить копии документов (выписки из них);
- при необходимости передачи оригиналов документов, иных носителей информации в органы уголовного преследования и суды или использования их в качестве источников доказательств по делу об административном правонарушении;
- при необходимости проведения экспертизы (исследования) документов, иных носителей информации в целях установления их подлинности.

Изъятые документы, иные носители информации перечисляются и описываются в *акте изъятия* либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования и количества изъятых документов, иных носителей информации.

Контролирующие органы на договорной основе вправе привлечь эксперта или специалиста, если для разрешения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания в науке, технике, искусстве, ремесле и иных сферах деятельности. Эксперты выполняют свою работу на договорной основе. Договор с ним подписывает руководитель контролирующего органа, проводящего проверку, или его заместитель. Оплата за проведение экспертизы и услуги специалиста производится контролирующими органами за счет средств бюджета, предусмотренных на содержание контролирующего органа. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных знаний эксперта.

Эксперт *вправе* знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов, отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными. Специалист вправе ознакомиться с материалами проверки, связанными с его участием

и (или) оказанием содействия в проведении контрольных мероприятий.

По результатам проведенной работы эксперт от своего имени в письменной форме дает заключение. В **заключении эксперта** излагаются сведения о проведенных им исследованиях, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Эксперт *обязан* отказаться от дачи заключения, если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Если в ходе проверки проверяющий принимает решение о проведении инвентаризации, то места инвентаризации опечатываются. Опечатывание касс и кассовых помещений, складов, архивов, иных мест нахождения (хранения) документов и имущества проверяемого субъекта производится в присутствии проверяемого субъекта или его представителя (при их отсутствии — не менее двух понятых) с отражением данного факта в **акте опечатывания**.

Проверяющий, принимая решение о применении при проведении проверки технических средств, за исключением ксерокопирования и сканирования документов, уведомляет об этом под роспись проверяемого субъекта или его представителя. В случае отказа проверяемого субъекта или его представителя удостоверить факт уведомления своей подписью запись об этом производится в акте (справке) проверки.

Полученные материалы фото- и киносъемки, звуко- и видеозаписи, носители компьютерной информации и иные носители информации приобщаются к материалам проверки и остаются при них в течение всего срока хранения.

### 3.5. Организация контроля у субъектов хозяйствования

**Внутренний контроль** — процесс, осуществляемый высшим органом организации, определяющим его политику, его управленческим персоналом высшего уровня и всеми другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение предприятием следующих целей: целесообразности и финансовой эффективности де-

тельности; достоверности финансовой отчетности; соблюдения применимого законодательства и требований регулирующих органов.

Внутрихозяйственный контроль выступает как самостоятельная функция управления внутри организации, отличается глубиной и точностью, поскольку осуществляется там, где находятся сложные и проблемные участки управления. Субъектами этого вида контроля являются финансовая, бухгалтерская, юридическая и другие функциональные службы организаций в пределах определенных полномочий и имеющейся компетенции.

**Система внутреннего контроля** — совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками организации, для обеспечения:

- эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций;
- сохранности активов;
- выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;
- достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Главное назначение внутрихозяйственного контроля — непрерывное наблюдение за эффективностью финансово-хозяйственной деятельности, обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей, устранение причин и условий, порождающих бесхозяйственность и хищения.

**Субъектами** системы внутреннего контроля организации являются:

- работники, для которых выполнение контрольных процедур является прямой должностной обязанностью (сотрудники ревизионного отдела, ревизионные комиссии служб т.д.);
- административно-управленческий персонал организации, который отвечает за эффективность управления организацией (контроль — необходимость);
- работники функциональных отделов и служб (планово-экономического, финансового, отдела кадров и т.д.) (реализация служебных функций);

- работники, осуществляющие контроль в силу производственной необходимости (например, рабочий, контролирующий качество работы оборудования);
- потребители услуг организаций.

Организация работы внутреннего контроля должна иметь системный подход. Выбор формы внутреннего контроля зависит от сложности организационной структуры, правовой формы, видов и масштабов деятельности, целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности, отношения руководства организации к контролю.

Внедрение системы внутреннего контроля предполагает прохождение ряда *этапов* (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Этапы формирования внутреннего контроля

Этап 1	Содержание 2	Цель 3
1. Оценка эффективности существующей структуры управления и определения направлений ее корректировки	Разработка внутренних положений об организационной структуре организации с описанием структурных подразделений и указанием административной, функциональной методической подчиненности, направлений деятельности, выполняемых функций, прав и ответственности, регламента их взаимоотношений, организации документооборота	Координация функционирования всех составляющих системы внутреннего контроля
2. Анализ определенных ранее целей функционирования организации и соответствие их стратегии и тактики бизнеса размерам, структуре и возможностям организации		Оценка эффективности функционирования
3. Планирование	Разработка 1) бизнес-плана, обосновывающего деловую концепцию организации, соответствующую изменяющимся условиям хозяйствования; 2) перечня конкретных мероприятий, способных реализовать деловую концепцию и укрепить позиции организации на рынке	Определение объектов контроля (контролируемых показателей) для организации эффективного контроля всех аспектов функционирования предприятия



1	2	3
4. Организационный этап	Организация специализированного структурного подразделения. Выработка типовых процедур проведения контроля всех аспектов деятельности организации	Определение ответственных за осуществление контрольных функций в организации

Деятельность по внутреннему контролю организации находит отражение практически во всех действиях ее руководства: в корпоративной политике, устной и письменной документации, а также в принятии решений.

### 3.6. Методика определения материального ущерба

Одна из обязанностей контролирующих (надзорных) органов — принимать меры по возмещению вреда, причиненного как государству, так и иным лицам.

Размер причиненного вреда, выявленного в ходе проверок, определяют в соответствии с Положением о порядке определения размера вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 07.12.2016 № 1001.

Размер вреда, причиненного имуществу организации, определяется на дату причинения вреда в денежной оценке. Под *датой причинения вреда* понимается день (период) совершения противоправных действий.

*Денежная оценка имущества* определяется исходя из данных бухгалтерского учета и (или) документов, содержащих необходимую информацию. Если размер нанесенного вреда рассчитывается в отношении основных средств или нематериальных активов, их денежная оценка уменьшается на сумму амортизационных отчислений, рассчитанных в соответствии с законодательством.

В ходе проверок *размер вреда определяется при выявлении следующих фактов:*

- **недостаче** — как разница между денежной оценкой имущества, числящегося в бухгалтерском учете, и денежной оценкой его фактического наличия;

- **списании имущества сверх установленных норм (нормативов, лимитов)** — разница между денежной оценкой фактически списанного имущества и денежной оценкой имущества, подлежащего списанию в соответствии с актами законодательства;

- **излишней выплате (переплате) денежных средств** — разница между фактически выплаченными денежными средствами и денежными средствами, подлежащими выплате в соответствии с актами законодательства;

- **недоплате (недополучении) денежных средств** — разница между денежными средствами, подлежащими выплате в соответствии с актами законодательства, и денежными средствами, фактически выплаченными;

- **ухудшении характеристик имущества**, в том числе в случае его разуконплектования, повреждения, порчи, при которых экономически целесообразно восстановление характеристик имущества, — исходя из стоимости данного восстановления (в том числе ремонта, необходимого комплектования). При этом восстановление характеристик имущества считается экономически целесообразным, если стоимость восстановления не превышает денежной оценки имущества в соответствии с п. 3 названного Положения № 1001 на дату причинения вреда;

- **отчуждении имущества ниже стоимости, определенной в соответствии с актами законодательства**, — как разница между стоимостью, определенной в соответствии с актами законодательства, и стоимостью, по которой имущество было реализовано;

- **завышении (занижении) фактически оплаченной по сравнению с определенной в соответствии с актами законодательства (при их наличии) стоимости (цен, тарифов) товаров (работ, услуг)** — в размере выявленного завышения (занижения).

В случае если в соответствии с законодательством бухгалтерский учет субъектом хозяйственной деятельности не ведется и (или) отсутствуют документы, отражающие денежную оценку имущества, вред определяется исходя из регулируемых или свободных цен.

Источниками информации в данных случаях могут быть сведения о ценах (тарифах) на идентичные товары (работы, услуги), полученные у изготовителей, исполнителей, субъектов торговли, информации, содержащейся в специальных отечественных и зарубежных справочниках, каталогах, периодических изданиях, других информационных материалах (в том числе размещенных на сайтах в глобальной компьютерной сети Интернет).

При наличии двух и более источников информации, содержащих сведения о ценах (тарифах) на идентичные товары (работы, услуги), вред определяется исходя из сведений о наименьшей цене (тарифе), действовавшей на дату причинения вреда.

Если в организации проводилась внутривоздушная проверка, то определение причиненного организации вреда проводится с учетом трудового законодательства.

В ст. 400 Трудового кодекса Республики Беларусь определены условия привлечения работника к материальной ответственности:

- 1) материальный ущерб причинен организации при исполнении работником трудовых обязанностей;
- 2) материальный ущерб причинен противоправным поведением (действием или бездействием) работника;
- 3) существует прямая причинная связь между противоправным поведением работника и возникшим у организации ущербом;
- 4) в причинении ущерба есть вина работника.

Работники, как правило, несут полную материальную ответственность за ущерб, причиненный по их вине, но обязанность доказать факт причинения вреда, а также наличие других условий материальной ответственности лежит на нанимателе.

Однако, если с работником заключен письменный договор о принятии им на себя полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения, либо ущерб причинен работником, находившемся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения, либо ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или

по другим разовым документам, то работник обязан доказать отсутствие своей вины в причинении вреда.

Определение размера причиненного организации ущерба производится в порядке, установленном законодательством. Но законодательством о труде не установлен порядок определения размера ущерба, причиненного работником.

Ущерб, причиненный нанимателю по вине работника, может быть возмещен по решению нанимателя, в судебном либо добровольном порядке.

### 3.7. Акт проверки

По результатам проверки, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, составляется *акт проверки*. По фактам выявленных нарушений проверяющим в пределах его компетенции может быть составлен *протокол об административном правонарушении* и (или) вынесено постановление по делу об административном правонарушении. Результаты проверки, в ходе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляются *справкой проверки*.

*Акт (справка) проверки* оформляется не менее чем в двух экземплярах и подписывается проверяющим (руководителем проверки) в срок *не позднее пяти рабочих дней* со дня окончания проверки с указанием даты подписания. Дата подписания акта (справки) проверки проверяющим является датой составления акта (справки) проверки.

В акте проверки должны быть соблюдены ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускаются включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и данных о деятельности проверяемого субъекта, а также неоговоренные исправления.

В акте проверки с учетом особенностей проведения отдельных видов проверок должны быть указаны:

- основание назначения проверки, дата и номер предписания на ее проведение, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших проверку;

- даты начала и окончания проверки (в случае приостановления проверки указывается его период), а также место составления акта проверки;

- проверенный период или проверенные периоды, если они не совпадали для различных проверенных вопросов;

- должности, фамилии и инициалы работников проверяемого субъекта, обязанных подписать акт, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к проверке;

- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения — адрес его места нахождения), местонахождение (место жительства) и подчиненность (при наличии), учетный номер плательщика, реквизиты текущего (расчетного) и иных счетов (при их наличии);

- наличие книги учета проверок (журнала производства работ), а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке;

- кем и когда были проведены предыдущие проверки за проверяемый период по тем же вопросам, по которым проведена проверка;

- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены;

- результаты проверки по каждому вопросу, подлежащему проверке, в соответствии с предписанием на проведение проверки;

- описание факта нарушения законодательства, место и время его совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренная законодательными актами ответственность за такое нарушение;

- размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений;

- должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемым субъектом законодательства;

- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении и принятия решения по акту проверки и (или) вынесения требования (предписания) об устранении нарушений.

Проверяющий несет ответственность за достоверность фактов и сведений о выявленных нарушениях, а также установленных сумм вреда, указанных в акте проверки.

Однородные нарушения могут быть отражены в *ведомостях (таблицах)*, прилагаемых к каждому экземпляру акта проверки, в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения: размер причиненного вреда (при его наличии), период, на протяжении которого совершалось нарушение, даты и номера документов.

Неотъемлемыми частями акта (справки) проверки, составленного по результатам контрольного обмера, являются пояснительная записка, сводные ведомости о стоимости проверенных строительно-монтажных и (или) ремонтно-строительных работ, произведенных затратах и суммах вышешений, установленных контрольными обмерами (при их наличии).

В необходимых случаях к акту проверки могут быть приложены справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, а также копии или выписки из документов, заверенные проверяемым субъектом в установленном порядке, объяснения представителя проверяемого субъекта.

Акт (справка) проверки подписывается проверяющим (руководителем проверки), а также руководителем проверяемого субъекта, при их отсутствии — иным представителем проверяемого субъекта и лицом, осуществляющим руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта (при проверках по вопросам, связанным с осуществлением проверяемым субъектом финансово-хозяйственных операций).

В течение двух рабочих дней со дня подписания проверяющим акт (справка) проверки вручается под роспись (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) проверяемому субъекту или его представителю.

В случае отказа лиц от подписания акта (справки) проверки, акта контрольного обмера в них делается соответствующая отметка и акт (справка) проверки, акт контрольного обмера направляются проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручаются проверяемому субъекту или его представителю под роспись. При этом лицо, отказавшееся от подписания акта (справки) проверки,

акта контрольного обмера, имеет право письменно изложить мотивы отказа от их подписания.

В случае, если выявленное нарушение может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности лиц, чьи действия (бездействие) повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства, проверяющим (руководителем проверки) до окончания проверки составляется отдельный *промежуточный акт проверки*. На основании этого акта контролирующим органом может быть вынесено решение и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки.

Факты, изложенные в промежуточном акте проверки, включаются в акт проверки. Решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений являются обязательными для исполнения проверяемым субъектом.

## Тест

### 1. Контроль как функция управления:

- а) служит средством накопления информации о действующем объекте;
- б) выявляет причинно-следственные связи сложившейся экономической ситуации;
- в) определяет степень соответствия функционирующей экономической системы принятым управленческим решениям.

### 2. Целью экономического контроля является:

- а) регулирование процесса производства в соответствии с законодательными нормами, принятыми в государстве;
- б) создание органов государственного и независимого управления с целью регулирования процесса производства;
- в) объективная оценка экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности, установление законности и целесообразности операций;
- г) обеспечение законности осуществления деятельности, целесообразность и эффективность использования всех видов ресурсов.

3. Какие из перечисленных субъектов контроля являются специально созданными для осуществления вневедомственного контроля:

- а) инспекция Министерства по налогам и сборам;
- б) комитет государственного контроля;
- в) контрольно-ревизионное управление Министерства промышленности;
- г) Национальный банк Республики Беларусь?

4. Министерство финансов Республики Беларусь является субъектом:

- а) внутрихозяйственного контроля;
- б) государственного контроля;
- в) независимого финансового контроля;
- г) ведомственного контроля.

5. К какому виду экономического контроля относятся проверки, осуществляемые аудиторскими организациями:

- а) внешнему негосударственному контролю;
- б) контролю собственника;
- в) внешнему государственному контролю;
- г) ведомственному контролю?

6. Укажите виды экономического контроля:

- а) предварительный, текущий, последующий;
- б) документальный, фактический;
- в) проверка, ревизия, анализ.

7. Когда осуществляется текущий контроль в организации:

- а) при выполнении плана внутреннего контроля;
- б) в ходе осуществления ревизии деятельности организации;
- в) в момент совершения хозяйственной операции?

8. Что кладется в основу классификации контроля по видам:

- а) контрольные органы, реализующие свои полномочия;
- б) цель контроля и субъект, способный ее достичь;
- в) глубина и периодичность контроля;
- г) подходы к организации контроля?



9. Что является основной целью государственного контроля:

- а) установить достоверность, целесообразность и законность деятельности субъектов хозяйствования;
- б) проверка исполнения законодательства, контроль за формированием приходной и расходной частей бюджета;
- в) защита интересов государства?

10. Кто осуществляет предварительный контроль хозяйственных операций деятельности организаций:

- а) служба внутреннего контроля организации;
- б) ревизоры контрольно-ревизионных управлений;
- в) бухгалтеры организации;
- г) аудиторские организации?

11. Какова основная цель независимого экономического контроля:

- а) подтверждение достоверности данных отчетов;
- б) защита интересов собственника;
- в) установка законности ведения учета, вскрытие хозяйственных и финансовых злоупотреблений;
- г) оценка достоверности и законности учета и отчетности, выявление и предотвращение кризисных ситуаций организаций?

12. С какой целью осуществляется предварительный контроль в организациях:

- а) обоснование управленческих решений;
- б) предупреждение нежелательных процессов и явлений;
- в) устранение нарушений;
- г) установление виновных лиц?

13. Правомерно ли контроль органов исполнительной власти причислять к государственному контролю:

- а) нет, так как государственный контроль должен быть сводным от любых проявлений ведомственности;
- б) да, так как контроль исполнительной власти также имеет целью защиту интересов государства;

в) нет, так как субъекты законодательной и исполнительной власти ставят перед собой различные цели;

г) да, так как и законодательная и исполнительная власти представлены одним видом контроля — президентским?

14. Национальным банком Республики Беларусь или коммерческими банками относительно определения возможности выдачи кредита заемщику осуществляется:

а) предварительный контроль;

б) оперативный контроль;

в) последующий контроль.

15. Укажите факторы, обеспечивающие полноту изучения объектов контроля:

а) набор определенных параметров, применение соответствующих нормативно-правовых документов;

б) изучение учредительных документов организации;

в) знание среды, окружающей субъект контроля и взаимодействующий с ним.

16. Определите объекты финансово-хозяйственного контроля:

а) процессы, ресурсы, предметы, средства труда;

б) финансово-экономические процессы, протекающие на макроуровне;

в) финансово-экономическая деятельность организации;

г) денежные средства, товарно-материальные ценности, основные средства, расчетные операции, дебиторская и кредиторская задолженности.

17. Что является методом экономического контроля:

а) совокупность действий, направленных на субъект контроля;

б) совокупность способов и приемов экономического контроля;

в) совокупность элементов экономического контроля?

18. Функциями экономического контроля являются:

а) информационная, профилактическая, мобилизующая, воспитательная;

- б) предупреждающая, информационная, контролирующая;
- в) информационная, профилактическая, мобилизующая, предупреждающая.

19. Классификация экономического контроля по характеру контрольных функций и сфере их применения:

- а) ведомственный, вневедомственный;
- б) правовой, экономический, производственно-технический;
- в) отраслевой, специальный, общественный.

20. Органами ведомственного контроля не являются:

- а) Министерство промышленности;
- б) Министерство по налогам и сборам;
- в) Министерство сельского хозяйства и продовольствия;
- г) Министерство экономики.

21. Что представляет собой система внутреннего контроля:

- а) взаимосвязанные действия учетно-финансовой службы с другими подразделениями организации;
- б) совокупность подсистемы бухгалтерского и оперативно-го контроля;
- в) совокупность подсистемы внутрихозяйственного контроля и внутреннего аудита;
- г) часть системы внутрихозяйственного контроля?

22. Что представляет собой контрольный процесс:

- а) совокупность контрольных операций;
- б) составляющая учетно-аналитического процесса;
- в) совокупность методических видов и приемов?

23. Что из нижеперечисленного не является этапом контрольно-ревизионного процесса:

- а) проведение проверки в соответствии с планом;
- б) реализация материалов проверки;
- в) оформление результатов проверки;
- г) определение материального ущерба?

24. Укажите обязательную информацию акта проверки:

а) объект контроля, период и объем работ, исполнитель работ;

б) объем работ, исполнитель, период исполнения;

в) объект контроля, содержание контрольно-ревизионных процедур, период и объем работ.

25. Определите назначение контрольно-ревизионного процесса:

а) системное влияние на субъект предпринимательской деятельности с целью оптимизации и нормативного правового регулирования в условиях рыночных отношений;

б) регулирование и контроль процесса расширенного воспроизводства общественно необходимого продукта в условиях разнообразия форм собственности;

в) координация деятельности объектов контроля с целью максимизации прибыли и сокращения затрат.

26. В чем заключается суть подготовительного этапа проверки:

а) выбор объекта проверки и решение вопросов организационно-методического характера;

б) разработка плана проверки относительно субъекта контроля;

в) изучение особенностей деятельности проверяемого субъекта?

27. На заключительном этапе проверки происходит:

а) предъявление полномочий на право проведения проверки;

б) рассмотрение результатов проверки и принятие соответствующих решений;

в) корректировка плана проверки;

г) контроль за исправлением выявленных нарушений.

28. К какой форме экономического контроля относится ревизия:

а) предварительный;

- б) текущий;
- в) последующий?

29. Кто утверждает программу проверки:

- а) руководитель контрольно-ревизионной группы;
- б) руководитель ревизуемой организации;
- в) руководитель соответствующего министерства (ведомства)?

30. В чем существенные различия понятий «комплексная проверка» и «тематическая проверка»:

- а) сущность двух понятий заключается в системном изучении экономики организации, технологии и организации производства;
- б) комплексная проверка предполагает привлечение к работе специалистов различных специальностей и является более широким понятием нежели тематическая проверка;
- в) в задачи комплексной проверки не включается оценка действий должностных лиц, ответственных за объекты контроля, что нельзя сказать о тематической проверке?

31. Ведомственный контроль осуществляется:

- а) вышестоящими органами управления;
- б) Администрацией Президента Республики Беларусь;
- в) внутренней системой контроля.

32. Что представляют собой координационные планы:

- а) развитие контроля на определенную перспективу;
- б) пути совершенствования видов контроля;
- в) мероприятия по устранению недостатков контроля;
- г) планы проверок на определенную перспективу?

33. Укажите основу для составления координационного плана:

- а) общий план проверки организации;
- б) программа проверки организаций;
- в) план проверки Комитета государственного контроля;
- г) сводные планы проверок органов государственного контроля.

34. Кем осуществляется координация проверок, включенных в сводные планы проверок:

- а) Комитетом государственного контроля;
- б) аудиторскими организациями;
- в) государственными органами контроля;
- г) руководителями государственных органов?

35. Когда размещаются на официальном сайте Комитета государственного контроля координационные планы:

- а) не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки;
- б) не позднее 15 июня года, в котором планируется проведение проверки;
- в) не позднее 15 января года, в котором планируется проведение проверки;
- г) не позднее 15 июля года, в котором планируется проведение проверки?

36. В соответствии с законодательством продолжительность проверки не должна превышать:

- а) одного месяца;
- б) тридцати дней;
- в) трех недель;
- г) предельный срок не установлен.

37. Сводные планы проверок составляются сроком:

- а) на пять лет;
- б) один год;
- в) один месяц;
- г) одно полугодие.

38. При составлении планов проведения проверки планируется проверка в одной организации не реже:

- а) одного раза в год;
- б) одного раза в три года;
- в) одного раза в пять лет;
- г) периодичность не установлена.

39. Для осуществления контроля внешних проверок в организациях ведется:

- а) журнал регистрации проведенных проверок и принятых по ним решений;
- б) книга учета проверок;
- в) книга жалоб и предложений.

40. Контролер имеет право изымать документы на проверяемом предприятии:

- а) все;
- б) не имеет право;
- в) содержащие подлог;
- е) если невозможно снять с них копии;
- д) сохранность которых не гарантируется.

## **Раздел 2**

# **АУДИТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

### **Нормативные и законодательные акты**

Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями);

Положение о порядке проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждения квалификации аудиторами, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь 18.12.2013 № 1098;

Инструкция о требованиях к программам повышения квалификации аудиторов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 02.05.2003 № 71.

## **Тема 4. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь**

### **4.1. Понятие аудита и аудиторской деятельности**

Изучение истории развития аудиторской деятельности позволяет сделать вывод, что достаточно длительный процесс становления рынка аудиторских услуг в Республике Беларусь продолжается и в настоящее время. В связи с тем, что аудит, как и любая другая наука, базируется на общепринятых теоретически обоснованных понятиях, достаточно актуальной является проблема анализа использования термина «аудит» (в переводе с лат. *audio* — он слышит). Определений понятия аудита как одного из видов контроля множество. Их можно подразделить на следующие группы.

1. Определения, в которых аудит рассматривается как проверка финансовой отчетности субъекта хозяйствования.



Например, Р. Адамс характеризует аудит как «... деятельность по оказанию необходимой обществу услуги с целью подтверждения видимого правдоподобия опубликованной финансовой отчетности». Давая подобную трактовку, ученые, на наш взгляд, ограничивают понимание аудита только одной его функцией — подтверждающей. Таким образом, можно говорить, что аудит в какой-то степени дублирует существующий в республике государственный контроль. Авторы не учитывают, что при проведении аудита могут осуществляться тематические проверки (изучаются отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия, эффективность системы управления), может оказываться помощь при организации, становлении и ведении бухгалтерского учета, проводится анализ хозяйственной деятельности клиента и прогноз его дальнейшего развития. Таким образом, перед аудиторами могут быть поставлены иные цели, что не рассматривается при этом подходе.

2. Определения, характеризующие аудит как вид контроля, проводимый независимыми аудиторами. В этом случае оговаривается обособленность аудита от других видов государственного контроля, что предполагает его лицензирование. Соглашаясь, что аудит — это проверка финансовой отчетности, авторы обращают внимание на то, что он должен проводиться независимыми аудиторами. В то же время указывая, что «аудит осуществляется независимыми дипломированными бухгалтерами, не работающими в данной компании» Ю.М. Иткин, на наш взгляд, забывает об отдельном виде аудита — внутреннем, который проводится работниками предприятия — внутренними аудиторами. Поэтому акцентировать внимание на эту особенность аудита (независимость) не следует, так как аудиторская деятельность является видом предпринимательской, которая по своей сущности независима.

3. Определения, указывающие, что основной целью аудита является выражение мнения аудитора о финансовой отчетности клиента. Авторы, рассматривающие аудит с этой точки зрения, немного усовершенствовали трактовку аудита. Они указывают основную цель аудита — выдача аудиторского заключения, т. е. любая работа должна иметь результат,

без которого нет смысла ее начинать. Для аудитора им является выражение мнения об осуществленной проверке.

4. Определения, свидетельствующие, что основой аудита является заинтересованность заказчиков в достоверной информации. Рассматривая аудит с этой точки зрения, авторы обращают внимание на его субъекты заказчик-клиент, с одной стороны и аудиторская фирма-исполнитель — с другой. В определениях затрагивается причина возникновения аудита как вида услуг: заинтересованность предприятия, государства и аудитора в обеспечении достоверности учета и отчетности. Таким образом, они подчеркивают, что аудит является в результате отношений, возникающих на основании договора между заказчиком и исполнителем.

5. Определения, удостоверяющие, что кроме проверки достоверности финансовой отчетности аудиторы могут оказывать и экспертно-консультационные услуги. Появление подобных определений связано с расширением рынка аудиторских услуг. Таким образом, авторы рассматривают еще одну из функций аудита — поиск возможных путей повышения эффективности производственно-финансовой деятельности хозяйствующих субъектов.

6. Определения, характеризующие аудит как системный процесс всеобъемлющего контроля всей хозяйственной системы на базе бухгалтерского учета. Такой подход основан на знании, что аудит имеет свою цель, логику и основан на структурированном подходе к принятию решений. Аудит не является бесконечным и незапланированным, а его содержание не сводится только к процессам получения и оценки информации. В задачи аудита все чаще стало входить также налаживание организационно-управленческой деятельности клиента. Таким образом, авторы рассматривают аудиторскую деятельность как комплексное, научно обоснованное исследование.

В связи с большим количеством подходов к определению сущности аудита целесообразно рассмотреть его классификацию. В зависимости от поставленных целей аудиторские проверки различаются по содержанию изучаемых вопросов, составу и объему проверяемой информации, методам их осуществления.

С учетом действующего законодательства можно выделить следующие виды аудита: внешний и внутренний, инициативный и обязательный.

Под **внешним аудитом** понимают независимую форму аудита, осуществляемого на основе договоров с организациями. Потребителями аудиторской информации в этом случае являются налоговые органы, владельцы, партнеры по совместному предприятию, правительство, лица наемного труда (работники предприятия), кредиторы и другие заинтересованные пользователи. Внешний аудит направлен в первую очередь на защиту их интересов. Исполнителями аудита выступают независимые аудиторы и аудиторские организации. Независимость аудиторов при этом обеспечивается законодательством Республики Беларусь.

Под **внутренним аудитом** понимают организованную в интересах собственников и регламентированную внутренними документами субъекта систему контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Он может быть организован в форме ревизионных комиссий, внутренних аудиторских групп или внутренних аудиторов. Роль и функции внутреннего аудита, его объекты определяются руководством субъекта и целями его развития.

**Инициативный аудит** обычно проводится по решению администрации предприятия или его учредителей. Заказчиками проверки могут выступать также партнеры предприятия (поставщики, банки, потенциальные инвесторы и др.). Инициативный аудит может быть как комплексным, так и тематическим, когда контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета.

**Обязательный аудит** — внешний аудит организации или индивидуального предпринимателя, обязательность которого установлена законодательными актами.

Ежегодно проводится обязательный аудит годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь:

- акционерных обществ, обязанных согласно законодательству Республики Беларусь раскрывать информацию об

акционерном обществе в соответствии с законодательством Республики Беларусь о ценных бумагах;

- Национального банка Республики Беларусь;
- банков, банковских групп, банковских холдингов;
- бирж;
- страховых организаций, страховых брокеров;
- резидентов Парка высоких технологий;
- организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;
- профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- акционерных инвестиционных фондов;
- управляющих организаций инвестиционных фондов;
- иных организаций, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год превышает в эквиваленте 5 млн евро по официальному курсу белорусского рубля к евро, установленному Национальным банком Республики Беларусь на 31 декабря предыдущего отчетного года. В качестве критерия для определения необходимости проведения обязательного аудита используется выручка от реализации, отраженная в бухгалтерском учете организации на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Отдельными законодательными актами к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности приравнен аудит данных книги учета доходов и расходов субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения. Следовательно, организации, применяющие «упрощенку» и попадающие под обязательный аудит, проводят аудит данных книги учета доходов и расходов организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности должен быть проведен не позднее 30 июня года, следующего за отчетным. При этом не позднее 1 июля аудируемое лицо обязано уведомить налоговые органы по месту постановки на учет о факте проведения аудита. По результатам обязательного аудита аудируемые лица обязаны устранить выявленные нарушения и внести соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, налоговые декларации (расчеты) в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения.

Анализ взглядов различных авторов по вопросам сущности аудита и его классификации позволяет говорить о необходимости предпринять попытку выделить два взаимосвязанных понятия «аудиторская деятельность» и «аудит», а также уточнить их определения.

**Аудиторская деятельность** — предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей аудиторских услуг.

Для обоснования определения аудиторской деятельности и рассмотрения ее сущности необходимо проанализировать ее составляющие: аудит; сопутствующие услуги; аудитор; клиент аудитора.

Под **аудиторской услугой** следует понимать систематический процесс сбора и анализа информации о производственно-финансовой деятельности предприятия с целью дачи заключения на предмет ее соответствия определенным законам, нормам и стандартам. Аудиторское заключение по результатам оказания аудиторских услуг в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, составляется в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь. В иных случаях требования к аудиторскому заключению определяются условиями договора оказания аудиторских услуг.

Аудиторские услуги включают в себя:

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- осуществление обзоров финансовой информации;
- выполнение специальных аудиторских заданий;
- оказание сопутствующих аудиту услуг.

Основным объектом аудита является бухгалтерская (финансовая) отчетность. *Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности* — аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее — МСФО) и их Разъяснениями или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности. Под *достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчет-*

ности понимают степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователям на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности делать достоверные выводы о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях финансового положения аудируемых лиц и принимать обоснованные экономические решения, базирующиеся на этих выводах.

Целью аудита является повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое достигается путем:

- получения аудиторской организацией разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, что предоставляет аудиторской организации основания для выражения мнения о том, составлена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- составления аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно требованиям национальных правил аудиторской деятельности.

Под *обзорной проверкой бухгалтерской отчетности* понимается аудиторская услуга, по результатам которой аудитор на основе проведенных процедур заявляет о наличии либо отсутствии фактов, которые дают основания полагать, что бухгалтерская отчетность субъекта проверки не была подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми требованиями составления и представления бухгалтерской отчетности. В общем смысле обзорная проверка означает анализ, исследование представленных документов, записей, разъяснений с целью формирования предварительного мнения о проверяемой отчетности.

В рамках *специальных аудиторских заданий* может проводиться аудит:

- правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета;

- целевого использования кредитов и инвестиций;
- финансового состояния инвестора или эмитента ценных бумаг;
- формирования уставного фонда, происхождения денежных средств учредителей (участников) организации, вносимых в ее уставный фонд;
- достоверности налоговых деклараций;
- состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса.

Может проводиться также аудит отдельных элементов бухгалтерской отчетности; отчетности, подготовленной в соответствии с иными принципами, в частности статистической, управленческой, налоговой и т.д.; соблюдения условий договора; по заданию государственных органов и др.

К *сопутствующим аудитам услуг* относятся услуги по компиляции финансовой информации и выполнению согласованных процедур. В первом случае аудитор занимается с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации заказчика на основе специальных знаний по бухгалтерскому учету. Используемые при этом процедуры не предназначены и не предполагают обеспечения аудитором уверенности в отношении финансовой информации. Однако аудитор по договоренности с заказчиком или заинтересованным третьим лицом может принимать на себя обязательства на проведение отдельных аудиторских процедур в отношении финансовой информации.

## **4.2. Организация и субъекты аудиторской деятельности в Республике Беларусь**

В соответствии с законодательством Республики Беларусь аудиторскую деятельность осуществляет аудитор.

**Аудитор** — физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора, выданный Министерством финансов Республики Беларусь (далее — квалификационный аттестат аудитора).

Для получения квалификационного аттестата аудитора необходимо пройти аттестацию. Претендующему на получение

ние квалификационного аттестата аудитора необходимо соответствовать следующим требованиям:

- наличие высшего экономического и (или) юридического образования. Физическое лицо, получившее соответствующее образование за рубежом, допускается к прохождению аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора при наличии выданного Министерством образования Республики Беларусь свидетельства о признании документа об образовании, выданного в иностранном государстве, и установлении его эквивалентности (соответствия) документу об образовании Республики Беларусь;

- наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому и (или) юридическому образованию, не менее трех лет;

- отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступлений против интересов службы, собственности и порядка осуществления экономической деятельности, а также за совершение иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий;

- отсутствие нахождения на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), синдромом зависимости от алкоголя (алкоголизмом), наркотических средств или психотропных веществ (наркоманией), токсикоманических средств (токсикоманией).

Положение о порядке проведения аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждения квалификации аудиторами утверждено постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18.12.2013 № 1098. Этим же постановлением утвержден и Перечень грубых нарушений порядка осуществления аудиторской деятельности, являющихся основаниями для аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Квалификационный аттестат аудитора *может быть аннулирован* по следующим основаниям:

- установление факта оказания аудиторских услуг аудитором, находящимся на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), алкоголизмом, наркоманией, токсикоманией либо имеющим непогашенную или неснятую судимость за совершение пре-



ступлений против интересов службы, собственности и порядка осуществления экономической деятельности, а также за совершение иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий;

- несоблюдение принципов независимости и конфиденциальности;

- невыполнение требования (предписания) об устранении нарушений, установленных при проверке соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами — индивидуальными предпринимателями, аудиторами законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности. По данному основанию квалификационный аттестат аудитора аннулируется у руководителей аудиторских организаций и аудиторов — индивидуальных предпринимателей.

Аудитор оказывает аудиторские услуги в качестве наемного работника в аудиторской организации или у аудитора — индивидуального предпринимателя.

**Аудиторская организация** — коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность. Руководителем аудиторской организации может быть назначен аудитор, который не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора — индивидуального предпринимателя) и (или) в качестве аудитора — индивидуального предпринимателя. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы. Под *основным местом работы* понимается работа у нанимателя, которому в соответствии с законодательством Республики Беларусь предоставлено право заключения и прекращения трудового договора (контракта) и у которого ведется трудовая книжка работника. Аудиторская организация осуществляет аудиторскую деятельность и оказывает профессиональные услуги только с привлечением работников, состоящих в штате этой организации.

Аудитор может также оказывать аудиторские услуги и в качестве аудитора — индивидуального предпринимателя, но при условии, что он не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации или работника аудитора — индивидуального предпринимателя.

Аудиторские организации и (или) аудиторы — индивидуальные предприниматели в целях координации своей деятельности, а также представления и защиты общих интересов могут создавать *аудиторские объединения* в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Аудиторские организации, аудиторы — индивидуальные предприниматели при осуществлении аудиторской деятельности проводят аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказывают иные аудиторские услуги, перечень и порядок оказания которых устанавливаются национальными правилами аудиторской деятельности. Помимо осуществления аудиторской деятельности они могут оказывать и следующие **профессиональные услуги**:

- ведение бухгалтерского и (или) иного учета, составление бухгалтерской и (или) иной отчетности, в том числе в соответствии с МСФО, законодательством других государств, составление налоговых деклараций (расчетов);
- постановку и восстановление бухгалтерского и (или) иного учета;
- анализ хозяйственной деятельности организации, оценку предпринимательских рисков, финансовое планирование;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- оценку стоимости объектов гражданских прав;
- консультационные услуги;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- разработку методических пособий и рекомендаций по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг;
- выполнение научно-исследовательских работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- реализацию образовательной программы обучения в организациях, а также образовательной программы обучающих курсов по вопросам осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг.

Аудиторским организациям, аудиторам — индивидуальным предпринимателям *запрещается осуществлять иные виды предпринимательской деятельности*, кроме осуществления аудиторской деятельности и оказания профессиональных услуг.

Оказание аудиторских услуг осуществляется на основании договора оказания аудиторских услуг, который заключается между аудиторскими организациями или аудитором — индивидуальным предпринимателем и аудируемыми лицами.

**Аудируемые лица** — это юридические лица Республики Беларусь, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, представительства иностранных и международных организаций, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности), индивидуальные предприниматели, в отношении которых проводится аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) оказываются иные аудиторские услуги.

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

- предмет договора; сроки оказания аудиторских услуг;
- права и обязанности сторон;
- стоимость аудиторских услуг, сроки и порядок их оплаты;
- ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение обязательств, предусмотренных этим договором, в том числе ответственность аудиторской организации, аудитора — индивидуального предпринимателя за виновное неисполнение обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг;
- порядок разрешения споров;
- порядок соблюдения конфиденциальности;
- иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

### 4.3. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Законодательство Республики Беларусь об аудиторской деятельности основывается на Конституции Республики Беларусь и состоит из Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон № 56-З), иных законов Республики Беларусь, нормативных правовых актов Президента Республики Беларусь и иных принятых в соответствии с ними актов законодательства Республики Беларусь.

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

*Президент Республики Беларусь* определяет единую государственную политику и осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с Конституцией Республики Беларусь и другими законодательными актами Республики Беларусь.

*Министерство финансов Республики Беларусь:*

- реализует единую государственную политику в области аудиторской деятельности;
- разрабатывает и принимает национальные правила аудиторской деятельности, а также принимает другие нормативные правовые акты Республики Беларусь и устанавливает формы документов в области аудиторской деятельности (за исключением аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);
- проводит аттестацию на право получения квалификационного аттестата аудитора и подтверждение квалификации аудиторами;
- ведет учет аудиторских организаций, аудиторов — индивидуальных предпринимателей, аудиторов;
- контролирует соблюдение аудиторскими организациями, аудиторами — индивидуальными предпринимателями, аудиторами законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности (за исключением законодательства

Республики Беларусь об аудиторской деятельности в банках, банковских группах, банковских холдингах);

- обобщает информацию и проводит анализ осуществления аудиторской деятельности аудиторскими организациями, аудиторами — индивидуальными предпринимателями;
- представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, занимающихся вопросами аудиторской деятельности; осуществляет иные полномочия в области аудиторской деятельности в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

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

Законодательно закреплены основные **принципы аудиторской деятельности**:

- *независимости* — заключается в обязанности отсутствия у аудиторской организации, аудитора — индивидуального предпринимателя, аудитора финансовой, имущественной или иной заинтересованности в деятельности аудируемого лица, а также какой-либо зависимости от третьих лиц, которая может повлиять на объективность аудиторского мнения;
- *конфиденциальности* — заключается в нераспространении аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем, аудитором информации о деятельности аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, непредоставлении третьим лицам такой информации и получаемых или составляемых в ходе оказания аудиторских услуг документов, а также в неразглашении содержащихся в этих документах сведений без согласия аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных Законом № 56-З, иными законодательными актами Республики Беларусь или договором оказания аудиторских услуг;
- *профессиональной компетентности* — аудитор обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное оказание аудиторских услуг;

• *профессионального поведения* — заключается в соблюдении аудитором приоритета общественных интересов, общих норм морали, проявлении непредвзятости и беспристрастности при рассмотрении профессиональных вопросов, формировании выводов и мнений, а также в несовершении действий, дискредитирующих аудитора.

Данные принципы являются этическими, ими должен руководствоваться аудитор при выполнении своих профессиональных обязанностей.

Для обеспечения должного качества оказания аудиторских услуг разрабатываются *стандарты аудита*, представляющие собой систематизацию методических и организационных аспектов работы аудитора и разрабатываемые исходя из накопленного опыта, практической необходимости, результатов научных исследований и национальных традиций. Правила по сравнению с законодательными актами имеют более гибкую структуру, что позволяет, основываясь на положениях Закона № 56-З, быстро и оперативно отражать необходимые для эффективной работы аудиторов моменты. Система стандартов позволяет регулировать аудиторскую деятельность с учетом тенденций ее развития в международном масштабе, специфики нормативного правового регулирования хозяйственной деятельности и аудита на уровне отдельного государства, а также методик, применяемых аудиторскими организациями.

Национальные стандарты аудита, принятые во многих странах, различаются по форме и содержанию. Страны с достаточно высоким уровнем развития аудиторской деятельности (Канада, Великобритания, Ирландия, США и др.) принимают к сведению положения международных стандартов аудита, но вместе с тем их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний. В ряде стран (Австралия, Бразилия, Индия, Голландия и др.) международные стандарты аудита выступают в качестве базы для разработки национальных стандартов. Страны, не разрабатывающие собственные стандарты аудита (Малайзия, Нигерия, Фиджи, Кипр и др.), применяют международные стандарты в качестве национальных.

В Беларуси стандарты аудита представлены правилами аудиторской деятельности следующих видов:

• *национальные правила аудиторской деятельности* — принятые Министерством финансов нормативные правовые акты, устанавливающие требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулирующие иные вопросы, предусмотренные Законом № 56-З;

• *внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения*;

• *внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора* — индивидуального предпринимателя — детализируют единые требования национальных стандартов и способствуют рационализации технологии проведения аудита, уменьшению трудоемкости аудиторских услуг, снижению аудиторского риска, а также повышению качества аудиторских услуг.

В настоящее время в нашей стране действуют 35 республиканских правил аудиторской деятельности, утвержденных Министерством финансов, требования которых обязательны для аудиторских организаций, а также аудируемых лиц. Их можно классифицировать по группам (рис. 4.1).

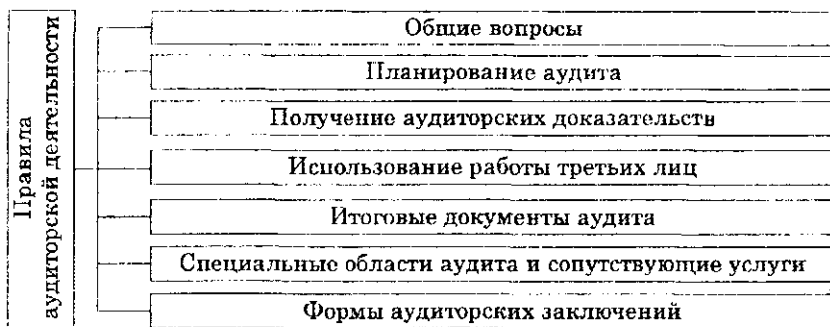


Рис. 4.1. Группы национальных правил аудиторской деятельности

Система внутренних правил аудиторской организации включает принятые и утвержденные в установленном порядке правила аудиторской деятельности, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, отражающие собственные подходы аудиторской организации к оказанию аудиторских услуг, включая конкретные рекомендации,

позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок действий по выполнению требований национальных правил. Вместе с тем требования внутренних правил аудиторской организации не должны противоречить или быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности и внутренних правил аудиторского объединения, если аудиторская организация является его членом.

Аудиторские организации разрабатывают внутренние правила, руководствуясь следующей типовой структурой:

- общие положения, раскрывающие сферу применения правила и необходимость разработки, определение основных терминов и описание охватываемого стандартом объекта;
- перечень нормативных правовых актов, примененных при разработке правила;
- цель и задачи, указывающие на назначение правила и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается посредством применения правила;
- взаимосвязь с другими правилами аудиторской организации с указанием их положений;
- определение основных принципов и методов решения задач с описанием подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов;
- перечень документов, составляемых аудитором согласно требованиям правила;
- перечень нормативных правовых актов, которыми при необходимости аудиторы должны руководствоваться для выполнения требований стандарта;
- приложения (описание технологии выполнения этапов аудита; перечень аудиторских процедур; таблицы, схемы, рабочие документы с цифровыми примерами, иллюстрирующими методику и порядок проведения аудиторских процедур; систематизированный перечень нормативных правовых актов, используемых в процессе аудита).

Внутренние правила аудиторской деятельности являются неотъемлемым элементом системы внутреннего контроля качества аудита аудиторской организации, поэтому необходимо проводить постоянный мониторинг эффективности применяемых в аудиторской практике правил. Система внутренних правил аудиторской организации должна соот-



ветствовать современным технологиям и требованиям рынка аудиторских услуг и совершенствоваться вместе с развитием национальной системы стандартизации аудиторской деятельности.

## Тема 5. Организация и планирование аудита в Республике Беларусь

### 5.1. Основные этапы аудита

В соответствии с правилами аудиторской деятельности при организации аудита можно выделить ряд этапов (рис. 5.1).

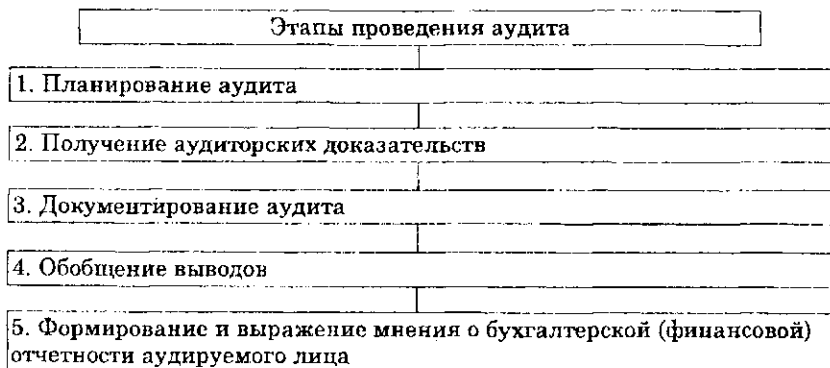


Рис. 5.1. Этапы проведения аудита

На *первом этапе* аудитор согласовывает с заказчиком основные организационные вопросы, связанные с оказанием аудиторских услуг.

Аудитору необходимо ознакомиться с экономикой проверяемой организации, а для этого — с экономической и учетной политикой субъекта хозяйствования за отчетный (проверяемый) период, ее стратегией и тактикой. На этом этапе аудитор приобретает знания об областях деятельности организации (текущая, инвестиционная, финансовая), определяет основные внешние и внутренние факторы, влияющие на ее деятельность.

яющие на производственно-хозяйственную деятельность. До начала проведения аудита аудитору необходимо изучить особенности отрасли, права собственности, управления и операций проверяемого субъекта хозяйствования. Полученные знания аудитор использует на последующих этапах аудита.

После предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг заключается *договор оказания аудиторских услуг*.

Аудиторские услуги не могут оказываться:

- аудитором — индивидуальным предпринимателем в случае, если он либо его работники являются собственником имущества (учредителями, участниками) аудируемых лиц (далее — собственники), их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и (или) ведение бухгалтерского и (или) иного учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) налоговых деклараций (расчетов) (далее — ответственные должностные лица) аудируемых лиц;

- аудитором — индивидуальным предпринимателем в случае, если он либо его работники состоят в браке, близком родстве или свойстве с собственниками имущества или ответственными должностными лицами аудируемых лиц;

- аудиторской организацией, руководители, аудиторы и иные должностные лица которой являются собственниками имущества или ответственными должностными лицами аудируемых лиц;

- аудиторской организацией, руководители, аудиторы и иные должностные лица которой состоят в браке, близком родстве, собственниками имущества или ответственными должностными лицами аудируемых лиц;

- аудиторской организацией в отношении аудируемого лица, являющегося собственником ее имущества;

- аудиторской организацией в отношении аудируемых лиц (в том числе их филиалов, представительств и иных обособленных подразделений, а также дочерних и зависимых хозяйственных обществ), для которых эта аудиторская организация является собственником имущества;

- аудиторской организацией в отношении аудируемых лиц, имеющих общего (общих) с этой аудиторской организацией собственника имущества;

- аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем в отношении аудируемых лиц, являющихся страховыми организациями, с которыми этими аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем заключены договоры страхования ответственности за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственности за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности;

- аудиторской организацией, аудитором — индивидуальным предпринимателем, оказавшими аудируемому лицу услуги по ведению, восстановлению бухгалтерского и (или) иного учета, составлению бухгалтерской (финансовой) и (или) иной отчетности, за период ведения, восстановления бухгалтерского и (или) иного учета, составления бухгалтерской (финансовой) и (или) иной отчетности.

Договор может носить разовый (однократное оказание аудиторских услуг) или долгосрочный (неоднократное оказание аудиторских услуг в течении определенного периода времени) характер. Договор заключается в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь. Аудитор обязан вести регистрацию заключенных договоров в книге регистрации заключенных договоров оказания аудиторских услуг.

После заключения договора начинается основной этап планирования. Он предусматривает:

- определение уровня существенности и оценку аудиторского риска;

- сегментирование учетной информации и формирование задач проверки каждого сегмента;

- выбор характера, временных рамок и объемов аудиторских процедур.

Процесс планирования достаточно трудоемок: на его осуществление может потребоваться до 30 % времени, затраченного на аудиторскую проверку, в зависимости от масштабов и особенностей деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы членов аудиторской группы.

Результаты планирования оформляются документально в виде *общей стратегии и плана аудита*, формы которых разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно и должны быть установлены ее внутренними правилами аудиторской деятельности. Содержание данных документов зависит от подходов аудиторской организации к планированию и проведению аудита с учетом обстоятельств конкретно-аудиторского задания.

**Второй этап** предусматривает получение аудиторских доказательств. Они необходимы для подтверждения выводов, сделанных на основе данных финансовых документов.

*Аудиторские доказательства* — информация, полученная аудиторской организацией при проведении аудита, используемая при формировании выводов, на которых базируется аудиторское мнение, и включающая информацию, содержащуюся в учетных записях, лежащих в основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также иную информацию. Аудиторские доказательства носят кумулятивный (накапливающийся) характер и могут включать как аудиторские доказательства, полученные в ходе проведения данного аудита, так и полученные в результате предыдущих аудитов.

Аудиторская организация получает аудиторские доказательства посредством выполнения определенных аудиторских процедур в отношении учетных записей, содержащихся в учетных регистрах и составленных на основании первичных учетных документов, рабочих расчетов, справок, записей, результатов сверок и других бухгалтерских документов. Выполнение таких аудиторских процедур позволяет аудиторской организации определить, согласуются ли учетные записи между собой и с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поскольку одни только учетные записи не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для формирования обоснованных выводов, на которых может базироваться аудиторское мнение, аудиторская организация должна получить дополнительные аудиторские доказательства, используя при этом иную информацию. Такая информация включает протоколы заседаний, подтверждения третьих лиц, отчеты специалистов-аналитиков, сопоставимые данные

деятельности конкурентов, регламенты системы внутреннего контроля, информацию, полученную в результате проведения таких аудиторских процедур, как запрос, наблюдение и инспектирование, а также иную доступную информацию.

На *третьем этапе* осуществляется документирование аудита, хотя оно осуществляется практически на каждом из этапов. Аудиторская организация должна документировать любую существенную информацию, имеющую отношение к аудиту, что предполагает составление рабочей документации аудитора.

Под *рабочей документацией* понимаются документы, полученные или подготовленные аудиторской организацией в ходе проведения аудита, содержащие сведения о выполненных аудиторских процедурах, полученных аудиторских доказательствах и выводах, сделанных аудиторской организацией на их основании. Рабочая документация подтверждает факт проведения аудита, позволяет оптимизировать затраты труда и времени при проведении последующих аудитов данного аудируемого лица, обеспечивает возможность осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторов, а также внешнего контроля качества работы аудиторской организации.

Рабочая документация должна:

- содержать информацию по планированию и проведению аудита;
- достаточным и надлежащим образом отражать основания для формирования аудиторского мнения;
- служить доказательством того, что аудит проводился в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь.

Ответственность за оформление и сохранность рабочей документации несет руководитель аудиторской организации или лицо, им уполномоченное. Аудиторская организация должна обеспечить сохранность рабочей документации в течение не менее пяти лет. После завершения подготовки рабочей документации запрещается уничтожать или изымать из нее какие-либо документы до окончания сроков их хранения.

Рабочая документация является строго конфиденциальной и может быть выдана работникам аудиторской органи-

зации только при необходимости проведения последующего аудита или уточнения отдельных вопросов предыдущего аудита с разрешения руководителя аудиторской организации или лица, им уполномоченного.

*Четвертый и пятый этапы* аудита предполагают обобщение выводов, сделанных аудитором. На этом этапе аудиторской проверки аудитор на базе собранных аудиторских доказательств формирует свое мнение о достоверности отчетности экономического субъекта, документально оформляет это мнение и передает его в виде итоговых документов заказчику аудита.

Если по результатам аудита аудиторская организация приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение аудируемого лица, финансовые результаты его деятельности и изменения его финансового положения (движение денежных средств) в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудиторская организация должна выразить *аудиторское мнение без оговорок*.

Аудиторская организация должна *модифицировать аудиторское мнение*, если:

- аудиторская организация на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица в целом содержит существенные искажения;
- у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений.

## 5.2. Планирование аудита

Планирование в аудите — непрерывный процесс, обновляемый по мере выполнения отдельных пунктов плана, который позволяет:

- уделить необходимое внимание значимым для аудита областям;

- выявить и своевременно решить проблемы, которые могут возникнуть в ходе аудита;
- надлежащим образом организовать выполнение аудиторского задания;
- распределить обязанности между членами аудиторской группы;
- осуществлять руководство и контроль за ходом аудита.

Аудиторская организация должна планировать свою работу так, чтобы аудит был проведен наиболее эффективным образом. Процесс планирования неотделим от процесса проведения аудита и включает в себя ряд этапов (рис. 5.2).

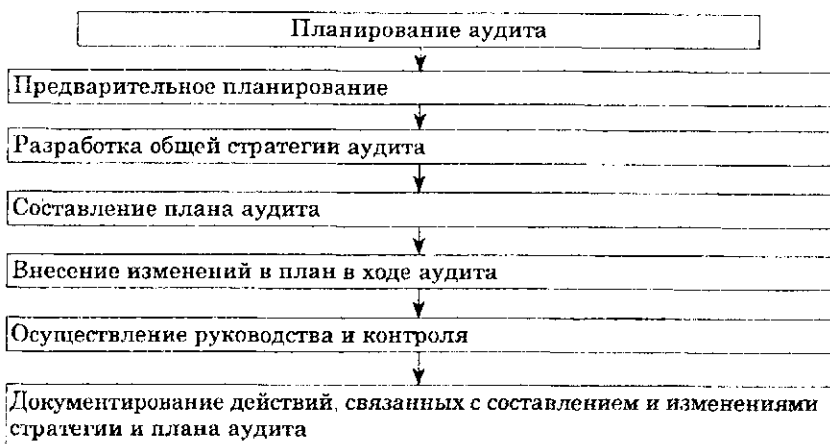


Рис. 5.2. Этапы планирования аудита

Для координации действий аудиторской организации вопросы планирования могут обсуждаться с руководством аудируемого лица и (или) заказчиком аудита.

Планирование начинается с *подготовительной работы* по аудиторскому заданию. До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторской организации следует:

- рассмотреть вопрос о возможности выполнения аудиторского задания, в частности, убедиться в независимости по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита;
- обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;

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

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

После заключения договора оказания аудиторских услуг на основе результатов предварительного планирования разрабатывается **общая стратегия аудита**, которая будет определять его объем, сроки проведения и направления работы, а также содержать указания по разработке детального плана аудита.

Разработка общей стратегии аудита включает:

- установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем (вид аудита, применяемые основы бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей аудиту, структура аудируемого лица, требования законодательства к осуществляемому аудируемым лицом видам деятельности и др.);

- определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;

- рассмотрение важных факторов, которые оказывают влияние на ход аудита.

Для реализации определенных направлений общей стратегии аудита на практике аудиторская организация разрабатывает и документально оформляет **план аудита**, который должен содержать:

- информацию о характере, сроках проведения и объеме процедур оценки рисков существенных искажений, которые выполняются на начальном этапе аудита;

- информацию о характере, сроках проведения и объеме аудиторских процедур в отношении проверки каждой существенной группы операций, остатков по счетам, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- перечень других аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с требованиями правил аудиторской деятельности.

При разработке плана аудита для выявления существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности ау-



диторская организация устанавливает *приемлемый уровень существенности* в соответствии с утвержденной во внутренних правилах методикой. Аудит должен планироваться и проводиться таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, соответствующего целям аудита.

Каждая область проверки, обозначенная ранее в общей стратегии, детализируется в плане аудита в виде перечня тестов средств контроля и аудиторских процедур по разделам (сегментам) аудита. В свою очередь выводы аудиторской организации по каждому разделу плана аудита являются основанием для составления отчета и аудиторского заключения, а также для формирования объективного аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента.

Кроме непосредственно аудита аудиторская организация должна планировать ***процедуры внутреннего контроля качества аудита***. Характер, сроки и объем таких процедур зависят от размера и структуры аудируемого лица, вида аудита, уровня риска существенных искажений, опыта и квалификации работников, проводящих аудит.

По мере выполнения отдельных пунктов плана в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе осуществления аудиторских процедур, а также для уточнения ранее произведенных оценок (допустимой ошибки, аудиторского риска, вида и последовательности аудиторских процедур и т.д.) аудиторская организация по мере необходимости может пересматривать положения общей стратегии и плана аудита.

### 5.3. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица

Понимание деятельности аудируемого лица и его среды является важным аспектом при проведении аудита в соответствии с республиканскими правилами аудиторской деятельности и выступает для аудиторской организации основой при планировании аудита, выражении профессиональ-

ного суждения об оценках риска существенного искажения и определении аудиторских процедур в соответствии с оцененным аудиторским риском.

До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация должна оценить возможность получения необходимого для проведения аудита объема информации, в частности изучить следующие аспекты:

- *внешние факторы*, влияющие на деятельность аудируемого лица. При этом аудитор изучает рынок и конкуренцию в отрасли, цикличность и сезонность работ, взаимоотношения с поставщиками и покупателями, развитие технологии производства, применяемые способы ведения бухгалтерского учета, требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица, особенности налогообложения, экологические требования к отрасли и аудируемому лицу, общие экономические условия;

- *характер деятельности* аудируемого лица, включая выбор и применение им учетной политики. Аудитор проводит оценку учетной политики организации в части надлежащего выбора и применения учетной политики; адекватности отражения в учете сложных или необычных операций; применения принципов учетной политики при отражении хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия; причин и надлежащего характера изменений в учетной политике аудируемого лица; раскрытия существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- *цели и стратегии* аудируемого лица, а также связанные с ними риски хозяйственной деятельности, от которых зависит уровень риска существенного искажения. Не все риски хозяйственной деятельности обязательно повышают риск существенного искажения, однако большинство из них имеют финансовые последствия и, следовательно, оказывают влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

- *основные финансовые показатели* деятельности аудируемого лица и тенденции их изменения. Оценка финансовых показателей деятельности аудируемого лица может указать

аудиторской организации на наличие риска существенного искажения;

- *системы внутреннего контроля* аудируемого лица. Понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита посредством выполнения аудиторской организацией процедур оценки рисков.

**Система внутреннего контроля** — совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, для обеспечения:

- эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций;
- сохранности активов;
- выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и предпосылок ее подготовки;
- достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Система внутреннего контроля состоит из ряда элементов (рис. 5.3). Понятие системы внутреннего контроля подразумевает наличие всех пяти перечисленных элементов.

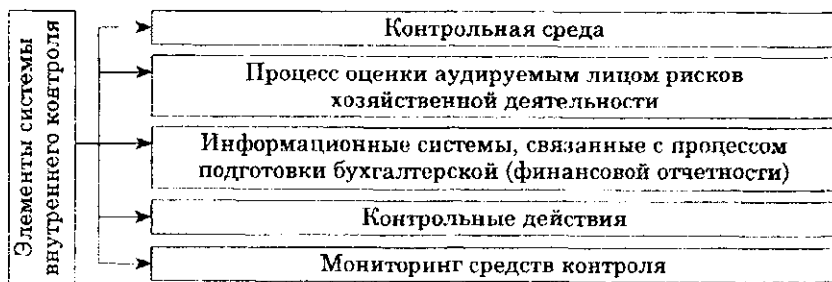


Рис. 5.3. Элементы системы внутреннего контроля

Для понимания системы внутреннего контроля аудируемого лица аудиторская организация должна:

- провести оценку надлежащей организации и уместности средств контроля, что включает изучение способности

средства контроля (в отдельности или в сочетании с другими средствами контроля) эффективно предотвращать или выявлять и устранять существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- установить факт применения средств контроля.

Аудиторской организации важно установить, что конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации. Понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита посредством выполнения аудиторской организацией процедур оценки рисков.

Аудиторская организация, основываясь на профессиональном суждении, должна выделить именно те средства контроля (в отдельности или в сочетании с другими средствами), которые имеют отношение к целям аудита в части оценки риска существенного искажения и планирования дальнейших аудиторских процедур с учетом оцененных рисков.

Для получения полного понимания средств контроля аудируемого лица аудиторская организация должна провести тестирование эффективности их функционирования, если только данные средства контроля не автоматизированы, что обеспечивает постоянный контроль.

#### **5.4. Понятие существенности в аудите, аудиторский риск и его составляющие**

Категория «существенность» является определяющей в аудите.

**Существенность в аудите** — обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. С ее помощью аудиторы устанавливают допустимую величину искажения бухгалтерской (финансовой) от-

четности, что влияет на аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторы в процессе проведения аудита оценивают существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском и, следуя правилам аудита, не стремятся выявить все возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и полностью элиминировать риск, а лишь ставят цель обнаружить существенные искажения и снизить риск до приемлемого уровня.

**Уровень существенности** — совокупный размер допустимых искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияния на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности.

При определении уровня существенности аудиторской организации необходимо:

- выбрать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица; для которых будет установлен уровень существенности (базовые показатели);
- установить уровень существенности для каждого из выбранных показателей (базовых показателей) или единый уровень существенности в целом для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В конкретном случае для каждого аудируемого лица существенность может быть различной и невозможно установить единую величину предельно допустимой ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности для всех субъектов хозяйствования. Именно по этой причине аудиторская организация в соответствии с законодательством обязана самостоятельно разработать и применять на постоянной основе внутренние правила аудиторской деятельности, регламентирующие свой порядок определения уровня существенности и базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Приемлемый уровень существенности устанавливается аудиторской организацией при разработке плана аудита в целях выявления существенных с количественной и качественной точки зрения искажений.

При определении *количественной стороны* существенности аудиторская организация должна оценить, превосходят ли по отдельности и (или) в сумме обнаруженные и ожидаемые искажения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности установленный для этой отчетности уровень существенности.

При выявлении *качественной стороны* существенности аудиторская организация должна определить, имеют ли существенный характер отмеченные в ходе аудита несоответствия порядка совершения аудируемым лицом финансово-хозяйственных операций требованиям законодательства Республики Беларусь.

При определении уровня существенности учитывают, как правило, два показателя: абсолютную и относительную величину искажения. *Абсолютная величина* представляет собой размер допустимого искажения в установленной сумме, которая, по мнению аудиторской организации, может считаться существенной независимо от других обстоятельств. *Относительная величина* выражается в процентном отношении к соответствующим базовым показателям (прибыли, выручке, валюте баланса, собственному капиталу и т.д.), имеющим особую важность для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности при принятии решений.

Аудиторская организация рассматривает существенность на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета, отдельных операций или групп операций, а также порядка раскрытия информации о хозяйственных операциях. В связи с этим в международной и отечественной аудиторской практике, как правило, используются три категории базовых показателей: счета бухгалтерского учета, статьи баланса и показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оценка аудиторской организацией существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, позволяет аудиторской организации определить формы и методы проведения аудита, возможность использования выборочной проверки и аналитических процедур, которые в совокупности уменьшают аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Между существенностью

и аудиторским риском имеется обратная зависимость, то есть чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот.

Аудиту всегда присущ свой внутренний риск, то есть вероятность, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Эта вероятность называется **аудиторским риском**.

*Искажение бухгалтерской отчетности* — неверное отражение и (или) представление данных в бухгалтерской отчетности аудируемого лица в связи с нарушением установленных правил ведения и организации бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности.

Схематически аудиторский риск представлен на рис. 5.4.

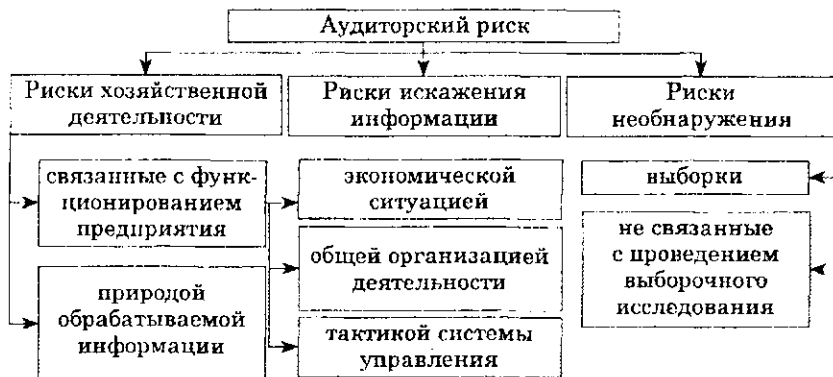


Рис. 5.4. Классификация аудиторских рисков

*Риск хозяйственной деятельности* — вероятность того, что аудируемое лицо не сможет достигнуть своих целей и реализовать свои стратегии в результате определенных условий, событий, обстоятельств, влияющих на аудируемое лицо; действий или бездействия самого аудируемого лица; выбора ненадлежащих целей и стратегий.

*Риск искажения информации* — вероятность искажения в силу влияния каких-либо внешних и (или) внутренних факторов любой информации, имеющей отношение к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности

аудируемого лица. Риск существенного искажения является риском аудируемого лица и существует независимо от аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Риск необнаружения** существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности (риск необнаружения) — вероятность того, что аудиторская организация не обнаружит искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, которые являются существенными по отдельности или в совокупности с другими искажениями. Он зависит от эффективности выбора и применения аудиторских процедур.

**Риск, связанный с применением выборочного способа**, (риск выборки) — риск, возникающий в случае когда вывод аудиторской организации, сформированный по результатам выборочной проверки, может отличаться от вывода, если бы те же аудиторские процедуры применялись к проверяемой совокупности в целом.

**Риск, не связанный с применением выборочного способа**, — риск, обусловленный факторами, приводящими к ошибочному выводу по любым причинам, за исключением связанных с выборочным способом.

## **Тема 6. Методика сбора и получения аудиторских доказательств**

### **6.1. Понятие аудиторской выборки и методы выборочной проверки**

В ходе проверки аудитор, используя аудиторские процедуры, собирает аудиторские доказательства.

**Аудиторская процедура** — определенный порядок действий аудитора для получения необходимых результатов на конкретном участке аудита. При планировании аудиторских процедур аудиторской организации необходимо определить надлежащие способы отбора элементов для тестирования в целях получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Аудиторской организации необходимо принять



решение об элементах, которые необходимо протестировать в проверяемой совокупности:

- все элементы (*сплошная проверка*);
- специфические элементы (*тестирование определенных элементов*);
- отдельные элементы (*применение выборочного способа*).

**Выборка** — совокупность элементов, отобранных из проверяемой совокупности, в отношении которых проводятся аудиторские процедуры.

Аудиторская организация может принять решение о применении выборочного способа в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций.

При организации выборочной проверки применяются статистический либо нестатистический подходы.

*Статистический подход* к выборочной проверке — применение любого подхода к организации тестирования, при котором:

- формирование выборки осуществляется с помощью случайного (либо систематического со случайным выбором начальной точки) отбора элементов из проверяемой совокупности — совокупности всех элементов, из которых аудиторская организация формирует выборку и в отношении которой формулирует выводы;

- оценка результатов выборочной проверки, включая оценку ожидаемой ошибки в проверяемой совокупности и оценку риска выборки, производится с применением теории вероятности и математической статистики.

**Объем выборки** (количество элементов выборки) может быть определен аудиторской организацией с применением методов теории вероятности и математической статистики или на основании профессионального суждения аудиторской организации.

При его определении аудиторская организация должна оценить риск выборки, определить допустимую ошибку и рассчитать ожидаемую ошибку выборки.

**Допустимая ошибка** — максимальная величина ошибка в проверяемой совокупности, которую аудиторская организация считает приемлемой. Объем выборки зависит от ве-

личины установленной аудиторской организацией допустимой ошибки. Чем меньше эта величина, тем большим должен быть объем выборки.

При *тестировании средств контроля* допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от надлежащего функционирования средств контроля, которую аудиторская организация считает приемлемой.

При *проведении процедур проверки по существу* допустимой ошибкой является максимальная ошибка в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций, которую аудиторская организация считает приемлемой, при условии, что совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволит аудиторской организации утверждать с достаточной степенью уверенности, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений.

**Ожидаемая ошибка** — количественная оценка наиболее вероятной величины ошибки в проверяемой совокупности, определяемая статистическими и нестатистическими методами исходя из величин ошибок, выявленных в элементах выборки.

Аудиторская организация после определения объема выборки должна отобрать конкретные элементы проверяемой совокупности с целью проведения запланированных аудиторских процедур. При этом формируется репрезентативная выборка путем отбора элементов, обладающих характеристиками, типичными для проверяемой совокупности.

**Репрезентативная выборка** — выборка, элементы которой обладают характеристиками, типичными для проверяемой совокупности, и имеют равную ненулевую вероятность быть отобранными в выборку.

Аудиторская организация в отношении каждого элемента выборки должна выполнить аудиторские процедуры, являющиеся надлежащими для достижения цели. В случае, если запланированные аудиторские процедуры либо подходящие альтернативные процедуры в отношении определенного элемента выборки применить невозможно, то аудиторская организация принимает решение, что данный элемент *содержит ошибку*.

Аудиторская организация должна проанализировать результаты тестирования, определить характер и причину каждой выявленной ошибки. Ошибки, обнаруженные в элементах репрезентативной выборки (репрезентативные ошибки), подлежат экстраполяции на всю проверяемую совокупность.

По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудиторская организация должна экстраполировать ошибки, выявленные в выборке, оценив их возможную величину в проверяемой совокупности, и проанализировать воздействие ожидаемой ошибки на цели конкретного теста и другие области аудита.

По итогам проведенного анализа результатов тестирования аудиторская организация должна определить: могут ли полученные результаты тестов средств контроля учитываться в качестве аудиторских доказательств; необходимо ли проводить дополнительные тесты средств контроля; следует ли в целях снижения потенциальных рисков существенного искажения информации планировать проведение соответствующих процедур проверки по существу и не полагаться на результаты средств контроля.

## **6.2. Аудиторские доказательства, источники и процедура их получения**

В ходе оказания аудиторских услуг аудиторская организация выполняет определенные аудиторские процедуры в отношении учетных записей, содержащихся в учетных регистрах и составленных на основании первичных учетных документов, рабочих расчетов, справок, записей, результатов сверок и других бухгалтерских документов, с целью получения аудиторских доказательств.

**Аудиторские доказательства** — информация, полученная аудиторской организацией при проведении аудита и используемая при формировании выводов, на которых базируется аудиторское мнение, и включающая информацию, содержащуюся в учетных записях, лежащих в основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также иную информацию. Аудиторские доказательства носят кумулятивный

(накашливающийся) характер и могут включать аудиторские доказательства, полученные как в ходе проведения данного аудита, так и в результате предыдущих аудитов.

Поскольку одни только учетные записи не предоставляют достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для формирования обоснованных выводов, на которых может базироваться аудиторское мнение, аудиторская организация должна получить дополнительные аудиторские доказательства, используя при этом иную информацию.

Иная информация, которую аудиторская организация может использовать в качестве аудиторских доказательств, включает протоколы заседаний, подтверждения третьих лиц, отчеты специалистов-аналитиков, сопоставимые данные деятельности конкурентов, регламенты системы внутреннего контроля, информацию, полученную в результате проведения таких аудиторских процедур, как запрос, наблюдение и инспектирование, а также иную доступную информацию.

Аудиторская организация должна собрать аудиторские доказательства о степени убедительности которых можно судить после оценки их надежности, достаточности, своевременности с целью формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение.

*Достаточность* собранных аудиторских доказательств представляет собой их количественную меру. Строго установленного количества необходимой информации, достаточной для аудиторских оценок, не существует. Достаточность зависит от того, насколько тщательно аудитор ищет доказательства и от его способности оценить их объективность. Следует отметить убедительность не противоречащих друг другу разноплановых доказательств, полученных из реальных источников. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, непоследовательны и не соответствуют полученным доказательствам из другого, то может возникнуть необходимость выполнить дополнительные процедуры проверки для устранения такой непоследовательности.

Для того чтобы оказывать влияние на мнение аудитора, доказательство должно быть *надлежащего характера*, то есть иметь такие качественные характеристики как уместность (быть значимым) и надежность при подтверждении

наличия либо отсутствия искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Полученные в ходе аудиторской проверки доказательства считаются уместными когда они помогают решать поставленные перед аудитором задачи. *Надежность* — степень доверия и правдоподобности к аудиторским доказательствам, это качество информации, которое обеспечивает обоснованное отсутствие в ней ошибок и отражение должной информации.

На степень надежности влияют такие факторы, как независимость источника получения информации, его компетентность, структура внутреннего контроля предприятия-заказчика, объективность полученных аудитором доказательств.

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника (внутреннего или внешнего) и формы их получения (визуального, документального или устного), а также отдельных обстоятельств, в которых они были получены.

Доказательства, полученные из внешних по отношению к аудируемому лицу источников, считаются более надежными. Но могут существовать обстоятельства, влияющие на надежность такой информации, например если источник недостаточно информирован, то аудиторские доказательства, полученные из него, не могут считаться надежными.

Необходимо учитывать, что аудиторские доказательства являются более надежными, если:

- получены из независимых, внешних по отношению к аудируемому лицу источников;
- получены из внутренних источников, и соответствующие средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно;
- получены непосредственно аудиторской организацией (в частности, путем выполнения процедур наблюдения за применением средств контроля), в отличие от аудиторских доказательств, полученных косвенным путем (опрос работников аудируемого лица о применении средств контроля) или в результате проведения аналитических процедур;
- представлены в документальной форме на бумажном, электронном или ином носителе информации (так, протокол заседания, который велся в процессе его проведения, являет-

ся более надежным доказательством, чем последующие устные заявления участников относительно обсуждавшихся там вопросов);

- представлены оригиналами документов, по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями.

Аудиторской организацией обеспечивается более высокая степень уверенности, если аудиторские доказательства получены из различных источников, являются разными по характеру и не противоречат друг другу. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, необходимо определить, какие дополнительные процедуры целесообразно выполнить для разрешения такого противоречия.

Принимая решение о *необходимости* тех или иных аудиторских доказательств, следует учитывать не только их достоверность и убедительность, но и стоимость их получения. Очень редко бывает, что для проверки необходимой информации понадобилось доказательство, полученное с помощью только одной процедуры. Разные методы сбора доказательств имеют разную стоимость. Поэтому соотношение между затратами на получение аудиторских доказательств и их значимостью должно быть разумным. Однако сложность и дороговизна аудиторских процедур не должна препятствовать их получению, когда в них есть необходимость, поскольку аудитор может быть доволен качеством получаемых доказательств.

Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от риска существенного искажения информации (чем выше риск существенного искажения, тем больше аудиторских доказательств требуется собрать), а также качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше требуется доказательств). Таким образом, достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Однако большое количество аудиторских доказательств не может компенсировать их низкое качество.

### 6.3. Сущность и виды аудиторских процедур, порядок и методы их выполнения

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

**Аудиторская процедура** — определенный порядок и последовательность действий аудиторской организации, направленные на получение аудиторских доказательств.

Вся совокупность аудиторских процедур группируется следующим образом:

- процедуры оценки рисков;
- тесты средств контроля;
- процедуры проверки по существу.

**Процедуры оценки рисков** выполняют в целях получения достаточных оснований для оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и отдельных предпосылок ее подготовки. Однако данные процедуры сами по себе не обеспечивают получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для формирования обоснованных выводов, на которых будет базироваться аудиторское мнение, поэтому они дополняются тестами средств контроля (при необходимости) и процедурами проверки по существу.

**Тесты средств контроля** необходимы в следующих случаях: если при оценке риска существенного искажения информации предполагается, что средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно, то аудиторская организация должна провести тестирование этих средств контроля для подтверждения сделанной оценки рисков; если процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, то аудиторская организация должна провести тестирование средств контроля для получения аудиторских доказательств эффективности их функционирования.

Аудиторская организация планирует и выполняет **процедуры проверки по существу** исходя из оцененных рисков существенного искажения информации, с учетом резуль-

татов тестирования средств контроля (если тесты средств контроля проводились). Аудиторы всегда должны проводить процедуры проверки по существу в отношении существенных групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации с целью получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

Аудиторская организация при проведении аудита может использовать одну или несколько видов аудиторских процедур (рис. 6.1).

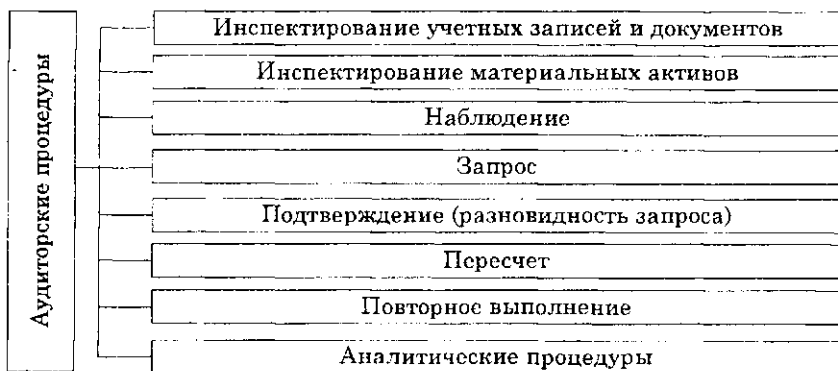


Рис. 6.1. Виды аудиторских процедур

**Инспектирование учетных записей и документов** представляет собой проверку записей или документов, созданных внутри или вне аудируемого лица на бумажных, электронных или других носителях информации. Инспектирование учетных записей и документов обеспечивает получение аудиторских доказательств различной степени надежности в зависимости от характера и источника проверяемых учетных записей или документов, а также эффективности функционирования средств внутреннего контроля за процессом их подготовки.

**Инспектирование материальных активов** означает проверку физического наличия материальных активов. Оно может обеспечить надежные аудиторские доказательства относительно существования материальных активов, но не обязательно в части права собственности аудируемого



лица на них или их стоимостной оценки. Инспектирование отдельных инвентарных объектов, как правило, проводится в ходе наблюдения за их инвентаризацией.

**Наблюдение** заключается в изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами (проведение работниками аудируемого лица инвентаризации материальных запасов или выполнение ими контрольных действий). Оно обеспечивает получение аудиторских доказательств в отношении конкретного процесса или процедуры, однако ограничено определенным периодом времени, а также тем, что сам факт наблюдения может оказать влияние на происходящий процесс или выполняемую процедуру.

**Запрос** представляет собой поиск финансовой и нефинансовой информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Процедура запроса используется на протяжении всего аудита и часто дополняет другие аудиторские процедуры. Запросы могут быть как официальными письменными запросами, адресованными третьим лицам, так и неофициальными устными, адресованными работникам аудируемого лица. Оценка информации, полученной в результате запросов, является неотъемлемой частью процедуры запроса.

**Подтверждение** — одна из разновидностей процедуры запроса, представляющего собой процесс получения информации или сведений о существующих обстоятельствах напрямую от третьих лиц. Например, аудиторская организация может запросить подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов.

**Пересчет** заключается в проверке точности арифметических расчетов в первичных документах и учетных записях либо выполнении самостоятельных расчетов.

**Повторное выполнение** представляет собой независимое выполнение аудиторской организацией (вручную либо с использованием компьютеризированных методов аудита) процедур или контрольных действий, которые первоначально были осуществлены руководством или работниками аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля (повторное выполнение аудиторской организацией процедуры распределения дебиторской задолженности по срокам погашения).

**Аналитические процедуры** включают оценку финансовой информации, полученную путем изучения вероятных взаимосвязей как между финансовыми, так и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые не согласуются с другой уместной информацией или значительно отклоняются от прогнозных значений.

Аудиторские процедуры, по отдельности или в различных сочетаниях, могут применяться в качестве процедур оценки рисков, тестов средств контроля или процедур проверки по существу в зависимости от цели их применения.

#### **6.4. Документальное оформление результатов аудиторских услуг**

В соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность Республики Беларусь, по окончании своей работы аудитор должен представить заказчикам заключение по результатам оказания аудиторских услуг.

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

Аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме. Требования к аудиторскому заключению и его формы регламентируются:

- *национальными правилами аудиторской деятельности* (аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности; по специальному аудиторскому заданию);
- *постановлениями Министерства финансов* аудиторское заключение о составе и стоимости предприятия как имущественного комплекса; финансовом состоянии инвестора; фактическом формировании уставного фонда юридического лица, являющегося резидентом свободной экономической зоны).

В иных случаях требования к аудиторскому заключению определяются условиями договора оказания аудиторских услуг.

Специальное аудиторское задание может выдаваться на аудит: правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета; целевого использования кредитов и инвестиций; финансового состояния инвестора (инициатора инвестиционного проекта); финансового состояния эмитента ценных бумаг; формирования уставного фонда, происхождения денежных средств учредителей (участников) организации, вносимых в ее уставный фонд; достоверности налоговой декларации (расчета); состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса; стоимости основных средств, находящихся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении аудируемого лица; иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию в зависимости от предмета задания может:

- составляться по установленной законодательством форме;
- представлять собой документ, составленный аудируемым лицом и содержащий аудиторское мнение о достоверности представленных в нем данных в виде записи на документе;
- составляться в соответствии с требованиями правил аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию».

Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию адресуется согласно договору оказания аудиторских услуг заказчику аудита и (или) лицу, указанному в договоре.

Содержание аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности в зависимости от результатов аудита представлено на рис. 6.2.

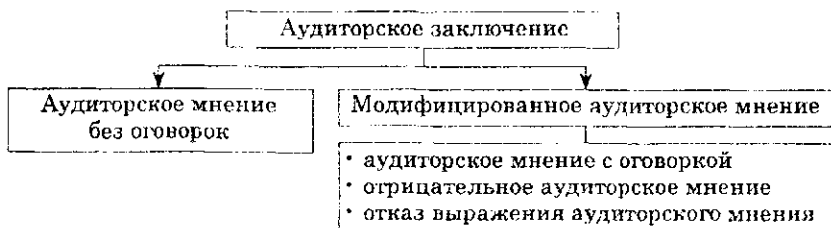


Рис. 6.2. Виды аудиторских заключений по бухгалтерской отчетности

**Аудиторское мнение без оговорок** выдается, если по результатам аудита аудиторская организация приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение аудируемого лица, финансовые результаты его деятельности и изменения финансового положения (движение денежных средств) в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности. Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности должно содержать следующие основные элементы:

- название;
- указание получателя аудиторского заключения;
- реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации;
- вступительную часть;
- раздел «Обязанности руководства аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- раздел «Обязанности аудиторской организации»;
- раздел «Аудиторское мнение»;
- подписи и дату аудиторского заключения.

**Модифицированное аудиторское мнение** выдается, если:

- аудиторская организация на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица в целом содержит существенные искажения;
- у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений.

Выбор аудиторской организацией формы модифицированного аудиторского мнения зависит:

- от характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного аудиторского мнения (наличие фактического или возможного (в случае отсутствия возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства) существенного искажения отчетности);
- профессионального суждения относительно степени распространения фактического или возможного влияния такого искажения на отчетность.

Модифицированное аудиторское мнение может быть выражено в следующих *формах*:

- *аудиторское мнение с оговоркой*. Аудиторская организация должна выразить аудиторское мнение с оговоркой в том случае, если:

- получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, она приходит к выводу о том, что влияние на отчетность искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности с другими искажениями, является существенным, но не распространенным;

- у нее отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых она могла бы основывать аудиторское мнение, однако аудиторская организация приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть существенным, но не распространенным;

- *отрицательное аудиторское мнение*. Аудиторская организация должна выразить отрицательное аудиторское мнение в том случае, когда, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, она приходит к выводу, что влияние на отчетность искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и распространенным;

- отказ от выражения аудиторского мнения. Аудиторская организация должна отказаться от выражения аудиторского мнения, если:

- у нее отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых она могла бы основывать свое аудиторское мнение, но при этом приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть одновременно существенным и распространенным;

- имеется несколько существенных для отчетности аудируемого лица факторов неопределенности, связанных с будущими действиями или событиями, не зависящими от аудируемого лица, последствия которых могут повлиять на отчетность.

В случае когда аудиторская организация выражает модифицированное аудиторское мнение, она должна в допол-

нение к обязательным разделам *включить в аудиторское заключение отдельный раздел* с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного аудиторского мнения. Данный раздел размещается непосредственно перед разделом «Аудиторское мнение» и в зависимости от формы модифицированного аудиторского мнения именуется «Основания для выражения аудиторского мнения с оговоркой», «Основания для выражения отрицательного аудиторского мнения», «Основания для отказа от выражения аудиторского мнения».

Аудиторская организация и заказчик аудиторских услуг (и (или) лицо, указанное в договоре оказания аудиторских услуг) должны получить не менее чем по одному пакету документов, состоящему из аудиторского заключения и отчетности аудируемого лица, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошнурован, пронумерован полистно, скреплен печатью аудиторской организации и подписью руководителя аудиторской организации (аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя).

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

## Тест

1. Что представляют собой правила аудиторской деятельности:

а) систематизацию и обобщение недостатков и нарушений законодательных и нормативных актов;

б) системное отражение правил организации и осуществления работ по аудиту;

в) свод нормативов, позволяющих осуществлять проверку?

2. Аудиторская деятельность — это:

а) деятельность контролирующих организаций, направленная на установление достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности;

б) предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторских услуг;

в) деятельность контролирующих служб по проверке бухгалтерского учета и отчетности.

3. Какая форма оплаты аудиторских услуг наиболее распространена во всем мире:

а) аккордная;

б) сдельная;

в) по результатам работы;

г) повременная?

4. Инициативный аудит — это аудит, проводимый по инициативе:

а) государственного органа;

б) экономического субъекта;

в) аудитора.

5. Обязательный аудит — это аудиторская проверка:

а) по решению руководства проверяемой организации;

б) решению местных органов власти;

в) обязательность проведения которой установлена законом;

г) обязательность проведения которой установлена уставом.

6. Рабочая документация аудитора — это:

а) отчет аудитора;

б) аудиторское заключение;

в) записи во время проведения аудиторских процедур;

г) документация по составлению договора на проведение аудита.

7. В чем проявляется независимость мнения внутренних аудиторов:

- а) в высокой оплате труда;
- б) соблюдении требований этического кодекса аудиторов;
- в) организационной обособленности;
- г) соблюдении требований правил аудиторской деятельности?

8. Какова сфера применения службы внутреннего аудита:

- а) организации всех форм собственности;
- б) только крупные организации;
- в) только мелкие организации;
- г) только совместные организации?

9. Обязательную аудиторскую проверку должны проходить организации обязанные публиковать годовой отчет, созданные в форме:

- а) ОАО;
- б) ЗАО;
- в) ООО;
- г) ЧУП.

10. Каких стандартов (правил) аудиторской деятельности не существует:

- а) международных;
- б) национальных;
- в) внутрифирменных;
- г) отраслевых?

11. Укажите верное число общепринятых стандартов аудиторской деятельности:

- а) 7;
- б) 34;
- в) 24;
- г) 37.

12. Каковы действия аудитора при обнаружении ошибок и нарушений принципов ведения бухгалтерского учета и отчетности:



- а) сообщить органам Министерства по налогам и сборам;
- б) поставить в известность заказчика;
- в) обратиться в правоохранительные органы;
- г) уведомить учредителей организации?

13. Какова основная цель аудиторской проверки:

- а) выявить нарушения при ведении бухгалтерского учета;
- б) дать аудиторское заключение;
- в) выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству?

14. Аудиторы независимы:

- а) от только аудируемой организации;
- б) любой третьей стороны, собственников и руководителей аудиторской организации, в которой они работают;
- в) законодательства Республики Беларусь.

15. Какой вид деятельности не может осуществлять аудитор — индивидуальный предприниматель:

- а) обязательный аудит;
- б) проведение научно-исследовательских экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью;
- в) обучение в установленном законодательством порядке специалистов в областях, не связанных с аудиторской деятельностью?

16. Может ли аудитор оказывать аудиторские услуги, если он является работником проверяемого экономического субъекта:

- а) да;
- б) нет;
- в) да, если с ним заключен договор подряда?

17. К сдаче экзамена на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие стаж работы в качестве бухгалтера:

- а) не менее пяти лет;
- б) не менее трех лет;

- в) не менее семи лет;
- г) не менее двух лет.

18. Во всех ли случаях по завершении аудиторской проверки аудитор обязан выдать субъекту предпринимательской деятельности — заказчику аудита аудиторское заключение:

- а) да;
- б) нет, только по результатам оказания аудиторских услуг;
- в) по результатам оказания аудиторских услуг в случаях, предусмотренных законодательством;
- г) да, если это предусмотрено условиями договора?

19. Основным документом, регулирующим взаимоотношения аудиторов и заказчиков аудиторских услуг, является:

- а) договор на оказание аудиторских услуг;
- б) письмо-обязательство аудитора перед заказчиком;
- в) правила аудиторской деятельности;
- г) Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».

20. В штате аудиторской организации должно состоять:

- а) не менее трех аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы;
- б) не менее пяти аудиторов;
- в) не менее пяти аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы;
- г) не менее трех аудиторов.

21. Регулирование аудиторской деятельности в Республике Беларусь осуществляет:

- а) Министерство финансов Республики Беларусь;
- б) Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь;
- в) Национальный банк Республики Беларусь;
- г) Комитет государственного контроля Республики Беларусь.

22. Аудитор может заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно как индивидуальный предприниматель при наличии:

- а) регистрационного свидетельства;
- б) лицензии на осуществление аудиторской деятельности;
- в) свидетельства о регистрации аудитора — индивидуального предпринимателя;
- г) квалификационного аттестата.

23. Общую стратегию аудита и план аудита составляет:

- а) руководитель аудиторской организации;
- б) аудитор, непосредственно осуществляющий проверку конкретных вопросов;
- в) руководитель проверяемой организации;
- г) руководитель аудиторской группы.

24. Каков срок хранения в аудиторской организации рабочей документации после окончания аудиторской проверки:

- а) пока существуют договорные отношения с заказчиком аудита;
- б) три года после окончания аудиторской проверки;
- в) пять лет после окончания аудиторской проверки?

25. Наиболее надежным источником информации для аудитора являются:

- а) внутренние документы аудируемой организации;
- б) документы, полученные от третьих лиц;
- в) документы, составленные клиентом и подтвержденные третьими лицами.

26. Оценка системы внутреннего контроля осуществляется:

- а) для выбора объектов проверки и методов сбора аудиторских доказательств;
- б) получения общей информации о субъекте предпринимательской деятельности — заказчике аудиторских услуг;
- в) определения финансовой устойчивости и возможности банкротства организации.

27. Срок аудиторской проверки определяется:

- а) правилами аудиторской деятельности;
- б) Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности»;
- в) договором на оказание аудиторских услуг.

28. Для определения аудиторского риска необходима информация:

- а) о внутрихозяйственном риске;
- б) риске средств контроля;
- в) риске необнаружения.

29. Прием квалификационного экзамена осуществляется:

- а) Министерством финансов Республики Беларусь;
- б) Национальным банком Республики Беларусь;
- в) органом регистрации субъекта хозяйствования;
- г) другим специально уполномоченным органом.

30. Существенность в аудите — это:

- а) максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая рассматривается как несущественная;
- б) минимально допустимый размер ошибочной суммы, которая рассматривается как несущественная;
- в) средняя величина, определяемая по специальному расчету.

Учебное издание

**Киреенко Надежда Николаевна**

# **ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ**

Учебно-методическое пособие

В двух частях

**Часть 1  
Теория контроля**

Редактор *Т.В. Скрипко*  
Корректор *М.Н. Сивашева*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *О.Н. Белезяк*

Подписано в печать 15.03.2018. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарни-  
тура Century Schoolbook. Офсетная печать. Усл. печ. л. 6,7. Уч.-изд. л. 4,0.  
Тираж 200 экз. Заказ **72**

Издатель и полиграфическое исполнение: УО «Белорусский государственный  
экономический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распро-  
странителя печатных изданий № 1/299 от 22.04.2014, № 2/110 от 7.04.2014.

Пр. Партизанский, 26, 220070, Минск.