**УО «БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

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

**МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ КОМПЛЕКСНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ**

**Учебно-методическое пособие для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (по направлениям) дневной и заочной форм обучения**

**МИНСК 2015**

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

Методика проведения комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Учебно-методическое пособие / Г.И. Макеенко, Я.Б. Протосовская. – Мн.: БГЭУ, 2015 – 22 с.

**От автора**

Согласно этой методике вся работа по проведению комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия подразделяется на следующие последовательные осуществляемые **этапы**:

1. Организация и подготовка к проведению комплексной проверки.
2. Проведение комплексной проверки.
3. Оформление результатов комплексной проверки.
4. Принятие решения по результатам комплексной проверки.
5. Организация контроля за выполнением решений, принятых по материалам комплексной проверки.

Рассмотрим содержание работы на каждом из перечисленных выше этапов комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

1. **Организация и подготовка к проведению комплексной проверки**

Четкая организация и тщательная подготовка к проведению комплексной проверки – залог ее своевременного и качественного осуществления и наименьшими трудовыми затратами.

В соответствии со сроками, предусмотренными планом, руководитель проверяющего органа заблаговременно (за 3 – 5 дней до начала проверки) назначает комплексную проверку финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В приказе о назначении проверки указывается полное наименование и место нахождения проверяемого предприятия, за какой период проводится проверка, вид проверки, срок проведения проверки, состав проверяющей группы, в том числе руководитель группы. Члены проверяющей группы и сотрудники, имеющие отношение к работе по организации комплексной проверки, обязаны обеспечить неразглашение даты начала ее проведения.

К проведению комплексной проверки наряду с сотрудниками проверяющего органа привлекаются специалисты из подведомственных предприятий. Нередко специалисты, привлеченные к проведению проверки, не имеют достаточного опыта в проведение контрольных действий, что оказывает влияние на качество проверки. Поэтому рекомендуется организовать системную работу с активом специалистов-контролеров, привлекаемых к проведению проверок, по повышению их квалификации в области контроля.

Руководителю проверяющей группы одновременно с приказом о назначении проверки вручается программа комплексной проверки, подготовленная руководителями функциональных отделов под руководством начальника контрольно-проверяющей службы и утвержденная руководителем проверяющего органа. Наряду с конкретными заданиями в программе должно быть указано, какие участки деятельности подлежат сплошной проверке, а при сквозных проверках – какие из подведомственных предприятий и производственных единиц проверяемого объединения подлежат проверки. Не рекомендуется включать в программу комплексной проверки второстепенные задания, так как это может привести к распылению сил и времени, необходимых для проверки основных заданий проверки.

Если ко времени назначения комплексной проверки у проверяющего органа имеются материалы (сигналы) о недостатках в работе проверяемого предприятия, фактах нарушения государственной и сметно-штатной дисциплины, бесхозяйственности и расточительства, хищений товарно-материальных ценностей и денежных средств, использования служебного положения в корыстных целях и другие нарушения или злоупотреблениях, они передаются руководителю проверяющей группы для проверки на месте и исходя из их содержания включаются в программу проверки определенного участка деятельности.

Состав проверяющей группы устанавливается в зависимости от длительности периода, за который проводится проверка и программы комплексной проверки. *Например, для проведения комплексной проверки производственного объединения, не выполнившего в проверяемом периоде план производительности труда, допустившего перерасход фонда заработной платы, имевшего рекламации по качеству продукции и низкий коэффициент использования оборудования, в проверяющую группу включают соответствующих специалистов отдела труда и заработной платы, технологического отдела, отдела главного механика и специалиста по бухгалтерскому учету и финансам.*

**Специалист отдела труда и заработной платы** проверяет:

* правильность применения норм времени и расценок,
* использование фонда заработной платы,
* соответствие количества изделий, оплаченных по нарядам и другим первичным документам, количеству изделий, сданных на склад готовой продукции, отпущенных на внутризаводские нужды и списанных в брак,
* выполнение задания по сокращению ручного труда,
* выполнение норм выработки рабочими,
* выполнение плана по росту производительности труда,
* соблюдение нормативного соотношения между ростом производительности труда и ростом средней заработной платы,
* правильность и обоснованность премирования работников предприятия и т.д.

**Работник технологического отдела** проверяет:

* организацию производства
* соблюдение технологического процесса производства продукции
* устанавливает причины и виновников низкого качества продукции, на которую поступили рекламации покупателей, и выясняет, какие меры принимаются для повышения качества продукции
* осуществляет проверку выполнения плана внедрения новой технологии и т.д.

**Инженер-механик** выясняет причины низкого уровня использования оборудования; проверяет организацию и степень выполнения плана ремонта оборудования, достаточность ремонтной базы и качества выполняемых ремонтных работ и т.д.

**Экономист-контролер** проверяет степень выполнения планов по основным технико-экономическим показателям; законность и целесообразность произведенных расходов денежных средств и материальных ценностей; соблюдение финансовой дисциплины, состояние расчетов, бухгалтерского учета, достоверности отчетности и т.д.

Руководитель проверяющей группы знакомит членов группы с содержанием программы и распределяет ее между исполнителями. Одновременно он ставит в известность соответствующих членов группы об имеющихся сигналах и другой информации о положении дел в проверяемом предприятии.

**Члены проверяющей группы** изучают:

* отчетные и другие материалы, характеризующие деятельность проверяемой организации.
* Они знакомятся с содержанием акта предыдущей комплексной проверки или актами тематических проверок, проведенных в проверяемом периоде;
* с отчетностью и решениями по их рассмотрению и утверждению;
* с письмами финансовых органов, учреждений банка и других организаций, освещающих состояние работы проверяемого предприятия;
* с приказами и распоряжениями, относящимися к деятельности проверяемого предприятия;
* с планами и дополнительными заданиями на проверяемый период и т.д.

После изучения задания и получения указанных выше материалов, члены проверяющей группы составляют рабочие планы по проведению проверки порученным им участков деятельности проверяемого предприятия. В рабочем плане дается перечень работ, подлежащих выполнению во время проведения проверки, указывается способ проверки, срок их выполнения и исполнители. После приезда на проверяемое предприятие и ознакомления с конкретными условиями работы в рабочий план могут быть внесены соответствующие дополнения и изменения.

До выезда (выхода) на проверку рекомендуется завести рабочую тетрадь, в которой по отдельным заданиям программы следует накапливать материалы, а также подготовить макеты таблиц, подлежащих заполнению материалами проверки, формы справок и таблиц, заполнение которых должны будут произвести работники проверяемого предприятия.

Руководитель проверяющего органа должен так спланировать выезд членов проверяющей группы, чтобы ко времени окончания проверки и оформления результатов все исполнители находились на проверяемом предприятии. Если кто-нибудь из членов проверяющей группы не сможет к этому времени находится на проверки, он обязан до отъезда согласовать материалы своей проверки с работниками проверяемого предприятия и в письменном виде вручить их руководителю проверяющей группы.

**2.** **Проведение комплексной проверки**

По прибытии на проверяемое предприятие руководитель проверяющей группы (проверяющий) предъявляет руководителю этого предприятия приказ о назначении комплексной проверки и представляет членов проверяющей группы.

Руководитель проверяемого предприятия знакомит членов проверяющей группы с руководящими работниками и дает им указание о всемерном содействии в проведении проверки. Одновременно, он обязан распорядится о назначении инвентаризационной комиссии, предоставлении помещения проверяющей группе и обеспечение сохранности материалов проверки, о выделении в распоряжение ревизующих счетно-вычислительной техники и транспорта для выезда на объекты контроля, обеспечении своевременного печатания материалов проверки и т.д.

Руководитель проверяющей группы ставит в известность о начале проверки местные органы Министерства финансов, банков и других субъектов надведомственного контроля. Он устанавливает связь с общественными организациями и группой народного контроля проверяемого предприятия. На видном месте (доске объявлений) вывешивается объявление о проведении проверки, месте нахождения и времени работы проверяющей группы.

Проверяющая группа знакомится со структурными подразделениями и особенностями организации производства, а член проверяющей группы, которому получена проверка кассовых операций, приступает к проверки кассы. Указанный порядок начала комплексной проверки может быть изменен. *Например, при наличии информации (сигналов) о хищении готовой продукции проверку следует начать с проверки ее сохранности.* При проведении комплексной проверки внезапные инвентаризации готовой продукции, материальных ценностей и денежной наличности можно организовать одновременно, для чего выделяются соответствующие члены проверяющей группы (предварительно проинструктированные о методике проведения предстоящей инвентаризации).

На начальной стадии комплексной проверки рекомендуется проверить выполнение мероприятий по устранению недостатков в работе, выявленных предыдущей проверкой, а также ознакомиться с содержанием приказов, распоряжений и переписки проверяемого предприятия с разными хозорганами за проверяемый период и актами проверок за это же время, произведенных финорганами, учреждениями банков, народным контролем и другими контролирующими инстанциями. Закончив организационную стадию комплексной проверки, проверяющая группа приступает к выполнению ее программы.

Проверяющие органы, осуществляя проверки, познают реальную действительность: финансовую и хозяйственную деятельность подведомственных предприятий, включая действия должностных лиц при ее осуществлении. Исследуя свой предмет, проверяющие применяют присущие диалектическому материализму, методы и формы познания (наблюдение и эксперимент, анализ и синтез и др.), основные категории диалектики (всеобщая связь и взаимообусловленность явлений, единичное и общее, причина и следствие, возможность и действительность, необходимость и случайность и др.) и специальные приемы документального и фактического контроля, с помощью которых конкретные участки и отдельные факты финансово-хозяйственной деятельности проверяемых предприятий.  
 Содержание объекта контроля и условия его исследования предопределяют выбор и последовательность применения приемов экономического анализа и специальных приемов документального и фактического контроля при осуществлении комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Так, с помощью экономического анализа выявляют «узкие» места в работе проверяемого предприятия и на основе установленного определяют дальнейшее направление проверки, при которой путем осуществления в определенной последовательности и взаимосвязи специальных приемов документального и фактического контроля исследуют содержание соответствующих участков финансово-хозяйственной деятельности.

Рассмотрим содержание некоторых приемов документального и фактического контроля, получивших широкое распространение при проведении комплексных проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий промышленности.

***Специальные приемы документального контроля:***

1. **Технико-экономические расчеты**: производятся в процессе проверки для установления правильности расчетных плановых показателей, обоснованности директивных показателей плана, если они оспариваются проверяемым предприятием, правильности составления смет косвенных расходов, капитального и текущего ремонтов основных средств, списания материалов на объем производства продукции или строительных материалов на выполненный объем строительно-монтажных работ, исчисления себестоимости готовой продукции, выполненных работ и услуг и т.п.
2. **Нормативная проверка**: заключается в сопоставлении фактических данных с установленными нормативами, сметными или плановыми нормами с целью определения их соблюдения. Выявленные при этом отклонения подлежат тщательному изучению с целью установления причин возникновения для разработки мероприятий по предупреждению образования отклонений отрицательного характера и закреплению результатов положительного характера.
3. **Документальная проверка содержания операций и процессов:** является ведущим приемом документального контроля. Она производится по данным первичных документов, учетных регистров, отчетности и плановых показателей с целью установления законности, целесообразности и достоверности совершенных операций и процессов и выполнения государственных заданий, а также выявления внутренних резервов повышения эффективности производства, допущенных отступлений от действующих положений, нарушений государственной дисциплины и злоупотреблений. На основе данных этой проверки разрабатываются конкретные мероприятия по мобилизации внутренних резервов, ликвидации нарушений и привлечению к ответственности виновных за допущенные нарушения и злоупотребления, включая возмещение нанесенного государству материального ущерба.

Проверка документов производится **сплошным или выборочным способами.**

При сплошном способе за проверяемый период проверяется содержание всех совершенных операций, оформленных в соответствующих первичных документах и отчетах, и правильность их отражения в учетных регистрах на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Этот порядок проверки содержания операций весьма трудоемок и применяется на тех участках деятельности проверяемых предприятий, где вскрыты злоупотребления и необходимо установить полную сумму нанесенного материального ущерба, а также на некоторых участках деятельности, связанных с движением денежных средств, основных средств и других активов и пассивов в соответствии с заданием, указанным в программе проверки.

При выборочном способе проверяется содержание части операций, отраженных в первичных документах и отчетах проверяемого периода, в том числе за несколько дней в каждом месяце или за один-два и более месяцев подряд или вразбивку. Если при выборочном способе будут установлены злоупотребления, то на этом участке следует перейти на сплошной способ проверки для установления полного размера допущенного злоупотребления.

Обязательно сплошным способом проверяются записи на счетах бухгалтерского учета, отражающие результаты инвентаризаций, и заключительные записи при составлении годового отчета.

При исследовании содержания проверяемых объектов применяют способы дедукции и индукции. Прием дедукции заключается в проверке от общего к частному, а индукции – от частного к общему. *Например, установив в целом по предприятию перерасход фонда заработной платы по промышленно-производственному персоналу, проверяющий переходит к определению использования фонда заработной платы структурными подразделениями с тем, чтобы установить, в каких конкретно подразделениях был допущен перерасход, по каким причинам и кто ответственен за это. В этом случае проверяющий по результатам частных операций определяет общее, т.е. применяет способ индукции. Например, проверяя выборочным способом правильность расчетов с рабочими и служащими по заработной плате, проверяющий выявил необоснованное начисление заработной платы отдельным работникам, что не позволило ему ответить на вопрос об общей сумме излишне или незаконно начисленной заработной платы по предприятию. В этом случае, применив сплошной способ проверки указанных расчетов, он установил общую сумму необоснованно начисленной заработной платы.*

Проверка содержания операций, отраженных в учете, производится в хронологическом или систематическом порядке. Рассмотрение содержания осуществляемых операций в хронологическом порядке нерационально, так как внимание проверяющего рассеивается по большому количеству одновременно исследуемых объектов контроля.

Практика контрольной работы подтверждает, что наиболее рациональным и экономичным является систематизированный способ содержания операций и записей в учетных регистрах, при котором проверка ведется по однородным операциям за весь проверяемый период (*например, по кассовым операциям, по счетам в банках, расчетам с подотчетными лицами, движению материальных ценностей и основных средств и т.д.).* Этот способ дает возможность проверяющийу более глубоко изучить взаимосвязь отдельных операций за разные периоды времени.

Проверяя содержание документов, проверяющий должен иметь в виду, что нередко злоупотребления и нарушения скрываются за внешне правильно оформленными документами (фиктивными нарядами, трудовыми соглашениями, счетами, актами, расписками и т.п.). При обнаружении малейших признаков злоупотреблений проверяющий обязан сосредоточить свое внимание на их полном раскрытии.

По содержанию операций, отраженной в документе, проверяющий устанавливает ее законность и целесообразность. Операция считается законной, если ее содержание не противоречит действующему законодательству, ведомственным инструкциям и распоряжениям. Целесообразность операции определяется ее направленностью на выполнение задач, стоящих перед проверяемым предприятием при соблюдении законности. Следуем иметь в виду, что операция может быть законной, но не целесообразной и наоборот. *Например, приобретены материалы, имеющиеся в наличии сверх норм запаса. Операция законна, но не является целесообразной.* При выявлении незаконных и нецелесообразных операций проверяющий должен тщательно изучить их характер, кто и по чьему распоряжению осуществил эти операции, определить их последствия (образование сверхнормативных запасов, излишних материальных ценностей, материальный ущерб и т.п.).

1. Достоверность хозяйственной операции устанавливается при **формальной и арифметической проверке** документов.

При **формальной проверке** определяется полнота и правильность заполнения реквизитов, характеризующих операцию, а также устанавливается, нет ли неоговоренных исправлений, подчисток, дописок текста и цифр, подлинность подписей соответствующих должностных лиц.

Все документы при формальной проверке подразделяются на:

* Доброкачественные
* Недоброкачественные.

*Доброкачественным* считается документ, составленный по утвержденной форме и в соответствии с требованиями Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете предприятий и организаций, в котором правильно отражена совершенная хозяйственная операция.

К *недоброкачественным* относят документы, которые не отвечают приведенным требованиям. Недоброкачественный документ, как правило, является орудием подлога. Подложный документ характеризуется определенной совокупностью признаков:

* **Признаки подчистки** (устанавливается проверяющим путем осмотра документов с помощью увеличительных приборов): нарушение структуры бумаги (взъерошенность волокон, потеря глянца), утончение слоя бумаги; повреждение линий защитной сетки, типографской линовки, близлежащих штрихов текста; расплывы в штрихах вновь выполненных записей;
* **Признаки дописки:** различия красящего вещества, пишущих приборов, почерка, типографского расположения дописанных фрагментов и остальной части записей;
* **Признаки травления:** наличие пятен, остатки штрихов первоначальных записей, расплывы в штрихах вновь выполненных записей, ломкость бумаги;
* **Признаки технической подделки подписи:** наличие штрихов, аналогичных по конфигурации знака подписи; выполнение подписи замедленными движениями (неоправданные остановки пишущего прибора, извилистость штрихов, угловатость овалов).

Составление подложных документов рассматривается как уголовное преступление. Различают *интеллектуальный и материальный подлог*. Интеллектуальный подлог выражается в составлении надлежаще оформленного бестоварного или безденежного документа. Материальный подлог выражается в изменении содержания документа путем исправления текста, цены, количества, суммы или дописок и т.п.

1. **Арифметическая проверка** дает возможность установить правильность подсчетов в документах и выявить злоупотребления и хищения, скрытые за неправильными арифметическими действиями (*например, неправильно показанные итоги в кассовых отчетах, в платежных ведомостях на выплату заработной платы и др.).*

Проверяющий должен иметь в виду, что не всегда достоверность хозяйственной операции может быть установлена путем формальной и арифметической проверки содержания документа. *Например, по правильно оформленным документам произведен повторный вывоз готовой продукции.* Раскрытие злоупотребления по подобным операциям достигается путем применения комплекса приемов документального и фактического контроля.

При проведении проверки особо тщательно изучаются:

* Документы, связанные с выплатой наличных денег;
* Взаимные расчеты за реализованные товарно-материальные ценности и оказанные услуги, когда они осуществляются помимо банка;
* Счета, принятые к оплате от организаций, с которыми проверяемое предприятие не имеет постоянных расчетов (за материалы, приобретенный хозяйственный инвентарь, канцелярские принадлежности, оказанные услуги и др.);
* Кассовые ордера и почтовые переводы на выплату ранее задепонированной заработной платы;
* Документы на выплату денег работникам не списочного состава за разные работы и услуги, а также рабочие наряды, по которым произведены разовые оплаты за отдельные работы и поручения;
* Акты о списании товарно-материальных ценностей, предметов хозяйственного обихода, спецодежды, дефицитных инструментов и основных средств;
* Сторнировочные записи в учетных регистрах по расчетам с покупателями, поставщиками, заказчиками и другими организациями и т.д.

1. **Встречная проверка документальных данных** заключается в том, что достоверность и правильность отраженных в документах хозяйственных операций проверяется путем сопоставления данных разных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям. Она может производиться по документам, находящимся в делах проверяемого предприятия или предприятий, организаций и учреждений, с которыми проверяемое предприятие вступило в хозяйственную связь. Встречная проверка по документам, находящимся в делах проверяемого предприятия, производится, *например, при проверке полноты и своевременности оприходования полученных в банке наличных денег в кассу путем сопоставления данных приходных кассовых ордеров с соответствующими данными выписок банка.* Если проверяющий заметит в выписках банка какие-либо неоговоренные исправления, подчистки или дописки, то он производит встречную проверку в учреждениях банка, где сопоставляет данные лицевого счета проверяемого предприятия в банке с выпиской из этого счета, находящейся в делах предприятия. Встречной проверкой документальных данных вскрываются случаи хищения, которые нередко вуалируются путем исправления данных в отдельных документах, составления новых, подложных документов и замены ими настоящих, подлинных, неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций или не отражения их в бухгалтерском учете.
2. **Взаимный контроль содержания разных документов** осуществляется путем изучения и сопоставления отдельных реквизитов, повторяющихся в ряде документов, отражающих взаимосвязанные операции. *Например, данные о количестве мест или весе оприходованных грузов в приходных документах складов сопоставляются с аналогичными данными в документах об их перевозке; данные о количестве изготовленной готовой продукции или полуфабрикатов по данным сдаточных накладных – с документами о начисленной заработной плате рабочим – сдельщикам и др.*
3. **Хронологическая проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств** применятся проверяющим в случаях, когда он имеет сведения о хищении товарно-материальных ценностей или денежных средств, а проведенные инвентаризации расхождений (недостач или излишков) не установили. При помощи такой проверки выявляют неучтенные товарно-материальные ценности, т.е. наличие ценностей, поступление которых документами не подтверждается; отпуск ценностей, которые по документам не числились и т.п. *Например, при сопоставлении данных приходных документов о ежедневном выпуске готовой продукции с ежедневными данными о выработке по технологическим процессам производства и ее отпуска из предприятия можно установить превышение в отдельные дни отпуска продукции против ее изготовления, оприходование продукции при невыполнении производственных операций в необходимом количестве, оприходование готовой продукции до полного ее изготовления*. В периодической отчетности эти показатели будут взаимоувязаны.
4. **Проверка правильности хозяйственной операции по данным о выполнении других операций, связанных с ней,** состоит в выявлении и сопоставлении этих данных по документам. *Например, получение материалов сопровождается их перевозкой; списание спецодежды, постельных принадлежностей или инструмента – выпиской накладной об оприходовании полученных при этом отходов в виде ветоши, лома; отпуск готовой продукции в таре – расходы тары и т.д.*
5. **Проверка объективной возможности выполнения оплаченных и оформленных работ или других операций** осуществляется в тех случаях, когда возникают сомнения в правильности отражения в документах объема или оплаты выполненных работ или других операций. *Например, разнорабочему Иванову за проверяемый месяц было начислено 220 усл.ед. Документы о выполнении им разных работ были оформлены надлежащим образом. При проверке оказалось, что для выполнения указанных работ нужно было отработать за месяц 286 часов вместо 176 фактически отработанных. Таким образом, проверяющий установил что рабочему Иванову необоснованно выписывались значительные суммы, которые после получения присваивались определенными лицами.*
6. **Проверка правильности отражения хозяйственных операций по данным документов в регистрах бухгалтерского учета.** В практике проверяющей работы имели место случаи, когда хищения денежных средств и товарно-материальных ценностей вскрывались по правильно оформленным, но неправильно отраженным в бухгалтерском учете документам. На одном предприятии частично расхищались выданные под отчет суммы. Документ на данную операцию составлялся правильно. В действительности оказалось, что при записи операции в учетный регистр выданная сумма была отнесена на сомнительные счета. Таким образом, не была образована задолженность за подотчетными лицами, которая в дальнейшем должна быть погашена, а полученная сумма списывалась на издержки производства и присваивалась. Приведенный пример показывает, что проверка хозяйственных операций только по данным первичных документов не вскрывает допущенных злоупотреблений. Документальные данные необходимо сверить с записями по их отражению на счетах бухгалтерского учета в учетных регистрах.

Иногда хозяйственные операции правильно оформлены документами и верно отражены на счетах бухгалтерского учета, но при составлении отчетности допущены искажения данных. В этом случае проверяющий не ограничивается проверкой правильности хозяйственных операций в документах и записях на счетах бухгалтерского учета, он проверяет и правильность составления отчетности.

Методика проверки правильности отражения хозяйственных операций в учетных регистрах зависит от форм учета.

В настоящее время в промышленности применяются журнально-ордерная и автоматизированная форма бухгалтерского учета.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета однородные по экономическому содержанию операции отражаются в предназначенных для этого учетных регистрах-ведомостях и журналах-ордерах. Записи в журналы-ордера по синтетическим счетам ведутся по кредитовому признаку, поэтому правильность отражения в них осуществленных операций проверяется по кредиту счетов (при этом работу проверяющего облегчает то обстоятельство, что большинству синтетических счетов записи в журналы-ордера ведутся непосредственно из первичных документов и отчетов). По окончании месяца итоги из ведомостей переносятся в журналы-ордера, последние заключаются и их итоги переносятся в Главную книгу (оборот по кредиту синтетического счета общей суммой, а корреспондирующие с ним суммы в дебет соответствующих счетов). Зная содержание учетных регистров и технику ведения учета по журнально-ордерной форме, проверяющий последовательно проверяет правильность отражения совершенных операций (по данным первичных документов) в ведомостях и журналах-ордерах по соответствующим счетам синтетического учета.

Проверяющий, выполняя задание по проверке правильности отражения в учете данных первичных документов по предприятиям, где бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме с использованием ЭВМ, до начала проверки должен ознакомиться с системой шифров, организацией документооборота, порядком обработки документов, записи их данных в учетные регистры и т.п. В этих условиях для выполнения задания необходимо осуществить выборочную проверку правильности переноса данных операций из первичных документов в программу бухгалтерского учета, установленную на ЭВМ и другие носители машинной информации, имея в виду, что разного рода нарушения и злоупотребления формируются на этой стадии процесса механизации и автоматизации учета.

При автоматизированной форме бухгалтерский учет осуществляется с использованием ЭВМ. На практике имеют место отступления от типовых проектов механизации и автоматизации учета, поэтому проверяющему следует ознакомиться с применяемой технологией машинной обработки учетных данных на ревизуемом предприятии.

Сроки хранения контрольных экземпляров классификаторов и машинограмм синтетического и аналитического учета аналогичны срокам хранения соответствующих регистров бухгалтерского учета, а контрольных машинограмм – срокам хранения оправдательных документов. Такой порядок и сроки хранения обеспечивают необходимой документацией проведение проверки.

При установлении каких-то нарушений проверяющий должен четко разграничить ответственность между составителями первичных документов и отчетов и работниками бухгалтерии.

Проверяющий должен продумать последовательность проведения проверок отдельных вопросов с тем, чтобы повторный просмотр одних и тех же машинограмм и первичных документов.

Некоторые особенности документальной проверки встречаются при проведении проверок на предприятиях (производственных единицах), входящих в состав производственных объединений. При централизованном учете на предприятиях, входящих в состав объединений, вместо штатных бухгалтерий создаются учетно-контрольные группы. Ее руководитель выполняет обязанности главного бухгалтера. Руководитель учетно-контрольной группы и его сотрудники контролируют законность и правильность совершаемых хозяйственных операций, собирают, проверяют и передают в центральную бухгалтерию для автоматизированной обработки первичную документацию. Централизованная бухгалтерия обрабатывает учетную документацию, составляет на ее основе оперативную и статистическую информацию, отчеты и балансы, производит экономический анализ деятельности отдельных производственных единиц и передает его результаты руководителям этих единиц.

Проводя комплексную проверку таких объединений, проверяющая бригада проверяет работу централизованной бухгалтерии. Если на предприятиях, обслуживаемых централизованной бухгалтерией, обнаружены злоупотребления или нарушения государственной и сметной дисциплины, проверяющий должен строго разграничить ответственность между работниками предприятия и централизованной бухгалтерии. При установлении нарушений в ведении бухгалтерского учета проверяющий должен поставить вопрос перед вышестоящей организацией о комплексной проверке деятельности централизованной бухгалтерии.

Проверяя производственные объединения, следует иметь в виду, что в их состав входят предприятия-филиалы трех видов:

* Самостоятельные хозрасчетные предприятия с законченным циклом бухгалтерского учета
* Не полностью хозрасчетные филиалы, не осуществляющие полного учета и представляющие балансы по ограниченному числу счетов
* Подотчетные филиалы, не составляющие балансов, учет в которых является органической частью бухгалтерского учета головного предприятия объединения.

Проверка предприятий-филиалов первого вида проходит так же, как и проверка обычных предприятий. Деятельность филиалов, составляющих баланс по ограниченному числу счетов, проверяется в филиале по операциям, учет которых осуществляется на месте, и в головном предприятии - по операциям, осуществляемым этим предприятием (расчеты с поставщиками и покупателями, финансовые операции по образованию и использованию фондов и др.). Проверка работы филиалов, не составляющих баланса, производится по данным бухгалтерского учета головного предприятия как выступающих в виде его обособленных цехов.

Вскрытие при комплексной проверки факта злоупотреблений, бесхозяйственности, незаконного расходования средств и другие нарушения должны быть подтверждены соответствующими промежуточными актами, подлинными документами, справками или выписками, составленными на основании данных документов или бухгалтерских записей, объяснениями должностных лиц и заявителей.

Первичные документы, учетные регистры и бухгалтерские отчеты и балансы, свидетельствующие о совершении злоупотреблений, когда сохранность их не гарантируется, изымаются. Изъятие может производиться только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судов на основании постановления этих органов. Изъятие оформляется протоколом. При этом могут быть сняты копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

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

В справках или выписках проверяющий указывает:

* содержание злоупотребления или нарушения;
* наименование вышестоящей организации и должностного лица, разрешившего незаконную операцию, или должностного лица проверяемого предприятия, давшего такое указание;
* должности и фамилии, имена, отчества лиц, совершивших противозаконные действия;
* наименование, номер и дату документа, подтверждающего факты нарушений или злоупотреблений;
* наименование учетного регистра и формы отчетности, в которых отразились данные о проведенных незаконных операциях;
* размер нанесенного материального ущерба и др.

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

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

**Специальные приемы фактического контроля**

По многим объектам контроля необходимо установить их реальное состояние в натуре, что достигается во время проверки при помощи приемов фактического контроля:

1. **Инвентаризация** – это способ проверки фактического наличия материальных ценностей и его соответствия данным бухгалтерского учета на одну и ту же дату. Сопоставление данных инвентаризации с соответствующими остатками в учетных регистрах позволяет установить их реальное состояние, т.е. правильность фактических остатков, излишков или недостач хозяйственных средств.

Остановимся лишь на некоторых общих правилах проведения инвентаризации и действиях проверяющего. Инвентаризации проводятся в соответствии с Основными положениями по инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя проверяемого предприятия создается рабочая комиссия из соответствующих специалистов, включая работника бухгалтерии. Инвентаризация проводится в присутствии и при участии материально-ответственного лица и проверяющего.

Для начала инвентаризации проверяющий отбирает у материально-ответственного лица расписку о том, что все относящиеся к приходу и расходу товарно-материальных ценностей документы проведены по складскому учету и сданы в бухгалтерию для определения остатка на момент проверки и что не оприходованных и не списанных в расход ценностей не имеется. Бухгалтерия ко времени окончания инвентаризации должна закончить обработку документов, относящихся к проверяемым хозяйственным средствам, и определить их остатки на дату проверки.

Остатки в натуре проверяются при обязательном участии материально-ответственных лиц (кассиров, кладовщиков, завхозов, мастеров, прорабов). Количество материальных ценностей определяется исходя из их натуральных качеств и принятых единиц измерения путем подсчета, взвешивания, обмера и других приемов.

Данные о фактическом наличии каждого вида хозяйственных средств (наличных денег, основных средств, основных материалов, запасных частей, полуфабрикатов, готовых изделий и др.) фиксируются в инвентаризационных описях или соответствующих актах, составляемых по местам нахождения или хранения ценностей и должностным лицам, ответственным за их сохранность. Описи или акты подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии, а у материально ответственных лиц берется расписка следующего содержания: «Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем, претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении». Все исправления в инвентаризационных описях должны быть оговорены и подписаны всеми членами комиссии и проверяющим.

После снятия натурных остатков бухгалтерия совместно с проверяющим определяет их соответствии данным бухгалтерского учета. Если установлены расхождения (недостатки или излишки), проверяющий должен потребовать от материально ответственных лиц письменного объяснения о причинах расхождений, определить их характер и порядок регулирования. По результатам инвентаризации проверяющий составляет промежуточный акт.

1. **Контрольный обмер** - производится с участием соответствующих специалистов и как прием комплексной проверки представляет собой разновидность инвентаризации. С его помощью проверяется правильность, достоверность отчетных данных о выполненных объемах и стоимости строительных, монтажных и ремонтных работ, оплаченных или предъявленных к оплате.

При этом проверяющий устанавливает соответствие фактически строящегося или ремонтируемого объекта его характеристике и назначению, предусмотренным в проектно-сметной документации и титульном списке; полноту совершения работ по объему, этапу работ или объекту; соответствие объема, характера и стоимости работ, принятых по актам, а также указанным в рабочих чертежах и журналах учета выполненных работ.

Наряду с данными, полученными путем непосредственного обмера выполненных работ в натуре или рассчитанными по рабочим чертежам, проверяющий использует следующие документы:

* Акты и журналы инструментальных, в том числе маркшейдерских и геодезических замеров;
* Материалы инженерных изысканий и гидрогеологических исследований;
* Наряды рабочих;
* Журналы экскавации, бурения, забивки свай, бетонирования и т.д.;
* Акты технических обследований реконструируемых зданий и сооружений;
* Паспорта переданного в монтаж оборудования;
* Акты испытаний вхолостую или под нагрузкой смонтированного оборудования согласно техническим требованиям, приведенным в ценниках на монтаж оборудования;
* Путевые листы шоферов и сменные рапорты машинистов;
* Журналы работ и журналы учета выполненных работ;
* Данные бухгалтерского учета о списании на производство строительных материалов и оборудования и др.

Сопоставляя объем оплаченных и предъявленных к оплате работ с объемом фактически выполненных работ, устанавливают объем завышенных или незапроцентованных работ. При этом следует учесть: если на объектах, расчеты по которым осуществлялись полностью за законченные строительством объекты, устанавливается, что объекты завершены не полностью, то вся стоимость объекта исключается из объема выполненных работ и не оплачивается. Если в сданных и оплаченных объектах обнаруживаются недоделки, то это рассматривается как завышение стоимости работ.

По монтажу оборудования устанавливается соответствие типа, марки и веса смонтированного оборудования типу, марке и весу оборудования, указанного в актах приемки, а также наличие актов о его индивидуальном опробовании вхолостую, а в необходимых случаях – и под нагрузкой. При отсутствии актов опробования стоимость оплаченных работ по монтажу оборудования подлежит возврату, о чем следует сообщить финансирующему учреждению банка.

Результаты контрольных обмеров оформляются актами и ведомостями перерасчета стоимости работ. Они подписываются проверяющим, производителем работ и представителем проверяемого предприятия. Если к производству контрольного обмера были привлечены представители подрядчика и финансирующего учреждения банка, то они также подписывают акт и ведомости перерасчета стоимости работ. Акты контрольных обмеров составляются в том же количестве экземпляров, что и основной акт проверки, а кроме того – для банка и подрядчика (при подрядном способе осуществления строительства).

В каждом случае приписок и завышений объемов выполненных строительных и монтажных работ проверяющий выявляет виновных должностных лиц, получает от них письменное объяснение и разрабатывает предложения по устранению искажений и привлечению к ответственности виновных.

**3.Обследование на месте** производится при проверках готовности объектов собственных капитальных вложений или вышедших из ремонта объектов основных средств; установление степени изношенности основных средств, порядка хранения, приемки и отпуска материальных ценностей, организации производства и труда, вывоза готовой продукции и т.п.

**4. Контрольный запуск сырья и основных материалов в производство** практикуют при проверке правильности норм расхода сырья и материалов на производство продукции, производственных норм расхода строительных материалов и в других случаях.

**5. Проверка качества сырья и основных материалов** производится для установления причин низкого качества продукции, выполненных работ и происхождения брака. Такая проверка наиболее часто осуществляется путем лабораторного анализа, технических испытаний и другими методами.

**6. Экспертная оценка** применяется при проверке качества готовой продукции или выполненных работ, проектно-сметной и другой технической документации.

**Объяснения должностных лиц** помогают проверяющему установить причины допущенных нарушений и злоупотреблений.

*Например, при проверке причин высокой изношенности рабочих машин или оборудования (по сравнению с состоянием, которое должно быть по действующим нормам износа и времени нахождения в эксплуатации) инженерно-технические работники и рабочие в своих объяснениях могут раскрыть действительные причины повышенной изношенности, рассказав о режиме эксплуатации, организации технического обслуживания и планово-предупредительного ремонта, квалификации рабочих и т.п.*

Выявленные способами документального и фактического контроля нарушения и злоупотребления проверяющий систематизирует по видам операций или другим признакам и регистрирует их в рабочей тетради, ссылаясь на соответствующие документы, записи в учетных регистрах и другие источники. На основании этих данных составляются соответствующие разделы основного акта комплексной проверки.

**Применение вычислительной техники при проверке**

Обеспечение своевременного качественного проведения комплексных проверок в сжатые сроки возможно лишь при широком применении ЭВМ для выполнения контрольных работ.

ЭВМ может быть применена на многих участках комплексной проверки. Особенно она необходима на участках, где проводится сплошная проверка массовых хозяйственных и финансовых операций.

На тех предприятиях, где бухгалтерский учет ведется на ЭВМ, нет надобности подвергать сплошной арифметической проверке все учетные регистры.

В процессе комплексной проверки часть вычислительных работ связана с проверкой правильности составления отдельных разделов плана экономического и социального развития предприятия, расчетов экономической эффективности, осуществленных в проверяемом периоде организационно-технических мероприятий и т.д. Такие расчеты следует выполнять на ЭВМ, применение которых во много раз увеличивает производительность труда проверяющих и гарантирует более точные результаты вычислений.

1. **Оформление результатов комплексной проверки.**

Результаты комплексной проверки оформляются промежуточными и основными актами.

**Промежуточный акт** составляется для оформления результатов проверки какого-либо участка деятельности проверяемого предприятия в процессе проверки всей совокупности объектов контроля. Так, промежуточные акты составляются по результатам проверки кассы, инвентаризации материальных ценностей, готовой продукции и основных средств, наличия денег у подотчетных лиц, состояния расчетов с дебиторами и кредиторами, работы вспомогательных производств, при контрольных обмерах и проверках качества выполненных строительно-монтажных работ и т.п.

Промежуточные акты подписываются членами проверяющей группы, которые участвовали в проверки данного участка деятельности проверяемого предприятия, и должностными лицами, отвечающими за этот участок работы. Обобщенные данные промежуточных актов отражаются в основном акте комплексной проверки. Промежуточные акты пронумеровываются и прилагаются к основному акту, в котором отражаются результаты проведенной комплексной проверки.

**Основной акт** предназначен для оформления и отражения результатов комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Основной акт служит основанием для принятия решения руководителем проверяющего органа по результатам проведенной проверки.

В основной акт проверки должны включаться всесторонне проверенные и документально обоснованные факты. Он должен быть написан простым и ясным языком, а изложенные в нем факты недостатков в работе, бесхозяйственности, расточительства, преступной халатности, нарушений и злоупотреблений должны быть освещены сжато, точно и объективно. По каждому факту, отраженному в акте, должно быть четко изложено его содержание о ссылкой на нарушение такого-то закона, постановления правительства, ведомственной инструкции или приказа и других нормативных документов с указанием, какими документами, расчетами, справками, записями в учетных регистрах или показателями отчетности, а также объяснениями должностных лиц они обосновываются, кто допустил нарушение (должность, фамилия, имя и отчество); по чьему указанию или разрешению совершено правонарушение (должность, фамилия, имя и отчество) и каким образом было отдано это распоряжение; когда и где допущено нарушение (дата или период времени, в котором было совершено нарушение, наименование структурного подразделения – цех, склад, вспомогательное производство и т.д.); каким способом совершено нарушение и чем оно вызвано (цель, причины, условия) и размер нанесенного материального ущерба или другие последствия. В акте проверки нельзя отражать факты, основанные на заявлениях отдельных лиц и не подтвержденные документальными данными.

Окончательная редакция излагаемых фактов нарушений принимается после получения от виновных должностных лиц соответствующих объяснений и перепроверок их возражений по существу.

Излагая материалы проверки, нельзя прибегать к формулировкам, квалифицирующим действия должностных лиц проверяемого предприятия (ибо окончательную оценку деятельности и поведения этих лиц дает руководитель проверяющего органа). Так, не рекомендуется применять в акте проверки термины, как «антигосударственная практика», «преступная деятельность», «безответственное отношение», «злоупотребление служебным положением», «превышение власти» и т.п.

Основной акт проверки не следует загромождать описанием структуры проверяемого предприятия, изложением отчетных показателей из периодической и годовой отчетности (за исключением случаев, когда установлены факты вуалирования отчетности, приписок и необходимо сопоставить данные в представленной отчетности с фактическими), а также мелкими, незначительными нарушениями, которые по указанию ревизующих были исправлены в период проведения проверки.

Массовые нарушения следует во время проверки группировать в накопительных ведомостях, которые в качестве приложений входят в акт проверки.

В основном акте проверки излагаются итоговые данные и содержание этих нарушений и делается ссылка на соответствующее приложение. В приложениях к акту комплексной проверки обычно приводятся следующие массовые нарушения:

* Переплаты или недоплаты по командировкам
* Случаи необоснованного начисления заработной платы и премий
* Неправильное применение норм и расценок
* Использование полученных из банка денег не по целевому назначению
* Приписки к объемам продукции или выполненных работ и услуг
* Нарушение штатно-сметной дисциплины
* Нарушение порядка ведения бухгалтерского учета и ошибок при составление отчетности и др.

Приложения к основному акту проверки подписывают проверяющий, главный бухгалтер и другие должностные лица проверяемого предприятия, ответственные за приведенные факты.

В основном акте проверки не должно быть помарок, подчисток и неоговоренных исправлений.

Построение основного акта комплексной проверки строго не регламентирован. В ведомственных инструкциях о порядке проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности приводятся схемы основных актов комплексной проверки.

Ниже приводятся разделы изложения результатов комплексной проверки в основном акте, рекомендованные Типовой инструкцией о порядке проведения комплексных проверок:

* Вступительная часть (наименование и подчиненность проверяемого предприятия, состав проверяющей группы, на основании какого документа проведена проверка, за какой период, фамилии и инициалы руководителей проверяемого предприятия и время их работы в ревизуемом периоде, какие участки деятельности подвергнуты сплошной проверке и др.);
* Кассовые, расчетные и кредитные операции;
* Производство и реализация продукции;
* Использование и сохранность основных средств;
* Использование трудовых ресурсов и фондов заработной платы;
* Использование и сохранность материальных ценностей;
* Затраты на производство и себестоимость продукции;
* Прибыль, фонды, резервы и финансовое состояние;
* Состояние бухгалтерского учета, отчетности и внутрихозяйственного контроля.