

Учреждение образования
«Академия Министерства внутренних дел Республики Беларусь»

Н.Г. Цыпарков, М.А. Балухтин, И.В. Сауткин

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ (ВКЛЮЧАЯ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ)

*Рекомендовано Министерством внутренних дел Республики Беларусь
в качестве учебного пособия
для обучающихся учреждений высшего образования
Министерства внутренних дел Республики Беларусь
по специальности 1-24 01 02 «Правоведение»*

Под общей редакцией кандидата юридических наук,
доцента Н.Г. Цыпаркова

Минск
Академия МВД
2018

УДК 657:34
ББК 65.05
Ц96

Авторы:

Н.Г. Цыпарков (введение, гл. 3, 7, 9, 10), М.А. Балухтин (гл. 5, 6),
И.В. Сауткин (гл. 1, 2, 4, 8)

Рецензенты:

кафедра корпоративных финансов экономического факультета
Белорусского государственного университета;
кандидат экономических наук *С.С. Рябова*;
третье управление главного управления
по борьбе с экономическими преступлениями криминальной милиции
Министерства внутренних дел Республики Беларусь

Ц96 **Цыпарков, Н.Г.**
Судебная бухгалтерия (включая бухгалтерский учет и аудит) : учебное пособие / Н.Г. Цыпарков, М.А. Балухтин, И.В. Сауткин ; под общ. ред. Н.Г. Цыпаркова ; учреждение образования «Акад. М-ва внутр. дел Респ. Беларусь». – Минск : Академия МВД, 2018. – 187, [1] с.
ISBN 978-985-576-135-9.

Рассматриваются основные направления использования специальных экономических, бухгалтерских знаний в юридической практике. На основе анализа законодательных актов излагаются возможные пути применения системы экономического контроля правоохранительными органами в противодействии экономической преступности для обеспечения экономической безопасности государства.

Предназначено для обучающихся учреждений высшего образования Министерства внутренних дел Республики Беларусь, а также для студентов других учреждений высшего образования.

УДК 657:34
ББК 65.05

ISBN 978-985-576-135-9 © УО «Академия Министерства внутренних дел
Республики Беларусь», 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
Глава 1. Предмет, задачи и структура судебной бухгалтерии	7
1.1. Понятие, предмет, задачи и метод судебной бухгалтерии	7
1.2. Хозяйственный учет: сущность и значение	9
1.3. Предмет, метод, задачи и объекты бухгалтерского учета	12
Глава 2. Бухгалтерские счета и двойная запись. Бухгалтерский баланс	17
2.1. Понятие, сущность и структура бухгалтерских счетов	17
2.2. Виды бухгалтерских счетов	19
2.3. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета	23
2.4. Взаимосвязь бухгалтерских счетов с балансом	25
Глава 3. Бухгалтерские документы	28
3.1. Понятие и виды бухгалтерских документов	28
3.2. Методы проверки бухгалтерских документов	45
3.3. Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов	49
Глава 4. Учет кассовых и расчетных операций	61
4.1. Понятие и виды кассовых операций	61
4.2. Инвентаризация кассы	65
4.3. Ответственность за нарушение порядка ведения кассовых операций	67
4.4. Учет операций по расчетному счету	69
Глава 5. Учет основных хозяйственных процессов	74
5.1. Учет процесса снабжения	74
5.2. Общая схема учета затрат на производство продукции	78
5.3. Учет готовой продукции и ее реализации	82
Глава 6. Учет финансовых результатов	89
6.1. Понятие и виды финансовых результатов	89
6.2. Учет прочих доходов и расходов	93
6.3. Учет балансовой и нераспределенной прибыли	94
Глава 7. Инвентаризация активов и обязательств	98
7.1. Понятие и виды инвентаризации	98
7.2. Порядок проведения инвентаризации	102
7.3. Оформление результатов инвентаризации	107
Глава 8. Документальная проверка	116
8.1. Понятие и виды проверок	116
8.2. Порядок назначения и проведения проверки	126
8.3. Оформление результатов проверки	139
Глава 9. Аудит и аудиторская проверка	144
9.1. Понятие и виды аудита	144
9.2. Порядок проведения аудиторской проверки	147
9.3. Оформление аудиторской проверки	157
Глава 10. Судебная экономическая экспертиза	162
10.1. Понятие, предмет, объекты, методы судебной экономической экспертизы	162
10.2. Вопросы, разрешаемые экспертом-бухгалтером	170
10.3. Основания и порядок назначения и проведения первичной, дополнительной и повторной судебной экономической экспертизы	174
10.4. Права, обязанности и ответственность эксперта-бухгалтера	180
10.5. Заключение эксперта-бухгалтера	182

ВВЕДЕНИЕ

Проблемы экономической безопасности Республики Беларусь приобрели особую актуальность в последние десятилетия в связи с ускоренными процессами глобализации мировых экономических отношений и интеграции многих государств, в том числе и Республики Беларусь, в различных сферах деятельности. Одной из угроз экономической безопасности Республики Беларусь может быть состояние правопорядка в сфере хозяйственной деятельности. Рост экономической преступности, сопровождающийся ростом криминализации экономики, массовое сокрытие и уклонение от уплаты налогов, незаконный перевод финансовых средств за границу, консолидация преступников, повышение уровня их организованности и квалификации при совершении экономических преступлений, рост коррупционных связей, втягивание в совершение преступлений представителей органов власти и управления как через подкуп, так и путем шантажа и угроз, коррумпирование государственных служащих, работающих по направлению внешнеэкономической деятельности, что приводит к заключению невыгодных для республики контрактов как предпринимательскими, так и государственными структурами, рост взяточничества, использование служебного положения в целях получения неэквивалентной затратам труда части общественного богатства, рост хищений, как мелких, так и в особо крупных размерах, трансформация общественной оценки совершаемых деяний в сторону оправдания преступлений рыночными преобразованиями, проникновение преступных сообществ или их формирование в сфере кредитно-финансовых отношений, расширение круга финансовых манипуляций на грани закона или с использованием «правовых дыр» в законодательстве, регулирующем кредитно-финансовые отношения (предоставление крупных кредитов частнопредпринимательским структурам без соответствующих гарантий и за участие в их прибылях), перевод государственных средств на счета подставных фирм или частных счетов в зарубежных банках, контрабанда, легализация преступно нажитых капиталов, отмывание доходов от преступной деятельности, появление новых видов и способов совершения преступлений в сфере экономики – далеко не полный перечень внутренних угроз экономической безопасности государства.

Для того чтобы преодолеть эти трудности и обеспечить эффективное противодействие экономической преступности сотрудники правоохранительных органов должны обладать необходимыми знаниями в сфере экономики, бухгалтерского учета, финансов и других экономи-

ческих дисциплин. К числу учебных дисциплин, формирующих современных юристов с высшим образованием и определяющих уровень их профессиональной компетенции в практической деятельности по противодействию экономической преступности, относится наряду с другими «Судебная бухгалтерия». Освоение данной учебной дисциплины позволяет обучающимся приобрести необходимые теоретические знания по использованию защитных свойств бухгалтерского учета в противодействии экономическим правонарушениям и преступлениям. Наличие соответствующей экономической и юридической подготовки позволит сотрудникам правоохранительных органов целенаправленно применять и организовывать в практической деятельности поиск признаков экономических преступлений в учетной информации хозяйствующих субъектов, использовать помощь специалиста-бухгалтера, специалиста-экономиста и эксперта-бухгалтера, объективно оценивать и использовать информацию, полученную в ходе оперативно-розыскной деятельности.

В настоящее время по-новому встает вопрос о правовом значении бухгалтерского учета, его институтах и инструментах. Появляются проблемы соотношения бухгалтерского учета, хозяйственной (предпринимательской) деятельности, налогообложения и их правового регулирования. Судебная бухгалтерия неразрывно связана с материальным и процессуальным законодательством, бухгалтерским, финансовым, налоговым, уголовным правом, уголовным процессом, административным правом, административным процессом, криминалистикой и криминологией.

Данная учебная дисциплина призвана обеспечить роль теоретического основания, с которого начинается всестороннее и системное овладение научными знаниями по использованию защитных свойств бухгалтерского учета в юридической практике. Следовательно, с одной стороны, данная учебная дисциплина способствует углублению теоретических знаний полученных при изучении юридических дисциплин, с другой стороны, дополняет учетно-экономические знания юридическими, что позволяет обобщить представление об экономических и юридических категориях и на этой основе эффективно использовать полученные знания на практике.

ПРЕДМЕТ, ЗАДАЧИ И СТРУКТУРА СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

1.1. Понятие, предмет, задачи и метод судебной бухгалтерии

Переход к рыночным отношениям вызвал существенные изменения не только в социально-экономической и политической сферах жизни нашего общества, но и в учетно-контрольной системе управления экономикой, в ее законодательном, нормативном, методическом и кадровом обеспечении. Изменилась сама сущность учета, поскольку бухгалтерский учет является зеркалом хозяйственной жизни хозяйствующего субъекта. Меняется форма собственности на средства производства, значит, изменились цель и задачи бухгалтерского учета.

Выполняя функции государственного контроля, сотрудники правоохранительных органов сталкиваются в своей деятельности с рядом экономических правонарушений. Выявить и пресечь их, провести профилактическую работу, определить метод и способ контроля, своевременно назначить и в установленные сроки провести инвентаризацию, документальную проверку, экономическую экспертизу, оценить материалы проверки, квалифицировать действия должностных и материально ответственных лиц на их основании невозможно без специальных экономических и юридических знаний. Особую значимость в этой связи приобретает такая прикладная дисциплина, как судебная бухгалтерия.

Судебная бухгалтерия как отрасль прикладных научных знаний длительное время формировалась в рамках криминалистической науки путем приспособления различных экономических дисциплин к задачам расследования преступлений, путем интеграции экономических и юридических знаний. Значительный вклад в развитие данной науки внесли такие известные ученые, как Г.А. Атанесян, С.П. Голубятников, В.Г. Дрейден, Е.С. Дубоносов, З.П. Климова, Н.В. Кудрявцева, Е.С. Леханова, В.Б. Любкин, С.С. Остроумов, П.К. Пошюнас, А.М. Ромашов, Л.А. Сергеев, В.Г. Танасевич, Г.А. Шумаков, С.П. Фортинский.

Судебная бухгалтерия – специальная комплексная дисциплина, имеющая целью разработку теоретических и практических вопросов использования экономических и бухгалтерских знаний в юридической практике.

Судебная бухгалтерия является экономико-правовой дисциплиной. Она разрабатывает новые методы исследования экономической информации и тем самым обогащает юридическую и экспертную практику. По мнению Г.А. Шумакова, судебная бухгалтерия изучает законо-

мерности отражения в системе бухгалтерского учета негативных изменений в производственной, хозяйственной, финансовой деятельности хозяйствующего субъекта, вызванных совершением преступления или иного правонарушения, и вырабатывает на этой основе специальные приемы и методы выявления и исследования таких изменений. Е.С. Дубоносов считает, что судебная бухгалтерия – дисциплина, изучающая закономерности использования учетно-экономических знаний в юридической практике.

Предметом судебной бухгалтерии являются защитные функции бухгалтерского учета, обуславливающие закономерности их использования в юридической практике. Защитные функции бухгалтерского учета вытекают из общих свойств учета и способствуют тому, что имевшее место событие преступления формирует в учетных данных различные признаки и следы, которые могут содействовать выявлению преступления или иного правонарушения сотрудниками контрольно-ревизионных и правоохранительных органов, экспертных учреждений.

По отношению к совершенному противоправному деянию выделяют превентивную и охранительную (следообразующую) защитные функции бухгалтерского учета. *Превентивная функция* заключается в предварительном контроле финансово-хозяйственной деятельности, что, в свою очередь, затрудняет совершение преступления или иного правонарушения. *Охранительная (следообразующая) функция* проявляется после совершения преступления. Она обеспечивается способностью системы бухгалтерского учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать в себе различную информацию, а именно следы противоправной деятельности.

Целью изучения судебной бухгалтерии является получение комплексных экономико-правовых знаний, необходимых для решения задач, возникающих в уголовном и гражданском судопроизводстве.

Исходя из указанной цели, основными **задачами** изучения судебной бухгалтерии являются:

- овладение основами бухгалтерского учета, его понятиями, методами и защитными функциями;
- формирование навыков исследования бухгалтерского учета при осуществлении правоохранительной и правоприменительной деятельности;
- получение знаний о правовом регулировании бухгалтерского учета и деятельности по его применению в юридической практике;
- приобретение знаний и практических навыков назначения судебных экономических экспертиз, документальных проверок; использования помощи специалистов в области бухгалтерского учета при произ-

водстве следственных действий; анализа и оценки результатов исследований, проведенных специалистами.

Метод судебной бухгалтерии – совокупность приемов и способов, используемых для выявления признаков противоправной деятельности, отраженных в различных источниках учетной информации. В судебной бухгалтерии используются общенаучные (анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, моделирование и т. д.) и специальные (бухгалтерский, документальный, экономический анализ) методы.

Бухгалтерский анализ основан на использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (баланс, счета, двойная запись, оценка и калькуляция).

Документальный анализ построен на комплексной экономической и юридической оценке документов как материальных носителей информации о негативных отклонениях в финансово-хозяйственной деятельности.

Экономический анализ – изучение системы показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность субъекта хозяйствования. Базируется на принципе непротиворечивости технико-экономических показателей (себестоимость, доход, прибыль, потребление электроэнергии и т. д.).

Судебная бухгалтерия как учебная дисциплина состоит из общей и особенной частей. Общая часть включает задачи судебной бухгалтерии, ее предмет и методы, а также основные положения использования бухгалтерского, экономического и документального анализа в юридической практике. Особенная часть включает формы использования специальных бухгалтерских и иных экономических знаний; пределы их применения в уголовном и гражданском процессах; основы назначения и проведения судебной бухгалтерской и других судебных экономических экспертиз, документальных проверок, аудита; формы и методы предупреждения экономических преступлений, разрабатываемые с помощью специальных знаний экспертов, и другие вопросы.

1.2. Хозяйственный учет: сущность и значение

В условиях перехода к социально ориентированной рыночной экономике возрастает потребность в своевременном получении достоверной информации о хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта любой формы собственности. Такую информацию предоставляет хозяйственный учет, содержание которого составляют наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных операций.

Хозяйственный учет – количественное отражение и качественная характеристика хозяйственной деятельности с целью контроля и управления ею. Для всестороннего отражения сложной и многогранной

деятельности хозяйствующего субъекта используются такие виды хозяйственного учета, как оперативно-технический, бухгалтерский, статистический, налоговый.

Оперативно-технический учет является системой быстрого получения и представления необходимой информации в ходе совершения хозяйственных операций с целью принятия оперативных управленческих решений.

Бухгалтерский учет – система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах хозяйствующего субъекта посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности. Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что информация об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах хозяйствующего субъекта формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения хозяйствующего субъекта продолжать или прекратить свою деятельность в дальнейшем.

Принцип обособленности означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы хозяйствующего субъекта учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) хозяйствующего субъекта.

Принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Принцип соответствия доходов и расходов означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии).

Принцип правдивости означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы хозяйствующего субъекта отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

Принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции хозяйствующего субъекта отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания.

Принцип осмотрительности означает, что учетная оценка активов и доходов хозяйствующего субъекта не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена.

Принцип нейтральности означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности хозяйствующего субъекта информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата.

Принцип полноты означает наличие в отчетности хозяйствующего субъекта всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения хозяйствующего субъекта.

Принцип понятности заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности хозяйствующего субъекта информации.

Принцип сопоставимости означает возможность сравнения отчетности хозяйствующего субъекта за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других хозяйствующих субъектов.

Принцип уместности означает полезность содержащейся в отчетности хозяйствующего субъекта информации для принятия пользователями решений, касающихся его финансового положения.

Статистический учет отражает количественную и качественную стороны массовых социально-экономических явлений и процессов, их тенденции, закономерности и взаимосвязи по отраслям национальной экономики и в целом по республике, используя данные оперативной, бухгалтерской и статистической отчетности.

Налоговый учет применяется для получения показателей, от величины которых исчисляются суммы налогов и разных платежей в бюджет и специальные фонды.

Оперативно-технический, бухгалтерский, статистический, налоговый учеты взаимосвязаны и образуют единую систему хозяйственного учета.

В ряде зарубежных стран существует деление хозяйственного учета на финансовый и управленческий. Финансовый учет направлен на получение конечных результатов работы хозяйствующего субъекта, управленческий – на получение информации для управления производственными процессами внутри него.

В хозяйственном учете используются три вида измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

Натуральные (количественные) измерители применяются для учета количества однородных средств в натуральной форме (штуки, килограммы, тонны, метры, литры, кубометры и т. д.). Они удобны для учета и контроля за сохранностью средств, но не позволяют суммировать разнородные средства.

Трудовые измерители позволяют установить количество затраченного труда в единицу времени в процессе производственной деятельности. Они выражаются в рабочих днях, часах и используются для учета отработанного времени, расчета заработной платы, производительности труда.

Денежные измерители являются средством выражения расчетных и кредитных связей между хозяйствующими субъектами, средством обобщения разнородной информации для составления баланса хозяйствующим субъектом, выявления резервных возможностей его денежных средств. Они выражаются в национальных рублях, иностранной валюте, чеках, аккредитивах, векселях, облигациях, акциях и т. д.

Каждый из трех измерителей может применяться как отдельно, так и в сочетании друг с другом.

1.3. Предмет, метод, задачи и объекты бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета являются имущество хозяйствующего субъекта, движение хозяйственных средств и источников их формирования, вся финансово-хозяйственная деятельность в процессе производства. Имущество хозяйствующего субъекта вместе с внеоборотным и оборотным капиталом составляют его активы; источники средств, включая собственный, заемный капитал, или обязательства, – пассивы.

Метод бухгалтерского учета – упорядоченная система сбора, обработки, обобщения информации о состоянии и движении объектов учета путем сплошного, непрерывного и документального отражения способом двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. В эту систему входят наблюдение, измерение, регистрация, обобщение. Каждому этапу соответствуют отдельные частные приемы и способы. Все приемы и способы применяются в строгой последовательности.

Наблюдение осуществляется с помощью документации и инвентаризации.

Документация представляет собой способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета (составных элементов его предмета), позволяющий осуществлять за ними сплошное и непрерывное наблюдение. При помощи документации охватывается каждая хозяйственная операция.

При *инвентаризации* проверяется соответствие фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета. Она проводится при передаче имущества, смене материально ответственных лиц, установлении фактов хищений, в случае стихийных бедствий, составлении бух-

галтерской отчетности. Ее данные служат для приведения показателей бухгалтерского учета в соответствие действительности, отражая те объекты и явления, которые по каким-либо причинам своевременно не были охвачены учетом.

Документация и инвентаризация применяются для получения первичных данных об объектах бухгалтерского учета. Материалы документации и инвентаризации дают возможность наблюдать за действиями материально ответственных лиц, законностью совершаемых операций, правильностью хранения средств и т. д.

Измерение осуществляется с помощью оценки и калькуляции. Они используются для выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе.

Информация в документации о наличии и изменении в составе имущества подвергается дальнейшей обработке. Особенностью бухгалтерского учета является то, что измерение осуществляется в денежных измерителях – рублях, но данные бухгалтер получает в различных измерителях (натуральные, трудовые, денежные). При помощи *оценки* осуществляется перевод натуральных и трудовых показателей в денежное выражение на основании действующих цен.

В случае отсутствия цены ее вычисляют (калькулируют), заполняя при этом специальный бланк (калькуляцию).

При помощи *калькуляции* в денежном выражении исчисляется себестоимость произведенной единицы продукции или выполненных работ, оказанных услуг (перевозки, ремонт и т. д.) по установленной номенклатуре затрат. Калькуляции себестоимости продукции могут быть плановыми, нормативными и отчетными.

Регистрация – запись данных о наличии средств и изменении их состояния. Она осуществляется с помощью системы счетов, которые открываются на каждый вид средств и источников их образования, и двойной записи.

Счет бухгалтерского учета представляет собой способ экономической группировки однородных средств и их источников, предназначенный для систематического, текущего отражения средств хозяйствующего субъекта и источников их формирования в целях оперативного контроля за ними.

Отражение хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета в денежном выражении осуществляется при помощи *двойной записи*. Каждая хозяйственная операция записывается на счетах бухгалтерского учета дважды в одинаковой сумме – в дебет одного и кредит другого счета.

Обобщение осуществляется в отчетности.

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, комплексно характеризующих имущественное положение и финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта за отчетный период.

Баланс является способом экономической группировки и обобщения имущества по составу, размещению и источникам формирования, выраженным в денежной оценке и составленным на определенную дату. Баланс состоит из двух частей – актива и пассива.

Перечень объектов бухгалтерского учета устанавливается законодательством, типовыми планами счетов бухгалтерского учета, содержанием отчетности. Степень детализации объектов в бухгалтерском учете (аналитический учет) устанавливается каждым хозяйствующим субъектом самостоятельно.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о состоянии и движении капитала хозяйствующего субъекта для внутренних и внешних пользователей;
- своевременное обеспечение необходимой информацией, предотвращение негативных результатов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, выявление резервов роста его прибыли и финансовой устойчивости;
- совершенствование методологии и организации бухгалтерского учета на основе международных стандартов;
- сохранение коммерческой тайны, информации, являющейся конфиденциальной для хозяйствующего субъекта, и представление ее при необходимости другим пользователям в соответствии с действующим законодательством.

Объектами бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта как имущественного комплекса являются:

- все виды имущества, предназначенного для его деятельности (активы);
- его обязательства (пассивы – источники формирования средств);
- хозяйственные операции, вызывающие изменение состава имущества и обязательств.

По **сроку использования** активы можно разделить на активы долгосрочного использования и активы краткосрочного использования.

Активы долгосрочного использования длительно используются (более 12 месяцев) и многократно участвуют в производственных циклах, не меняют (не теряют) своей натурально-вещественной формы, но постепенно изнашиваются, перенося свою стоимость на готовую продукцию:

- основные средства – совокупность вещей, сохраняющих свою натуральную форму и используемых хозяйствующим субъектом в

хозяйственной деятельности в течение длительного периода (более 12 месяцев);

- нематериальные активы – совокупность не имеющего вещественной формы оцениваемого имущества, сохраняющего свое содержание и используемого хозяйствующим субъектом в хозяйственной деятельности в течение длительного периода (более 12 месяцев). Нематериальные активы – идентифицируемые активы, не имеющие натурально-вещественной формы, используемые в деятельности хозяйствующего субъекта, способные приносить экономические выгоды, со сроком полезного использования более 12 месяцев, стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, т. е. имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);

- доходные вложения в материальные активы – расходы хозяйствующего субъекта в виде вложений в материальные активы, сдаваемые в аренду, приобретаемые для передачи в лизинг;

- вложения во внеоборотные активы – вложения хозяйствующего субъекта в имущество, которое впоследствии будет введено в эксплуатацию как объекты основных средств, нематериальных активов;

- долгосрочные финансовые вложения – вклады в уставные капиталы других юридических лиц, облигации, предоставленные займы, кредиты, которые, как правило, не теряют своей стоимости и способны приносить доход в виде дивидендов, процентов в течение длительного времени.

Активы краткосрочного использования участвуют в экономических процессах однократно и в течение короткого периода (менее 12 месяцев), изменяя свою натурально-вещественную форму, и полностью потребляются:

- сырье и материалы – предметы, составляющие вещественную основу изготавливаемой продукции;

- незавершенное производство – продукция, которая к концу отчетного периода не прошла все стадии технологической обработки;

- готовая продукция – продукция, которая к концу отчетного периода прошла все стадии технологической обработки и сдана на склад;

- товары отгруженные – продукция, отгруженная покупателям, за которую не поступили денежные средства на счета хозяйствующего субъекта;

- налоги по приобретенным ценностям – сумма НДС по приобретенным ценностям;

- дебиторская задолженность – задолженность перед данным хозяйствующим субъектом других юридических и физических лиц;

- краткосрочные финансовые вложения – инвестиции хозяйствующего субъекта в уставные капиталы других хозяйствующих субъектов (приобретение акций), приобретение государственных ценных бумаг, а также займы другим организациям;

- денежные средства – остатки денежных средств на расчетных, валютных, специальных счетах в банке, небанковской кредитно-финансовой организации, а также остаток наличных денежных средств в кассе хозяйствующего субъекта.

По *источникам образования средств* объекты учета, в свою очередь, подразделяются на собственные источники и заемные источники.

К *собственным источникам* относятся:

- уставный капитал – сумма средств, первоначально переданная хозяйствующему субъекту его учредителями, она записана в уставе, утверждена в регистрирующем органе;

- прибыль – превышение доходов над расходами;

- резервный капитал – образуется за счет прибыли, остающейся в распоряжении хозяйствующего субъекта согласно законодательству или учредительным документам;

- целевое финансирование – образуется за счет средств, полученных из бюджетных, внебюджетных фондов, от других хозяйствующих субъектов и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

В процессе деятельности хозяйствующего субъекта у него временно может возникнуть потребность в дополнительных средствах. В этом случае он может их занять у банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, т. е. взять кредиты. Задолженность возникает также и при запаздывании платежей. Тогда хозяйствующий субъект некоторое время использует средства, уже не принадлежащие ему. Эта задолженность называется кредиторской.

К *заемным источникам* относятся:

- долгосрочные кредиты и займы – кредиты банков, небанковских кредитно-финансовых организаций и займы сроком погашения свыше 12 месяцев;

- краткосрочные кредиты и займы – кредиты банков, небанковских кредитно-финансовых организаций и займы сроком погашения до 12 месяцев;

- кредиторская задолженность – задолженность хозяйствующего субъекта перед другими хозяйствующими субъектами и физическими лицами (кредиторами);

- обязательства по расчетам – задолженность хозяйствующего субъекта перед бюджетом, фондом социальной защиты населения (ФСЗН), работниками по оплате труда и т. д.

БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

2.1. Понятие, сущность и структура бухгалтерских счетов

Для учета хозяйственных операций используются счета бухгалтерского учета, на которых отражаются средства хозяйствующего субъекта и источники их формирования.

Счет бухгалтерского учета представляет собой способ экономической группировки однородных средств и их источников, предназначенный для систематического, текущего отражения средств хозяйствующего субъекта и источников их формирования в целях оперативного контроля над ними.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу в виде буквы «т» и включает в себя следующие элементы:

- код (номер) счета, соответствующий номеру в плане счетов бухгалтерского учета для хозяйствующих субъектов всех форм собственности;
- наименование счета, соответствующее определенному виду или группе однородных средств и их источников;
- левая часть – дебет (лат. *debet* – он имеет), правая часть – кредит (лат. *credit* – он должен), сокращенно эти названия записывают: дебет – Д-т или Д; кредит – К-т или К;
- сальдо – остаток наличия средств или источников на определенную дату, обычно на начало и конец месяца (конечное сальдо текущего месяца переносится на начало следующего месяца), сокращенно записывают: сальдо – С-до или С, начальное сальдо – С_н, конечное сальдо – С_к;
- оборот – общая сумма хозяйственных операций за отчетный период без начального сальдо, сокращенно записывают: Об, Об-т или О.

Все счета бухгалтерского учета систематизированы в плане счетов.

План счетов бухгалтерского учета – основа бухгалтерского учета, представляет собой систематизированный перечень применяемых счетов, в котором они группируются по разделам. Каждый счет имеет свое наименование и цифровой код (номер). К ряду счетов предлагаются наименования и цифровые коды субсчетов.

Для обеспечения единообразного ведения бухгалтерского учета, облегчения составления сводных балансов и отчетности с целью полу-

чения необходимой объективной информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта, отрасли экономики и использования данной информации для управления финансово-хозяйственной деятельностью и в целом экономикой государства в законодательном порядке утверждается **типовой план счетов бухгалтерского учета**.

Типовой план счетов бухгалтерского учета служит основой для разработки плана счетов бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, обеспечивает единообразное ведение бухгалтерского учета и позволяет использовать информацию бухгалтерского учета для управления финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта, отрасли и в целом в государстве (статистическая отчетность базируется на информации бухгалтерской отчетности). Кроме того, регистрация информации о хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи позволяет контролирующим (надзорным) и правоохранительным органам предупреждать, выявлять, пресекать и расследовать экономические преступления.

В настоящее время в республике для хозрасчетных хозяйствующих субъектов применяется типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50; для бюджетных организаций – план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2010 г. № 50; для банков и небанковских кредитно-финансовых организаций – план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением правления Национального банка Республики Беларусь от 29 августа 2013 г. № 506; для страховых организаций – Инструкция об особенностях бухгалтерского учета доходов и расходов страховыми организациями, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11 января 2010 г. № 2.

Министерства и ведомства могут по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Хозяйствующим субъектам разрешено при необходимости исключать, объединять или дополнительно вводить отдельные субсчета, устанавливать перечень аналитических счетов.

Использование планов счетов регулируется инструкциями о порядке применения планов счетов бухгалтерского учета, утвержденными вышеуказанными нормативными правовыми актами. В них даются характеристика каждого счета и учитываемого на нем объекта, взаимосвязь данного счета с другими счетами, объекты аналитического учета.

2.2. Виды бухгалтерских счетов

В зависимости от объекта учета хозяйственной операции бухгалтерские счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные.

Счета, предназначенные для учета состояния, движения и изменения состава имущества, называются **активными**.

На активных счетах сальдо записывается по дебету счета, увеличение средств отражается по дебету, уменьшение – по кредиту.

Сальдо конечное активного счета определяется по формуле

$$ДС_k = ДС_n + ДО - КО,$$

где $ДС_k$ – дебетовое сальдо конечное; $ДС_n$ – дебетовое сальдо начальное; ДО – дебетовый оборот; КО – кредитовый оборот.

Схематично активный счет имеет следующий вид:

Код и наименование счета	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное	
Запись хозяйственных операций, увеличивающих средства	Запись хозяйственных операций, уменьшающих средства
Оборот по дебету счета	Оборот по кредиту счета
Сальдо конечное	

Счета, предназначенные для учета состояния, движения и изменения источников средств (обязательств), называются **пассивными**.

На пассивном счете сальдо и хозяйственные операции по увеличению источника формирования средств отражаются по кредиту счета, по уменьшению источника – по дебету счета.

Сальдо конечное пассивного счета определяется по формуле

$$КС_k = КС_n + КО - ДО,$$

где $КС_k$ – кредитовое сальдо конечное; $КС_n$ – кредитовое сальдо начальное; КО – кредитовый оборот; ДО – дебетовый оборот.

Схематично пассивный счет имеет следующий вид:

Код и наименование счета	
Дебет	Кредит
	Сальдо начальное
Запись хозяйственных операций, связанных с уменьшением источников средств	Запись хозяйственных операций, связанных с увеличением средств
Оборот по дебету счета (все хозяйственные операции без сальдо начального)	Сальдо конечное

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете есть группа счетов, которые называются **активно-пассивными**. Сальдо на таких счетах может отражаться одновременно по дебету и кредиту счета (называется развернутым сальдо).

Дебетовое сальдо означает дебиторскую задолженность, т. е. задолженность других хозяйствующих субъектов перед самим хозяйствующим субъектом.

Кредитовое сальдо означает кредиторскую задолженность, т. е. задолженность хозяйствующего субъекта перед другими хозяйствующими субъектами.

Сальдо конечное на активно-пассивном счете определяется следующим образом:

– определяется дебетовая сумма по формуле $Д = ДС_n + ДО$;

– определяется кредитовая сумма по формуле $К = КС_n + КО$;

– если $Д > К$, то дебетовое сальдо конечное рассчитывается по формуле $ДС_k = Д - К$;

– если $Д < К$, то кредитовое сальдо конечное рассчитывается по формуле $КС_k = К - Д$.

Схематично активно-пассивный счет имеет следующий вид:

Код и наименование счета	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное (дебиторская задолженность)	Сальдо начальное (кредиторская задолженность)
Запись хозяйственных операций, связанных с увеличением дебиторской задолженности или уменьшением кредиторской задолженности	Запись хозяйственных операций, связанных с увеличением кредиторской задолженности или уменьшением дебиторской задолженности
Оборот по дебету счета	Оборот по кредиту счета
Сальдо конечное (дебиторская задолженность)	Сальдо конечное (кредиторская задолженность)

В бухгалтерском учете хозяйствующих субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность, применяются синтетические счета, субсчета и аналитические счета.

Синтетические счета служат для получения обобщенной информации учета в денежном измерителе и являются счетами первого порядка, или главными счетами.

Субсчета предназначены для группировки (обобщения) в денежном измерителе данных аналитических счетов в пределах синтетического с целью получения по группе аналитических счетов сводных показателей, необходимых для оперативного управления и составления отчетности.

Аналитические счета используются для детализации объектов учета, отражаемых на синтетических счетах и субсчетах. Они открываются в развитие сложных объектов учета и подробно характеризуют содержание последних. Наряду с денежным измерителем на аналитических счетах объекты учета могут отражаться в натуральных и трудовых измерителях. Сальдо, дебетовые и кредитовые обороты по совокупности аналитических счетов за отчетный период всегда должны быть равны сальдо и оборотам по синтетическому счету (субсчету), в развитие которого открыты аналитические счета.

Наименование, содержание и назначение синтетических счетов устанавливаются государственными органами управления, а аналитических счетов и субсчетов – самими хозяйствующими субъектами.

Обобщенное отражение объектов бухгалтерского учета в денежном измерителе на синтетических счетах (субсчетах) называется **синтетическим учетом**.

Отражение составных частей отдельных видов средств, их источников и хозяйственных процессов в системе аналитических счетов называется **аналитическим учетом**. Он детализирует данные синтетического учета. Для целей управления хозяйствующим субъектом нужна информация как синтетического, так и аналитического учета. Так, для руководства хозяйствующего субъекта важна информация не только об общей стоимости имеющихся материалов в денежном измерителе на определенную дату, отражаемая на синтетическом счете 10 «Материалы» и его субсчетах, но и наличие их определенных групп, видов, марок, фасонов, сортов и т. д. в натуральном и денежном измерителях, отражаемых на соответствующих аналитических счетах, открытых к синтетическому счету 10 «Материалы» и его субсчетам.

Хозяйственные операции отражаются в учете хронологическими и систематическими записями.

Хронологическая запись – отражение операций по мере их совершения в отчетном периоде. Целями такой записи являются регистрация всех операций и обеспечение полноты учета. Примером хронологической записи является составление регистрационного журнала операций на малых предприятиях, в котором регистрируются все операции отчетного периода по мере их совершения с отражением каждой из них отдельной строкой по дебету и кредиту соответствующих счетов.

Систематическая запись – отражение операций на счетах в соответствии с правилом двойной записи по определенной системе.

Для проверки полноты и правильности отражения хозяйственных операций на счетах составляются оборотные ведомости по синтетическим счетам и оборотные ведомости по субсчетам и аналитическим счетам, открытым к тому или иному синтетическому счету.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам составляется по итоговым данным синтетических счетов (сальдо на начало отчетного периода, дебетовый оборот, кредитовый оборот, сальдо на конец отчетного периода) и имеет следующий вид (цифры условные).

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за январь 20__ г. (р.)

Наименование счета	Сальдо на 1 января 20__ г.		Обороты за январь 20__ г.		Сальдо на 1 февраля 20__ г.	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7
Основные средства	34500	—	—	—	34500	—
Сырье и материалы	5200	—	3800	5400	3600	—
Поставщики	—	—	—	3800	—	3800
Производство	—	—	5400	—	5400	—
Уставный фонд	—	39700	—	—	—	39700
<i>Итого</i>	39700	39700	9200	9200	43500	43500

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должны получиться три пары равных итогов.

Первая пара – дебетовое сальдо на начало отчетного периода по всем счетам (в нашем примере – 39 700 р.) должно равняться итогу кредитового сальдо. Данное тождество обусловлено тем, что оно отражает одну и ту же сумму средств хозяйствующего субъекта на начало отчетного периода, но в двух группировках – по их составу и размещению (дебетовое сальдо по счетам) и по источникам образования (кредитовое сальдо по счетам).

Вторая пара – тождество дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам (в нашем примере – 9 200 р.) связано с применением правила двойной записи на счетах.

Третья пара – тождество дебетового и кредитового сальдо на конец отчетного периода по всем счетам (в нашем примере – 43 500 р.) объясняется теми же причинами, что обусловили равенство первой пары итогов.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по их итоговым данным (сальдо на начало отчетного периода, дебетовый оборот, кредитовый оборот, сальдо на конец отчетного периода).

Форма оборотной ведомости по аналитическим счетам, предназначенная для учета товарно-материальных ценностей, имеет следующий вид (цифры условные).

**Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 10 «Материалы»
за январь 20__ г.**

Наименование аналитическо- го счета	Едини- ца изме- рения	Цена за едини- цу, р.	Сальдо на 1 января 20__ г.		Обороты за январь 20__ г.				Сальдо на 1 февраля 20__ г.	
			количество	сумма, р.	дебет		кредит		количество	сумма, р.
					количество	сумма, р.	количество	сумма, р.		
Материал А	кг	10	300	3000	100	1000	300	3000	100	1000
Материал Б	кг	10	220	2200	280	2800	240	2400	260	2600
<i>Итого</i>	—	—	—	5200	—	3800	—	5400	—	3600

Основное назначение оборотных ведомостей по субсчетам и аналитическим счетам – убедиться в соответствии данных синтетического и аналитических счетов. Сальдо на начало и конец отчетного периода, дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам и аналитическим счетам должны быть тождественны соответствующим данным по синтетическому счету, в развитие которого они открыты.

Форма оборотной ведомости по субсчетам и аналитическим счетам, не связанным с отражением товарно-материальных ценностей (например, по счетам учета расчетов), такая же, как и форма оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Наряду с оборотными в учете также используются **сальдовые ведомости** для контроля за правильностью ведения записей на счетах. В сальдовых ведомостях указываются наименования синтетических счетов, субсчетов или аналитических счетов и сальдо по ним на начало или конец отчетного периода.

2.3. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета

Каждая хозяйственная операция записывается на счетах бухгалтерского учета дважды в одинаковой сумме – в дебет одного и кредит другого счета.

Двойная запись – элемент метода бухгалтерского учета. Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственных операций при помощи двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**.

Запись хозяйственных операций на корреспондирующих счетах с указанием их дебета и кредита вместе с суммой называется **бухгалтерской проводкой**. Бухгалтерские проводки бывают простые и сложные.

В *простой проводке* корреспондируют только два счета, на одном из которых сумма отражается по дебету, на втором та же самая сумма – по кредиту.

Например: остаток денежных средств на расчетном счете предприятия в банке составил 10 тыс. р. В кассу предприятия поступило с расчетного счета 5 тыс. р. По содержанию данной хозяйственной операции объектом учета являются денежные средства в кассе и в банке. Следовательно, согласно плану счетов (для небюджетных организаций) корреспондировать в данной операции будут два активных счета: счет 50 «Касса», счет 51 «Расчетный счет».

Данная хозяйственная операция привела к увеличению денежных средств в кассе и уменьшению их на расчетном счете. Так как счета 50 и 51 являются активными, то по дебету счета 50 «Касса» будет отражаться увеличение денежных средств в кассе, а по кредиту счета 51 «Расчетный счет» – уменьшение денежных средств на расчетном счете предприятия.

Схематично данная операция выглядит следующим образом:

51 «Расчетный счет»		50 «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
С _н 10000		С _н 0	
	5000	5000	
О 0	О 5000	О 5000	О 0
С _к 5000		С _к 5000	

Бухгалтерская запись данной хозяйственной операции выглядит следующим образом:

Д сч. 50 «Касса» –

К сч. 51 «Расчетные счета» 5 000.

В *сложной бухгалтерской проводке* дебет одного счета может корреспондировать с кредитами нескольких счетов или кредит одного счета – с дебетами нескольких счетов. Любую сложную проводку всегда можно записать несколькими простыми проводками.

Для правильного установления корреспонденции счетов необходимо:

- внимательно изучить и проверить первичный документ, подтверждающий хозяйственную операцию;
- исходя из содержания хозяйственной операции определить объекты учета, которые она затрагивает;
- определить коды счетов, на которых хозяйственные операции будут отражаться;
- установить изменения на счетах (увеличение или уменьшение) в результате совершения хозяйственной операции.

Далее исходя из схем записей на активных и пассивных счетах составить корреспонденцию счетов.

2.4. Взаимосвязь бухгалтерских счетов с балансом

Бухгалтерские счета взаимосвязаны с бухгалтерским балансом. Баланс составляется на основании сальдо по счетам бухгалтерского учета.

Баланс (фр. balance – весы) означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Балансовое обобщение информации широко применяется в учете, анализе финансово-хозяйственной деятельности для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений. Оно характеризуется двойственным характером отражения объектов и синтетическим обобщением информации.

Бухгалтерский баланс – способ обобщения и группировки имущества хозяйства и источников его образования на определенную дату в денежном измерении.

Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, составленную из двух частей: верхняя часть – актив – отражает имущество субъекта хозяйствования, а нижняя часть – пассив – источники его образования.

Схематично форма баланса имеет следующий вид:

Номер раздела	Наименование раздела	Группа статей	Сумма
1	2	3	4
АКТИВ			
I	Внеоборотные активы	Нематериальные активы. Основные средства	
	<i>Итого по разделу I</i>		
II	Оборотные активы	Материалы. Готовая продукция. Дебиторская задолженность. Денежные средства	
	<i>Итого по разделу II</i>		
III	Активы, отвлеченные из оборота	Дебиторская задолженность	
	<i>Итого по разделу III</i>		
	БАЛАНС		
ПАССИВ			
IV	Капитал и резервы	Уставный фонд. Резервный капитал. Нераспределенная прибыль отчетного года	
	<i>Итого по разделу IV</i>		

Номер раздела	Наименование раздела	Группа статей	Сумма
1	2	3	4
V	Долгосрочные обязательства	Заемные средства. Прочие обязательства	
	<i>Итого по разделу V</i>		
VI	Краткосрочные обязательства	Заемные средства. Краткосрочная задолженность.	
	<i>Итого по разделу VI</i>		
	БАЛАНС		

В балансе всегда должно присутствовать тождество итогов актива и пассива (имущество хозяйства равно источникам его образования). Итоги по активу и пассиву баланса называются **валютой баланса**.

Каждый из разделов актива и пассива баланса включает экономически однородные виды средств и источников, которые называются **статьями баланса**.

Ежедневно хозяйствующими субъектами совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину хозяйственных средств и источников их образования. Поскольку баланс отражает состояние средств и источников их образования, каждая операция вызывает его изменения. В зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на четыре типа.

Хозяйственные операции первого типа вызывают изменение только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется. К этому типу можно отнести операции по поступлению денежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче денежных средств из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетным лицом в кассу, отпуску материалов со склада в производство, поступлению из производства готовой продукции на склад, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и т. д. Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$П = А \pm X,$$

где П – пассив; А – актив; X – изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

Хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог баланса не меняется. К этому типу относятся операции по погашению задолженности поставщику за счет полученного кредита в банке, небанковской кредитно-финансовой организации, удержанию налогов из заработной платы персонала, ис-

пользованию прибыли на создание фондов специального назначения и др. Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A = P \pm X.$$

Хозяйственные операции третьего типа вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но тождество между ними сохраняется. Происходит увеличение хозяйственных средств и источников их образования. К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы персоналу за изготовление продукции, поступлением материалов от поставщиков и т. д. Этот тип балансовых изменений можно записать уравнением

$$A + X = P + X.$$

Хозяйственные операции четвертого типа вызывают уменьшение и в активе, и в пассиве баланса. Итоги актива и пассива баланса уменьшаются на равную величину. Тождество между ними сохраняется. Этот тип балансовых операций можно записать уравнением

$$A - X = P - X.$$

Баланс имеет большое значение для руководства хозяйствующим субъектом. Он отражает состояние средств в обобщенной их совокупности на тот или иной момент времени, раскрывает структуру средств и их источников в разрезе видов и групп, удельный вес каждой группы, их взаимосвязь и взаимозависимость.

Данные баланса служат для выявления важнейших показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность хозяйствующего субъекта и его финансовое состояние. Например, по данным баланса:

- определяется обеспеченность средствами, правильность их использования, соблюдение финансовой дисциплины, рентабельность и т. д.;
- выявляются недостатки в работе и финансовом состоянии, а также их причины, с его помощью можно разработать мероприятия по их устранению;
- можно контролировать правильность использования средств целевого назначения.

Особое значение баланс приобретает при контроле и изучении хозяйственной деятельности и финансового состояния хозяйствующего субъекта. При анализе баланса раскрываются новые внутренние взаимосвязи между всеми элементами финансово-хозяйственной деятельности.

Благодаря сжатой и компактной форме баланс является весьма удобным документом. Он дает законченное и цельное представление не только о состоянии средств хозяйствующего субъекта на каждый момент, но и о тех изменениях, которые произошли за тот или иной период времени. Последнее достигается сравнением балансов за ряд отчетных периодов.

БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОКУМЕНТЫ

3.1. Понятие и виды бухгалтерских документов

Документ (от лат. documentum – свидетельство) – «материальный носитель данных (бумага, кино- и фотопленка, магнитная лента и т. д.) с записанной на нем информацией, предназначенной для ее передачи во времени и пространстве. Документы могут содержать тексты, изображения, звуки и т. д. В узком смысле – деловая бумага, юридически подтверждающая какой-либо факт или право на что-то»¹.

С правовой точки зрения документ является одним из видов материальных носителей зафиксированной в нем информации, имеющей значение для принятия организационных, управленческих, правовых, поисковых и познавательных решений.

Документ характеризуется следующими особенностями:

– всегда составляется конкретным человеком, представляет собой результат его целенаправленной деятельности, следовательно, в нем содержатся следы деятельности каждого конкретного человека, принимавшего участие в его составлении;

– данная деятельность направлена на регистрацию (фиксацию) какого-либо реального или вымышленного факта, события, действия или определенных сведений о чем-либо, а иногда и того и другого одновременно;

– осуществляются эти действия различными способами с помощью специальных знаний, навыков, умений и доступных технических средств;

– регистрация (фиксация) отражаемого факта, события, действия или сведений о чем-либо осуществляется на специально изготовленном, пригодном для этих целей материале (бумага, электронные носители информации и т. д.).

Информация, зафиксированная в документе, предназначена для передачи, распространения во времени и пространстве, использования в различных целях.

Бухгалтерский документ – «письменное свидетельство (доказательство) факта совершения хозяйственной операции или право на ее совершение. Бухгалтерские документы, как правило, составляются по установленным формам на бланках, отпечатанных типографским способом»².

¹ Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров [и др.]. 4-е изд. М.: Сов. Энцикл., 1987. С. 404.

² Большой бухгалтерский словарь / сост.: М.Ю. Агафонова [и др.] ; под ред. А.Н. Азриляна. М.: Ин-т новой экономики, 1999. С. 95.

Исходя из требований Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» единственным основанием для регистрации хозяйственной операции в бухгалтерском учете являются **первичные учетные документы** – письменное свидетельство совершения той или иной хозяйственной операции в соответствии с требованиями законодательства.

В соответствии со ст. 10 данного Закона каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом. Таким образом, факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками хозяйственной операции при ее совершении, а если это невозможно, то непосредственно после ее совершения.

Первичный учетный документ, подтверждающий выполнение работ (оказания услуг), может быть составлен подрядчиком (исполнителем) и заказчиком единолично в случаях, определяемых Министерством финансов Республики Беларусь, при условии, что договором, заключенным в письменной форме между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком, предусмотрен такой порядок оформления выполнения работ (оказания услуг).

Законодатель также определяет, что первичные учетные документы составляются на бумажном носителе или в форме электронного документа. При этом, если первичный учетный документ составлен в форме электронного документа, он должен соответствовать требованиям Закона Республики Беларусь от 28 декабря 2009 г. № 113-З «Об электронном документе и электронной цифровой подписи».

Первичные учетные документы, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь, должны содержать следующие обязательные реквизиты (ст. 10 указанного Закона):

- наименование, номер документа, дату его составления;
- наименование хозяйствующего субъекта, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи, позволяющие однозначно идентифицировать участников хозяйственной операции.

Первичные учетные документы должны отвечать следующим *требованиям*:

- соответствовать типовым формам, утвержденным в соответствии с законодательством, регулирующим бухгалтерские правоотношения;
- содержать обязательные реквизиты и быть подписаны лицом, которое имеет право подписи первичного учетного документа;
- быть составлены в момент проведения хозяйственной операции или непосредственно после ее совершения;
- не иметь стертых записей и неоговоренных исправлений (неправильные записи в первичных учетных документах исправляются путем зачеркивания неправильной записи и надписи правильной);
- не содержать исправлений (в кассовых и банковских документах);
- быть составлены на белорусском или русском языке, если на ином языке, то они должны иметь подстрочный перевод на белорусский или русский язык.

Первичные учетные документы должны содержать следующие *сведения*:

- наименование документа, дату его составления;
- наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи;
- иные сведения, не являющиеся обязательными.

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» позволяет в зависимости от характера хозяйственной операции и системы обработки данных вносить в первичные учетные документы исправления, за исключением первичных учетных документов, которыми оформляются прием и выдача наличных денежных средств, и первичных учетных документов, составленных в форме электронного документа. Порядок внесения исправлений в первичные учетные документы определяется Министерством финансов Республики Беларусь и Национальным банком Республики Беларусь в соответствии с их компетенцией. В первичных учетных документах стирание записей и не оговоренные исправления не допускаются.

Ошибочная запись текста или суммы зачеркивается одной чертой таким образом, чтобы была видна исправленная запись. Затем делается правильная запись с указанием даты исправления, которая заверяется подписью должностного лица, внесшего исправления.

Если первичный учетный документ не соответствует вышеперечисленным требованиям, он считается недоброкачественным. *Недоброкачественным*

ственные документы, в зависимости от того какой критерий достоверности нарушен, могут быть классифицированы на следующие группы:

- неправильно оформленные – нарушен формальный критерий: использованы не те типовые формы первичного учетного документа для сопровождения хозяйственной операции, не все необходимые реквизиты заполнены или указаны лишние реквизиты или ненадлежащие реквизиты;

- отражающие незаконные хозяйственные операции – нарушен критерий законности: первичные учетные документы оформлены правильно, но хозяйственные операции по своей сути незаконны;

- содержащие информацию, не соответствующую фактически (реально) выполненным хозяйственным операциям – нарушен критерий действительности: в первичном документе не указана информация о фактически проведенной хозяйственной операции, или указана неправильная, фиктивная информация о проведенной хозяйственной операции, или искажена (фальсифицирована) часть информации об отдельных сторонах реально проведенной хозяйственной операции.

Происхождение недоброкачественного первичного учетного документа (умышленное или случайное, связанное с ошибкой) может быть установлено в процессе проверки (исследования) первичных учетных документов с помощью специальных методов и приемов.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, согласовывается с главным бухгалтером хозяйствующего субъекта и утверждается руководителем этого хозяйствующего субъекта. Документы, связанные с оформлением хозяйственных операций по поступлению или выплате денежных средств, подписываются руководителем и главным бухгалтером хозяйствующего субъекта или уполномоченными на то лицами. Должностные лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают их своевременное и правильное оформление и передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете и достоверность информации в них.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24 марта 2011 г. № 360 утвержден *перечень первичных учетных документов и государственных органов, их утверждающих*:

1) Министерство финансов утверждает следующие первичные учетные документы:

- товарно-транспортную накладную (ТТН-1);
- товарную накладную (ТН-2);
- приходный кассовый ордер (КО-1);
- расходный кассовый ордер (КО-2);
- акт о приеме-передаче основных средств;
- акт о приеме-передаче нематериальных активов;

2) Министерство архитектуры и строительства утверждает следующие первичные учетные документы:

- акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ;
- акт о передаче не завершенного строительством объекта;
- акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры.

Учитывая особую роль первичных учетных документов в процессе формирования бухгалтерского учета, законодатель предъявляет особые требования к порядку оформления и содержания информации в этих документах, так как от их качества зависят достоверность бухгалтерского учета и отчетности, своевременность, объективность и законность управленческих решений.

В п. 4. ст. 9 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определено, что одним из элементов учетной политики хозяйствующего субъекта является формирование разработанных им для применения форм первичных учетных документов (кроме восьми форм первичных учетных документов, обязательных для применения).

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 «Об установлении форм акта о приемке-передаче основных средств, акта приемки-передачи нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов» определено, что утвержденные типовые унифицированные формы первичной учетной документации подлежат применению хозяйствующими субъектами независимо от организационно-правовой формы и формы собственности и индивидуальными предпринимателями.

В зависимости от характера хозяйственных операций, системы обработки данных первичных учетных документов и информации о хозяйственной операции бухгалтерская документация классифицируется на несколько видов по следующим признакам: по назначению, содержанию хозяйственной операции, способу отражения операции, степени обобщения учетной информации, месту составления, технике (способу) заполнения, основанию носителя, срокам хранения.

По *назначению* бухгалтерские документы классифицируются:

- на организационно-распорядительные (положения, приказы, распоряжения, инструкции, указания, доверенности, платежные поручения и т. д.);

- оправдательные – оформляют уже совершенную хозяйственную операцию (различные накладные на отпуск товара, получение товара, кассовые чеки и т. д.) и служат основанием для отражения этой хозяйственной операции в учете;

– комбинированные распорядительного и оправдательного характера – одновременно содержат распоряжение на совершение хозяйственной операции и оформляют совершение этой операции (расходные кассовые ордера, платежные ведомости и т. д.);

– бухгалтерского оформления – заполняются работниками бухгалтерии для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений, для дальнейшего использования в учете (справки об ошибках, выявленных в учетных записях, накопительные ведомости, калькуляция фактической себестоимости продукции, расчет реализованной торговой надбавки, ведомости общехозяйственных расходов и т. д.).

По *содержанию хозяйственной операции* бухгалтерские документы подразделяются:

– на материальные документы – содержат информацию о движении товарно-материальных ценностей (накладные на поступление, отпуск товарно-материальных ценностей, списание материалов и основных средств, акты приема-передачи товарно-материальных ценностей и т. д.);

– денежные документы – содержат информацию о движении денежных средств (чеки на получение денежных средств, платежные ведомости, платежные поручения и т. д.);

– расчетные документы – содержат информацию о расчетных взаимоотношениях хозяйствующего субъекта с другими юридическими и физическими лицами (счета-фактуры, расчетные чеки, векселя и т. д.).

По *способу отражения операций* бухгалтерские документы классифицируются:

– на разовые – регистрируют в документе одновременно одну или несколько однородных хозяйственных операций в момент их совершения (накладные на отпуск товарно-материальных ценностей, расходные и приходные кассовые ордера и т. д.);

– накопительные – содержат информацию об однородных хозяйственных операциях за определенный период – день, неделю, месяц (журнал учета подачи воды водопроводными станциями за месяц, журнал учета подъема воды за месяц, справка об оказанных коммунальных услугах, алфавитный журнал регистрации граждан, проживающих в гостинице, и т. д.).

По *степени обобщения информации* бухгалтерские документы подразделяются:

– на первичные – оформляются на каждую отдельную хозяйственную операцию в момент ее совершения, являются основанием для первичного этапа в бухгалтерском учете (накладные, приходные и расходные ордера и т. д.);

– сводные – составляются на основе первичных документов с целью контроля, обобщения, оценки и дальнейшего анализа хозяйственных

операций, что позволяет контролировать сохранность товарно-материальных ценностей и денежных средств.

По *месту составления* бухгалтерские документы классифицируются:

– на внутренние – сопровождают (оформляют) хозяйственные операции, совершаемые в пределах одного хозяйствующего субъекта, имеют юридическую силу только для него (авансовые отчеты, платежные ведомости, товарные отчеты, журналы-ордера, инвентаризационные описи и др.);

– внешние – поступают хозяйствующему субъекту от других хозяйствующих субъектов или направляются им (товарно-транспортные накладные, платежные поручения, счета-фактуры и др.).

По *технике (способу) заполнения (оформления)* бухгалтерские документы подразделяются:

– на оформленные вручную – заполняются от руки или с помощью компьютера;

– оформленные машиной – заполняются при помощи компьютерной техники, автоматически регистрируют информацию в момент совершения хозяйственной операции.

Первичный учетный документ может быть составлен как на простом унифицированном типовом бланке, так и на унифицированном типовом бланке документа с определенной степенью защиты.

В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22 декабря 2001 г. № 1846 «О некоторых вопросах изготовления бланков ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, а также документов с определенной степенью защиты» **бланки документов с определенной степенью защиты** – полиграфическая продукция, изготовленная с элементами (средствами) защиты от подделки, соответствующая требованиям, определяемым Министерством финансов Республики Беларусь по согласованию с Министерством внутренних дел Республики Беларусь и Министерством юстиции Республики Беларусь, и (или) нумерацией (идентификационным номером), нанесенной при ее изготовлении, которая изготавливается, распространяется, используется и уничтожается в установленном законодательством порядке.

Бланк документа с определенной степенью защиты, используемый в бухгалтерском учете, отличается от простого бланка первичного учетного документа тем, что имеет специальную систему защиты от подделки, идентификационный номер и серию, нанесенные при изготовлении.

Порядок приобретения, учета, хранения, использования и возврата бланков документов с определенной степенью защиты регулируется

Инструкцией о порядке приобретения, учета, хранения, использования и возврата бланков документов с определенной степенью защиты, включенных в перечень бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции, информация о которых подлежит включению в электронный банк данных бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь и Министерством связи и информатизации Республики Беларусь от 12 августа 2011 г. № 33/77/17.

Круг унифицированных бланков документов с определенной степенью защиты в бухгалтерском учете весьма широк и разнообразен. В их качестве выступают самые различные по характеру, содержанию и назначению бланки документов первичного учета, изготовленные государственной организацией, имеющей специальное разрешение (лицензию) на их изготовление.

В данном случае идет речь о документах, возникающих в пределах процесса бухгалтерского учета, следовательно, в бухгалтерском учете бланк документа с определенной степенью защиты выполняет, как и простой первичный документ бухгалтерского учета, различные функции и выступает в различных качествах (организационно-распорядительные, оправдательные, комбинированные, материальные или денежные документы и т. д.).

В структуре документов, функционирующих в бухгалтерском учете, доминируют типовые унифицированные формы первичных учетных документов, не относящиеся к бланкам документов с определенной степенью защиты.

Использование в бухгалтерском учете унифицированных типовых бланков документов с определенной степенью защиты способствует наряду с двойной записью усилению защитных функций бухгалтерского учета.

Защитные функции учетного процесса, обеспечивающие экономическую безопасность государства, имущественные интересы собственника, инвестора, – способность всей системы бухгалтерского учета объективно отражать хозяйственные процессы и противоправную деятельность в экономике государства и адекватно, своевременно на эти процессы реагировать.

По отношению к противоправной деятельности в экономике государства защитные функции унифицированных типовых бланков документов с определенной степенью защиты можно разделить на слеодообразующую, охранительную и профилактическую.

Слеодообразующая функция проявляется в способности бланка документа с определенной степенью защиты, используемого в учетном процессе, при взаимодействии с противоправной хозяйственной операцией формировать в себе информацию, признаки и следы этой противоправной деятельности. Изучение содержания отраженной хозяйственной операции в первичном учетном документе (простые унифицированные формы первичной учетной документации) и бланках документов с определенной степенью защиты позволяет обнаружить разнообразные признаки и следы противоправной деятельности.

Охранительная функция проявляется в способности контрольных функций бухгалтерской системы своевременно обнаруживать и использовать для выявления противоправной деятельности информацию, которая находится в первичных учетных документах, в том числе и в бланках документов с определенной степенью защиты.

Владение механизмом использования в контрольном процессе защитных функций унифицированных форм первичной учетной документации и в целом защитных функций бухгалтерского учета позволяет своевременно обнаружить противоправные операции и разработать рекомендации по предупреждению, выявлению, преобразованию в доказательства замаскированных следов противоправной деятельности, которые могут находиться в системе бухгалтерской информации.

Профилактическая функция типовых унифицированных форм первичной учетной документации, в том числе и бланков документов с определенной степенью защиты, заключается в познании связей между реальными защитными возможностями первичных учетных документов бухгалтерского учета в целом и возможностью организации и проведения конкретной противозаконной хозяйственной операции в частности. Лица, совершающие экономические правонарушения, всегда принимают во внимание состояние бухгалтерского учета, системы контроля, системы документирования хозяйственных операций, т. е. состояние защитных функций бухгалтерского учета.

Кроме того, бланки документов с определенной степенью защиты при изготовлении приобретают способность вследствие специфики технологии и процесса их изготовления противодействовать исправлениям информации в этих документах путем вытравливания, подчистки, а также данные бланки документов реализуются конкретным хозяйствующим субъектам по доверенности, поэтому всегда можно проследить какому хозяйствующему субъекту продан тот или иной бланк документа с определенной степенью защиты.

Следовательно, реальное состояние защитных функций типовых унифицированных форм первичной учетной документации (в том числе бланков документов с определенной степенью защиты) определяет

ся сопоставимостью отражаемой в этих документах информации с контрольным процессом в бухгалтерском учете.

В деятельности государственной системы экономического контроля Республики Беларусь часто встречаются факты, когда в информации первичных учетных документов содержатся сведения о совершенных противоправных хозяйственных операциях, но существующая система контроля в бухгалтерском учете конкретного хозяйствующего субъекта не смогла обнаружить эту информацию. Иногда, стремясь упростить и рационально организовать процесс бухгалтерского учета, уменьшают количество информации в первичном учетном документе, но это не компенсируется контрольными функциями бухгалтерского учета, что также снижает защитные функции бухгалтерского учета в целом и первичных учетных документов в частности.

Следовательно, изучение механизма взаимодействия информации, отражаемой в первичных учетных документах, в том числе в документах с определенной степенью защиты, о хозяйственной операции с противоправной деятельностью в экономическом комплексе государства необходимо для выявления и распознавания следов незаконных хозяйственных операций, которые причиняют вред экономической безопасности государства, собственнику имущества или инвестору.

При проведении хозяйственных операций, связанных с перемещением товарно-материальных ценностей от одного хозяйствующего субъекта к другому, во всех случаях используются такие бланки форм первичных учетных документов с определенной степенью защиты, как *товарно-транспортная накладная (ТТН-1)* и *товарная накладная (ТН-2)*. Порядок использования данных бланков форм первичных учетных документов с определенной степенью защиты, а также круг хозяйствующих субъектов, которые должны использовать данные бланки для оформления хозяйственных операций, регулируются Инструкцией о порядке использования в бухгалтерском учете бланков строгой отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2008 г. № 196, и Инструкцией о порядке заполнения товарно-транспортной накладной, товарной накладной, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2016 г. № 58.

Перечень бланков документов с определенной степенью защиты, порядок их использования определяются приказом руководителя хозяйствующего субъекта на основании Инструкции о порядке приобретения, учета, хранения, использования и возврата бланков документов с определенной степенью защиты... При этом должна быть обеспечена сохранность этих бланков.

В соответствии с положениями Инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной, товарной накладной накладные ТТН-1 и ТН-2 относятся к бланкам с определенной степенью защиты и применяются хозяйствующими субъектами для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и (или) принятия к учету у грузополучателя при перемещении товарно-материальных ценностей хозяйствующим субъектом между местами хранения производства, расположенными по разным адресам (за исключением перемещения товарно-материальных ценностей в пределах одного здания). При реализации товарно-материальных ценностей по договорам розничной купли-продажи накладные ТТН-1 и ТН-2 могут не применяться.

Товарно-материальные ценности, поступающие из-за пределов Республики Беларусь, принимаются к учету на основании транспортных документов, выписанных грузоотправителем.

Накладная ТТН-1 оформляется в случаях, предусмотренных Законом Республики Беларусь от 14 августа 2007 г. № 278-З «Об автомобильном транспорте и автомобильных перевозках» и Правилами автомобильных перевозок грузов, утвержденными постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 июня 2008 г. № 970, а также при осуществлении внутриреспубликанских автомобильных перевозок для собственных нужд.

Накладная ТН-2 оформляется при передаче товарно-материальных ценностей без участия автомобильного транспорта и в иных случаях, установленных законодательством.

Заполнение накладных ТТН-1 и ТН-2 при совершении хозяйственных операций регулируется Инструкцией о порядке заполнения товарно-транспортной накладной, товарной накладной, осуществляется вручную или с помощью технических средств. При этом должны соблюдаться следующие правила:

- все экземпляры бланков документов с определенной степенью защиты заполняются с одновременным подсчетом итоговых показателей (записью их цифрами и прописью);
- реквизиты бланков документов с определенной степенью защиты должны быть написаны разборчиво, подчистки и помарки не допускаются;
- ошибочные записи исправляются методами, позволяющими установить дату, основание правки и лицо, ее осуществившее;
- исправления не должны препятствовать прочтению первоначальной записи.

Накладная ТТН-1 оформляется грузоотправителем в четырех экземплярах. Первый, третий и четвертый экземпляры передаются лицу, принявшему товарно-материальные ценности к перевозке (водителю).

Первый экземпляр предназначен грузополучателю; второй экземпляр остается у грузоотправителя; третий и четвертый экземпляры предназначены перевозчику. Третий экземпляр является основанием для расчетов за оказание транспортной услуги (перевозчик может передать его заказчику автомобильной перевозки), а четвертый служит для учета транспортной работы.

При оформлении накладной ТТН-1 обязательно указывается номер путевого листа, к которому прикладывается данная накладная.

При перевозке составных элементов (отдельных частей) товарно-материальных ценностей графы 4–8 разд. 1 «Товарный раздел» накладной ТТН-1 грузоотправителем не заполняются. При загрузке последнего элемента (части) товарно-материальных ценностей грузоотправителем оформляется накладная ТТН-1 с заполнением граф 4–8 разд. 1 «Товарный раздел».

Если в процессе транспортировки возникла потребность в перегрузке товарно-материальных ценностей на другое транспортное средство, то в строки «Водитель», «Автомобиль», «Прицеп», «К путевому листу №» накладной ТТН-1 вносятся изменения путем зачеркивания с указанием новых данных о водителе, автомобиле, прицепе, путевом листе, а также указываются фамилия, инициалы, подпись лица, принявшего решение о перегрузке. Новые данные о водителе, автомобиле, прицепе, путевом листе допускается размещать в приложении к накладной ТТН-1 либо в акте о перегрузке, формы которых разрабатываются хозяйствующим субъектом самостоятельно, с указанием в них серии и номера накладной ТТН-1, а также фамилии, инициалов, подписи лица, принявшего решение о перегрузке, без внесения изменений в накладную ТТН-1.

Товарная накладная ТН-2 грузоотправителем оформляется в двух экземплярах. Первый экземпляр передается лицу, принявшему товарно-материальные ценности к доставке, и предназначен грузополучателю, а второй экземпляр остается у грузоотправителя. В строке накладной ТН-2 «Товар к доставке принял» указывается должность, фамилия, инициалы и подпись лица, принявшего товарно-материальные ценности к доставке.

В случае если товарно-материальные ценности доставляются грузополучателю посредством почтовой связи или иного вида доставки, включая доставку железнодорожным, воздушным, водным, автомобильным (при международной автомобильной перевозке) транспортом, в строке «Товар к доставке принял» накладной ТН-2 указываются наименование, дата и номер документа, подтверждающего принятие товарно-материальных ценностей к доставке (транспортировке).

Оформленная таким образом накладная ТН-2 с приложенными к ней документами, подтверждающими принятие товарно-материальных ценностей к доставке, является основанием для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя.

Передача бланков документов с определенной степенью защиты, используемых хозяйствующим субъектом в качестве первичных учетных, от одних хозяйствующих субъектов к другим запрещена, за исключением бланков документов с определенной степенью защиты, предназначенных для приема платежей в бюджет.

Кроме того, на порядок заполнения бланков документов с определенной степенью защиты при оформлении хозяйственных операций распространяются общие правила оформления первичных учетных документов, изложенные в ст. 10 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Бланки документов с определенной степенью защиты выдаются под отчет материально ответственным лицам по приходно-расходным накладным на бланки документов с определенной степенью защиты с разрешения руководителя и главного бухгалтера хозяйствующего субъекта, при этом указываются их серия и номер.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы с определенной степенью защиты, обеспечивают правильное оформление этих документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также несут ответственность за достоверность информации, содержащейся в этих документах.

На каждое материально ответственное лицо, работающее с бланками документов с определенной степенью защиты, в бухгалтерии хозяйствующего субъекта ведется карточка-справка по выданным и использованным бланкам документов с определенной степенью защиты.

Если произошла утрата или хищение бланков документов с определенной степенью защиты, материально ответственное лицо обязано об этом сообщить руководителю хозяйствующего субъекта, который назначает комиссию по проверке данного факта. После этого проводится инвентаризация бланков документов с определенной степенью защиты, составляется акт о результатах инвентаризации и указываются обстоятельства, связанные с утратой или хищением бланков документов с определенной степенью защиты, с перечислением серий и номеров пропавших бланков. Инвентаризационная комиссия акт инвентаризации представляет руководителю хозяйствующего субъекта для принятия решения в соответствии с законодательством.

Для учета работы транспортных средств и работы водителя, а также для начисления заработной платы водителю, проведения расчетов за перевозки, учета расхода топливно-смазочных материалов, создания

базы данных статистической отчетности используются *путевые листы*, которые являются основным первичным учетным документом при совершении этих хозяйственных операций.

Использование бланков путевых листов способствует повышению эффективности работы автомобильного транспорта, снижает возможность приписок невыполненных объемов перевозок, предупреждает потери и хищение топливо-смазочных материалов, сводит к минимуму материальный ущерб.

Бланки путевых листов хранятся у перевозчика и по мере использования выдаются под расписку лицу, ответственному за эксплуатацию автотранспорта.

Путевой лист грузового автомобиля является основным первичным учетным документом, который наряду с накладной ТТН-1 при перевозке товарных грузов содержит информацию, необходимую для учета работы грузового автотранспорта, работы водителя и начисления ему заработной платы, проведения расчетов за перевозку грузов, учета расхода и списания топливно-смазочных материалов и формирования статистической отчетности.

Учет работы легкового автомобиля-такси, учет работы водителя, начисления заработной платы, таких показателей, как время, вырученные денежные средства за оказанную услугу, расчет коэффициента платного пробега и среднечасовой выручки, учет и списание топливно-смазочных материалов, других показателей осуществляются с помощью путевого листа легкового автомобиля-такси.

Определенная часть работы бухгалтерской службы хозяйствующего субъекта связана с созданием документов, т. е. оформлением первичными учетными документами хозяйственных операций, осуществляемых хозяйствующим субъектом. Данный процесс называется **документированием**. После того как хозяйственная операция проведена и оформлена первичным учетным документом, этот документ поступает в бухгалтерскую службу хозяйствующего субъекта и должен пройти проверку работником бухгалтерии, отвечающим за учет конкретного направления хозяйственной деятельности.

Работник бухгалтерии, убедившись в правильности оформления хозяйственной операции, объективности данных, регистрирует информацию этого документа на соответствующих регистрах бухгалтерского учета. После обработки документ в течение года хранится в бухгалтерии, а затем передается в архив, т. е. документ проходит определенный путь от одного должностного лица к другому.

Движение документов хозяйствующего субъекта с момента их создания или получения до завершения их использования или отправки в архив называется **документооборотом**.

Документы бухгалтерского учета являются составной частью документального фонда хозяйствующего субъекта в целом и должны быть включены в общий документооборот.

Главное требование, предъявляемое к документообороту, – прямоточность в движении документов, однократность и единообразие при их обработке.

В бухгалтерской службе хозяйствующего субъекта возникают следующие потоки документов: поступающие, отправляемые и внутренние документы (практики эти документы называют входящие, исходящие и внутренние).

Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется *графиком документооборота*, который утверждается решением руководителя хозяйствующего объекта в соответствии с учетной политикой хозяйствующего субъекта.

График документооборота должен устанавливать рациональный документооборот хозяйствующего объекта, т. е. предусматривать необходимое оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным учетным документом, определять минимальный срок пребывания этого документа у исполнителя. Он включается в инструкцию по делопроизводству в бухгалтерии или может быть включен в инструкцию по документальному обеспечению управления хозяйствующим субъектом в целом.

Схема прохождения учетных документов может быть представлена в виде перечня исполнителей, даты поступления документов в бухгалтерию от ответственных работников, периода их обработки и прохождения внутри учетного аппарата и прекращения работ за отчетный период, включая и составление баланса и отчетности, и даты передачи этих документов в архив.

График документооборота бухгалтерских документов разрабатывается главным бухгалтером хозяйствующего объекта в соответствии с учетной политикой хозяйствующего субъекта.

График документооборота обязателен к исполнению для всех подразделений и служб хозяйствующего субъекта, он должен способствовать улучшению учетной дисциплины, усилению контрольных (защитных) функций бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта.

Работники хозяйствующего субъекта (должностные лица подразделений, отделов, цехов, табельщики, кладовщики, заведующие складами, работники бухгалтерии и др.) создают и представляют документы, относящиеся к их компетенции, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В этой выписке указываются документы, входящие в компетенцию исполнителя, сроки их представления, а также подразделения хозяйствующего

субъекта, в которые представляются эти документы. Лица, создавшие и подписавшие эти документы, несут ответственность за соблюдение графика документооборота, своевременность и доброкачественность создания документа, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность информации, содержащейся в этих документах.

Контролирует соблюдение документооборота (график документооборота) хозяйствующего субъекта главный бухгалтер, так как он осуществляет руководство бухгалтерским учетом. Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников хозяйствующего субъекта.

Поток входящих документов, как правило, составляют:

- документы органов власти, а также вышестоящих хозяйствующих субъектов;
- документы подведомственных хозяйствующих субъектов, представляющие первичную учетную и отчетную документацию, а также различные запросы;
- документы хозяйствующих субъектов – смежников, других хозяйствующих субъектов, обменивающихся информацией для решения вопросов, требующих совместных действий.

При прохождении входящих документов с ними могут выполняться следующие операции:

- прием документов;
- регистрация;
- первоначальная обработка;
- предварительное рассмотрение и распределение по подразделениям и исполнителям;
- рассмотрение документов руководством;
- передача документов в подразделения и исполнителям;
- исполнение документа;
- при необходимости отправка ответных документов.

Поступающая хозяйствующему субъекту входящая корреспонденция независимо от способа доставки (факс, телетайп, почта, курьер) проходит обязательную первоначальную обработку в секретариате или канцелярии.

Первоначальная обработка включает сортировку документов на регистрируемые и нерегистрируемые. Нерегистрируемые документы сразу передаются для исполнения в подразделения. Документы бухгалтерского учета из-за своей специфики, как правило, не подлежат централизованной регистрации, а сразу передаются в бухгалтерию.

Все первичные документы бухгалтерского учета, поступившие в бухгалтерию хозяйствующего субъекта, подлежат обязательной фор-

мальной проверке, проверке по содержанию, а некоторые учетные документы – встречной проверке (законность хозяйственной операции, сопоставление отдельных реквизитов между собой).

Учетные документы, прошедшие проверку и принятые к учету, систематизируются в хронологическом порядке по объектам учета и оформляются мемориальными ордерами.

Информация, содержащаяся в поступивших и принятых к учету первичных учетных документах, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, сосредоточивается и систематизируется в учетных регистрах.

Исходящие бухгалтерские документы могут быть самой широкой тематики (договоры, отчеты, счета-фактуры и т. д.). Они отправляются и обрабатываются в общем потоке исходящих документов хозяйствующего субъекта через канцелярию (секретариат).

Исходящий бухгалтерский документ проходит несколько этапов:

- составление проекта документа, согласование и оформление;
- визирование в необходимых случаях;
- подписание (утверждение);
- проверку;
- регистрацию и отправку документа.

При обнаружении неправильно оформленного документа или представленного на отправку в неполном комплекте (без приложений) канцелярия возвращает его в бухгалтерию. Все документы, поступившие в канцелярию, должны быть отправлены в день их поступления в канцелярию.

Внутренние первичные учетные документы поступают в бухгалтерию по графику документооборота и в обязательном порядке подвергаются формальной проверке и проверке по содержанию.

Внутренние организационно-распорядительные документы (приказы по личному составу, по основной деятельности, распоряжения), прежде чем поступить в бухгалтерию, проходят юридический отдел, а протоколы, докладные и служебные записки, справки и другие документы поступают прямо к руководителю, на имя которого они написаны, а затем с его резолюцией – в бухгалтерию.

Регистрация документа – совершение записи в соответствующих журналах учета документов по установленной форме о документе, фиксирующей факт его создания, отправления или получения (число, месяц, год, наименование хозяйствующего субъекта, куда направляется или откуда поступил, краткое содержание документа, кто исполнитель или подразделение, куда направлен, количество листов и т. д.).

На основе регистрации документов создаются информационно-поисковые системы по всем документам хозяйствующего субъекта.

В практической деятельности наиболее распространена регистрация документов в журналах, поскольку журнальная форма регистрации проста и надежна в оформлении, использовании и хранении информации.

После того как документ прошел проверку, регистрацию и обработку, он должен храниться определенное время в установленном режиме.

Вместе с тем в системе документооборота хозяйствующего субъекта существует значительный массив других, не менее важных для финансово-хозяйственной деятельности документов, зависящих от целей финансово-хозяйственной деятельности и структуры хозяйствующего субъекта. Например, организационные документы, которые являются основополагающими в создании и организации финансово-хозяйственной деятельности субъекта, в конкретном хозяйствующем субъекте обладают нормами административного права, обладают высшей юридической силой в хозяйствующем субъекте, служат правовой основой его существования как юридического лица, участника гражданско-правовых, хозяйственно-правовых, трудовых, налоговых, социальных и других отношений.

Организационные документы определяют организационно-правовую форму юридического лица и его структуру управления, штатную численность и номенклатуру должностей, права, обязанности и ответственность всех членов коллектива, компетенцию совещательных органов управления хозяйствующего субъекта, порядок работы аппарата управления, трудовой распорядок, порядок охраны хозяйствующего субъекта, правила организации и оценки труда членов коллектива, а также правила реорганизации и ликвидации хозяйствующего субъекта.

К организационным документам хозяйствующего субъекта относятся его устав, положение о его структурном подразделении, положение о персонале хозяйствующего субъекта, различные инструкции, регламент, штатное расписание, распорядительные документы (постановления, решения, указания, приказы, распоряжения), информационно-справочные документы (протоколы, выписки из протоколов, докладные записки, предложения, объяснительные записки, заявления, акты, сводки, заключения, отзывы, перечни и списки).

3.2. Методы проверки бухгалтерских документов

Исходя из характера рассматриваемых органом внутренних дел материалов учетные документы, используемые в качестве объектов анализа, можно разделить на несколько групп.

Первая группа – бухгалтерские и финансовые документы, в которых отражается финансово-хозяйственная деятельность субъектов предпринимательской деятельности, в том числе первичные учетные

документы, сводные регистры бухгалтерского учета, формы бухгалтерской отчетности, инвентаризационные ведомости, договоры, сметы расходов, производственные и финансовые планы и т. д.).

Ко второй группе относятся иные материалы дела, в число которых входят документы, определяющие порядок проведения хозяйственных и финансовых операций, в том числе внутренние локальные нормативные документы, акты документальных проверок, различные справки, выписки и уведомления хозяйствующих субъектов.

Качество, полнота и объективность рассматриваемого органом внутренних дел материала во многом зависят от целого ряда факторов, оказывающих непосредственное влияние на организацию и ход проводимых проверочных мероприятий, где важное значение для проведения всесторонней проверки имеет анализ документов, отражающих основные хозяйственные процессы.

Объектами непосредственной проверки являются документы, оформляемые при осуществлении отпуска, перемещения, оприходования, при оплате и учете товарно-материальных ценностей, локальные нормативные акты субъектов предпринимательской деятельности, договоры купли-продажи, поставки или иные виды договоров, товаросопроводительные документы, бухгалтерские регистры, отражающие учет и произведенную оплату.

Способы и приемы исследования бухгалтерских документов, способствующие выявлению, пресечению, предупреждению и расследованию экономических преступлений, собиранию доказательственной базы, образуют **методы проверки бухгалтерских документов**. Они содействуют выявлению на первоначальном этапе признаков противоправной деятельности путем изучения документов, которыми оформлена какая-либо хозяйственная операция или несколько операций.

При совершении экономического преступления маскировка его признаков может проявляться в основном в следующих формах:

- противоречия в содержании отдельного документа;
- противоречия между содержанием нескольких документов, затрагивающих одну и ту же хозяйственную операцию;
- отклонение от обычного порядка прохождения документов и товарно-материальных ценностей.

Выделяют три группы методов документальной проверки:

- проверка отдельного документа;
- проверка нескольких документов, затрагивающих одну и ту же операцию или взаимосвязанные операции;
- проверка документов, отражающих однородные операции.

Методы проверки отдельного документа включают в себя формальную проверку, нормативную проверку, арифметическую проверку.

Формальная проверка представляет собой внешний осмотр документа, который состоит из двух этапов:

- анализа соблюдения установленной формы документа для данной хозяйственной операции;
- анализа реквизитов документа.

На первом этапе – анализ соблюдения установленной формы документа – выявляются нарушения формальных требований к оформлению первичным учетным документом конкретной хозяйственной операции.

Формальные требования к документу выражают защитные функции документа. Это значит, что оформление хозяйственной операции должно быть проведено конкретным документом в соответствии с законодательством.

Несоблюдение формы документа может быть вызвано противоправной деятельностью – преступник пытался преодолеть защитные функции документа. Эти действия могут проявляться в составлении документа на хозяйственную операцию на бланке ненадлежащей формы, отсутствии в документе отдельных реквизитов, наличии в документе ненадлежащих реквизитов, дополнительных реквизитов.

На втором этапе формальной проверки – анализ реквизитов документа – выясняют, нет ли в документе сомнительных реквизитов. Для этого сопоставляют различные реквизиты одного и того документа (цена и количество, масса и количество и т. д.).

В практике различают два вида противоречий – формальные и логические.

Формальные противоречия выявляют, сопоставляя тождественные элементы разных реквизитов (наименование хозяйствующего субъекта в штампе и печати, на бланке в одном и том же документе).

Логические противоречия устанавливают путем сопоставления сочетания реквизитов с общепринятыми представлениями о законной предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта. Сомнительными можно признать документ с информацией о закупке молока у граждан, живущих в городской местности, инвентаризационную ведомость с информацией об остатках товарно-материальных ценностей нескольких тысяч наименований в складском помещении небольших размеров. Обнаружение логических противоречий требует от проверяющего большой внимательности. В связи с чем они в большинстве своем остаются не замеченными. При выявлении сомнительных реквизитов необходимо сопоставлять реквизиты проверяемого документа с аналогичными реквизитами других документов, затрагивающих одну и ту же хозяйственную операцию.

Нормативная проверка заключается в детальном изучении информации о зарегистрированной хозяйственной операции в документе с

целью установления ее соответствия действующему законодательству, инструкциям и т. д. С помощью этого метода выявляют хозяйственные операции, правильно оформленные, но незаконные по своему содержанию. Нормативное несоответствие хозяйственной операции не только указывает на подлог в этом учетном документе, но и становится поводом для проверки других документов иных хозяйствующих субъектов, с которыми проверяемый хозяйствующий субъект связан хозяйственными отношениями.

Арифметическая проверка документов состоит в подсчете разных цифровых показателей в составленном бухгалтерском документе. Наиболее распространенные арифметические несоответствия, в виде которых проявляется фальсификация, устанавливаются при анализе итоговых показателей, подсчитанных как по вертикали (по столбцам), так и по горизонтали (по строкам). С помощью арифметической проверки выявляются не только несоответствия итоговых показателей, но другие подлоги, проявляющиеся в несоответствии двух и более цифровых показателей одного проверяемого документа. Достоинство этого метода заключается в его высокой поисковой возможности при проведении документальной проверки.

Методы проверки взаимосвязанных документов подразделяются на встречную проверку и метод взаимного контроля.

Под *встречной проверкой* понимают сравнение разных экземпляров одного и того же документа, которые находятся в разных местах. Она используется для выявления экономических правонарушений, не создающих противоречий в отдельном документе, но оставивших следы в другой учетной документации. При правильном оформлении хозяйственной операции документы составляются в двух и более экземплярах, каждый из которых имеет различное назначение, но информация, содержащаяся в них, должна быть тождественной. При совершении экономического правонарушения эти информационные связи иногда нарушаются. Встречная проверка может быть эффективной лишь тогда, когда хотя бы у одного хозяйствующего субъекта сохранились документы или все экземпляры документа сохранились у всех хозяйствующих субъектов.

При использовании метода *взаимного контроля документов* сопоставляются различные документы, которые прямо или косвенно затрагивают хозяйственную операцию (закупочная ведомость, платежная ведомость, табель учета рабочего времени, наряды, пробег транспортных средств, списание топливно-смазочных материалов и т. д.). Данный метод может быть использован в совокупности с методом встречной проверки или самостоятельно при проверке первичных учетных документов, которые составлены в одном экземпляре (платежная ведомость, кассовый расходный или приходный ордер, путевой лист и т. д.).

Данный метод используется прежде всего для выявления признаков подлога в конкретных первичных учетных документах. Сопоставлению могут подвергаться различные бухгалтерские документы одного или нескольких хозяйствующих субъектов, а также бухгалтерские документы и разнообразные небухгалтерские документы, которые могут храниться у хозяйствующего субъекта в других подразделениях (плановый экономический, транспортный отделы, отдел сбыта, кадровая служба). Особую ценность при сопоставлении бухгалтерских документов представляют черновые записи материально ответственных лиц, другие материалы неофициального учета.

Методы проверки документов с информацией об однородных операциях применяются при проверке нескольких документов, в которых зарегистрирована одна и та же операция. Эти методы также способствуют выявлению правонарушения. Сравнивают документы складского учета с накладными ТН-2 или ТТН-1.

При использовании метода *контрольного сличения* анализируют данные первичной учетной документации об остатках товарно-материальных ценностей, их движении за определенный инвентаризационный период. При этом сопоставляют следующую информацию:

- количество товарно-материальных ценностей на начало проверяемого периода (инвентаризационная опись, акт передачи);
- приход товарно-материальных ценностей за проверяемый период по документам;
- расход товарно-материальных ценностей по документам за этот же период;
- остаток товарно-материальных ценностей по инвентаризационной описи на конец проверяемого периода.

Используя этот метод, можно выявить неучтенные товарно-материальные ценности, приписки в инвентаризационной описи с целью сокрытия недостачи, бестоварные расходные документы, не включенные в инвентаризационную опись товарно-материальные ценности с целью сокрытия излишков, ошибки материально ответственных лиц и членов инвентаризационной комиссии.

Метод *восстановления количественно-стоимостного учета* подразделяется на сплошное и выборочное. Сплошное очень трудоемкое. Поэтому чаще используется выборочное путем проверки движения отдельных товаров или групп товаров.

3.3. Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов

В соответствии с требованиями ст. 18 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» хозяйствующие субъекты обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского

учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых законодательством Республики Беларусь, в частности Законом Республики Беларусь от 25 ноября 2011 г. № 323-З «Об архивном деле и делопроизводстве в Республике Беларусь», Инструкцией по делопроизводству в государственных органах, иных организациях, утвержденной постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 19 января 2009 г. № 4.

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» в ст. 18 определяет, что при хранении первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности, других документов, связанных с ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, должна обеспечиваться их защита от несанкционированного доступа, руководитель хозяйствующего субъекта несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности, других документов, связанных с ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности.

Необходимым условием для создания информационно-поисковой системы по документам хозяйствующего субъекта и дальнейшей работы с документами являются систематизация и хранение документов. Все документы организации комплектуются в дела. **Дело** в соответствии с СТБ 6.38–2016 «Унифицированные системы документации Республики Беларусь. Система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов» определяется как совокупность документов (или документ), сформированных по одному или нескольким признакам (видам документов, вопросам, корреспондентам и др.) и помещенных в отдельную обложку.

Номенклатура дел определяет их классификацию, группировку обработанных и исполненных документов в деле, сроки их хранения, помогает в текущей работе, способствует быстрому поиску необходимых документов.

Номенклатура дел хозяйствующего субъекта охватывает все документы, образующиеся в процессе хозяйственной деятельности, в том числе и органов (подразделений), действующих в хозяйствующем субъекте на общественных началах, а также документы с грифами ограничения доступа к ним.

Инструкцией по делопроизводству в государственных органах, иных организациях устанавливаются три вида номенклатуры дел: типовая, примерная и номенклатура дел хозяйствующего субъекта.

Типовая и примерная номенклатура дел – систематизированные перечни унифицированных заголовков дел, заводимых в делопроизводстве хозяйствующих субъектов с однородным характером деятельности и составом документов.

Типовая номенклатура дел устанавливает типовой состав дел с единой системой индексации и унифицированными заголовками для однородных по характеру деятельности хозяйствующих субъектов и носит обязательный характер.

Примерная номенклатура дел устанавливает примерный состав и индексы дел для хозяйствующих субъектов, однородных по характеру деятельности, и носит рекомендательный характер.

Номенклатура дел хозяйствующего субъекта – систематизированный перечень заголовков дел, заводимых хозяйствующим субъектом в делопроизводственном (календарном) году, с указанием сроков их хранения, оформленные в установленном порядке.

В делопроизводстве номенклатура дел хозяйствующего субъекта используется для группировки исполненных документов в дела, систематизации, индексации и учета дел, определения сроков их хранения. Номенклатура дел является основой для составления описей дел постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения, а также актов о выделении к уничтожению документов и дел, не подлежащих хранению. В архиве хозяйствующего субъекта номенклатура дел используется для учета дел временного (до 10 лет включительно) хранения.

Номенклатура дел составляется каждым хозяйствующим субъектом на все дела, т. е. сводная номенклатура дел и каждого структурного подразделения.

Сводная номенклатура дел составляется ежегодно, подписывается руководителем службы документального обеспечения управления или лицом, ответственным за документальное обеспечения управления, согласовывается с заведующим архивом и экспертной комиссией хозяйствующего субъекта и утверждается его руководителем до 1 января года, на который составляется.

Сводная номенклатура дел хозяйствующих субъектов, являющихся источником комплектования государственных архивов, согласовывается с соответствующими государственными архивами и структурными подразделениями по архивам и делопроизводству областных (Минского городского) исполнительных комитетов один раз в пять лет или после значительных изменений в структуре хозяйствующего субъекта независимо от срока предыдущего согласования. Включение дел в сводную номенклатуру дел осуществляется по согласованию с государственным учреждением «Белорусский научно-исследовательский центр электронной документации».

В номенклатуру дел не включаются Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь и другие сборники нормативных правовых актов, печатные издания (брошюры, справочники, информаци-

онные листки, бюллетени, реферативные журналы и т. д.), указатели и другие вспомогательные документы.

В сводной номенклатуре дел однородным делам, включенным в различные разделы (подразделы), присваиваются одинаковые заголовки. Заголовок дела должен соответствовать содержанию и составу включаемых в него документов, быть кратким, конкретным и доступным для восприятия. В состав заголовка дела включаются указания рода заводимого дела (документы, переписка, дело) или разновидности документов (приказы, протоколы, планы, отчеты, акты и др.) и название темы (содержание) дела.

Термин «документы» может использоваться в заголовке при группировке в дело различных видов документов по одному вопросу, не связанных последовательностью делопроизводства. В конце заголовка в скобках указываются два-три основных вида документов, включенных в дело. Термин «документы» также используется в заголовке при объединении в одном деле документов-приложений к какому-либо документу или группе документов.

Термин «дело» используется в заголовке при объединении в деле различных документов по одному вопросу, связанных последовательностью его решения.

Не допускается использовать в качестве заголовков формулировки, не отражающие состав и содержание документов, включенных в дело («Материалы», «Документальные материалы», «Общая переписка» и т. д.), и определения, в которых вид документа заменен действием («Исследования...», «Рассмотрение...», «Обеспечение...» и т. д.). В процессе формирования дел заголовки могут уточняться.

В соответствии с Инструкцией по делопроизводству в государственных органах, иных организациях в графе 4 номенклатуры дел указывается *срок хранения дел*, номера пунктов и (или) статей согласно нормативным правовым актам Республики Беларусь, локальным нормативным правовым актам, устанавливающим перечни типовых документов Национального архивного фонда Республики Беларусь, образующихся в процессе деятельности государственных органов, иных хозяйствующих субъектов и индивидуальных предпринимателей, с указанием сроков хранения или перечни документов Национального архивного фонда, образующихся в процессе деятельности государственных органов, иных хозяйствующих субъектов и подчиненных им (входящих в состав, систему) органов, хозяйствующих субъектов, с указанием сроков хранения (ведомственный перечень документов с указанием сроков хранения), а также перечень документов Национального архивного фонда, образующихся в процессе деятельности негосударственных организаций и под-

чиненных им (входящих в состав, систему) хозяйствующих субъектов, с указанием сроков хранения.

Сроки хранения документов, не отраженных в перечне документов с указанием сроков хранения, определяются центральной экспертной комиссией или экспертной комиссией хозяйствующего субъекта по согласованию с органами архивного дела и делопроизводства и государственными архивами (для хозяйствующих субъектов, являющихся источниками комплектования государственных архивов) или центральной экспертной комиссией вышестоящих организаций (для иных хозяйствующих субъектов).

Под **формированием дела** понимается группировка исполненных документов в дела в соответствии с номенклатурой дел и систематизация документов внутри дел. Документы группируются в дела работниками, ответственными за делопроизводство в структурных подразделениях хозяйствующего субъекта. Контроль за правильным формированием дел осуществляется службой документального обеспечения управления хозяйствующего субъекта. Документы группируются в дела согласно отметкам об исполнении документов «В дело №». При этом проверяется правильность оформления документов, наличие подписей, дат, отметок об исполнении и других необходимых реквизитов документов. В дела группируются документы одного делопроизводственного года, за исключением переходящих, личных и судебных дел. Документы постоянного, временного (свыше 10 лет) и временного (до 10 лет включительно) хранения группируются в отдельные дела. Допускается временная группировка в одном деле документов с различными сроками хранения, связанных с решением одного вопроса. По окончании делопроизводственного года такие дела расформировываются, а документы группируются в самостоятельные дела в зависимости от сроков их хранения. В дело включается только один экземпляр каждого документа. Не допускается включать в дела документы, подлежащие возврату, черновые и дублетные экземпляры. Приложения формируются в дела вместе с документами, к которым они относятся. При значительном объеме приложений они формируются в отдельные дела. Документы в деле систематизируются по следующим принципам или их совокупности: вопросно-логический, хронологический, алфавитный, нумерационный и др.

Объем дела не должен превышать 300 листов при толщине не более 40 мм. При большом объеме документов дело делят на самостоятельные тома. Документы каждого тома являются продолжением предыдущего.

Под **экспертизой ценности** документов понимается определение исторической, научной, социальной, экономической, политической, культурной и практической значимости документов с целью установ-

ления сроков их хранения и отбора на хранение. Экспертиза ценности документов осуществляется постоянно действующей экспертной комиссией хозяйствующего субъекта. В государственных органах и иных хозяйствующих субъектах, имеющих подчиненные (входящие в состав, систему) органы, организации, создаются постоянно действующие центральные экспертные комиссии. Центральные экспертные комиссии и экспертные комиссии действуют на основании положений, утвержденных руководителем хозяйствующего субъекта. Центральная экспертная комиссия и экспертная комиссия создаются в составе трех человек. Председателем назначается заместитель руководителя хозяйствующего субъекта, членами – руководитель службы документального обеспечения управления (лицо, ответственное за документальное обеспечение управления), заведующий архивом, главный бухгалтер и другие, наиболее квалифицированные работники хозяйствующего субъекта.

Основными функциями центральной экспертной комиссии и экспертной комиссии являются:

- проведение экспертизы ценности документов и определение сроков их хранения в соответствии с законодательством Республики Беларусь;
- согласование проектов номенклатур дел хозяйствующего субъекта и его структурных подразделений, типовых и примерных номенклатур дел, инструкций по делопроизводству, проектов перечней документов с указанием сроков хранения, методических документов по делопроизводству;
- ежегодный отбор документов на хранение и уничтожение;
- согласование описей дел постоянного хранения, временного (свыше 10 лет) хранения и по личному составу;
- согласование актов о выделении к уничтожению документов и дел, не подлежащих хранению;
- подготовка предложений об изменении сроков хранения отдельных категорий документов, установленных законодательством Республики Беларусь, и внесение их на рассмотрение органов архивного дела и делопроизводства и государственных архивных учреждений;
- осуществление методического руководства и контроля за деятельностью экспертных комиссий структурных подразделений и подчиненных (входящих в систему) органов, хозяйствующих субъектов.

В соответствии с Инструкцией по делопроизводству в государственных органах, иных организациях дела хозяйствующего субъекта подлежат оформлению при их заведении и по завершении делопроизводственного года. **Оформление дел** проводится работниками структурных подразделений, в которых они формируются. В зависимости от сроков хранения проводится полное или частичное оформление дел. Частичному оформлению подлежат все дела при их заведении в дело-

производстве. Полному оформлению подлежат дела постоянного и временного (свыше 10 лет) хранения после их завершения делопроизводством.

Частичное оформление дел при их заведении в делопроизводстве предусматривает оформление реквизитов обложки дела в соответствии с номенклатурой дел. На обложке дела указываются: наименование вышестоящей организации; наименование хозяйствующего субъекта; наименование структурного подразделения или функции (направления деятельности) хозяйствующего субъекта в соответствии с номенклатурой дел; индекс дела по номенклатуре дел; заголовок дела; год, в котором заводится дело; срок хранения.

Полное оформление дел предусматривает: подшивку или переплет дела; нумерацию листов в деле; составление внутренней описи документов дела; составление листа-заверителя дела; оформление и уточнение реквизитов обложки дела; систематизацию документов в деле.

К делам, учет которых вызывается спецификой документации (особо ценные, судебные, следственные, личные дела, дела сформированные по видам и разновидностям документов, заголовки которых не полностью раскрывают конкретное содержание документов дела), составляется внутренняя опись документов дела.

Во внутренней описи дела указываются порядковые номера документов в деле, даты, индексы, заголовки документов и номера листов, на которых расположен каждый документ.

Для учета количества листов в деле, фиксации особенностей их нумерации и физического состояния составляется заверительная надпись. В заверительной надписи цифрами и прописью указываются количество пронумерованных листов в деле, количество листов внутренней описи (при ее наличии), наличие литерных и пропущенных номеров листов, номера листов с наклеенными фотографиями и документами (за исключением личных дел), номера конвертов с вложениями и количество вложенных в них листов. Количество листов внутренней описи указывается в заверительной надписи после общего количества листов дела через знак «+» (плюс). Заверительная надпись подписывается составителем с указанием должности, расшифровки подписи и даты составления. При перенумерации листов в конце дела составляется новая заверительная надпись, старая надпись зачеркивается, но сохраняется в деле.

Опись дел – архивный справочник, содержащий систематизированный перечень заголовков дел, предназначенный для раскрытия состава и содержания дел, их учета и систематизации. Описи дел составляются ежегодно на дела, заверенные делопроизводством, срок хранения которых превышает 10 лет. Описи дел составляются отдельно на дела постоянного, временного (свыше 10 лет) хранения, по личному

составу, дела со специальной документацией (научные отчеты по темам, судебные и следственные дела и т. п.).

Перед внесением заголовков дел в опись проверяется соответствие количества дел, вносимых в опись, количеству заведенных дел по номенклатуре дел хозяйствующего субъекта, производится полистный просмотр дел. При просмотре дела проверяется соответствие заголовка дела содержанию документов в деле, правильность оформления и группировки документов, включенных в дело, качество пошивки или переплета, нумерация листов дела, наличие и правильность оформления внутренней описи дела, наличие и правильность оформления заверительной надписи. Обнаруженные нарушения установленных правил формирования и оформления дел устраняются в структурных подразделениях. При отсутствии дел, числящихся по номенклатуре дел, структурными подразделениями принимаются меры по их розыску. Обнаруженные дела включаются в опись. Если поиск оказался безрезультатным, то на отсутствующие дела составляется справка с изложением причин их отсутствия. Справка подписывается руководителем структурного подразделения или работником, ответственным за данное направление деятельности, и передается вместе с описью дел в архив хозяйствующего субъекта.

Передача дел в архив хозяйствующего субъекта осуществляется в соответствии с требованиями п. 204 Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях. Эти требования заключаются в том, что дела постоянного, временного (свыше 10 лет) хранения и по личному составу подлежат передаче в архив хозяйствующего субъекта. Дела должны быть переданы в архив хозяйствующего субъекта и включены в сводную опись (годовой раздел сводной описи дел) по истечении года, но не позднее двух лет после их завершения делопроизводством. Передача дел в архив осуществляется по описям дел структурных подразделений. Дела временного хранения (до 10 лет) в архив хозяйствующего субъекта не передаются и по истечении сроков временного хранения подлежат уничтожению. Электронные документы, в отношении которых принято такое решение, передаются в архив до истечения срока действия сертификата открытого ключа электронной цифровой подписи. Передача дел временного хранения (до 10 лет) в архив хозяйствующего субъекта допускается в исключительных случаях по решению его руководителя.

Порядок уничтожения документов с истекшим сроком хранения регулируется гл. 16 Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях. В частности, отбор дел к уничтожению осуществляется по результатам экспертизы ценности документов после подготовки сводных описей дел постоянного, временного

(свыше 10 лет) хранения и по личному составу и оформляется актом о выделении к уничтожению документов и дел, не подлежащих хранению. Непосредственный отбор документов к уничтожению в структурных подразделениях осуществляют ответственные за делопроизводство лица. Проверку правильности произведенного отбора осуществляет экспертная комиссия хозяйствующего субъекта. Дела и документы включаются в акт о выделении к уничтожению, если установленный срок их хранения истек к 1 января года, в котором составляется акт. Акт о выделении к уничтожению документов и дел, не подлежащих хранению, подписывается лицом, проводившим экспертизу ценности документов, и рассматривается на заседании экспертной комиссии хозяйствующего субъекта одновременно со сводными описями дел.

Порядок оперативного хранения документов у хозяйствующего субъекта регулируется гл. 17 Инструкции по делопроизводству в государственных органах, иных организациях. В частности, с момента заведения и до передачи в архив хозяйствующего субъекта или уничтожения после истечения сроков временного хранения дела хранятся в структурных подразделениях (у должностных лиц) по месту формирования. Дела хранятся в рабочих комнатах или специально отведенных для этих целей помещениях в запираемых шкафах, обеспечивающих их полную сохранность, предохраняющих документы от пыли и воздействия солнечного света. В целях повышения оперативности поиска документов дела располагаются в шкафах в вертикальном положении корешками наружу в соответствии с номенклатурой дел. На корешках обложек дел указываются индексы по номенклатуре. Документы и дела, находящиеся на оперативном хранении, могут выдаваться в пользование в пределах хозяйствующего субъекта другим его структурным подразделениям с разрешения руководителя структурного подразделения. Выдача документов и дел сторонним хозяйствующим субъектам производится на основании их письменного запроса и резолюции руководителя хозяйствующего субъекта.

Документы, находящиеся на оперативном хранении хозяйствующего субъекта, могут быть изъяты в ходе предварительного расследования, судебного разбирательства, исполнения решений органов уголовного преследования и суда по уголовным делам в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь. Изъятие документов из постоянного хранения производится с обязательным включением в дело заверенной копии изъятого документа. Для контроля за возвратом на место выданного (изъятого) из дела документа помещается листок-заместитель, а для контроля за возвратом дел составляется карта-заместитель дела.

Изъятие (выемка) бухгалтерских документов производится на основании Законов Республики Беларусь от 17 июля 2007 г. № 263-З «Об органах внутренних дел Республики Беларусь», от 8 мая 2007 г. № 220-З «О прокуратуре Республики Беларусь», Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510, Налогового кодекса Республики Беларусь, УПК Республики Беларусь и ХПК Республики Беларусь.

Изъятие бухгалтерских документов оформляется актом или протоколом, проводится в присутствии должностных лиц хозяйствующего субъекта. Копия акта, протокола с описью изъятых документов вручается должностным лицом хозяйствующему субъекту под подпись.

Законодательство Республики Беларусь запрещает производство выемки в ночное время.

При пропаже или гибели бухгалтерских документов руководитель хозяйствующего субъекта в соответствии с действующим законодательством по делопроизводству приказом назначает комиссию по служебному расследованию причин пропажи или гибели документов. При необходимости для разбирательства в состав комиссии могут быть приглашены (с их согласия) сотрудники органов дознания или следствия, прокуратуры и подразделения по чрезвычайным ситуациям.

Результаты служебного расследования комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем хозяйствующего субъекта.

Так в общих чертах выглядит документооборот в бухгалтерском учете и порядок хранения документов хозяйствующего субъекта.

В связи с тем что при изъятии или истребовании документов бухгалтерского учета, касающихся производственной и финансовой деятельности хозяйствующих субъектов, по делам и материалам, которые находятся в производстве, сотрудниками органов внутренних дел допускались различные нарушения бухгалтерского и архивного законодательства, Министерство внутренних дел Республики Беларусь в целях наведения порядка при изъятии или истребовании документов постановлением от 16 апреля 2004 г. № 88 утвердило Инструкцию о порядке изъятия (истребования) документов, касающихся производственной и финансовой деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, и (или) их копий органами внутренних дел.

Данная Инструкция устанавливает единый порядок изъятия (истребования) документов сотрудниками органов внутренних дел, касающихся финансовой и хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, или их копий, необходимых для принятия решений по материалам или делам, находящимся в их производстве. В частности, это касается разрешения материалов органами

внутренних дел в порядке ст. 173 «Порядок и сроки рассмотрения заявлений и сообщений о преступлениях» и ст. 174 «Решения, принимаемые по заявлениям и сообщениям о преступлениях» УПК Республики Беларусь, это также касается рассмотрения материалов и дел по административным и экономическим правонарушениям.

Данная Инструкция регулирует порядок изъятия оригиналов следующих бухгалтерских документов: нарядов, заказов, актов, отчетов, калькуляций, счетов-фактур, товарных накладных, товарно-транспортных накладных, платежных инструкций и иных первичных учетных документов, иных бухгалтерских и расчетных документов, договоров (контрактов) и иных документов, касающихся производственной и финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Инструкция определяет, в каких ситуациях могут изыматься вышеперечисленные документы:

- если возникает необходимость проведения экспертизы документов в целях определения их подлинности;
- в целях исключения возможности уничтожения, фальсификации документов, устранения ранее допущенных нарушений;
- если осуществление органом внутренних дел необходимых процессуальных действий по находящимся в его производстве материалам и делам возможно только в отношении оригиналов документов;
- если руководитель юридического лица или индивидуальный предприниматель (их представители) отказываются представить копии документов.

Перечень случаев, по которым могут изыматься документы, не закрыт, законодатель указывает на то, что документы (их копии) могут изыматься и в иных случаях.

Процесс изъятия документов регулируется гл. 2 Инструкции о порядке изъятия (истребования) документов, касающихся производственной и финансовой деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, и (или) их копий органами внутренних дел. Изъятие документов осуществляется по мотивированному постановлению органа внутренних дел об изъятии документов, подписанного руководителем или заместителем руководителя органа внутренних дел. Указанное постановление предъявляется должностным лицом органа внутренних дел для ознакомления руководителю хозяйствующего субъекта или его представителю, факт ознакомления с постановлением удостоверяется подписью руководителя или его представителя на постановлении.

При возникновении ситуации, когда руководитель хозяйствующего субъекта или его представитель отказались ознакомиться с постановлением или расписаться об ознакомлении на постановлении, данный

факт удостоверяется на постановлении подписями сотрудника органа внутренних дел и не менее двух лиц с их согласия (свидетелей). Постановление об изъятии документов может быть обжаловано в вышестоящий орган внутренних дел или прокуратуру.

Сотрудники органов внутренних дел перед изъятием документов должны определиться с перечнем документов, подлежащих изъятию. Прежде чем преступить к изъятию документов, сотрудник органов внутренних дел, производящий изъятие документов, должен предложить руководителю хозяйствующего субъекта или его представителю добровольно выдать необходимые документы, в случае отказа в этом проводит изъятие необходимых документов. Факт изъятия документов оформляется протоколом изъятия. В случае если изымается большое количество документов, составляется отдельная опись изъятых документов, которая является приложением к протоколу изъятия. В описи указываются характеристика документов (наименование документа, дата составления, номер, количество листов документа), а также то, что изъят оригинал документа или его копия.

Протокол изъятия документов и опись составляются в двух экземплярах в присутствии должностных лиц хозяйствующего субъекта и не менее двух приглашенных лиц (свидетелей). После составления протокола изъятия документов и описи они предъявляются для ознакомления должностным лицам хозяйствующего субъекта, а также приглашенным лицам, им разъясняется их право делать заявления и замечания, которые подлежат внесению в протокол. Все исправления и дополнения в протокол и опись должны быть оговорены и удостоверены подписями всех участников процесса изъятия документов. Протокол изъятия документов и опись подписываются сотрудником органа внутренних дел, должностным лицом хозяйствующего субъекта или его представителем, приглашенными лицами (свидетелями). Копия протокола и копия описи изъятых документов вручаются должностному лицу хозяйствующего субъекта или его представителю под подпись на первом экземпляре протокола изъятия.

Согласно Инструкции о порядке изъятия (истребования) документов, касающихся производственной и финансовой деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, и (или) их копий органами внутренних дел, если изымаются оригиналы документов, хозяйствующему субъекту предоставляется возможность изготовить копии изымаемых документов, которые остаются у хозяйствующего субъекта вместо изъятых, о чем делается отметка в протоколе изъятия.

УЧЕТ КАССОВЫХ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

4.1. Понятие и виды кассовых операций

Кассовые операции осуществляет кассир, являющийся должностным лицом с полной индивидуальной материальной ответственностью за сохранность всех принятых на хранение денежных средств и ценных бумаг, а также за ущерб, причиненный хозяйствующему субъекту в результате как умышленных действий, так и небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям. При приеме кассира на работу с ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Под подпись руководитель хозяйствующего субъекта должен ознакомить его с порядком ведения кассовых операций. Кассиру запрещается передоверять выполнение возложенных на него обязанностей другим лицам, хранить в кассе наличные денежные средства и другие ценности, не принадлежащие данному хозяйствующему субъекту.

Если у хозяйствующего субъекта в штате один кассир, то в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира приказом руководителя возлагается на другого работника. Этот работник также ознакомляется с порядком ведения кассовых операций, и с ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

В случае внезапного оставления кассиром работы находящиеся в кассе денежные средства и ценные бумаги немедленно пересчитываются другим кассиром, которому все передается в присутствии руководителя и главного бухгалтера хозяйствующего субъекта или созданной для этих целей комиссии. Результаты пересчета и передача оформляются актом.

Под **кассовыми операциями** понимаются поступление, выдача и временное хранение наличных денежных средств в кассе. Все вышеперечисленные операции должны быть оформлены документально в строгом соответствии с правилами ведения кассовых операций.

Для **получения наличных денежных средств** с расчетных банковских счетов хозяйствующим субъектом в обслуживающий банк, небанковскую кредитно-финансовую организацию (далее – банк) представляется заявление на получение наличных денежных средств с расчетных банковских счетов.

Заявление на получение наличных денежных средств представляется в обслуживающий банк (по согласованию с обслуживающим бан-

ком) на бумажном носителе в двух экземплярах, в виде электронного документа с соблюдением требований законодательства об электронном документе и электронной цифровой подписи или в виде электронного сообщения с использованием систем дистанционного банковского обслуживания, соблюдением процедур безопасности и требований законодательства.

Заявление на получение наличных денежных средств содержит следующие обязательные реквизиты:

- наименование и код банка;
- наименование хозяйствующего субъекта, инициалы и фамилию индивидуального предпринимателя – получателей наличных денежных средств;
- номер расчетного банковского счета хозяйствующего субъекта, индивидуального предпринимателя – получателей наличных денежных средств;
- сумму наличных денежных средств (цифрами и прописью), заявленную к получению;
- цели расходования получаемых наличных денежных средств;
- код отчетного данного с учетом цели расходования (заполняется работником банка при необходимости);
- условное обозначение очередности платежа согласно законодательству;
- дату получения наличных денежных средств;
- фамилию, собственное имя, отчество (если таковое имеется) представителя хозяйствующего субъекта, подразделения, индивидуального предпринимателя, которому доверено получить наличные денежные средства;
- реквизиты документа, удостоверяющего личность получателя (наименование, серию (при наличии), номер, дату выдачи и орган, выдавший документ);
- дату подачи заявления на получение наличных денежных средств;
- перечень прилагаемых документов (при их наличии);
- подписи лиц, уполномоченных распоряжаться денежными средствами, находящимися на расчетных банковских счетах хозяйствующего субъекта;
- оттиск печати хозяйствующего субъекта (при ее наличии);
- подпись представителя банка.

По требованию банка получатель наличных денежных средств обязан внести в заявление на получение наличных денежных средств дополнительную информацию, имеющую отношение к совершаемой операции.

Организации, подчиненные Министерству обороны Республики Беларусь, Министерству внутренних дел Республики Беларусь, Комитету

государственной безопасности Республики Беларусь, органы финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, а также отдельные юридические лица, которым законодательством предоставлено право не расшифровывать целевое назначение получаемых сумм, при получении наличных денежных средств не указывают цели их расходования в соответствии с законодательством.

Прием наличных денежных средств хозяйствующими субъектами, имеющими право в соответствии с законодательством не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по приходным кассовым ордерам и (или) другим приходным документам в соответствии с законодательством. Приходный кассовый ордер – документ типовой формы, которым оформляется поступление денежных средств в кассу хозяйствующего субъекта.

Некоммерческие организации в соответствии с законодательством принимают в кассу наличные денежные средства по приходным кассовым ордерам либо по ведомостям с приложением приходного кассового ордера на общую сумму принятых по ведомости (ведомостям) наличных денежных средств без составления приходного кассового ордера на каждого вносителя наличных денежных средств.

Для того чтобы использовать наличные денежные средства, полученные хозяйствующим субъектом в банке, их необходимо сначала оприходовать в кассу хозяйствующего субъекта. Оприходование – документальное оформление поступления наличных денежных средств из банка в кассу хозяйствующего субъекта. Для оформления данной операции используется приходный кассовый ордер.

Для **выплаты из кассы наличных денежных средств** необходимо оформить в установленном порядке расходный кассовый ордер – документ типовой формы, которым оформляется выдача (выплата) из кассы наличных денежных средств.

Все поступления и выдачи наличных денежных средств хозяйствующих субъектов учитываются в кассовой книге. Каждый хозяйствующий субъект ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера хозяйствующего субъекта. Подчистки и не оговоренные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера хозяйствующего субъекта. Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денежных средств отдельно по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день и выводит остаток денежных средств.

Работник, получивший наличные *денежные средства под отчет* на расходы, связанные со служебными командировками, обязан не позднее трех рабочих дней (работники подразделений хозяйствующего субъекта, расположенных в населенных пунктах вне места его нахождения, представляющие отчет в бухгалтерскую службу хозяйствующего субъекта, – не позднее пяти рабочих дней) со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу хозяйствующего субъекта отчет об израсходованных суммах с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Работник, получивший денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, посредством их перечисления на счет клиента, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка, либо частично наличными денежными средствами и частично посредством перечисления на счет клиента, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка, обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу хозяйствующего субъекта отчет об израсходованных суммах с приложением карт-чеков (их копий, заверенных руководителем хозяйствующего субъекта или лицом, им уполномоченным, или выписки по счету клиента – физического лица и иных документов независимо от того, в наличной либо безналичной форме работник осуществлял расчеты, связанные со служебной командировкой).

При необходимости хозяйствующий субъект может самостоятельно в письменной форме определять **остаток наличных денежных средств**, который может находиться в кассе на конец рабочего дня.

При определении остатка наличных денежных средств в кассе учитывается потребность в наличных денежных средствах для обеспечения расходных операций. Остаток наличных денежных средств в кассе устанавливается на конец рабочего дня с учетом порядка и сроков выдачи наличных денежных средств, обеспечения их сохранности, а также режима рабочего времени.

Хозяйствующий субъект может хранить наличные денежные средства в кассе в пределах установленного остатка. Превышение установленного остатка наличных денежных средств в кассе допускается только в течение сроков выдачи наличных денежных средств на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов, включая день получения наличных денежных средств в обслуживающем банке.

При превышении остатка наличных денежных средств в кассе, установленного на конец рабочего дня, наличные денежные средства должны быть сданы в обслуживающий банк, иной банк, работникам службы

инкассации или в организацию, подчиненную Министерству связи и информатизации Республики Беларусь, на следующий рабочий день.

Органы, осуществляющие в соответствии с законодательством оперативно-розыскную деятельность на территории Республики Беларусь и внешнюю разведку, а также органы Комитета государственного контроля Республики Беларусь вправе определять остаток наличных денежных средств в приказе руководителя уполномоченного органа или лиц, им уполномоченных.

Указанные органы выдают наличные денежные средства под отчет на оперативно-розыскную деятельность, связанную с проведением оперативно-розыскных мероприятий, осуществлением иных аналогичных расходов, внешнюю разведку, а также на контрольные закупки товарно-материальных ценностей, контрольное оформление заказов на выполнение работ, оказание услуг в размерах и на сроки, определяемые в приказе руководителя данного органа или лиц, им уполномоченных.

4.2. Инвентаризация кассы

Все наличные денежные средства хозяйствующего субъекта хранятся в металлических шкафах или сейфах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются.

Ключи от металлических шкафов и сейфов, печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в замочных скважинах металлических шкафов, сейфов, передавать посторонним лицам либо готовить неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей помещаются в упаковку, исключающую какую-либо возможность несанкционированного доступа к дубликатам ключей, и хранятся у лиц, ответственных за сохранность ценностей. Не реже одного раза в квартал проводится проверка их наличия. При обнаружении утраты ключа руководителю хозяйствующего субъекта необходимо сообщить о происшествии в территориальный орган внутренних дел и принять меры по немедленной замене замка металлического шкафа или сейфа.

Не допускается хранение в кассах наличных денежных средств, принятых без использования кассового оборудования, платежных терминалов или без приходных документов, формы которых установлены законодательством.

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков, дверей, решеток или неисправности охранной сигнализации кассир немедленно сообщает об этом руководителю хозяйствующего субъекта. Руководитель сообщает о происшествии в территориальный орган внутренних дел и принимает меры по охране кассы до прибытия его сотрудников. Руко-

водитель, главный бухгалтер или лица, их замещающие, а также кассир после получения согласия сотрудников территориального органа внутренних дел проверяют наличие в кассе наличных денежных средств.

Проверка наличия в кассе наличных денежных средств должна быть проведена до начала операций по приему и выдаче наличных денежных средств из кассы хозяйствующего субъекта. По результатам проверки в произвольной форме составляется акт, который подписывается всеми участвовавшими в проверке лицами. Первый экземпляр акта передается в территориальный орган внутренних дел, второй – остается у хозяйствующего субъекта, третий – отсылается в страховую организацию (при наличии договора страхования), четвертый – направляется в вышестоящую организацию (при ее наличии).

Контроль за правильным ведением кассовых операций возлагается на главного бухгалтера хозяйствующего субъекта. Выдача денежных средств из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом, заменяющем его документе, считается недостачей и в соответствии с законодательством Республики Беларусь относится на виновных лиц. Излишки денежных средств, не подтвержденные приходными документами, подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты. Не реже одного раза в квартал комиссией, назначенной руководителем хозяйствующего субъекта, производится внезапная **инвентаризация кассы** – проверяется фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг и других ценностей, находящихся там.

Расписки и другие документы на позаимствованные в кассе денежные средства в остаток наличности не включаются. Заявления кассира о наличии в кассе денежных средств и других ценностей, не принадлежащих данному хозяйствующему субъекту, во внимание не принимаются.

Результаты инвентаризации оформляются актом. В нем указываются остаток ценностей в наличии и по данным учета на день инвентаризации и ее результат.

Выявленные инвентаризацией отклонения фактического наличия денежных средств в кассе отражаются следующим образом. Все недостачи возмещаются кассиром – материально ответственным лицом. На *суммы недостач* в журнале-ордере № 1 составляется проводка:

Д сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» –

К сч. 50 «Касса».

Кассир должен дать письменное объяснение о причинах недостачи, а руководитель – принять меры по ее взысканию и обеспечению сохранности денежных средств в дальнейшем.

На *суммы, подлежащие возмещению кассиром*, составляется проводка:

Д сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсч. 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба») –

К сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

На суммы, внесенные в погашение задолженности по недостатке, составляется проводка:

Д сч. 50 «Касса» –

К сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Излишки денежных средств, выявленные в кассе, должны быть оприходованы. На предмет этого составляется проводка:

Д сч. 50 «Касса» –

К сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»,

К сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Отнесение выявленных излишков на увеличение финансовых результатов отражается бухгалтерской проводкой:

Д 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» –

К 99 «Прибыли и убытки».

4.3. Ответственность за нарушение порядка ведения кассовых операций

За нарушение порядка ведения кассовых операций в Республике Беларусь предусмотрена административная ответственность (табл. 1).

Таблица 1

Административная ответственность за нарушение порядка ведения кассовых операций

Статья КоАП	Диспозиция	Санкция
Ст. 11.7 «Нарушение порядка ведения кассовых операций»		
Ч. 1	Нарушение должностным лицом либо кассиром юридического лица или индивидуальным предпринимателем порядка ведения кассовых операций.	Наложение штрафа в размере до 10 базовых величин.
Ч. 2	Невыполнение индивидуальным предпринимателем или кассиром, иным работником юридического лица требований законодательства по осуществлению проверки наличных денежных средств на подлинность и платежность.	Предупреждение или штраф в размере до трех базовых величин.

Статья КоАП	Диспозиция	Санкция
Ст. 12.19 «Нарушение порядка расчетов в Республике Беларусь»		
Ч. 1	Осуществление расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями в суммах, превышающих установленный законодательством размер.	Наложение штрафа на индивидуального предпринимателя или юридическое лицо в размере до 100 % от суммы такого превышения.
Ч. 2	Осуществление вне очереди платежей в счет погашения задолженности по выплате заработной платы, а также в счет погашения банковских кредитов, выданных для этой цели, в суммах, превышающих пределы, установленные законодательством, при наличии обязательств по уплате платежей, производимых в первоочередном порядке.	Наложение штрафа в размере до 20 базовых величин, на индивидуального предпринимателя или юридическое лицо – до 100 % от суммы такого превышения.
Ч. 3	Иные нарушения установленного законодательством порядка расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями.	Наложение штрафа в размере до 10 базовых величин, на индивидуального предпринимателя или юридическое лицо – от 10 до 30 базовых величин.
Ч. 4	Прием юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг платежей наличными денежными средствами от физического лица в размере, превышающем предельный размер платежа наличными денежными средствами, установленный законодательными актами.	Наложение штрафа на индивидуального предпринимателя в размере до 100 базовых величин, а на юридическое лицо – до 200 базовых величин.

Статья КоАП	Диспозиция	Санкция
Ст. 12.20 «Нарушение порядка использования кассового оборудования, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов, платежных терминалов, использования и учета средств контроля, предназначенных для установки на кассовое оборудование»		
Ч. 1	Нарушение порядка использования кассового оборудования, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов и (или) платежных терминалов при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, а равно отсутствие таких оборудования и (или) терминалов при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг.	Наложение штрафа в размере до 50 базовых величин, на индивидуального предпринимателя – до 100 базовых величин, а на юридическое лицо – до 200 базовых величин.
Ч. 2	Нарушение порядка использования и учета средств контроля, предназначенных для установки на кассовое оборудование, юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими производство или ввоз на территорию Республики Беларусь указанного оборудования либо его техническое обслуживание и ремонт.	Наложение штрафа в размере до 30 базовых величин, на индивидуального предпринимателя – до 50 базовых величин, а на юридическое лицо – до 100 базовых величин.

4.4. Учет операций по расчетному счету

В Республике Беларусь владельцами банковских счетов могут быть юридические лица независимо от организационно-правовых форм, их филиалы, представительства, имеющие отдельные балансы, предприниматели без образования юридического лица, физические лица.

Хозяйствующие субъекты, предприниматели, физические лица самостоятельно выбирают банк для расчетно-кассового обслуживания. Хозяйствующие субъекты и предприниматели вправе открыть в одном из банков один расчетный счет в белорусских рублях и один расчетный счет в иностранных валютах. На каждый вид иностранной валюты открывается отдельный лицевой счет. Открытие нескольких расчетных счетов в иностранных валютах в различных учреждениях банков допускается с разрешения Национального банка Республики Беларусь.

Для открытия расчетного счета в банк представляются следующие документы:

- заявление на открытие расчетного счета;
- копия (без нотариального засвидетельствования) устава (учредительного договора – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), имеющего штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации, – для юридического лица;
- копия (без нотариального засвидетельствования) свидетельства о государственной регистрации – для индивидуального предпринимателя;
- карточка с образцами подписей должностных лиц юридического лица, индивидуального предпринимателя, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати.

Свидетельствование подлинности подписей лиц, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттисков печати хозяйствующих субъектов на карточках с их образцами для открытия счетов в банках осуществляется уполномоченными сотрудниками банков.

Право первой подписи расчетно-кассовых документов принадлежит руководителю хозяйствующего субъекта, а также лицам, уполномоченным на это руководителем. Оно не может быть предоставлено главному бухгалтеру или другим лицам, имеющим право второй подписи. Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру и лицам, уполномоченным на это руководителем. В карточку с образцами подписей должностных лиц хозяйствующего субъекта обязательно включается образец оттиска его печати.

Банк присваивает хозяйствующему субъекту номер расчетного счета, на котором могут сосредоточиваться:

- свободные денежные средства;
- поступления за реализованную продукцию;
- поступления за выполненные работы и оказанные услуги;
- краткосрочные и долгосрочные кредиты и прочие зачисления.

С расчетного счета в большинстве случаев производятся следующие платежи хозяйствующего субъекта:

- оплата поставщикам за материалы;

- погашение задолженности перед бюджетом;
- получение денежных средств в кассу для выплаты заработной платы, материальной помощи, премий и т. д.

Учет наличия и движения денежных средств на расчетном счете по данным выписок банка ведется на активном счете 51 «Расчетные счета» (согласно типовому плану счетов бухгалтерского учета).

Счет 51 «Расчетные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях на расчетном счете хозяйствующего объекта, открытом в банке.

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетный счет хозяйствующего субъекта. По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание денежных средств с его расчетного счета.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета хозяйствующего субъекта и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям»).

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

Счет 52 «Валютные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах хозяйствующего субъекта, открытых в банках на территории Республики Беларусь и за ее пределами.

По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств в иностранных валютах в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, расчетов, доходов от реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание денежных средств с валютных счетов хозяйствующего субъекта в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов, фондов и др.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Списание валютных средств со счетов осуществляется при перечислении этой валюты по целевому назначению, снятии наличной иностранной валюты для оплаты командировочных расходов, при продаже и конверсии на валютном рынке и т. д.

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте. Записи на валютном счете осуществляются в иностранной ва-

люте и рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день осуществления операции. Сальдо указанного счета характеризует наличие свободных средств в иностранной валюте.

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся на специальных счетах в банках, а также наличие и движение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

- 55-1 «Депозитные счета» – учитываются наличие и движение денежных средств, размещенных в банковские вклады (депозиты);
- 55-2 «Счета в драгоценных металлах» – учитываются наличие и движение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках;
- 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения» – учитываются наличие и движение денежных средств целевого назначения на специальных счетах в банках.

Поступление средств на специальные счета в банках отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов. Списание средств со специальных счетов в банках отражается по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов и кредиту счета 55 «Специальные счета в банках».

Аналитический учет по счету 55 «Специальные счета в банках» ведется по субсчетам:

- 55-1 «Депозитные счета» – по каждому вкладу;
- 55-2 «Счета в драгоценных металлах» – по каждому счету;
- 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения» – по источникам финансирования.

Счет 57 «Денежные средства в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные или иные счета хозяйствующего субъекта, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации.

К счету 57 «Денежные средства в пути» могут быть открыты субсчета:

– 57-1 «Инкассированные денежные средства» – учитываются внесение наличных денежных средств в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений и их зачисление на расчетные или иные счета хозяйствующего субъекта;

– 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» – учитывается движение денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты. По дебету субсчета 57-2 отражаются перечисление денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и превышение рублевого эквивалента приобретенной иностранной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета, а по кредиту субсчета 57-2 – сумма приобретенной иностранной валюты по курсу покупки на дату зачисления на валютный счет и превышение списанной с расчетного счета суммы в белорусских рублях над рублевым эквивалентом приобретенной иностранной валюты;

– 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» – учитывается движение денежных средств в иностранных валютах для реализации. По дебету субсчета 57-3 отражаются перечисленные денежные средства в иностранной валюте для реализации, а по кредиту субсчета 57-3 – списание реализованных денежных средств в иностранной валюте.

Глава 5

УЧЕТ ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

5.1. Учет процесса снабжения

В условиях постоянного ужесточения конкуренции между производителями за счет стирания границ и выхода на новые рынки, постоянного внедрения инноваций и повышения эффективности существующих технологических процессов эффективная система снабжения хозяйствующего субъекта рассматривается как элемент повышения его конкурентоспособности.

Снабжение хозяйствующего субъекта необходимыми ресурсами требуемого качества, в требуемом количестве и в требуемые сроки, а также с минимальной стоимостью приводит к ритмичному производству продукции, что, в свою очередь, способствует недопущению непредвиденных убытков по причине простоя производства, а также содействует наиболее рациональному использованию денежных средств.

Построение такой системы снабжения либо модернизация существующей системы является непростой, однако выполнимой задачей, которую можно реализовать, пройдя определенный набор этапов.

В связи с тем что каждый хозяйствующий субъект имеет свои особенности, включая степень сложности технологического процесса, степень конвейерности, степень использования внешних комплектующих и материалов для производства собственной продукции, для каждого хозяйствующего субъекта такой набор этапов будет своим, что не мешает, однако, рассматривать определенный стандартный набор этапов, характерный для большинства хозяйствующих субъектов.

При этом деятельность по построению либо совершенствованию системы снабжения может быть осуществлена как собственными силами хозяйствующего субъекта, так и с привлечением сторонних компаний.

Привлекаемые компании проводят работу по своим существующим схемам, стоимость их услуг значительна. В связи с чем при принятии решения о привлечении сторонних компаний целесообразно определить квалификацию собственного персонала, возможности и ресурсы для проведения данной работы, сопоставив это со стоимостью услуг сторонних компаний.

Процесс снабжения обеспечивает необходимым сырьем и материалами процесс производства. Выдача материалов в производство осуществляется по учетным нормам на основании лимитных, лимитно-заборных карт, требований и других документов.

В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета на *счете 10 «Материалы»* учитывается движение сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и подобных ценностей хозяйствующего субъекта (в том числе находящихся в пути и переработке).

Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

– 10-1 «Сырье и материалы» – учитываются наличие и движение сырья, основных материалов (в том числе строительных материалов – у подрядчика), вспомогательных материалов, сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т. п.;

– 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» – учитываются наличие и движение полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектации выпускаемой продукции, которые требуют затрат по их обработке или сборке;

– 10-3 «Топливо» – учитываются наличие и движение горюче-смазочных материалов;

– 10-4 «Тара и тарные материалы» – учитываются наличие и движение тары, а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта, у хозяйствующих субъектов, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность;

– 10-5 «Запасные части» – учитываются наличие и движение запасных частей, используемых при проведении ремонта для замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п., а также шин транспортных средств в запасе и обороте, а также движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях хозяйствующего субъекта, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах. Шины транспортных средств (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств;

– 10-6 «Прочие материалы» – учитываются наличие и движение отходов производства, неисправимого брака, материалов, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы хозяйствующим субъектом как материалы, топливо или запасные части, изношенных шин и утильной резины и т. п.;

– 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» – учитывается движение материалов, переданных в переработку другим лицам, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий;

– 10-8 «Временные сооружения» – учитываются наличие и движение временных сооружений в соответствии с законодательством;

– 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты» – учитываются наличие и движение хозяйственных принадлежностей, инструментов, инвентаря, в том числе тары, используемой хозяйствующим субъектом для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд (кроме тары, которая учитывается как основные средства в соответствии с законодательством);

– 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» – учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви, находящихся на складах хозяйствующего субъекта или в иных местах хранения;

– 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» – учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви в эксплуатации;

– 10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы» – осуществляется учет наличия и движения лома и отходов, содержащих драгоценные металлы.

На отдельном субсчете к счету 10 «Материалы» могут учитываться почтовые марки, оплаченные авиабилеты и другие аналогичные документы в сумме фактических затрат на их приобретение.

Принятие к бухгалтерскому учету фактически поступивших хозяйствующему субъекту материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов» и других счетов.

Стоимость использованных в производстве или на другие цели материалов отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов и кредиту счета 10 «Материалы».

При выбытии материалов на сторону их стоимость отражается по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов и кредиту счета 10 «Материалы».

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов, отдельным их наименованиям и материально ответственным лицам.

Экономическая эффективность производства должна осуществляться с учетом различных внутрипроизводственных факторов, где существенную роль играют рациональное использование трудовых ресурсов и средств труда, повышение качества, а также сокращение совокупности производственных расходов, значительную долю которых занимают транспортно-заготовительные расходы.

К транспортно-заготовительным относятся расходы хозяйствующего субъекта, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов на склады хозяйствующего субъекта, затраты на приемку и складирование.

Транспортно-заготовительные расходы относятся на себестоимость произведенной продукции в целом и на отдельные виды продукции в установленном процентном отношении.

Ниже представлена корреспонденция счета 10 «Материалы» с другими счетами (табл. 2).

Таблица 2

Корреспонденция счета 10 «Материалы»

Приход, расход по счету 10 «Материалы»	Корреспонденция	
	Приход, расход	Код (номер), наименование счета
Дебет	Кредит	06 «Долгосрочные финансовые вложения» 08 «Вложения в долгосрочные активы» 10 «Материалы» 15 «Заготовление и приобретение материалов» 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» 20 «Основное производство» 23 «Вспомогательные производства» 28 «Брак в производстве» 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» 41 «Товары» 43 «Готовая продукция» 44 «Расходы на реализацию» 58 «Краткосрочные финансовые вложения» 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» 68 «Расчеты по налогам и сборам» 69 «Расчеты по социальному» страхованию и обеспечению 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Приход, расход по счету 10 «Материалы»	Корреспонденция	
	Приход, расход	Код (номер), наименование счета
Кредит	Дебет	71 «Расчеты с подотчетными лицами» 75 «Расчеты с учредителями» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 79 «Внутрихозяйственные расчеты» 86 «Целевое финансирование» 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» 91 «Прочие доходы и расходы» 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» 98 «Доходы будущих периодов» 06 «Долгосрочные финансовые вложения» 08 «Вложения в долгосрочные активы» 10 «Материалы» 20 «Основное производство» 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные затраты» 26 «Общехозяйственные затраты» 28 «Брак в производстве» 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» 44 «Расходы на реализацию» 45 «Товары отгруженные» 58 «Краткосрочные финансовые вложения» 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» 75 «Расчеты с учредителями» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 79 «Внутрихозяйственные расчеты» 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» 91 «Прочие доходы и расходы» 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» 96 «Резервы предстоящих платежей» 97 «Расходы будущих периодов»

5.2. Общая схема учета затрат на производство продукции

Себестоимость продукции, работ, услуг представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Актуальность показателя себестоимости

продукции напрямую связана с другой категорией – прибылью, а также с налогообложением.

По отношению к себестоимости выпускаемой продукции затраты следует разделять на прямые, которые относятся непосредственно на себестоимость выпускаемой продукции и подтверждаются первичными учетными документами, и косвенные.

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости являются:

- полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию;
- контроль за исполнением затрат на производство с целью выявления резервов экономики, а также сокращения непроизводственных затрат и потерь.

Обобщение затрат на производство осуществляется ежемесячно на счетах синтетического и аналитического учета (разд. III «Затраты на производство» типового плана счетов бухгалтерского учета).

Обобщение происходит в следующей последовательности: сначала на счете 20 «Основное производство» (по цехам) собираются прямые затраты; затем распределяются услуги вспомогательных производств, значительная часть которых относится на счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На *счете 20 «Основное производство»* обобщается информация о затратах на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, осуществление которых является целью создания данного хозяйствующего субъекта. На счете учитываются затраты по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции, выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных, проектных, изыскательских, научно-исследовательских и конструкторских работ, оказанию услуг транспорта и связи, содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. п.

К счету 20 «Основное производство» могут быть открыты субсчета по видам основного производства.

На субсчетах счета 20 «Основное производство» отражаются прямые затраты по изготовлению, обработке, сборке и отделке продукции основного производства промышленного характера, затраты в растениеводстве, животноводстве, по переработке сельскохозяйственной продукции, затраты самостоятельных хозяйствующих субъектов, имеющих обособленный баланс, затраты транспортных организаций, выполняющих экспедиционные и погрузочно-разгрузочные работы, затраты на производство основных работ по строительству и монтажу объектов, затраты на производство геологоразведочных работ, осуществляемых хозяйственным способом, затраты по производству научно-исследовательских, проектно-конструкторских, технологических работ

и т. д. Прямые затраты отражаются в разрезе соответствующих видов производств.

Прямые расходы (затраты), связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

По дебету счета 20 «Основное производство» кроме прямых расходов, связанных непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, отражаются:

- расходы вспомогательных производств;
- расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства (косвенные расходы);
- потери от брака и простоев.

Вышеперечисленные расходы относятся к категории косвенных.

Косвенные затраты – это те затраты, которые к определенному виду продукции (работ, услуг) отнести нельзя. Эти затраты предварительно накапливаются на соответствующих счетах, называемых собирательно-распределительными. К ним относятся счета 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и др. По окончании отчетного периода собранные на таких счетах затраты распределяются и списываются по назначению.

Расходы вспомогательных производств списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты». Потери от брака списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

Сумма фактических затрат на производство продукции определяет стоимостные показатели фактической себестоимости готовой продукции.

По мере готовности продукции ее себестоимость списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция», а затем по мере реализации – в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг отражаются по кредиту счета 20 «Основное производство» и списываются в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и др.

По кредиту счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с дебетом счета 10 «Материалы» отражается принятие на учет металлолома от замены запасных частей при ремонте основных средств; отходов производства, содержащих драгоценные металлы (по ценам на дату постановки на учет).

Сальдо по счету 20 «Основное производство» на конец отчетного периода показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Организация аналитического учета должна обеспечивать возможность получения необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности информации о себестоимости выпускаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Ниже приведена корреспонденция счета 20 «Основное производство» с другими счетами (табл. 3).

Таблица 3

Корреспонденция счета 20 «Основное производство»

Приход, расход по счету 20 «Основное производ- ство»	Корреспонденция	
	Приход, расход	Код (номер), наименование счета
Дебет	Кредит	02 «Амортизация основных средств» 04 «Нематериальные активы» 05 «Амортизация нематериальных активов» 10 «Материалы» 11 «Животные на выращивании и откорме» 16 «Отклонение в стоимости материалов» 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» 20 «Основное производство» 21 «Полуфабрикаты собственного производства» 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные затраты» 28 «Брак в производстве» 43 «Готовая продукция» 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 68 «Расчеты по налогам и сборам» 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 75 «Расчеты с учредителями» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 79 «Внутрихозяйственные расчеты» 86 «Целевое финансирование» 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» 91 «Прочие доходы и расходы» 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» 96 «Резервы предстоящих платежей» 97 «Расходы будущих периодов»

Приход, расход по счету 20 «Основное производ- ство»	Корреспонденция	
	Приход, расход	Код (номер), наименование счета
Кредит	Дебет	10 «Материалы» 11 «Животные на выращивании и откорме» 15 «Заготовление и приобретение материалов» 16 «Отклонение в стоимости материалов» 20 «Основное производство» 21 «Полуфабрикаты собственного производства» 28 «Брак в производстве» 43 «Готовая продукция» 45 «Товары отгруженные» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 79 «Внутрихозяйственные расчеты» 86 «Целевое финансирование» 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» 91 «Прочие доходы и расходы» 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» 96 «Резервы предстоящих платежей»

5.3. Учет готовой продукции и ее реализации

Готовая продукция является конечным продуктом производственного процесса, предназначенным большей частью для реализации.

Готовая продукция, как правило, представляет собой изделие, прошедшее полный цикл обработки, соответствует установленной нормативно-технической документации. Она поступает на склад, сопровождается при необходимости документами по качеству и безопасности.

Сдача готовой продукции на склад оформляется:

- приемно-сдаточными накладными;
- актами приемки;
- ведомостями сдачи.

На складе она учитывается на карточках учета готовой продукции, в которых указываются:

- наименование;
- учетная цена;
- краткая характеристика продукции;
- ее номенклатурный номер.

Карточки открываются на каждый вид, сорт, марку готовой продукции.

На складе учет ведется в натуральном выражении. На основании первичных документов записываются приход и расход готовой продукции, выводится остаток после каждой операции.

Продукция, не прошедшая полный цикл технологической обработки и не переданная на склад или заказчику, не относится к готовой продукции, а учитывается в составе незавершенного производства. Порядок оценки незавершенного производства устанавливается учетной политикой хозяйствующего субъекта.

Если у хозяйствующего субъекта отсутствует склад готовой продукции и передача заказчику осуществляется непосредственно из производственного подразделения, продукция включается в состав готовой по моменту отгрузки покупателю.

В учете хозяйствующего субъекта готовая продукция включается в дебет счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счета учета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.).

На счете 43 «Готовая продукция» учет ведется по местам хранения готовой продукции и ее отдельным видам. Учет количественно-стоимостной.

Стоимостные показатели представляют собой фактическую себестоимость готовой продукции, которая определяется в сумме фактических затрат, связанных с ее производством.

Хозяйствующие субъекты с массовым и серийным характером производства для отражения в учете движения готовой продукции вправе вести аналитический учет отдельных наименований готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» по учетным ценам.

В качестве учетной цены могут выступать:

- отпускная цена (целесообразно применять при ее неизменности в течение длительного периода);
- плановая (нормативная) себестоимость (определяется исходя из действующих норм расхода сырья, материалов и других нормативных величин затрат на производство);
- прочие показатели.

При ведении учета готовой продукции по учетным ценам в конце отчетного периода (месяца) необходимо определить отклонение фактической себестоимости выпущенной готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам. Суммы отклонений учитываются по однородным группам готовой продукции. Разбивку на группы хозяйствующий субъект осуществляет самостоятельно исходя из специфики выпускаемых изделий.

Суммы отклонений могут быть как положительными, так и отрицательными. Положительная сумма отклонений (превышение фактической себестоимости готовой продукции над ее учетной ценой) отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счетов учета затрат на ее производство. Если фактическая себестоимость ниже

учетной цены, т. е. сумма отклонений представляет собой отрицательную величину, разница отражается сторнировочной записью.

Для отражения готовой продукции по учетным ценам и отклонения фактической себестоимости от учетных цен к счету 43 «Готовая продукция» могут быть открыты соответствующие субсчета.

Выбранный вариант оценки готовой продукции (по фактической себестоимости или по учетным ценам с учетом отклонений), а также порядок объединения готовой продукции в однородные группы, вводимые субсчета хозяйствующий субъект закрепляет в своей учетной политике.

Реализация продукции является завершающим этапом кругооборота средств хозяйствующего субъекта, в результате которой готовая продукция превращается в денежные средства, т. е. происходит передача продукции покупателю и ее оплата.

Отгрузка продукции покупателям производится на основании заключенных договоров на поставку продукции или куплю-продажу продукции (разовая сделка), выполнение работ, оказание услуг.

Первичные документы на отгрузку продукции – товарная (ТН-2), товарно-транспортная (ТТН-1) накладные, счета-фактуры, требования-поручения, договоры; по выполненным работам и оказанным услугам – акт сдачи-приемки выполненных работ и оказанных услуг. Указанные первичные учетные документы являются основанием для расчета с покупателем. При проведении расчетов отдельно выделяются суммы за продукцию, ставка и сумма НДС, стоимость тары и стоимость транспортных услуг, возмещаемых отдельно.

Реализованной считается продукция, отгруженная покупателям и оплаченная ими либо отгруженная, но не оплаченная (реализация по оплате либо по отгрузке).

В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета на счетах разд. IV «Готовая продукция и товары» осуществляется обобщение информации о наличии и движении готовой продукции, товаров, долгосрочных активов, предназначенных для реализации, а также о расходах на реализацию.

Счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров (в том числе при транзите), тары, кроме используемой для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, у хозяйствующих субъектов, осуществляющих торговую, торгово-производственную деятельность, а также предметов проката.

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;

- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия»;
- 41-5 «Товары, переданные для подготовки на сторону»;
- 41-6 «Предметы проката».

На соответствующих субсчетах учитываются наличие и движение товаров, находящихся на складах, в кладовых и т. п. у хозяйствующих субъектов, осуществляющих розничную торговлю, тары под товарами и тары порожней, изделий, приобретаемых для реализации, а также изделий, приобретаемых для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно, а также предметов проката.

Принятие к бухгалтерскому учету поступивших хозяйствующему субъекту товаров и тары отражается по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 42 «Торговая наценка» (при учете товаров по розничным ценам), 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 98 «Доходы будущих периодов» и других счетов.

Стоимость реализованных товаров при отражении в бухгалтерском учете выручки от их реализации отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 41 «Товары».

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по наименованиям (сорта, партии, кипы), при необходимости – по местам хранения товаров.

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, налогах, включаемых в цену товаров, если учет товаров ведется по розничным ценам.

На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками хозяйствующим субъектам на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных затрат.

При принятии к бухгалтерскому учету товаров суммы торговых наценок (скидки, надбавки), налогов, включаемых в цену товаров, отражаются по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Существующая корреспонденция счета 42 «Торговая наценка» с другими счетами установлена согласно приложению к Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета.

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции у хозяйствующих субъектов, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность.

Стоимость готовой продукции, изготовленной для реализации или предназначенной для собственных нужд хозяйствующего субъекта, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счетов учета затрат на производство.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты на их выполнение и оказание при отражении в бухгалтерском учете выручки от их реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Стоимость реализованной продукции при отражении в бухгалтерском учете выручки от ее реализации отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 43 «Готовая продукция».

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к реализованной продукции, отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 43 «Готовая продукция» дополнительной или сторнировочной записью.

Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Ниже приведена корреспонденция счета 43 «Готовая продукция» с другими счетами (табл. 4).

Таблица 4

Корреспонденция счета 43 «Готовая продукция»		
Приход, расход по счету 43 «Готовая продукция»	Корреспонденция	
	Приход, расход	Код (номер), наименование счета
Дебет	Кредит	20 «Основное производство»
		23 «Вспомогательные производства»
		29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
		43 «Готовая продукция»
		79 «Внутрихозяйственные расчеты»
		90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»
		91 «Прочие доходы и расходы»
		98 «Доходы будущих периодов»
Кредит	Дебет	10 «Материалы»
		20 «Основное производство»
		23 «Вспомогательные производства»
		25 «Общепроизводственные затраты»
		26 «Общехозяйственные затраты»

Приход, расход по счету 43 «Готовая продукция»	Корреспонденция	
	Приход, расход	Код (номер), наименование счета
		28 «Брак в производстве»
		29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
		43 «Готовая продукция»
		44 «Расходы на реализацию»
		45 «Товары отгруженные»
		75 «Расчеты с учредителями»
		76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
		79 «Внутрихозяйственные расчеты»
		90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»
		91 «Прочие доходы и расходы»
		94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Расходы на реализацию являются одним из основных объектов бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов, от их правильного учета напрямую зависит их прибыль.

Счет 44 «Расходы на реализацию» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Хозяйствующие субъекты, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на реализацию» отражают расходы на упаковку изделий на складах готовой продукции, доставку продукции к месту отправления, погрузку в транспортные средства, содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации, рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

Хозяйствующие субъекты, осуществляющие торговую и торгово-производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на реализацию» отражают расходы на транспортировку товаров, оплату труда, содержание зданий, сооружений, инвентаря, хранение, подработку и упаковку товаров, рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

Произведенные хозяйствующим субъектом расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг, отражаются по дебету счета 44 «Расходы на реализацию» и кредиту соответствующих счетов. Суммы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в соответствии с законодательством.

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции, товаров,

выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. На этом счете учитывается также движение товаров, переданных комиссионеру по договору комиссии.

Стоимость отгруженной продукции, товаров отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

Стоимость товаров, переданных комиссионеру по договору комиссии, отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту счета 41 «Товары».

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью хозяйствующего субъекта, а также для определения финансового результата по ней предназначен *счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»*, на котором отражаются выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

При отражении выручки от реализации отгруженной продукции, товаров либо при поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему товаров суммы, учтенные на счете 45 «Товары отгруженные», списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Выручка от реализации товаров отражается по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»). При розничной продаже товаров с одновременным получением оплаты наличными денежными средствами этот счет может корреспондировать со счетами:

– 50 «Касса» – применяется при расчетах наличными денежными средствами, когда данные о покупателе неизвестны;

– 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – применяется, если известны данные о покупателе (например, при внесении покупателем предоплаты, расчетах безналичным путем, продаже товаров в кредит).

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

6.1. Понятие и виды финансовых результатов

Любой хозяйствующий субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, основной целью своей деятельности считает получение прибыли. Прибыль является одним из финансовых результатов его деятельности и свидетельствует о его успешной политике, которая достигается в случае роста доходов над расходами. В обратном случае результатом деятельности хозяйствующего субъекта является убыток.

Рост прибыли хозяйствующего субъекта определяет рост его потенциальных возможностей, повышает степень его деловой активности. Прибыль является определяющей для исчисления доли доходов учредителей и собственников, размеров дивидендов и других доходов. Прибыль используется также для расчета рентабельности собственных и заемных средств, основных средств, всего авансированного капитала.

Показатели прибыли являются не только показателем эффективности деятельности любого хозяйствующего субъекта, осуществляющего предпринимательскую деятельность, но и важнейшей экономической категорией.

Как экономическая категория **прибыль** хозяйствующего субъекта отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства. На уровне хозяйствующего субъекта чистый доход принимает форму прибыли.

Прибыль, определяемая на основании данных бухгалтерского учета, представляет собой разницу между доходами от различных видов деятельности и совокупными издержками.

В настоящее время в бухгалтерском учете выделяют следующие виды прибыли: прибыль (убыток) от текущей деятельности, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), прочие доходы и расходы.

Основную часть прибыли хозяйствующие субъекты получают от реализации продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг.

В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета счета разд. VIII «Финансовые результаты» предназначены для обобщения информации о доходах и расходах хозяйствующего субъекта, а также выявления конечного финансового результата его деятельности за отчетный период.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с

текущей деятельностью хозяйствующего субъекта, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» могут быть открыты субсчета:

– 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» – выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов и кредиту субсчета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

– 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» – начисление налога на добавленную стоимость, исчисляемого из выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг в соответствии с законодательством, отражается по дебету субсчета 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» – начисление налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг (кроме налога на добавленную стоимость) в соответствии с законодательством, отражается по дебету субсчета 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» – учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг, по которым на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражена выручка. Себестоимость реализованной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг отражается по дебету субсчета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов;

– 90-5 «Управленческие расходы» – по дебету субсчета 90-5 учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством;

– 90-6 «Расходы на реализацию» – по дебету субсчета 90-6 учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством;

– 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» – учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, отражаемой на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

– 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;

– 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;

– 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» – учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию»;

– 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» – предназначен для выявления конечного финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию», 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» производятся накопительно в течение отчетного года.

Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, ус-

луг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию», 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» и кредитового оборота по субсчетам 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период, который отражается по дебету (кредиту) субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки». Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Рассматривая такую категорию доходов, как доходы будущих периодов, и их отражение в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта, необходимо определить, что доходами хозяйствующего субъекта признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, результатом которого является увеличение собственного капитала хозяйствующего субъекта.

В Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 98 «Доходы будущих периодов», предназначенный для обобщения информации о доходах, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам.

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». Суммы полученных доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», счетов учета расчетов и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

6.2. Учет прочих доходов и расходов

Рассматривая прибыль хозяйствующего субъекта, представляющую собой разницу между доходами от различных видов деятельности и совокупными издержками, необходимо проанализировать наиболее распространенные виды доходов, учитываемые как прочие доходы и расходы.

Чаще всего такие доходы охватывают операции, в которых хозяйствующий субъект использует инвестиционные активы для получения дополнительного дохода.

Так, на счетах бухгалтерского учета в составе доходов по инвестиционной деятельности учитываются доходы от реализации (продажи) и прочего выбытия основных средств, нематериальных и других инвестиционных активов.

Типовым планом счетов бухгалтерского учета для отражения информации о доходах и расходах хозяйствующего субъекта наряду со счетом 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предусмотрен счет 91 «Прочие доходы и расходы», учитывающий доходы (расходы), не связанные с текущей деятельностью хозяйствующего субъекта, которые относятся к категории иных доходов.

Полученные хозяйствующим субъектом доходы (от поступления активов или уменьшения обязательств) подразделяются:

- на доходы по текущей деятельности;
- иные доходы.

Текущей признается основная приносящая доход деятельность хозяйствующего субъекта и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности. К доходам по такой деятельности относится выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и прочие доходы по текущей деятельности.

Доходы, не связанные с текущей деятельностью хозяйствующего субъекта, относятся к категории иных доходов.

Иные доходы (расходы), не связанные с основной деятельностью хозяйствующего субъекта, учитываются на *счете 91 «Прочие доходы и расходы»*.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы» – суммы полученных (начисленных) прочих доходов отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов и кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Налог на добавленную стоимость» – начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов в соответствии с законодательством, отражается по дебету субсчета 91-2 «Налог

на добавленную стоимость» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» – начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов (кроме налога на добавленную стоимость) в соответствии с законодательством, отражается по дебету субсчета 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- 91-4 «Прочие расходы» – учитываются прочие расходы хозяйствующего субъекта, в том числе связанные с прочими доходами. Суммы произведенных прочих расходов отражаются по дебету субсчета 91-4 «Прочие расходы» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов;

- 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» – предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов». Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой хозяйствующего субъекта. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

6.3. Учет балансовой и нераспределенной прибыли

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-хозяйственной деятельности. Для обобщения информации о формировании конечного

финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта предназначен активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки». Записи на этом счете отражают нарастающим итогом с начала года. По кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» отражают прибыль (доходы) хозяйствующего субъекта, а по дебету – убытки (потери, расходы).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается в течение года из следующих составляющих:

- финансового результата от реализации продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг;
- финансового результата от реализации и прочего выбытия основных средств;
- финансового результата от реализации иного имущества хозяйствующего субъекта (нематериальные активы, ценные бумаги, валютные средства и т. д.);
- прочих доходов и расходов хозяйствующего субъекта.

В соответствии с типовым планом счетов бухгалтерского учета *счет 99 «Прибыли и убытки»* предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта за отчетный период.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов) хозяйствующего субъекта. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период по счету 99 «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

Прибыль (убыток) от текущей деятельности отражается по дебету (кредиту) счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период отражается по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) хозяйствующего субъекта в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Правилом использования прибыли любым хозяйствующим субъектом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, является исключительное право собственника на распоряжение прибылью, оставшейся после обязательных расчетов с бюджетом, таможенными органами и органами контроля.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) хозяйствующего субъекта.

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредители, участники) хозяйствующего субъекта по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате доходов собственнику имущества (учредители, участники) хозяйствующего субъекта в течение года.

Уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов хозяйствующего субъекта отражается по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для хозяйствующих субъектов, не осуществляющих предпринимательской деятельности, заключительная запись последнего месяца отчетного года будет иной, нежели коммерческих.

Законодательством установлено, что денежные средства и иное имущество общественного объединения, союза не могут перераспределяться между членами этого общественного объединения, союза и используются только для выполнения уставных целей и задач. Допускается использование общественным объединением, союзом своих средств на благотворительные цели.

Поскольку полученная прибыль хозяйствующего субъекта, не осуществляющего предпринимательскую деятельность, не подлежит распределению между ее участниками (учредителями), а должна направляться только на осуществление уставной деятельности, заключительной записью последнего отчетного месяца таких субъектов будет списание

суммы прибыли с дебета счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Списание прибыли (убытка), полученной хозяйствующим субъектом за прошедший отчетный период, проводится после отражения в учете последней в году бухгалтерской проводки. Данная операция называется *реформацией баланса* и осуществляется, как правило, в последний день года – 31 декабря.

Реформация баланса осуществляется после проведения у хозяйствующего субъекта годовой инвентаризации его активов и обязательств, исправления бухгалтером выявленных ошибок в учете, проведения переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов.

Таким образом, реформация баланса делается один раз в год, однако бухгалтерский учет ведется непрерывно, и на счете 99 «Прибыли и убытки» ежемесячно отражается финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта.

В практике деятельности правоохранительных органов часто возникает необходимость проведения анализа хозяйственной деятельности по вопросам определения финансового состояния, платежеспособности и структуры бухгалтерского баланса хозяйствующих субъектов-должников.

Финансовое состояние хозяйствующего субъекта – комплексное понятие, характеризующееся системой показателей, отражающих наличие, размещение и использование финансовых ресурсов.

Оно характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормальной производственно-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, целесообразностью и эффективностью их размещения и использования, финансовыми взаимоотношениями с другими хозяйствующими субъектами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Анализ деятельности хозяйствующего субъекта, проводимый подразделениями по борьбе с экономическими преступлениями, должен основываться на документах, свидетельствующих о результатах хозяйственной деятельности субъекта, при этом для ответов на интересующие вопросы в процессе анализа необходимо изучать формы бухгалтерских балансов, отчеты о прибылях и убытках, движении денежных средств, а также приложений к бухгалтерскому балансу.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

7.1. Понятие и виды инвентаризации

В соответствии со ст. 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» активы и обязательства хозяйствующего субъекта подлежат инвентаризации. При проведении инвентаризации фактическое наличие активов и обязательств хозяйствующего субъекта сопоставляется с данными бухгалтерского учета. Проведение инвентаризации активов и обязательств хозяйствующего субъекта обязательно:

- при реорганизации или ликвидации хозяйствующего субъекта;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения или порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайной ситуации;
- по решению контролирующих (надзорных), судебных, следственных и иных уполномоченных на то органов;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Инвентаризация активов и обязательств – проверка и документальное подтверждение фактического наличия средств (активов) и обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета на определенную дату.

Под **активами** понимается имущество хозяйствующего субъекта – внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство и другие капитальные вложения, финансовые вложения), оборотные активы (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности).

Под **обязательствами** понимаются долгосрочные кредиты и займы, краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность, кредиты банков, резервы предстоящих расходов и другие виды обязательств.

Инвентаризации подлежит все имущество хозяйствующего субъекта независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств, а также производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие хозяйствующему субъекту, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, комиссии,

арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация состоит из проверки фактического наличия средств (объектов учета) путем их подсчета, измерения, взвешивания, описания, оценки и проверки расчетов, сопоставления этих фактических остатков с данными бухгалтерского учета.

Кроме Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» проведение инвентаризаций, оформление их результатов регулируются Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180.

Объекты, сроки и порядок проведения инвентаризации определяются руководителем хозяйствующего субъекта либо собственником имущества данного хозяйствующего субъекта или уполномоченным им органом в соответствии с законодательством Республики Беларусь. В случае если вопросы недостачи, хищения товарно-материальных ценностей становятся предметом расследования правоохранительных органов, они определяют объекты, сроки и порядок проведения инвентаризации перед руководителем хозяйствующего субъекта.

При проведении инвентаризации выявляются изменения в составе средств хозяйствующего субъекта. Несоответствие наличия товарно-материальных ценностей учетным данным может быть вызвано двумя причинами – неправильным отражением в учете хозяйственных операций, объективность которых и проверяется инвентаризацией, либо злоупотреблениями имущественного характера.

В связи с этим можно сказать, что инвентаризация – способ фактического контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей и средств. В этом качестве и проявляются защитные функции инвентаризации. Объективно проведенная инвентаризация превентивно воздействует на материально ответственных лиц, дисциплинирует их, способствует предупреждению хищений, незаконных списаний товарно-материальных ценностей, выявлению излишков и недостач.

Вместе с тем если инвентаризационной комиссией в процессе контрольной деятельности допущены злоупотребления, некачественно проведена инвентаризация, то эти действия оставляют следы в документах по оформлению инвентаризации:

- в инвентаризационных описях;
- актах контрольной проверки правильности проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей;
- ведомости результатов, выявленных инвентаризацией;
- инвентаризационной описи основных средств;
- инвентаризационном ярлыке;
- акте инвентаризации отгруженных товаров;

- инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей, принятых (сданных) на ответственное хранение;
- акте инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути;
- акте инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств;
- акте инвентаризации будущих периодов;
- акте инвентаризации наличных денежных средств;
- инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности;
- сличительной ведомости результатов инвентаризации основных средств;
- сличительной ведомости результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей.

Качество инвентаризации определяется полнотой охвата инвентаризуемых товарно-материальных ценностей, правильным подсчетом, оценкой и описанием, своевременностью и точностью сопоставления натуральных (выявленных) остатков товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета.

По *видам инвентаризации* могут быть плановые и внеплановые, полные или частичные (выборочные), по организационному признаку – внешние и внутренние.

Проведение инвентаризации обязательно при выбытии более 50 % коллектива, если применяется коллективная (бригадная) материальная ответственность, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

В соответствии с п. 6 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств инвентаризация проводится:

- на дату, определенную принимающей и передающей сторонами в договоре (решении), в случае купли-продажи активов в виде имущественных комплексов; передачи активов хозяйствующего субъекта в аренду, безвозмездное пользование; передачи активов по решению уполномоченного органа управления;
- на дату, установленную соответствующим решением собственников или уполномоченных органов управления, в случае передачи хозяйствующих субъектов в виде имущественных комплексов.

Инвентаризация может проводиться в два этапа – предварительно и непосредственно при передаче имущественных комплексов. Инвентаризация также проводится на день приема-сдачи дел в случае смены руководителя или материально ответственных лиц или перед составлением разделительного (ликвидационного) баланса при реорганизации или ликвидации хозяйствующего субъекта.

Перед тем как составить годовую бухгалтерскую отчетность необходимо провести инвентаризацию активов и обязательств в следующие сроки (п. 7 Инструкция по инвентаризации активов и обязательств):

– основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в том числе товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий, продукции подсобного сельского хозяйства) – не ранее 1 ноября;

– незавершенного производства и полуфабрикатов – не ранее 1 ноября;

– денежных средств – не ранее 1 декабря;

– обязательств и других активов – не ранее 1 декабря.

Периодичность инвентаризации основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в том числе товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий, продукции подсобного хозяйства) – не менее одного раза в год, а незавершенного производства и полуфабрикатов – не менее двух раз в год; животных на выращивании и откорме (в том числе молодняка животных), денежных средств, обязательств и других активов – не менее одного раза в год.

Субъекты малого предпринимательства, которые применяют упрощенный порядок налогообложения, проводят инвентаризацию активов и обязательств один раз в год, кроме случаев, когда в соответствии с бухгалтерским законодательством поведение инвентаризации обязательно больше одного раза (п. 10 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств).

В крупных хозяйствующих субъектах с большим наличием товарно-материальных ценностей для проведения инвентаризаций бухгалтерское законодательство разрешает создавать постоянно действующие центральные инвентаризационные комиссии и рабочие инвентаризационные комиссии. *Центральная инвентаризационная комиссия* оказывает методическую помощь рабочим инвентаризационным комиссиям, проводит контрольные проверки результатов инвентаризаций, рассматривает материалы инвентаризаций, проведенных рабочими инвентаризационными комиссиями, готовит предложения по регулированию результатов инвентаризаций и представляет их руководству (гл. 2 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств).

Рабочие инвентаризационные комиссии осуществляют инвентаризации, оформляют результаты инвентаризаций, проводят необходимые проверки с получением объяснений по причинам образования излишков или недостатков, порчи имущества, принимают решения по регулированию выявленных ими результатов инвентаризации, все материалы передают в центральную инвентаризационную комиссию для дальнейшего рассмотрения.

Центральную инвентаризационную комиссию возглавляет руководитель хозяйствующего субъекта или его заместитель, в состав комиссии входят главный бухгалтер или его заместитель, начальники структурных подразделений, другие работники хозяйствующего субъекта. Рабочие инвентаризационные комиссии создаются в составе представителя руководителя хозяйствующего субъекта, назначившего инвентаризацию (заместителя, начальника структурного подразделения – председателя комиссии), специалистов (товаровед, инженер, технолог, механик, производитель работ, экономист, работник бухгалтерии и других должностных лиц). Инвентаризации проводятся при полном составе инвентаризационных комиссий. Согласно п. 13 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств запрещается назначать в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии материально ответственных лиц и работников ревизионных подразделений. Кроме того, запрещается назначать два раза подряд одного и того же работника председателем рабочей инвентаризационной комиссии по проведению инвентаризаций у одних и тех же материально ответственных лиц. При этом материально ответственные лица в состав инвентаризационной комиссии не включаются.

В соответствии с п. 16 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств члены инвентаризационной комиссии несут ответственность за правильность проведения инвентаризации, объективность представленных результатов проведенной ими инвентаризации.

7.2. Порядок проведения инвентаризации

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации, устанавливаются руководителем хозяйствующего субъекта, кроме случаев, предусмотренных ст. 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и п. 6 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств. Инвентаризация включает ряд последовательных действий.

Инвентаризация проводится специальной инвентаризационной комиссией хозяйствующего субъекта, которая создается приказом (распоряжением) и действует на постоянной основе.

Состав постоянно действующей и рабочей инвентаризационных комиссий утверждает руководитель хозяйствующего субъекта. Его приказ (распоряжение) регистрируется в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризаций.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации хозяйствующего субъекта, работники бухгалтерии,

экономисты, товароведы, инженеры, технологи и т. д. Кроме того, в состав инвентаризационных комиссий могут быть включены специалисты внутреннего аудита хозяйствующего субъекта и независимых аудиторских организаций.

Подготовительный этап включает следующие мероприятия:

- сбор всех членов инвентаризационной комиссии и инструктаж по организации и проведению инвентаризации;

- заготовку необходимого количества бланков инвентаризационных описей основных средств, товарно-материальных ценностей, принятых (сданных) на ответственное хранение, актов инвентаризации отгруженных товаров, материалов и товаров, находящихся в пути и т. д., канцелярских принадлежностей;

- подготовку и проверку измерительного оборудования.

После этого инвентаризационная комиссия приступает к **непосредственной инвентаризации**.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии необходимо получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении товарно-материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии или работник контролирующего органа, принимающий участие в инвентаризации, визирует все приходные и расходные документы, приложения к реестрам (отчетам) с указанием (надписью на документе) «до инвентаризации» и даты. Это должно служить для бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным. После этого материально ответственные лица, у которых проводится инвентаризация, дают расписку (специальные графы в инвентаризационной описи основных средств или нематериальных активов, принятых (сданных) на ответственное хранение, ценных бумаг, бланков строгой отчетности) о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на активы сданы в бухгалтерию и все активы, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и кассиры хозяйствующих субъектов, а также лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение товарно-материальных ценностей.

Информация о фактическом наличии товарно-материальных ценностей и реальных учетных финансовых обязательств получается путем выявления, подсчета, измерения, взвешивания и описания товарно-материальных ценностей в натуре и записывается в инвентаризационные описи, причем не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия должна обеспечить полноту и точность охвата инвентаризацией всех товарно-материальных ценностей и

объективность данных о фактических остатках товарно-материальных ценностей и денежных средств, внесенных в инвентаризационную опись, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Количество материалов и товаров, хранящихся в неповрежденной упаковке поставщика, допускается определять по сопроводительным документам при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих товарно-материальных ценностей. Определение объема или веса навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

Во время инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости подсчета отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня или по окончании перевески данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в инвентаризационную опись. Акты обмеров, технические расчеты, ведомости отвесов прилагают к инвентаризационной описи.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей обязательно проводится в присутствии (при участии) материально ответственных лиц. Запрещается подсчитывать товарно-материальные ценности по количеству мест (мешки, ящики, бочки и т. д.) без проверки их содержимого.

Выявленные во время инвентаризации непригодные, испорченные товарно-материальные ценности в общую опись не включаются, на них составляется отдельный акт, в котором указывают причины порчи товарно-материальных ценностей, фамилии лиц, отвечавших за их сохранность.

При проведении инвентаризации категорически запрещается вносить в инвентаризационную опись данные бухгалтерского учета, учета кладовщика (материально ответственного лица) с картотек складского учета, амбарных книг, выдавая их за натуральные (фактические) остатки товарно-материальных ценностей, выявленных в ходе инвентаризации.

При нахождении товарно-материальных ценностей в нескольких хранилищах (на складах) все помещения, за исключением того, в котором проводится инвентаризация, на данное время должны быть закрыты на ключ, опечатаны или опломбированы. Ключи от складских помещений (хранилищ) во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии должны находиться у материально ответственного лица, а печать или пломбир – у председателя инвентаризационной комиссии, а если в инвентаризации участвует представитель контролирующего (надзорного) органа – то у него. Это исключает возможность несанкционированного проникновения в помещение, где хранятся товарно-материальные ценности, материально ответственного лица без соот-

ветствующего контроля со стороны председателя инвентаризационной комиссии или представителя контролирующего (надзорного) органа, а вместе с этим гарантирует права материально ответственного лица.

При проведении инвентаризации все операции, связанные с отпуском и приемом товарно-материальных ценностей, прекращаются. Товары, другие материалы, поступившие в адрес хозяйствующего субъекта во время инвентаризации, хранятся в отдельном помещении, в инвентаризационную опись не включаются, приходуются бухгалтерией после окончания инвентаризации. В соответствии с п. 49 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств при поступлении оборотных активов во время инвентаризации они принимаются материально ответственным лицом в присутствии членов инвентаризационной комиссии, заносятся в отдельную опись под наименованием «Активы, поступившие во время инвентаризации» и приходуются после инвентаризации.

С целью недопущения нарушения нормального процесса хозяйственной деятельности субъекта во время инвентаризации при длительной инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера хозяйствующего субъекта активы могут быть отпущены ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти оборотные активы заносятся в отдельную опись под наименованием «Активы, отпущенные во время инвентаризации».

Все обнаруженные при инвентаризации товарно-материальные ценности записываются в опись.

Важное значение в организации правильной работы сотрудников органов внутренних дел, Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, других правоохранительных органов имеет четкое представление о специальных приемах исследования хозяйственных операций.

Комплекс приемов состоит из двух групп. Первую образуют методы документальной проверки содержания операций, вторую – методы фактической проверки, т. е. специально организованные сотрудниками правоохранительных органов, которые включают инвентаризацию, контрольный обмер, контрольную приемку, отгрузку и т. д. С помощью приемов второй группы выявляют не документальное, а фактическое несоответствие содержания, возможно даже правильно оформленных документов действительному содержанию реальной хозяйственной операции.

Ведение бухгалтерского учета с нарушениями законодательства способствует снижению контроля за материально ответственными лицами, запутанности в отражении хозяйственных операций, что затрудняет выявление преступлений по данным бухгалтерского учета. Про-

тиворечия между документами, которые, как правило, должны быть при налоговых преступлениях, хищениях, других экономических преступлениях, иногда отсутствуют из-за неправильно оформленных документов.

Важным способом в установлении фактического состояния хозяйственных операций, определении подлога, недостачи или излишков, является инвентаризация.

При предупреждении, выявлении экономических преступлений сотрудниками подразделений по борьбе с экономическими преступлениями органов внутренних дел, Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь первоначально самостоятельно либо с помощью привлеченных соответствующих лиц изучают узкий круг заранее добытых учетно-бухгалтерских документов, отражающих хозяйственные операции. Впоследствии, если будет установлено, что имеются достаточные основания полагать о наличии преступления, по требованию правоохранительных органов проводится инвентаризация или документальная проверка с инвентаризацией.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей по требованию сотрудников правоохранительных органов может назначаться сразу после осмотра места происшествия и составления протокола осмотра места происшествия, например кражи из магазинов, баз, хранилищ, складов, поджога и т. д.

Если инвентаризация не носит формального характера, в оценке финансово-хозяйственной деятельности субъекта используются материалы оперативно-розыскной деятельности, если расхитители пойманы с поличным – инвентаризация проводится внезапно. Не рекомендуется заранее ставить в известность о проведении инвентаризации должностных лиц хозяйствующего субъекта. Это делается с целью, чтобы предполагаемые правонарушители не смогли уничтожить следы своей противоправной деятельности.

Для организации проведения инвентаризации необходимо подготовиться – составить и заготовить письмо на имя руководителя хозяйствующего субъекта о назначении инвентаризации (на основании ст. 24 Закона «Об органах внутренних дел Республики Беларусь» и ст. 173 УПК Республики Беларусь), в котором обосновать необходимость проведения инвентаризации, указать сроки проведения, полная инвентаризация или выборочная, т. е. то, что интересует правоохранительные органы (в каждом конкретном случае принимается индивидуальное решение).

При проведении инвентаризации по требованию правоохранительных органов сотрудникам правоохранительных органов рекомендуется присутствовать при инвентаризации или использовать для этих целей внештатных работников службы по борьбе с экономическими преступ-

лениями. Присутствие сотрудников правоохранительных органов в значительной степени дисциплинирует членов инвентаризационных комиссий. Исходя из практики деятельности подразделений по борьбе с экономическими преступлениями сотруднику правоохранительных органов рекомендуется не подписывать инвентаризационные описи, поскольку он официально не включен распоряжением руководителя хозяйствующего субъекта в инвентаризационную комиссию. Это впоследствии может исключить ряд нежелательных моментов в случае обмана сотрудников правоохранительных органов инвентаризационной комиссией.

При проведении параллельно с инвентаризацией документальной проверки в состав инвентаризационной комиссии включают представителя контролирующего (надзорного) органа. Во время инвентаризации материально ответственные лица обязаны присутствовать в обязательном порядке при проверке товарно-материальных ценностей, за которые они несут ответственность.

После окончания снятия остатков (т. е. проверки фактического наличия товарно-материальных ценностей), когда инвентаризация проводится по заданию правоохранительных органов, сотруднику правоохранительных органов необходимо изъять один экземпляр инвентаризационной описи до проведения сличения выявленных остатков товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета, так как возможна фальсификация в момент составления сличительной ведомости.

После составления сличительной ведомости, учета пересортицы, списания товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли получают окончательный результат инвентаризации.

Сотрудник правоохранительных органов после получения результатов инвентаризации регистрирует материалы и принимает решения по ним с учетом всех имеющихся документов.

Принятое решение по информации, полученной по результатам инвентаризации, по мере его реализации в дальнейшем позволяет собрать новую информацию и, реализуя ее в комплексе с уже ранее добытой информацией, идти дальше по пути поиска и познания. Информация – основа принятия управленческого решения: чем больше и объективнее поступает информации, тем точнее решения.

7.3. Оформление результатов инвентаризации

Во время проведения инвентаризации составляются *инвентаризационные описи* ручным способом (чернилами или шариковой ручкой) четко и ясно, без помарок и подчисток либо с помощью средств вычислительной и другой организационной техники.

Наименование инвентаризируемых товарно-материальных ценностей и объектов, их количество указываются в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. Инвентаризационная опись должна составляться в момент проведения инвентаризации. Составление черновики с последующей перепиской не допускается. Это предупреждает возможность совершения злоупотреблений во время инвентаризации.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров товарно-материальных ценностей и общий итог количества в натуральных измерителях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуки, килограммы, метры и т. д.) эти ценности указаны.

Если при составлении инвентаризационной описи во время проведения инвентаризации допущены ошибки, их исправление производится во всех экземплярах записей путем зачеркивания неправильных записей и написания над зачеркнутым правильных. Данные исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки. На последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

Каждая страница инвентаризационной описи и опись в целом подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов, заверенная подписями лиц, проводивших эту проверку.

После окончания проверки товарно-материальных ценностей и составления инвентаризационной описи материально ответственное лицо (лица) дает расписку, текст которой имеется в описи, подтверждает объективность и правильность проведения инвентаризации в их присутствии, отсутствие или наличие каких-либо претензий к членам инвентаризационной комиссии и принятие перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проведении инвентаризации возможна смена материально ответственных лиц. Тогда лицо, принявшее имущество, расписывается в описи о принятии, а сдавшее – о сдаче этого имущества.

При инвентаризации арендованных или полученных для переработки товарно-материальных ценностей, которые находятся на ответственном хранении, составляются отдельные инвентаризационные описи.

В случае если инвентаризация растянута во времени из-за большого наличия товарно-материальных ценностей, то хранилища с данными ценностями при перерыве в работе инвентаризационной комиссии за-

пираются и опечатываются. Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии описи должны храниться в сейфе, металлическом шкафу помещения, где проводится инвентаризация.

В случае обнаружения материально ответственным лицом после окончания инвентаризации ошибки в инвентаризационной описи, оно должно немедленно заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии, но открытие помещения с товарно-материальными ценностями не допускается. Инвентаризационная комиссия приступает к проверке указанных фактов и при подтверждении их производит исправление ошибок в порядке, изложенном выше.

Если инвентаризация проводилась по инициативе правоохранительных органов, то после окончания проверки товарно-материальных ценностей (инвентаризации) сотрудник правоохранительных органов должен изъять один экземпляр инвентаризационной описи. Это позволит избежать возможной фальсификации данных об учете товарно-материальных ценностей в период проведения сличения данных, полученных при инвентаризации, с данными бухгалтерского учета.

После окончания инвентаризации могут проводиться *контрольные проверки правильности проведения инвентаризации*. Они, как правило, должны проводиться с участием членов инвентаризационной комиссии и материально ответственных лиц и обязательно до открытия складских помещений, других хранилищ товарно-материальных ценностей, где проводились инвентаризации.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризации оформляются **актом**, который затем регистрируется в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации.

В промежутке между годовыми инвентаризациями по распоряжению руководителя хозяйствующего субъекта могут проводиться выборочные инвентаризации товарно-материальных ценностей с целью оперативного управления хозяйственной деятельностью или выявления потерь (ущерба) при нарушениях законодательства о хозяйственной и финансовой деятельности.

После того как товарно-материальные ценности пересчитаны (проверены) и записаны в инвентаризационную опись, инвентаризационная комиссия приступает к сравнению информации, записанной в инвентаризационной описи, с данными бухгалтерского учета, т. е. выявляет, есть ли расхождения данных бухгалтерского учета с фактическими остатками товарно-материальных ценностей.

Для оценки результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, сравнения данных фактических (натуральных) остатков товарно-материальных ценностей, выявленных в ходе инвентаризации,

с данными, которые зафиксированы в бухгалтерских и складских учетах, составляется **сличительная ведомость**.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т. е. расхождения между данными, зафиксированными в бухгалтерских учетах, и данными инвентаризационной описи. В ходе проведения этой операции устанавливаются недостачи или излишки товарно-материальных ценностей. Суммы в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой, отраженной в бухгалтерском учете.

На товарно-материальные ценности, которые не принадлежат хозяйствующему субъекту, но числятся в бухгалтерском учете (находятся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки и т. д.), составляются отдельные сличительные ведомости. Перед составлением сличительной ведомости данные бухгалтерского учета по остаткам товарно-материальных ценностей сверяются с данными складского учета материально ответственных лиц, устраняются все выявленные при этом неточности в учете.

Сличительные ведомости могут составляться как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

Сличительные ведомости по активам, по которым в ходе инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных, составляются в соответствии с прил. 5, 20, 21 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств. В каждом таком случае выявления отклонений комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться **единые регистры**, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

Порядок **определения размера причиненного вреда**, выявленного в результате инвентаризации, регулируется Положением о порядке определения вреда (в том числе реального ущерба), причиненного государству, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям противоправными действиями (далее – Положением о порядке определения вреда (в том числе реального ущерба)), утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 7 декабря 2016 г. № 1001, и постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь от 3 февраля 2017 г. № 3/3, принятым во исполнение вышеуказанного постановления.

Согласно п. 2 и 3 Положения о порядке определения вреда (в том числе реального ущерба) датой причинения вреда считается день (период) совершения противоправных действий. Размер причиненного вреда имуществу хозяйствующих субъектов определяется на дату причинения вреда исходя из денежной оценки имущества, числящегося в

бухгалтерском учете, и (или) документов, отражающих денежную оценку имущества (уменьшенную на сумму амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, рассчитанных в соответствии с бухгалтерским законодательством).

В соответствии с п. 4 Положения о порядке определения вреда (в том числе реального ущерба) размер вреда подлежит определению при следующих обстоятельствах:

- при выявлении недостачи – как разница между денежной оценкой имущества, числящегося в бухгалтерском учете, и денежной оценкой его фактического наличия;

- списании имущества сверх установленных норм (нормативы, лимиты) – как разница между денежной оценкой фактически списанного имущества и денежной оценкой имущества, подлежащего списанию в соответствии с законодательством;

- излишней выплате (переплате) денежных средств – как разница между фактически выплаченными денежными средствами и денежными средствами, подлежащими выплате в соответствии с законодательством;

- недоплате (недополучении) денежных средств – как разница между денежными средствами, фактически полученными и подлежащими выплате в соответствии с законодательством;

- ухудшении характеристик имущества, в том числе и в случае разукрупнения, повреждения, порчи, при которых экономически целесообразно восстановление характеристик имущества, – исходя из стоимости данного восстановления, ремонта, необходимого комплектования. В соответствии с п. 3 Положения о порядке определения вреда (в том числе реального ущерба) восстановление характеристик имущества считается экономически целесообразным, если стоимость восстановления не превышает денежную оценку имущества;

- отчуждении имущества ниже стоимости, определенной в соответствии с законодательством, – как разница между стоимостью, определенной в соответствии с законодательством, и стоимостью, по которой имущество было отчуждено;

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

В случае если в соответствии с бухгалтерским законодательством хозяйствующий субъект не ведет бухгалтерский учет (применяет упрощенную систему налогообложения) или при отсутствии первичных учетных документов, отражающих денежную оценку имущества, то в соответствии с п. 4 Положения о порядке определения вреда (в том

числе реального ущерба) вред определяется исходя из регулируемых цен или свободных цен на основании информации изготовителей, субъектов торговли о ценах (тарифах) на идентичные товары (работы, услуги), информации, содержащейся в специальных отечественных и зарубежных справочниках, каталогах, периодических изданиях, информационных материалах изготовителей, исполнителей, субъектов торговли (в том числе размещенных на сайтах в 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.

На активы, которые числятся на балансе хозяйствующего субъекта, сличительные ведомости составляются отдельно.

В ходе проведения инвентаризации может возникнуть одна из следующих ситуаций:

- инвентаризация не выявила расхождений в фактическом наличии товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета. Данный факт свидетельствует о правильной организации работы с товарно-материальными ценностями и ведении бухгалтерского учета;

- инвентаризация выявила расхождение фактического наличия товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета, т. е. обнаружила недостачу или излишки имущества. В данной ситуации инвентаризационная комиссия руководствуется ст. 13 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», гл. 9 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств: сумма обнаруженных при инвентаризации излишков товарно-материальных ценностей (основные средства, товары, сырье, денежные средства и т. д.) приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и зачисляется хозяйствующим субъектом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, на финансовые результаты, хозяйствующим субъектом, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, на увеличение доходов.

Сумма недостачи, порчи или иной утраты товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя хозяйствующего субъекта в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и др.) в корреспонденции с кредитом счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Нормы естественной убыли могут применяться лишь в случае выявления фактической недостачи.

Естественная убыль товарно-материальных ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостачи данных ценностей излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, выявилась недостача товарно-материальных ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только к тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача.

При отсутствии норм естественной убыли на товарно-материальные ценности недостача рассматривается как недостача сверх норм. Недостачи товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц.

Сумма недостач, включая недостачу денежных средств в кассе, а также порча активов сверх установленной естественной убыли в соответствии с п. 73 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» в корреспонденции с дебетом счетов 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», если по недостаче или порче установлено виновное лицо; 96 «Резервы предстоящих платежей», если хозяйствующим субъектом создается соответствующий резерв; 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», если виновное лицо не установлено или судом отказано в возмещении с виновного лица, в других случаях выявления невозмещенных недостач.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи имущества или его порчи в соответствии с решением руководителя хозяйствующего субъекта списываются хозяйствующим субъектом, осуществляющим предпринимательскую деятельность на финансовые результаты, хозяйствующим субъектом, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, на увеличение расходов. Сумма излишков активов, выявленных в ходе инвентаризации, в соответствии с п. 73 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Сумма недостачи и порчи активов, за исключением денежных средств на счетах в банках и дебиторской задолженности, отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» в корреспонденции с кредитом счетов, на которых учитывались недостающие и испорченные активы.

Выявленные при инвентаризации *суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек*, решением руководителя хозяйствующего субъекта списываются хозяйствующим субъектом, осуществляющим предпринимательскую деятельность, на прочие расходы по текущей деятельности либо за счет резерва по сомнительным дол-

гам, хозяйствующим субъектом, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, на увеличение расходов в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» (если резервный фонд создавался) или по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Выявленные при инвентаризации *суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек*, решением руководителя хозяйствующего субъекта списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»).

Документы, предоставляемые для оформления списания недостач товарно-материальных ценностей или порчи сверх установленных норм естественной убыли, должны содержать сведения о решениях следственных или судебных органов об отсутствии состава преступления по данному факту или об отсутствии виновных лиц, т. е. противоправный факт налицо, возбуждено уголовное дело, но лицо, совершившее данное преступление, не установлено, либо отказ на взыскание ущерба с виновного лица или заключение эксперта специализированных организаций о факте порчи товарно-материальных ценностей не по вине материально ответственных лиц.

Взаимный зачет излишков и недостач при пересортице может быть допущен только в виде исключения за один и то же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

По выявленной пересортице товарно-материальных ценностей в ходе инвентаризации проводится тщательная проверка, материально ответственные лица предоставляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии. Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих товарно-материальных ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

В случае если конкретные лица, виновные в пересортице, не установлены, то суммарные разницы рассматриваются как недостача сверх норм естественной убыли и списываются за счет прибыли или резервов.

При разнице в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, инвентаризационная комиссия должна дать в протоколах исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц. Если виновные лица в допущенной пересортице не установлены, то положительные суммовые разницы относятся на доходы по текущей деятельности, отрицательные суммовые разницы рассматриваются как недостача сверх установленных норм убыли.

Предложения по регулированию выявленных инвентаризацией расхождений фактического наличия товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю хозяйствующего субъекта, который принимает окончательное решение о зачете.

Расхождения фактического наличия товарно-материальных ценностей с данными бухгалтерского учета могут быть по следующим причинам:

- ошибки при учете отпуска или приема товарно-материальных ценностей материально ответственными лицами. Например, кладовщица склада комплектующих материалов выдала по неопытности на участок сборки бухту электрического кабеля с двойной изоляцией вместо электрического кабеля с одинарной изоляцией и т. д. При изучении причин образования пересортицы необходимо учитывать возможность таких ошибок, особенно в тех случаях, когда изделия (товары) разного качества (сортов), оказавшиеся одновременно в излишке и в недостатке, мало отличаются по внешнему виду;

- целенаправленные действия материально ответственных лиц на пересортицу и создание излишков за счет обмана клиентов. Эти действия нашли широкое распространение в сфере продовольственной и овощной торговли, общественного питания, где создаются излишки товаров с последующим хищением. Реализуя полученные товары 1-го и 2-го сорта, часто низший сорт реализуют за высший, разницу в цене присваивают и т. д.;

- неточные записи в бухгалтерском учете, которые могут быть по разным причинам, в основном из-за халатности;

- умышленное составление неправильных записей в первичных документах и в бухгалтерских учетах с целью искажения количественных и качественных учетных показателей. В данной ситуации после рассмотрения и исследования причин и размера пересортицы инвентаризационная комиссия при наличии злоупотреблений со стороны материально ответственных лиц обязана передать в правоохранительные органы материалы инвентаризации.

ДОКУМЕНТАЛЬНАЯ ПРОВЕРКА

8.1. Понятие и виды проверок

Контроль является самостоятельной функцией управления и одним из важнейших элементов рыночной экономики. Слово «контроль» (фр. controle) означает систему наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям и выявление результатов для последующего воздействия на объект.

Финансовый контроль – основная форма государственного контроля, который заключается в проверке законности и эффективности действий, связанных с образованием, распределением и использованием денежных средств и ресурсов.

Слово «ревизия» происходит от латинского revisio и означает дословно «пересмотр».

В настоящее время порядок проведения проверки регулируется Положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510. Понятие ревизии Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2017 г. № 376 заменено понятием документальной проверки.

Государственный контроль (надзор) осуществляется в формах:

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

Контрольная (надзорная) деятельность осуществляется с использованием мер профилактического и предупредительного характера, реализуемых контролирующими (надзорными) органами во взаимодействии с субъектами, подлежащими контролю (надзору), в том числе путем:

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

Документальная проверка – основной способ контроля, предусматривающий наиболее глубокое и полное изучение финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, в процессе которого устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершаемых хозяйственных операций, а также ведения бухгалтерского учета в нескольких или во всех направлениях деятельности хозяйствующего субъекта.

В настоящее время научная классификация выделяет следующие виды проверок.

В зависимости от **субъекта**, проводящего проверку, проверки могут быть: ведомственные, вневедомственные, внутрихозяйственные.

Ведомственная проверка проводится контрольно-ревизионным аппаратом вышестоящих органов (министерства, государственные комитеты, исполкомы) в подведомственных им подразделениях, на предприятиях, в организациях и учреждениях.

Вневедомственные проверки проводятся контрольно-ревизионной службой органов государственного контроля, наделенных определенными правами по отношению к предприятиям, организациям и учреждениям всех отраслей экономики независимо от их ведомственной подчиненности. К ним относятся проверки, проводимые Комитетом государственного контроля Республики Беларусь, главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Беларусь.

Внутрихозяйственными называются проверки, проводимые внутри хозяйствующего субъекта, с целью контроля деятельности входящих в него структурных подразделений, не имеющих статуса юридического лица.

По **основаниям проведения** различают проверки выборочные и внеплановые.

Выборочная проверка назначается с учетом критериев оценки степени риска для отбора проверяемых субъектов при проведении выборочной проверки и на основании результатов анализа имеющейся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, свидетельствующей о высокой степени риска нарушений законодательства и невозможности их выявления и (или) устранения иными формами государственного контроля (надзора). Выборочные проверки проводятся в соответствии с планом выборочных проверок.

Внеплановые проверки могут быть вызваны неблагоприятным положением дел в отдельном хозяйствующем субъекте, обнаружением фактов хищений и злоупотреблений, требованием судебно-следственных органов. В ходе внеплановой проверки подлежат изучению только те вопросы (сферы), к которым относятся факты и обстоятельства, выявленные в отношении конкретных проверяемых субъектов и послужившие основанием для назначения данной внеплановой проверки.

В зависимости от **объема проверки** деятельности хозяйствующего субъекта, а также по составу комиссии проверки подразделяются: на комплексные, бухгалтерские, тематические (оперативные).

При **комплексной проверке** проверяются все стороны деятельности хозяйствующего субъекта. Эта проверка осуществляется комиссией, в состав которой кроме проверяющего входят не менее трех специалистов, знающих экономику и технологию производства, организацию труда и другие вопросы производственной и финансово-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская проверка проводится одним проверяющим (обычно специалистом по бухгалтерскому учету и финансам). В ходе ее проверяется финансово-хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта.

Тематическая проверка назначается в целях проверки состояния отдельных разделов (частей, участков) экономической деятельности хозяйствующего субъекта для детального изучения соответствующих вопросов и конкретных предложений по устранению выявленных недостатков.

В зависимости от **полноты проверки** хозяйственных операций проверки квалифицируются на сплошные, выборочные, комбинированные.

При **сплошной проверке** проверяются все без исключения хозяйственные операции, записи в учетных регистрах и отчетные показатели за проверяемый период.

Выборочная проверка предусматривает проверку хозяйственных операций и бухгалтерских документов не за весь проверяемый период, а только за время, заранее намеченное проверяющим, т. е. за определенные промежутки времени проверяемого периода.

Комбинированная проверка сочетает элементы сплошной и выборочной проверок хозяйственных операций (кассовые операции сплошным способом, все другие хозяйственные операции – выборочным).

Положением о порядке организации и проведения проверок определяются порядок организации и осуществления контроля (надзора) в Республике Беларусь, а также права, обязанности контролирующих (надзорных) органов и проверяемых субъектов.

Контрольная (надзорная) деятельность осуществляется в соответствии с принципами:

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

– открытости и доступности нормативных правовых актов, в том числе технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), постоянной возможности ознакомления с этими актами, в том числе путем их размещения на сайтах государственных органов и иных организаций;

– равенства прав и законных интересов всех проверяемых субъектов;

– открытости информации о включении проверяемых субъектов в план выборочных проверок на предстоящий период;

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

– предупреждения совершения правонарушений.

Документальные проверки имеют право проводить уполномоченные на то контролирующие органы.

Систему контролирующих органов Республики Беларусь составляют Комитет государственного контроля, Министерство финансов, Министерство по налогам и сборам, органы ведомственного контроля.

Комитет государственного контроля Республики Беларусь является органом, осуществляющим государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением законов, актов Президента Республики Беларусь, парламента Республики Беларусь, Совета Министров Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения. В состав Комитета государственного контроля Республики Беларусь входят Департамент финансовых расследований и Департамент финансового мониторинга.

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

– за исполнением республиканского бюджета, соблюдением законодательства в области финансовых и налоговых отношений в системе местных бюджетов и государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов;

– расходованием средств республиканского и местных бюджетов на содержание государственных органов, сохранностью и использованием государственного имущества;

– исполнением актов законодательства по вопросам аренды, а также разгосударствления, приватизации и иного отчуждения объектов государственной собственности;

– соблюдением государственными органами, иными юридическими лицами (в том числе резидентами свободных экономических зон) актов законодательства в области инвестиционной деятельности;

– законностью использования юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями государственных ресурсов;

– соблюдением государственными органами, банками законодательства, регулирующего использование кредитных и валютных средств;

– состоянием контрольной (надзорной) работы в государственных органах, а также за проведением проверок иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;

– финансово-хозяйственной деятельностью государственных органов, представительств и учреждений Республики Беларусь, действующих за рубежом и финансируемых за счет средств республиканского бюджета;

– соблюдением законодательства при использовании черных и цветных металлов, соблюдением порядка сбора, учета, хранения, использования, реализации и переработки черных и цветных металлов, их лома и отходов;

– исполнением Национальным банком Республики Беларусь и иными банками, страховыми организациями законодательства, регулирующего отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения;

– соблюдением участниками рынка ценных бумаг, а также Национальным банком Республики Беларусь и иными юридическими лицами, осуществляющими деятельность по регулированию этого рынка, законодательства при выпуске, размещении и обращении ценных бумаг;

– поставкой товаров для государственных нужд;

– соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства, определяющего правила торговли и обслуживания населения, порядок формирования цен на товары (работы, услуги) и качество изготавливаемых и реализуемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг), их безопасности для жизни, здоровья и имущества потребителей, защиты потребительского рынка и прав потребителей;

– исполнением государственными органами, иными юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства, регулирующего порядок осуществления внешнеэкономической деятельности, а также за законностью использования государственных средств при осуществлении внешнеэкономических операций;

– соблюдением законодательства при осуществлении валютных операций на территории Республики Беларусь.

Основные направления контрольной и надзорной деятельности *Министерства финансов Республики Беларусь*:

- контроль за соблюдением финансовых интересов государства, в том числе в процессе интеграции Республики Беларусь в мировое хозяйство;

- государственное регулирование и контроль в сфере деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями, создание в республике запасов драгоценных металлов и драгоценных камней;

- лицензирование и контроль за соблюдением законодательства об осуществлении лицензируемых видов деятельности, лицензионных требований и условий юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, получившими в установленном порядке специальные разрешения (лицензии), выдаваемые Министерством финансов;

- систематический контроль за исполнением республиканского бюджета, за соблюдением банками Республики Беларусь кассового исполнения республиканского бюджета, решение по согласованию с Национальным банком Республики Беларусь вопросов, касающихся исполнения бюджета;

- контроль за своевременным поступлением доходов и эффективным расходованием по целевому назначению средств республиканского бюджета и государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов республиканскими органами государственного управления, местными исполнительными и распорядительными органами и организациями;

- разработка методологии организации и осуществления ведомственного контроля, подготовки и представления отчетности о контрольно-ревизионной работе, а также контроль за состоянием ведомственного контроля в республике;

- государственный пробирный надзор, государственный контроль за соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства Республики Беларусь в сфере деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями в пределах своей компетенции;

- методологическое руководство аудитом, контроль за соблюдением аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, и аудиторскими организациями законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий;

- государственный контроль за качеством сортировки и оценки драгоценных камней, поступающих в Государственный фонд Республики Беларусь;

- надзор за соблюдением страховыми организациями, страховыми посредниками и объединениями страховщиков требований законодательства о страховании;

- проверки по вопросам соблюдения аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, и аудиторскими организациями порядка осуществления аудиторской деятельности.

В структуре Министерства финансов Республики Беларусь функционирует главное контрольно-ревизионное управление, которое проводит в установленном порядке в государственных органах, у иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в том числе по постановлениям (письменным обращениям) правоохранительных органов, соответствующие проверки по вопросам, относящимся к компетенции Министерства финансов.

Основными задачами *Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь* являются:

- контроль в пределах своей компетенции за соблюдением налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве, декларированием физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств, обеспечением правильного исчисления, полной и своевременной уплаты налогов, сборов (пошлин), пеней, экономических санкций в бюджет, государственные целевые бюджетные и государственные внебюджетные фонды;

- контроль за производством и оборотом алкогольной продукции и табачных изделий, оборотом табачного сырья, рекламой алкогольных напитков и табачных изделий;

- учет причитающихся к уплате и фактически уплаченных сумм налогов, иных обязательных платежей в бюджет;

- разработка предложений по совершенствованию налогового законодательства и организации работы налоговых органов;

- осуществление функций агентов валютного контроля в пределах своей компетенции;

- предупреждение, выявление и пресечение нарушений в сфере налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве в пределах своей компетенции;

- подготовка налоговых соглашений с другими государствами, осуществление связей с их налоговыми службами, изучение опыта их работы;

- принятие нормативных правовых актов о порядке исчисления, уплаты и взыскания налогов, иных обязательных платежей в бюджет.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь в соответствии с возложенными на него задачами осуществляет следующие функции:

1) контроль за соблюдением налогового законодательства;
2) организацию деятельности инспекций Министерства по налогам и сборам:

– по контролю за правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, иных обязательных платежей в бюджет, а также обеспечению взыскания неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов, иных обязательных платежей в бюджет;

– контролю за соблюдением порядка декларирования физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств, в том числе за полнотой и достоверностью сведений, указанных в декларациях о доходах и имуществе, а также об источниках денежных средств;

– контролю за соблюдением установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг);

– регистрации кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем, применяемых для приема наличных денежных средств при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг);

– осуществлению функций агентов валютного контроля в пределах своей компетенции;

– обеспечению учета изъятого, арестованного ими имущества или иного выявляемого налоговыми органами имущества, подлежащего обращению в доход государства, а также по осуществлению контроля за полнотой и своевременностью поступления в доход бюджета денежных средств, полученных от реализации имущества, обращенного в доход государства;

3) в целях предотвращения легализации доходов, полученных незаконным путем, осуществление контроля за порядком проведения финансовых операций в пределах своей компетенции;

4) в целях налогового контроля в порядке, определяемом законодательством, право создавать налоговые посты, обеспечивая нахождение должностных лиц налоговых органов на территории и (или) в помещениях плательщика.

Ведомственный контроль в Республике Беларусь, осуществляется органами ведомственного контроля министерств и комитетов в подчиненных им структурных подразделениях, а также исполкомов. В Министерстве внутренних дел Республики Беларусь ведомственный финансовый контроль осуществляет главное контрольно-ревизионное управление.

Основные направления деятельности органов ведомственного контроля:

– проверка экономического состояния подведомственных предприятий, организаций и учреждений;

– контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств;

– выявление финансовых правонарушений;

– установление причин и условий, способствующих совершению финансовых правонарушений;

– контроль за правильностью постановки бухгалтерского учета;

– выявление внутрихозяйственных резервов, повышение эффективности производства.

Значительный объем контрольных полномочий присутствует в деятельности Министерства экономики, Министерства антимонопольного регулирования и торговли, Национального статистического комитета, Национального банка, Государственного таможенного комитета.

Министерство экономики Республики Беларусь:

– осуществляет контроль выполнения экономических программ, прогнозов и решений по социально-экономическим проблемам, вопросам управления и использования государственного имущества, приватизации, предпринимательской деятельности;

– проводит в республиканских органах государственного управления, организациях проверки хода выполнения экономических программ, прогнозов и решений по социально-экономическим проблемам, вопросам управления и использования государственного имущества, приватизации, предпринимательской деятельности;

– осуществляет проверки соблюдения в структурных подразделениях облисполкомов, Минского горисполкома и в государственных организациях, подчиненных Министерству экономики, порядка рассмотрения обращений по экономическим вопросам, в случаях, предусмотренных законодательством, организует выездные проверки работы с обращениями;

– осуществляет в установленном порядке ведомственный контроль за соответствием требованиям законодательства деятельности, осуществляемой подчиненными организациями, в том числе их обособленными подразделениями, имеющими учетный номер плательщика, принимает меры по обеспечению сохранности, целевого и эффективного использования закрепленного за ними государственного имущества;

Министерство антимонопольного регулирования и торговли Республики Беларусь:

– осуществляет проведение государственной политики в области противодействия монополистической деятельности и развития конкуренции, регулирование деятельности субъектов естественных монополий, ценообразования, торговли, общественного питания, бытового обслуживания населения, защиты прав потребителей, рекламы, государственных закупок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

- принимает меры по противодействию монополистической деятельности и недобросовестной конкуренции, по выявлению и пресечению нарушений законодательства в области противодействия монополистической деятельности и развития конкуренции, содействию развитию добросовестной конкуренции;

- осуществляет в случаях, установленных законодательными актами, контроль за экономической концентрацией, в установленных законодательством случаях дает заключения о соответствии проектов соглашений хозяйствующих субъектов требованиям антимонопольного законодательства.

Основными задачами *Национального статистического комитета Республики Беларусь* являются:

- сбор, обработка, обобщение, анализ и распространение статистической информации о процессах, происходящих в экономической и социальной жизни Республики Беларусь и ее административно-территориальных единицах, на основе научно обоснованной методологии формирования статистических данных;

- координация и контроль деятельности республиканских органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных правительству Республики Беларусь, по вопросам статистики, создание условий для использования этими органами статистических стандартов и методологии при проведении ими отраслевых, ведомственных и межотраслевых статистических наблюдений по формам и в соответствии с методическими указаниями к ним, утверждаемыми Национальным статистическим комитетом;

- обеспечение подготовки статистической информации по основным социальным и экономическим показателям Республики Беларусь в сравнении с аналогичными показателями других государств;

- проверка достоверности статистических данных, получение необходимых пояснений и материалов по вопросам выявленных искажений в отчетности, требование в случае выявления искажений отчетных данных внесения исправлений в государственную статистическую отчетность. При невыполнении этих требований органы государственной статистики самостоятельно вносят исправления в статистическую отчетность, сообщают об этом соответствующим юридическим лицам и при необходимости принимают меры по привлечению к ответственности должностных лиц в соответствии с законодательством.

Национальный банк Республики Беларусь является центральным банком государства, регулирует кредитные отношения и денежное обращение, определяет порядок расчетов, обладает исключительным правом эмиссии денежных средств и выполняет ряд функций:

- регулирует денежное обращение;

- регулирует кредитные отношения;

- является для банков кредитором последней инстанции, осуществляет их рефинансирование;

- осуществляет валютное регулирование;

- организует и осуществляет валютный контроль как непосредственно, так и через уполномоченные банки в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

- осуществляет контроль за обеспечением безопасности и защиты информации в банковской системе;

- осуществляет государственную регистрацию банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, производит выдачу им лицензий на осуществление банковских операций;

- осуществляет регулирование деятельности банков и небанковских кредитно-финансовых организаций по ее безопасному и ликвидному осуществлению и надзор за этой деятельностью;

- устанавливает порядок осуществления банковских операций;

- выполняет другие контрольные функции в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь.

Главными задачами *Государственного таможенного комитета Республики Беларусь* являются:

- организация и осуществление таможенного дела в республике, развитие таможенной инфраструктуры с учетом расширения внешнеэкономических связей;

- обеспечение в пределах своей компетенции надежной экономической безопасности Республики Беларусь и Евразийского экономического союза, а также соблюдения законодательства о таможенном деле;

- совершенствование средств таможенного регулирования торгово-экономических отношений исходя из приоритетов развития экономики республики и обеспечения благоприятных условий для участия республики в международном разделении труда, содействие развитию ее внешнеэкономических связей;

- своевременное и полное внесение в бюджет таможенных пошлин, а также налогов и других обязательных платежей, взимаемых в связи с ввозом на таможенную территорию и вывозом за ее пределы товаров и иных предметов;

- организация и осуществление борьбы с контрабандой, нарушениями таможенных правил.

8.2. Порядок назначения и проведения проверки

О назначении выборочной проверки проверяемый субъект должен быть письменно уведомлен не позднее чем за 10 рабочих дней до начала ее проведения. Уведомление, направленное по последнему извест-

ному контролирующему (надзорному) органу месту нахождения (жилища) проверяемого субъекта, считается полученным им по истечении 3 дней со дня его направления.

Уведомление о проведении проверки должно содержать:

- наименование контролирующего (надзорного) органа, который будет проводить проверку;
- наименование (фамилию, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его места нахождения);
- месяц начала проверки;
- проверяемый период или проверяемые периоды, если они не совпадают для различных вопросов, подлежащих проверке (могут указываться в перечне вопросов, подлежащих проверке);
- указание на основание проведения проверки (пункт плана выборочных проверок);
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке.

Форма уведомления устанавливается Советом Министров Республики Беларусь.

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 нем указываются:

- номер и дата выдачи предписания;
- основание проведения проверки (пункт плана для выборочных проверок);
- наименование контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку;
- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его места нахождения);
- фамилия и инициалы проверяющего, его должность (состав группы проверяющих, фамилия и инициалы руководителя проверки, его должность);
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке;
- проверяемый период или проверяемые периоды, если они не совпадают для различных вопросов, подлежащих проверке (могут указываться в перечне вопросов, подлежащих проверке) (не указывается при проведении внеплановой тематической оперативной проверки);
- срок проведения проверки (дата начала и окончания проверки).
- иные сведения (при необходимости).

В предписании на контрольные обмеры, проводимые на объектах строительства, должны содержаться сведения о месте нахождения, наименовании строящегося объекта и об участниках контрольного обмера.

Контролирующие (надзорные) органы обязаны вести отдельный учет выданных предписаний на проведение проверок в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» запрещается проведение проверок в течение двух лет со дня:

- государственной регистрации – организаций (кроме созданных в порядке реорганизации), индивидуальных предпринимателей;
- присвоения учетного номера плательщика – обособленных подразделений организаций (кроме созданных в порядке реорганизации);
- создания – представительств иностранных организаций;
- ввода в эксплуатацию объекта строительства – в части деятельности проверяемого субъекта в отношении этого объекта;
- первоначальной выдачи свидетельства о регистрации – лиц, осуществляющих адвокатскую деятельность индивидуально;
- первоначальной уплаты сбора за осуществление ремесленной деятельности, сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма – лиц, осуществляющих ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма.

Однако в течение данного срока могут назначаться внеплановые проверки:

- по поручению Президента Республики Беларусь;
- Комитетом государственного контроля Республики Беларусь (либо по его поручению) при наличии у него информации, свидетельствующей о совершении финансовых операций с нарушением требований законодательства (незаконных финансовых операций) на сумму, превышающую 1 000 базовых величин;
- Комитетом государственного контроля Республики Беларусь (либо по его поручению территориальными органами Комитета государственного контроля, территориальными органами финансовых расследований), Государственным таможенным комитетом Республики Беларусь (либо по его поручению таможенными), Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь (либо по его поручению территориальными органами этого министерства) в отношении субъектов, включенных в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере, а также иных проверяемых субъектов – при наличии сведений о совершении сделок (операций) с субъектами, включенными в указанный реестр;

– по поручению органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу;

– в случае установления инфекционного заболевания, связанного с деятельностью проверяемого субъекта;

– Национальным банком Республики Беларусь в рамках проведения надзора за банковской деятельностью, в том числе на консолидированной основе, надзора за деятельностью открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь», а также в рамках проведения контроля за соблюдением некоммерческими микрофинансовыми организациями, действующими в форме потребительского кооператива, законодательства, регулирующего порядок предоставления и привлечения микрозаймов, и в рамках проведения контроля за соблюдением законодательства, регулирующего порядок и условия осуществления деятельности по совершению иницируемых физическими и юридическими лицами операций с беспоставочными внебиржевыми финансовыми инструментами (деятельности на внебиржевом рынке Форекс);

– использования (расходования) проверяемым субъектом бюджетных средств, средств государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, государственного имущества, мер государственной поддержки;

– для подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях по акту (справке) проверки либо в жалобе на решение контролирующего (надзорного) органа (должностного лица), требование (предписание) об устранении нарушений, изучения дополнительных вопросов по делам, поступившим в органы уголовного преследования, суды, кроме ранее согласованных проверяющим (руководителем проверки) и должностными лицами органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, судами по находящимся в их производстве делам, либо по причине несоблюдения проверяющим (руководителем проверки) установленного порядка проведения проверок.

Контролирующие (надзорные) органы и проверяющие в пределах своей компетенции *вправе*:

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

– в рамках вопросов, подлежащих проверке, требовать и получать от проверяемого субъекта, участников контрольного обмера необходимые для проверки документы (их копии), в том числе в электронном

виде, иную информацию, касающуюся его деятельности и имущества. Если такие документы (их копии) в соответствии с законодательством не должны находиться в месте проверки, проверяющий (руководитель проверки) обязан установить разумный срок (не менее двух рабочих дней) для представления документов (их копий);

– истребовать посредством направления письменных запросов от контрагентов проверяемого субъекта копии документов и иную информацию по операциям и расчетам, проводимым с проверяемым субъектом или с третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансовым и хозяйственным операциям, а при необходимости – проводить встречные проверки;

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

– изымать у проверяемого субъекта подлинники документов (иные носители информации), имеющих отношение к выявленным нарушениям, а также для проведения экспертизы (исследования) документов, иных носителей информации в целях установления их подлинности на срок, не превышающий срок проведения проверки (кроме случаев передачи подлинников документов (иных носителей информации) в органы уголовного преследования и суды или использования их в качестве источников доказательств по делу об административном правонарушении) либо требовать предоставления 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 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 Республики Беларусь с подлинными документами и счетами, в том числе валютными, получать сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых субъектов, по другим вопросам, возникающим в ходе проверки;

– 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 Республики Беларусь, Министерства здравоохранения Республики Беларусь, 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 (надзорные) 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, и которые субъект обязан иметь (вести, составлять) в соответствии с законодательными актами;

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

– 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 (надзорный) орган представителей проверяемого субъекта, иных лиц. Уведомление вручается лицу под подпись либо другим способом, обеспечивающим его надлежащее извещение;

– 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 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.

Проверяющий не имеет права участвовать в проверке и обязан заявить *самоотвод*, если:

– является учредителем (акционером, участником, членом) либо работником проверяемого субъекта;

– является близким родственником проверяемого субъекта – физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, учредителя (участника, собственника имущества, члена) или руководителя

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

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

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

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

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

При самоотводе или отводе вопрос о замене проверяющего либо мотивированном отказе в отводе решается руководителем контролирующего (надзорного) органа либо лицом, исполняющим его обязанности, не позднее рабочего дня, следующего за днем заявления самоотвода или отвода. При этом, если самоотвод или отвод заявлены в ходе проведения проверки, ее проведение не приостанавливается.

Если в результате удовлетворения самоотводов или отводов невозможно образовать новый состав проверяющих, к проверке привлекаются проверяющие других территориальных или вышестоящих органов контролирующего (надзорного) органа.

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

– получать от контролирующих (надзорных) органов информацию об основаниях включения проверки в план выборочных проверок;

– требовать от проверяющего предъявления служебного удостоверения и предписания на проведение проверки;

– отказать в допуске проверяющих на территорию проверяемого субъекта в случае отсутствия у них предписания на проведение проверки, служебных удостоверений, истечения срока проверки, предусмотренного в предписании на ее проведение;

– 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 (надзорного) органа при проведении 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 (надзорного) органа по акту проверки, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих.

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

– выполнять законные требования контролирующих (надзорных) 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;

– 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 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, с 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 деятельности проверяемого субъекта, представлять справки, расчеты;

- 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 (надзорным) органом по результатам проверки нарушений, возместить вред, причиненный государству, иным лицам.

Материально ответственные лица проверяемого субъекта обязаны присутствовать при проверке вверенных им ценностей, контрольных запусков 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.

Срок проведения проверки, за исключением внеплановой тематической оперативной и дополнительной проверок, не может превышать при проведении проверок:

- индивидуальных предпринимателей, нотариусов, лиц, осуществляющих адвокатскую деятельность индивидуально, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма, временных (антикризисных) управляющих, не являющихся юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями, – 15 рабочих дней;
- иных проверяемых субъектов – 30 рабочих дней.

Указанные сроки не распространяются на проверки, проводимые по поручениям органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу.

Срок проведения внеплановой тематической оперативной проверки в отношении одного проверяемого субъекта или его обособленного подразделения не должен превышать трех рабочих дней.

Срок проведения дополнительной проверки не может превышать 10 рабочих дней. Данный срок не распространяется на дополнительные проверки, проводимые по поручениям органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу.

Проведение выборочной проверки может быть приостановлено по решению руководителя государственного органа или его уполномоченного заместителя на срок, не превышающий трех месяцев (в случае направления запроса в компетентные органы иностранных государств – не превышающий шести месяцев), с одновременным рассмотрением

вопроса о целесообразности снятия ограничений деятельности проверяемого субъекта (если они были применены контролирующим (надзорным) органом) при наличии следующих обстоятельств:

- проведении исследований (испытаний), технических освидетельствований или экспертизы, оперативно-розыскных мероприятий, направленных на установление фактов для целей проверки;
- необходимости восстановления проверяемым субъектом документов, необходимых для проведения проверки;
- направлении запроса в компетентные органы, в том числе иностранных государств;
- необходимости получения проверяемым субъектом документов и сведений, истребованных контролирующим (надзорным) органом, за пределами Республики Беларусь;
- невозможности продолжения проверки из-за отсутствия в силу временной нетрудоспособности проверяющего или в силу временной нетрудоспособности, а также по иной причине представителя проверяемого субъекта.

Период, на который выборочная проверка приостановлена, не включается в общий срок проведения выборочной проверки. О приостановлении проверки в предписании делается отметка, с которой знакомится представитель проверяемого субъекта.

По решению руководителя государственного органа или его уполномоченного заместителя проведение выборочной 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.).

Проверяемый субъект обязан обеспечить возможность проведения выборочной проверки в срок, указанный в уведомлении. По заявлению проверяемого субъекта, поданному не позднее трех рабочих дней со дня получения уведомления, с указанием причин, препятствующих проведению выборочной проверки, контролирующим (надзорным) органом может быть принято решение о переносе срока проведения выборочной проверки. Решение о переносе (об отказе в переносе) срока проведения выборочной проверки принимается контролирующим (надзорным) органом не позднее двух рабочих дней со дня получения заявления проверяемого субъекта. По инициативе проверяемого субъекта срок может быть перенесен только один раз.

Если за проверяемый период вопросы, указанные в уведомлении, уже были проверены иным контролирующим (надзорным) органом и по ним составлен акт (справка) проверки, проверяемый субъект обязан до начала проведения выборочной проверки письменно проинформировать

ровать об этом контролирующий (надзорный) орган, названный в уведомлении, и направить ему копию акта (справки) проверки.

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

При непредставлении (отсутствии) книги учета проверок информация об этом указывается в акте (справке) проверки.

Проведение проверок контролирующими (надзорными) органами осуществляется с применением в пределах их компетенции методов и способов, установленных законодательством.

При проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления.

Как форма отражения информации в процессе проведения проверки проверяющим (руководителем проверки) может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист). Контрольный список вопросов (чек-лист) или его часть заполняется проверяющим (руководителем проверки) по вопросам, подлежащим проверке, и является неотъемлемой частью акта (справки) проверки.

Если Советом Министров Республики Беларусь для соответствующего контролирующего (надзорного) органа и (или) сферы контроля (надзора) формы предусмотрено использование контрольного списка вопросов (чек-листа), он является обязательным для применения при проведении выборочной проверки, а также внеплановой проверки.

Проверяющие при проведении проверки обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства.

Доступ на территорию или в помещение проверяемого субъекта проверяющих осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и предписания на проведение проверки этого проверяемого субъекта (в отношении объектов, допуск на которые ограничен в соответствии с законодательством, – иных документов, предусмотренных законодательством для допуска на объекты).

Изъятие оригиналов документов, иных носителей информации производится, если невозможно снять с них копии (представить выписки из них), в случае отказа проверяемого субъекта представить копии документов (выписки из них).

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 носители информации. Копия акта изъятия документов, иных носите-

лей информации вручается под подпись (высылается) проверяемому субъекту, у которого эти документы, иные носители информации были изъяты, или его представителю.

В случаях если у проверяющего имеются безусловные основания полагать, что оригиналы документов, иные носители информации будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, проверяющий вправе изъять подлинные документы, иные носители информации.

В этих случаях изъятие оригиналов документов, иных носителей информации производится в присутствии проверяемого субъекта или его представителя (а в случае их отсутствия – в присутствии не менее двух понятых). При изъятии таких документов, иных носителей информации проверяемый субъект изготавливает их копии за свой счет.

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 и с обязательным указанием:

- должности, фамилии, имени, отчества проверяющего, контролирующего органа, произведшего опечатывание;
- наименования проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его места нахождения), фамилии, имени, отчества представителя проверяемого субъекта, иного лица, присутствовавшего при опечатывании;
- основания для опечатывания;
- описания способа опечатывания;
- расписки проверяемого субъекта или его представителя о принятии под охрану опечатанного помещения, иного места и об ознакомлении с мерами ответственности за вскрытие помещения, иного опечатанного места.

В случае если в опечатанном помещении находится имущество на сумму, превышающую 1 000 базовых величин, и (или) имеются предположения о возможности несанкционированного вскрытия данного помещения, руководителем контролирующего (надзорного) органа или его заместителем принимаются меры по обеспечению выставления охраны из числа сотрудников подразделения Департамента охраны Министерства внутренних дел Республики Беларусь, на территории которого находится опечатанное помещение. Выставление охраны производится Департаментом охраны Министерства внутренних дел Республики Беларусь на безвозмездной основе.

Проверяющий, принимая решение о применении при проведении проверки технических средств (в том числе аппаратуры, осуществляющей звуко- и видеозапись, кино- и фотосъемку, ксерокопирование,

устройств для сканирования документов, идентификаторов скрытых изображений), за исключением ксерокопирования и сканирования документов, уведомляет об этом под подпись 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.

В случае если проверка начинается с проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг), проверяемый субъект или его представитель уведомляется о применении технических средств после завершения проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг). О применении технических средств делается отметка в составленном по итогам проверки акте (справке).

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.

8.3. Оформление результатов 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. При этом днем обнаружения административного правонарушения, выявленного в ходе проверки, считается день вручения акта проверки проверяемому субъекту (его представителю) под подпись либо его направления проверяемому субъекту.

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 (руководителем проверки) является датой составления акта (справки) проверки.

Результаты проверки оформляются проверяющими каждого контролирующего (надзорного) органа в отдельном акте (справке) проверки. В случае если совместная проверка проводится по инициативе контролирующего (надзорного) органа, один экземпляр акта (справки)

проверки после вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю передается контролирующему (надзорному) органу, инициировавшему проведение проверки.

В акте (справке) проверки должны быть соблюдены ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и данных о деятельности проверяемого субъекта.

В акте (справке) 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 периодов;

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

- наличие книги учета проверок, 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.

За достоверность документов, сведений и фактов, указанных в представленных по требованию проверяющего справках, объяснениях и расчетах, ответственность несут должностные лица и представители проверяемого субъекта, представившие указанные справки, объяснения и расчеты.

В акте (справке) проверки не допускаются неоговоренные исправления.

Акт (справка) проверки *подписывается*:

- проверяющим (руководителем проверки);
- руководителем проверяемого субъекта либо индивидуальным предпринимателем, при их отсутствии – иным представителем проверяемого субъекта, нотариусом, лицом, осуществляющим адвокатскую деятельность индивидуально, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма, временным (антикризисным) управляющим, не являющимся юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем;
- лицом, осуществляющим руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта (при проверках по вопросам, связанным с осуществлением проверяемым субъектом финансово-хозяйственных операций).

Акт (справка) проверки в течение двух рабочих дней со дня его подписания проверяющим (руководителем проверки) вручается под подпись (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) проверяемому субъекту или его представителю, за исключением необходимости представления проекта акта (справки) для ознакомления должностному лицу органа уголовного преследования, возбудившего уголовное дело, руководителю органа уголовного преследования, суда, в производстве которого находятся дела (материалы), давшему поручение на проведение проверки. В этом случае акт (справка) проверки вручается под подпись (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) проверяемому субъекту или его представителю в течение двух рабочих дней со дня такого ознакомления.

В случае отказа 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 под-

пись. При этом лицо, отказавшееся от подписания акта (справки) проверки, акта контрольного обмера, имеет право письменно изложить мотивы отказа от их подписания.

Контролирующий (надзорный) орган при установлении в ходе проверки фактов причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1 000 базовых величин, установленных на момент причинения вреда, совершения финансово-хозяйственной операции, а при длящемся правонарушении – на момент его окончания (составления акта проверки), а также при установлении иных фактов, указывающих на признаки преступления, передает материалы проверки в **органы уголовного преследования** в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, а при отсутствии оснований для его (их) вынесения – в 10-дневный срок со дня вручения (направления) акта проверки проверяемому субъекту или его представителю либо со дня вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю заключения по возражениям (в случае подачи возражений).

Материалы проверки направляются в органы уголовного преследования с *сопроводительным письмом*, в котором указываются наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его местонахождения), его местонахождение (место жительства), выявленные нарушения, требования законодательства, которые нарушены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

К сопроводительному письму прилагаются копии следующих *документов*:

- акта проверки;
- документов, регламентирующих должностные обязанности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства (при их наличии);
- возражений по акту проверки (при их наличии) и заключений по результатам их рассмотрения, акта дополнительной проверки (при его наличии);
- решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, постановления о наложении административного взыскания в отношении проверяемого субъекта (при их наличии);
- объяснений лиц по фактам выявленных нарушений (при их наличии).

К материалам проверок, передаваемым в органы уголовного преследования, могут быть приложены подлинники или копии документов бухгалтерского учета, иных документов, в том числе хранившихся на

машинных носителях в электронном виде, свидетельствующие о совершении нарушений законодательства.

По мотивированному запросу органа уголовного преследования контролирующий (надзорный) орган обязан в 5-дневный срок со дня поступления запроса представить копии имеющихся у него дополнительных материалов, необходимых для принятия органом уголовного преследования решения в соответствии с законодательством.

Органы уголовного преследования при получении материалов проверки регистрируют и рассматривают их, принимают решение в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством. О принятом решении (о возбуждении уголовного дела и результатах его рассмотрения, об отказе в возбуждении уголовного дела, о прекращении производства по уголовному делу, передаче уголовного дела прокурору для направления в суд) в 10-дневный срок со дня его вынесения в контролирующий (надзорный) орган направляется соответствующая информация.

Перед проведением *проверки по поручениям органов уголовного преследования* по возбужденному уголовному делу, судов по находящимся в их производстве делам в результате изучения представленных материалов и документов контролирующим органом могут быть уточнены вопросы, подлежащие проверке, и период проверки, а также вопросы необходимости участия специалистов иных контролирующих (надзорных) органов. По результатам уточнения должен быть составлен согласованный с соответствующим должностным лицом органа уголовного преследования, суда перечень конкретных вопросов, подлежащих проверке.

Акт (справка) проверки, в том числе промежуточный, представляется на подпись (направляется для ознакомления и подписания) представителю проверяемого субъекта только после ознакомления с ним должностного лица органа уголовного преследования, возбудившего уголовное дело, суда, в производстве которого находятся дела, давшего поручение на проведение проверки.

Ознакомление с проектом акта (справки) проверки, в том числе промежуточным, осуществляется должностным лицом органа уголовного преследования, возбудившего уголовное дело, суда, в производстве которого находятся дела, давшим поручение на проведение проверки, в течение трех рабочих дней с даты получения этого проекта. О факте и дате ознакомления с проектом акта (справки) проверки делается отметка на проекте акта, который в тот же день передается проверяющему (руководителю проверки) или направляется контролирующему (надзорному) органу заказным письмом с уведомлением о получении.

АУДИТ И АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА

9.1. Понятие и виды аудита

В соответствии со ст. 2 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 56-3 «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность (аудит) – предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее – аудитор), аудиторских услуг.

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 (МСФО) и их разъяснениями или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

Республика Беларусь начала формировать свой институт аудита в сентябре 1991 г. В это время правительство нашего государства приняло Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь. В августе 1992 г. была образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь.

В ноябре 1994 г. принят Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», регулировавший деятельность аудиторов и аудиторских организаций. В законе было предусмотрено осуществление двух видов аудита: внутреннего и внешнего. На основании данного Закона Национальным банком Республики Беларусь были разработаны Положение о внешней аудиторской службе в банковской системе Республики Беларусь, Типовое положение по организации внутреннего аудита в банке и другие документы, в которых нашли свое отражение основы аудиторской деятельности в банковской сфере, порядок ее лицензирования, контроля и др.

В январе 2000 г. согласно Декрету Президента Республики Беларусь от 28 июля 1999 г. № 30 функции Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь были возложены на Министерство финансов Республики Беларусь, которое и ныне осуществляет управление, лицензирование аудиторской деятельности, разработку методологии аудита, контроль за соблюдением порядка осуществления аудиторской деятельности, ведение государственного реестра аудиторов и аудиторских организаций.

В настоящее время основными нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Республике Беларусь, являются:

- Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности»;
- Указ Президента Республики Беларусь от 1 сентября 2010 г. № 450 «О лицензировании отдельных видов деятельности»;
- постановление Совета Министров Республики Беларусь от 18 декабря 2013 г. № 1098 «О некоторых вопросах аудиторской деятельности»;
- Инструкция о регулировании аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах и банковских холдингах, утвержденная постановлением правления Национального банка Республики Беларусь от 4 января 2008 г. № 1;
- национальные правила аудиторской деятельности, утвержденные постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь.

Закон «Об аудиторской деятельности» определяет правовые основы осуществления аудита на территории Республики Беларусь, устанавливает правила и порядок проведения аудита, регулирует правоотношения, возникающие между хозяйствующими субъектами, государственными органами, аудиторами и аудиторскими организациями.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь в задачи аудита входят:

- установление достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определение правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета;
- проверка целевого использования кредитов и инвестиций;
- определение финансового состояния инвестора;
- определение финансового состояния эмитента ценных бумаг;
- изучение иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Кроме того, в соответствии со ст. 16 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и аудиторы могут оказывать услуги:

- по ведению бухгалтерского и иного учета;
- составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с МСФО, законодательством других государств;
- составлению налоговых деклараций;
- определению состава и стоимости хозяйствующего субъекта;
- анализу хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, оценке предпринимательских рисков, финансовому планированию;
- оценке хозяйствующих субъектов как имущественных комплексов;
- разработке и анализу инвестиционных проектов, составлению бизнес-планов;

- формированию уставного фонда;
- постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского учета и другие услуги, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

В последнее время в развитии аудиторской деятельности в Республике Беларусь появились следующие направления:

- уход от ревизионной функции аудита на оказание оценочно-консультационных услуг и в связи с этим – усиление роли аудиторов как постоянных консультантов;
- уделение все большего внимания не только подтверждению финансовой отчетности в аудиторском заключении, но и анализу и прогнозированию дальнейшего развития хозяйствующего субъекта;
- использование в аудиторской практике статистических методов при проверке деятельности хозяйствующего субъекта, что способствует выявлению предпринимательского риска;
- увеличение роли в аудиторских проверках внутреннего контроля хозяйствующего субъекта, что уменьшает аудиторский риск;
- усиление контроля за качеством выполняемых аудитором услуг, с одной стороны, и необходимостью правовой, страховой защиты аудитора – с другой.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта регулируется ст. 17 Закона «Об аудиторской деятельности». Обязательность проведения аудита установлена:

- для 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;
- организаций, осуществляющих 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 5 000 000 евро по официальному курсу белорусского рубля к евро, установленного Национальным банком Республики Беларусь на 31 декабря предыдущего отчетного года.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, проводится только аудиторскими организациями.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности должен быть проведен не позднее 30 июня года, следующего за отчетным.

В соответствии с ст. 5 Закона «Об аудиторской деятельности» основное государственное регулирование аудитом в системе банков и небанковских кредитно-финансовых организаций осуществляет Национальный банк Республики Беларусь.

Министерство финансов Республики Беларусь осуществляет государственное регулирование в целом аудиторской деятельности.

Задачами главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь являются:

- реализация единой государственной политики в области аудита;
- разработка методологии аудита;
- контроль за соблюдением аудиторами и аудиторскими организациями требований действующего законодательства Республики Беларусь при осуществлении ими аудиторской деятельности;
- организация работы по аттестации аудиторов;
- разъяснение законодательства об аудиторской деятельности;
- ведение государственного реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- разработка проектов нормативных правовых актов по вопросам осуществления аудиторской деятельности;
- участие в работе по сотрудничеству с международными аудиторскими организациями, организации сбора информации по вопросам аудиторской деятельности других стран;
- изучение практики аудиторской деятельности, обобщение поступающих запросов, замечаний по применению законодательства, разработка предложений по совершенствованию законодательства и вынесение их на рассмотрение руководства;
- консультирование аудиторов, аудиторских организаций по вопросам методологии осуществления аудиторской деятельности;
- участие в разработке программ профессиональной подготовки аудиторов, проведение совещаний, семинаров по вопросам методологии аудиторской деятельности.

9.2. Порядок проведения аудиторской проверки

Порядок осуществления аудиторской деятельности регулируется гл. 4 Закона «Об аудиторской деятельности». В соответствии со ст. 18 данного Закона правила аудиторской деятельности включают:

- национальные правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности аудиторского объединения;

- внутренние правила аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора.

Аудиторские организации и аудиторы должны действовать в рамках данных правил.

Для того чтобы провести аудиторскую проверку, хозяйствующему субъекту необходимо определиться с выбором аудиторской организации или аудитора, после чего заключить с ними договор об оказании аудиторских услуг. Правовое положение договора об оказании аудиторских услуг определяется ст. 19 Закона «Об аудиторской деятельности».

Договор по оказанию аудиторских услуг заключается в письменной форме и содержит следующие условия:

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

После заключения договора об оказании аудиторских услуг аудиторская организация, аудитор приступают к проведению аудиторской проверки.

Выделяют следующие этапы аудита:

1) *подготовительный этап*:

- оценка системы внутреннего контроля;
- оценка постановки ведения бухгалтерского учета;
- планирование аудита;
- проведение аудиторской проверки;
- оформление результатов аудиторской проверки;

2) *основной этап* – организация и непосредственное проведение проверки:

- полноты бухгалтерского учета;

- точности записей на счетах бухгалтерского учета;
- правильности стоимостных оценок;
- достоверности учета активов и обязательств;
- правильности соблюдения границ учетных периодов;
- открытости информации.

При проведении аудиторской проверки основное внимание уделяется изучению правильности отражения в документах бухгалтерского учета информации об определении себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и на основании этого правильности определения прибыли, доходов.

Аудиторская организация, аудитор в зависимости от содержания договора об оказании аудиторских услуг, состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта самостоятельно определяют процедуры получения аудиторских доказательств. Для того чтобы получить аудиторские доказательства, аудиторская организация, аудитор используют общенаучные и специальные **методы проверки**:

- документальный контроль: формальный, арифметический, экспертный, логический, нормативно-правовой, экономического анализа, встречной проверки документов, контрольное сличение, сопоставление информации на корреспондирующих счетах, анализ баланса и информации инвентаризации, которая предшествовала отчетности, сравнение кассовых документов с выписками по расчетному счету, обратный счет, экономическую проверку хозяйственных операций, экспертную проверку;

- фактический контроль: инвентаризацию, контрольный обмер, обследование объекта, лабораторный анализ, контрольный запуск сырья в производство, контрольную приемку, взвешивание и другие методы фактического контроля.

В настоящее время с целью получения информации о законности хозяйственных операций, которые зарегистрированы в бухгалтерском учете и отчетности, стали широко применяться аудиторами *независимые тесты*:

- тесты на соответствие – используются для выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным требованиям законодательства;

- ротационные тесты – выбираются объекты, подлежащие аудиторской проверке, по очередности, по принципу ротации, выборка осуществляется произвольно;

- глубинные тесты – определяется выборка операций, которые проверяются на всех этапах учетного процесса;

- тесты слабых мест – используются для проверки конкретного направления внутреннего контроля, где предполагается, что могут быть

ошибки. Если выявляется несоответствие внутреннего контроля установленным правилам, объем проверки расширяется;

- направленные тесты – используются для последовательной проверки проведенных хозяйственных операций;

- сквозные тесты (ограниченная форма глубинного теста) – используются для оценки конкретного участка (направления) хозяйственной деятельности, например бухгалтерской отчетности.

В настоящее время применяется методика аудита с использованием компьютеров с наборами прикладных программ. Этот метод аудита наиболее эффективен при выборочном обследовании хозяйствующего субъекта или аналитической проверке.

Вся дальнейшая работа аудиторской организации, аудитора по проведению проверки регулируется национальными правилами аудиторской деятельности, утвержденными постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь.

Основными субъектами, непосредственно занимающимися аудиторской деятельностью, являются аудиторские организации и аудиторы – предприниматели без образования юридического лица.

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая деятельность по проведению аудиторских проверок и оказанию сопутствующих услуг. Основным условием создания такой организации является наличие не менее пяти аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы. Руководителем аудиторской организации может быть назначен аудитор, который не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя) или аудитора – индивидуального предпринимателя.

Дополнительными требованиями к аудиторской организации, проводящей обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной по стандартам МСФО, являются:

- наличие на сайте аудиторской организации в сети Интернет информации о ее деятельности согласно требованиям к такой информации, установленным Министерством финансов Республики Беларусь;

- наличие в штате аудиторской организации не менее двух аудиторов из пяти, имеющих специальную подготовку в области МСФО.

Аудитор оказывает аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя) или в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя.

Аудитор, поставленный на учет в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), синдромом зависимости от алкоголя (алкоголизмом), наркотических средств или пси-

хотропных веществ (наркоманией), токсикоманических средств (токсикоманией) либо имеющий непогашенную или неснятую судимость за совершение преступлений против интересов службы, собственности и порядка осуществления экономической деятельности, а также иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий, не имеет права оказывать аудиторские услуги.

Аудитор имеет право осуществлять аудиторскую деятельность в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя, если он не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя).

Аудиторам, занимающимся аудиторской деятельностью, запрещается непосредственно заниматься другими видами предпринимательской деятельности, за исключением преподавательской и научной деятельности. Аудиторским организациям запрещается заниматься другими видами деятельности. Лица, имеющие судимость за корыстные и хозяйственные преступления, которая не погашена или не снята в установленном порядке, не имеют права заниматься аудиторской деятельностью.

В соответствии со ст. 9 Закона «Об аудиторской деятельности» **аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели вправе:**

- самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг;
- проверять у аудируемого лица первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и другие документы о его деятельности, фактическое наличие отдельных активов и обязательств, их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- участвовать в проведении инвентаризаций активов и обязательств аудируемого лица;
- получать в соответствии с законодательством Республики Беларусь по письменному запросу в республиканских органах государственного управления, организациях, подчиненных правительству Республики Беларусь, и в других организациях сведения о деятельности аудируемого лица в объеме, необходимом для выполнения договора оказания аудиторских услуг;
- привлекать на договорной основе в соответствии с законодательством Республики Беларусь в качестве экспертов лиц, не состоящих в штате аудиторской организации и обладающих специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от аудиторской деятельности;

– получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме, а также в электронном виде по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;

– отказаться от исполнения договора оказания аудиторских услуг в случаях непредоставления аудируемым лицом необходимых документов, произвольного вмешательства аудируемого лица в процесс оказания аудиторских услуг, выявления в ходе оказания аудиторских услуг обстоятельств, оказывающих либо способных оказать влияние на объективность аудиторского мнения;

– осуществлять иные права, не противоречащие законодательству Республики Беларусь и вытекающие из существа правоотношений, определяемых договором оказания аудиторских услуг.

Ст. 10 Закона «Об аудиторской деятельности» определяет **обязанности** аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей при оказании по договору аудиторских услуг:

- выполнять требования законодательства Республики Беларусь при осуществлении аудиторской деятельности и оказании профессиональных услуг;
- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;
- качественно оказывать аудиторские и профессиональные услуги;
- возмещать в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, причиненные убытки в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае виновного неисполнения 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;
- осуществлять внутренний контроль качества работы аудиторов в соответствии с установленными аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем внутренними правилами аудиторской деятельности;
- обеспечивать сохранность полученных, в том числе в электронном виде, документов аудируемых лиц;
- отказаться от оказания аудиторских услуг в целях соблюдения принципа независимости;
- уведомлять заказчика аудиторских услуг о выявленных нарушениях в бухгалтерском и (или) ином учете, бухгалтерской (финансовой) и (или) иной отчетности и предоставлять рекомендации по устранению выявленных нарушений исходя из результатов оказания аудиторских услуг;
- сообщать собственнику имущества (учредителям, участникам) аудируемого лица по итогам проведенного аудита бухгалтерской (фи-

нансовой) отчетности в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства Республики Беларусь, в результате которого причинен или может быть причинен ущерб физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству в размере, превышающем 1 000 базовых величин на дату обнаружения нарушения законодательства Республики Беларусь;

- представлять в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь аудиторское заключение;

- обеспечивать сохранность документов, составленных аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем, в том числе в электронном виде, в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет с даты завершения оказания аудиторских услуг по договору оказания аудиторских услуг, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь;

- обеспечивать соблюдение принципов конфиденциальности, профессиональной компетентности и профессионального поведения;

- соблюдать условия договора оказания аудиторских услуг;

- представлять в Министерство финансов Республики Беларусь информацию об осуществлении аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;

- при проведении контролирующими (надзорными) органами контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности предоставлять всю необходимую для проверки информацию, в том числе в электронном виде;

- исполнять в соответствии с законодательством Республики Беларусь иные обязанности, в том числе вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

В соответствии с положениями ст. 11 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели несут *ответственность*:

- за нарушение законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности;

- нарушение условий договора оказания аудиторских услуг;

- достоверность аудиторского мнения, выраженного в аудиторском заключении;

- выдачу (подписание) заведомо ложного аудиторского заключения.

Аттестация на право занятия аудиторской деятельностью осуществляется на основании ст. 24, 25 Закона «Об аудиторской деятельности».

В соответствии со ст. 24 данного Закона аттестация на право получения квалификационного аттестата аудитора – проверка знаний физических лиц, претендующих на получение такого аттестата аудитора, в

форме квалификационных экзаменов. Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получают квалификационный аттестат аудитора.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к физическим лицам, претендующим на получение квалификационного аттестата аудитора, являются:

- наличие документов о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в учреждениях высшего образования, имеющих государственную аккредитацию;

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

Аудитор обязан не реже одного раза в два года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, повышать свою квалификацию в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров и имеющих государственную аккредитацию по программам повышения квалификации аудиторов, согласованным с Министерством финансов Республики Беларусь.

Правовое регулирование порядка и основания аннулирования квалификационного аттестата аудитора осуществляется в соответствии со ст. 25 Закона «Об аудиторской деятельности» в случае:

- обращения аудитора с просьбой об аннулировании квалификационного аттестата аудитора;

- получения квалификационного аттестата с использованием подложных, поддельных или недействительных документов, а также недостоверных сведений;

- нахождения аудитора на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), алкоголизмом, токсикоманией, наркотической зависимостью, наличия непогашенной или неснятой судимости;

- систематического нарушения требований, установленных законодательством, или допущения однократного грубого нарушения порядка осуществления аудиторской деятельности;

- установления факта подписания аудитором заведомо ложного аудиторского заключения;

- нарушения требований по повышению квалификации.

Мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается Министерством финансов Республики Беларусь.

Лицо, квалификационный аттестат аудитора которого аннулирован, вправе обжаловать решение Министерства финансов Республики Беларусь об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в су-

дебном порядке в течение трех месяцев со дня получения решения о его аннулировании.

Министерство финансов Республики Беларусь взаимодействует с Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь, Комитетом государственного контроля Республики Беларусь и другими контролирующими органами по вопросам контроля за аудиторской деятельностью.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь, его территориальные органы информируют Министерство финансов Республики Беларусь о выявленных при проведении проверок нарушениях действующего законодательства аудиторами и аудиторскими организациями при осуществлении аудиторской деятельности.

В целях противодействия экономической преступности аудит может быть использован при проверке различных направлений хозяйственной деятельности.

Так, при проведении *аудита кассы и кассовых операций* решаются следующие задачи по противодействию экономической преступности: обеспечение сохранности наличных денежных средств и денежных документов в кассе, установление полноты и своевременности оприходования денежных средств по кассе, правильности и достоверности оформления кассовых документов, соблюдения лимита остатка кассы и выдачи денежных средств из кассы на обеспечение необходимых хозяйственных процессов, соблюдения кассовой дисциплины и правильности оформления кассовых операций, расчетов наличными денежными средствами и ведения кассовой документации, определение состояния внутреннего контроля за сохранностью денежных средств и денежных документов, хранящихся в кассе.

При *проверке операций по расчетному счету* выявляются достоверность и законность, целесообразность банковских операций, проведенных по счетам хозяйствующего субъекта в банке, подтверждение данных операций банковскими документами, правильность оформления этих документов и регистрации операций на счетах бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта.

При *аудите учета производственных запасов* устанавливаются правильность учета производственных запасов, их состояние, использование и хранение, своевременность и полнота оприходования, правильность их оценки, использования в хозяйственных процессах и списания на эти процессы, наличие недостатков, потерь, хищений, установление должностных лиц, допустивших недостатки и противозаконное списание сырья и материалов свыше установленных норм, а также причин и условий, способствовавших образованию недостатков, хищений, правильности проведения инвентаризаций производственных запасов и принятия по ним решений.

При проведении *аудита основных средств и нематериальных активов* устанавливаются сохранность основных средств, правильность учета их поступления и выбытия, оценки и переоценки, амортизации основных средств, учета затрат на ремонт, их техническое состояние и эксплуатация.

При проведении *аудита расчетных и кредитных операций* устанавливаются правильность проведения расчетных операций с подотчетными лицами, расчетов с поставщиками, покупателями и заказчиками, законность выдачи авансов и правильность их оформления, законность возникновения дебиторской и кредиторской задолженности и правильность ее оформления, нет ли просроченной дебиторской задолженности по вине работников бухгалтерской службы, правильность списания задолженности по банковским кредитам, также устанавливается правильность расчетов по налогам с бюджетом и внебюджетными фондами.

При проведении *аудита производственных затрат и формирования себестоимости строительно-монтажных работ* устанавливаются правильность, достоверность и своевременность отнесения фактических затрат на объекты строительства, оказываемые услуги, себестоимость выпускаемой продукции дочерними предприятиями или филиалами, состоящими на балансе строительной организации, выявляются потери, незаконные расходы по отдельным видам строительных работ, устанавливается соответствие этих расходов установленным нормативам, проверяется правильность формирования себестоимости строительных и монтажных работ.

При проведении *аудита внешнеэкономической деятельности* устанавливаются правильность документального сопровождения хозяйственных операций, связанных с поставкой продукции и поступлением денежных средств по этим операциям, и правильность регистрации этих операций в бухгалтерском учете.

При проведении *аудита финансовых результатов и использования прибыли* устанавливаются достоверность формирования прибыли или убытков в отчетном периоде по видам деятельности и источникам образования, правильность целевого использования прибыли, выявляются резервы повышения рентабельности и увеличения прибыли.

При проведении *аудита инвестиций* устанавливаются правильность учета проведенных затрат на капитальное строительство при различных способах ведения работ, сохранность внеоборотных активов, используемых в процессе строительства, и правильность их учета, законность формирования стоимости вводимых в действие строящихся объектов, а также законность операций, связанных с инвестициями.

При проведении *аудита расчетов с персоналом по оплате труда* устанавливаются соблюдение использования рабочего времени, правильность калькуляции заработной платы, регистрации хозяйственных операций, связанных с начислением заработной платы и удержанием из заработной платы в бухгалтерском учете, а также правильность и своевременность внесения отчислений в фонд социальной защиты населения.

При проведении *аудита фондов и резервов и средств целевого финансирования* основное внимание при проведении аудита уделяют правильности формирования уставного фонда и отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с формированием уставного фонда, кроме того, анализируются происходящие изменения в уставном фонде в процессе хозяйственной деятельности, образование резервного и добавочного фондов, использование средств целевого финансирования.

При проведении *аудита бухгалтерской отчетности* прежде всего устанавливают, соответствует ли она законодательству Республики Беларусь по формальным критериям и по содержанию. Аудиторская организация, аудитор, проводя исследование отчетности, обращают внимание на полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций в отчетном периоде, подтверждена ли отчетная информация результатами инвентаризаций активов и обязательств за этот период, соответствует ли информация аналитического учета синтетическому учету, подтверждаются ли учетные записи первичными документами, правильно ли применены показатели (измерители), характеризующие хозяйственную деятельность.

9.3. Оформление аудиторской проверки

Результатом аудиторской проверки является составление аудиторского заключения, которое представляет собой мнение аудиторской организации, аудитора о достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта.

Аудиторское заключение – юридический документ, основное назначение которого состоит в том, чтобы довести до заинтересованных пользователей информацию о достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Понятие аудиторского заключения изложено в ст. 20 Закона «Об аудиторской деятельности».

Аудиторское заключение должно отвечать на следующие *вопросы*:

- дает ли баланс верное и объективное представление о состоянии активов и пассивов хозяйствующего субъекта на конец отчетного периода (финансового года);

- дает ли отчет о прибылях и убытках верное и объективное представление о результатах хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта за проверяемый период (финансовый год);

- составлена и представлена ли финансовая отчетность с учетом общепринятых принципов бухгалтерского учета;

- имеются ли случаи несоблюдения этих принципов в текущем периоде в сравнении с предыдущим периодом;

- дает ли консолидированная отчетность верное и объективное представление о прибыли или убытке материнской компании и ее дочерних фирм;

- составлены ли баланс, отчет о прибылях и убытках и консолидированная отчетность компании (если она имела место) в полном соответствии с нормативными положениями о бухгалтерском учете.

К аудиторскому заключению предъявляются следующие *требования*:

- при составлении аудиторского заключения аудитор, аудиторская организация должны изучить обстоятельства, влияющие на достоверность финансовой отчетности субъекта хозяйствования;

- в аудиторском заключении указывается точное наименование хозяйствующего субъекта в соответствии с его учредительными документами, должны быть четко обозначены объекты аудита и все вопросы, которые подвергались аудиту;

- аудиторское заключение не может и не должно рассматриваться хозяйствующим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия в том, что отсутствуют случаи подлога и недостатков в учете и что бухгалтерская отчетность является совершенно безупречной;

- хозяйствующий субъект несет ответственность за полноту и достоверность документов и другой информации, представленной аудитору на проверку;

- аудиторская проверка не освобождает хозяйствующего субъекта от ответственности за нарушение порядка осуществления хозяйственной деятельности и несоответствие представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности актам законодательства.

В аудиторском заключении приводятся разделы и вопросы, которые подвергались аудиту, отражаются все нарушения, выявленные аудитором, аудиторской организацией. Акт (справка) подписывается аудиторами, проводившими проверку, и заверяется печатью аудиторской организации, а также ответственными лицами проверяемого хозяйствующего субъекта. Аудиторское заключение составляется в двух экземплярах: первый передается заказчику, второй остается в аудиторской организации, у аудитора.

Требования, регулирующие порядок составления аудиторского заключения, изложены в национальных правилах аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 сентября 2003 г. № 128.

Аудиторское заключение может содержать аудиторское мнение без оговорок (безусловно положительное) и (или) быть модифицированным.

Аудиторское мнение без оговорок (безусловно положительное) выражается тогда, когда аудиторская организация, аудитор приходят к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные аудируемым лицом финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

При выражении безусловно положительного аудиторского мнения в аудиторском заключении в части, содержащей аудиторское мнение, указывается, что, по мнению аудитора, бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица, сформированная в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности, достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансово-хозяйственной деятельности, при этом совершенные им финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

Модифицированное аудиторское заключение дается при возникновении факторов, не влияющих на аудиторское мнение, и факторов, влияющих на аудиторское мнение.

Аудиторской организации, аудитору следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, влияющему на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица и раскрытому в бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) пояснительной записке к ней, при наличии:

- значительного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- существенной неопределенности (отличной от той, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно), последствия которой зависят от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, но которая может повлиять на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В случае большого числа существенных для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица

факторов неопределенности аудиторской организации, аудитору следует вместо включения в аудиторское заключение поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, отказаться от выражения аудиторского мнения.

Аудиторской организации, аудитору следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, также и в тех случаях, если данный аспект не влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица, например, если необходимо обратить внимание пользователей на наличие существенного несоответствия между проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией в документе, содержащем данную отчетность.

При возникновении факторов, влияющих на аудиторское мнение, аудиторская организация, аудитор должны модифицировать аудиторское заключение путем выражения аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторская организация, аудитор выражают аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств, которое в соответствии с суждением аудиторской организации, аудитора оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица:

- ограничение объема аудита;
- разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ограничение объема аудита может привести к выражению аудиторского мнения с оговоркой (условно положительного) или к отказу от выражения аудиторского мнения.

Разногласия с руководством аудируемого лица могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Аудиторское мнение с оговоркой (условно положительное) выражается в том случае, если нельзя выразить безусловно положительное аудиторское мнение, а ограничение объема аудита и (или) влияние разногласий с руководством аудируемого лица не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение либо отказаться от его выражения. Аудиторское мнение с оговоркой (условно положительное) должно содержать слова «за исключением» с дальнейшим описанием соответствующего аспекта.

Отказ от выражения аудиторского мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация, аудитор не могут получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Отрицательное аудиторское мнение выражается только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить аудиторское мнение с оговоркой (условно положительное) о ее достоверности недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера данной отчетности.

Если аудиторская организация, аудитор выражают аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, они указывают конкретные причины модификации аудиторского заключения и дают суммовую оценку их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица или указывают причины, по которым невозможно произвести такую оценку. Эта информация включается в аудиторское заключение до части, содержащей аудиторское мнение или отказ от выражения аудиторского мнения.

Подготовка письменной информации (отчета) аудиторской организации, аудитора по результатам проведения аудита осуществляется в соответствии с указанными национальными правилами аудиторской деятельности. В частности, данные правила устанавливают общие принципы подготовки письменной информации, требования к содержанию письменной информации, порядок подготовки данной информации. Эти требования обязательны для всех аудиторских организаций, аудиторов.

Подготовка письменной информации обязательна по итогам проведения аудита, когда необходимо аудиторское заключение или оно предусмотрено договором оказания аудиторских услуг.

Аудиторское заключение сотрудниками правоохранительных органов может использоваться как информационный материал. В силу того что законодательство об аудиторской деятельности допускает такое понятие, как аудиторский риск, которое значительно влияет на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, на основании аудиторского заключения, по нашему мнению, недопустимо возбуждать уголовные дела, а тем более предъявлять обвинения. Если из материалов аудиторской проверки следует, что совершено преступление, то необходимо назначать документальную проверку.

СУДЕБНАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

10.1. Понятие, предмет, объекты, методы судебной экономической экспертизы

Экспертиза – исследование специалистом (экспертом) каких-либо вопросов, решение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства и ремесла. Заключение судебной экспертизы рассматривается как одно из доказательств по делу.

Одной из причин недостаточно эффективного противодействия экономической преступности является существование определенных сложностей у сотрудников правоохранительных органов при выборе форм использования бухгалтерских, финансовых и экономических знаний при предупреждении, выявлении и расследовании дел данной категории.

Необходимость вовлечения в процесс противодействия экономической преступности специалистов неюридической подготовки возникает, если собственных знаний и возможностей сотрудников правоохранительных органов не хватает, для того чтобы дать правильную квалификацию исследуемым фактам и следам, оставленным экономическим правонарушением в результате искажения информации в первичных и сводных документах, бухгалтерском учете и отчетности, совершения интеллектуального подлога, и их оценку.

В соответствии с ч. 2 ст. 173 УПК Республики Беларусь до возбуждения уголовного дела могут быть получены объяснения, образцы для сравнительного исследования, истребованы дополнительные документы, назначена проверка финансово-хозяйственной деятельности, произведены осмотр места происшествия, трупа, местности, предметов, документов, освидетельствование, экспертизы, задержание и личный обыск при задержании. Следовательно, при проверке заявления или сообщения об экономическом правонарушении, если из содержания имеющихся материалов сложно сделать однозначный вывод о наличии или отсутствии состава преступления, необходимо провести дополнительную проверку этой информации с использованием специальных знаний в области бухгалтерского учета, экономики, финансов, выводы которой могут иметь существенное значение для принятия решения по материалу. Лицо, производящее дознание, или следователь, руководствуясь ст. 173, 226, 227 УПК Республики Беларусь, иными законодательными актами, после того как использованы другие формы экономиче-

ского контроля (инвентаризация, проверка) и не удалось устранить противоречия в материалах проверки, может назначить судебную экономическую экспертизу.

Прежде чем назначить судебную экономическую экспертизу, сотрудник правоохранительных органов должен провести анализ всей имеющейся информации по делу и выяснить, что подлежащие исследованию обстоятельства и факты финансово-хозяйственной деятельности являются существенными для данного дела, без их выяснения невозможно принять объективное решение по делу. При этом, используя общедоступные знания в бухгалтерском учете, экономике, статистике, финансах, сотрудник правоохранительных органов не может сделать объективные выводы по делу.

Следовательно, проведение судебной экономической экспертизы не может быть заменено другими следственными действиями, чтобы устранить противоречия.

Судебная экономическая экспертиза, как правило, назначается после проведения документальной проверки по расследуемому уголовному делу или при рассмотрении дела в суде. Это связано прежде всего с тем, что акт (справка) документальной проверки наряду с другими бухгалтерскими и финансовыми документами является объектом исследования судебной экономической экспертизы, а также с тем, что многие противоречия, связанные с определением размера причиненного ущерба и установлением должностных лиц, ответственных за его причинение, как правило, решаются в рамках проведения документальной проверки.

Судебная экономическая экспертиза – исследование экспертом-бухгалтером представленных следователем, лицом, производящим дознание, или судом материалов уголовного, гражданского или экономического дела, других документов, имеющих отношение к этому делу (первичные и сводные бухгалтерские документы, финансовые отчеты о прибылях и убытках, акты инвентаризаций, документальных проверок, информация, содержащаяся в неофициальных документах, заключения экспертов других специальностей и т. д.).

Цель исследования – установление фактических данных, доказательств законности или противоправности той или иной финансовой либо хозяйственной операции, которая стала объектом расследования правоохранительными органами или рассмотрения в суде.

Судебная экономическая экспертиза включает бухгалтерскую, финансово-экономическую и производственно-экономическую экспертизы.

К **предмету** судебной экономической экспертизы относятся события и факты финансово-хозяйственной деятельности юридических и физических лиц, зафиксированные в бухгалтерских документах, учет-

ных регистрах. Эти события и факты характеризуются следующими признаками:

- связаны с финансово-хозяйственной деятельностью субъекта хозяйствования;
- отражены в бухгалтерском учете;
- стали объектом расследования или судебного разбирательства;
- предел их исследования определяется сотрудником правоохранительного органа;
- заключение по их исследованию дает специалист в области бухгалтерского учета в рамках вопросов, поставленных следователем, лицом, производящим дознание, или судом.

Перечень **объектов исследования** (бухгалтерские, финансовые, банковские документы, кадрового обеспечения и т. д.), необходимых для проведения судебной экономической экспертизы, определяется особенностями конкретного дела и отрасли экономики, где выявлены факты противоправной финансово-хозяйственной деятельности.

Объектами исследования судебной экономической экспертизы являются только материалы дела, другие документы, представленные на исследование инициатором проведения экономической экспертизы. Эксперт-бухгалтер не вправе самостоятельно исследовать документы, которые не приобщены к делу и находятся у того или иного хозяйствующего субъекта. К объектам экономической экспертизы, как правило, относят бухгалтерские и финансовые документы, в которых отражены хозяйственные и финансовые операции, ставшие предметом расследования правоохранительными органами или рассмотрения в суде (первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность, материалы инвентаризаций, документальных проверок, хозяйственные договоры, сметы расходов, бизнес-планы, справки бухгалтерских, экономических, производственных и кадровых служб хозяйствующего субъекта), объяснения, протоколы допросов обвиняемых, свидетелей, специалистов, заключения экспертов других специальностей, а также материалы иных следственных действий.

Материалы, представляемые на экспертизу, должны быть систематизированы и сгруппированы по назначению в хронологическом порядке, а материалы дела подшиты, их страницы пронумерованы. Конкретный перечень бухгалтерских, финансовых документов, форм отчетности, учетных регистров, других материалов (объектов экспертизы) определяется особенностью каждого дела.

В ходе проведения судебных экономических экспертиз решаются следующие **задачи**:

- определение несоответствия информации в учетных регистрах финансово-хозяйственной деятельности фактическому состоянию дел,

их размеров и механизма образования, их влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности и на взаимоотношения с бюджетом (налоги);

- установление и проверка фактов, размера, места и времени образования недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, определение величины ущерба;

- проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции, правильности применения утвержденных норм расхода сырья, их соответствия действующему законодательству;

- определение правильности или ошибочности ведения бухгалтерского учета и регистрации хозяйственных и финансовых операций, соответствия законодательству, регулирующему бухгалтерский учет;

- определение соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству, регулирующему предпринимательскую деятельность;

- выявление нарушений бухгалтерского учета и отчетности;

- установление действительного состояния расчетов между хозяйствующими субъектами, их соответствия законодательству;

- установление правильности или ошибочности методики проведения инвентаризации, документальной проверки, аудита, величины причиненного ущерба;

- выявление условий, способствующих совершению экономических правонарушений;

- разработка рекомендаций, направленных на профилактику экономических правонарушений.

Метод судебной экономической экспертизы – способ исследования объектов, определение подхода к изучению, планомерный путь познания и установления истины. При проведении судебной экономической экспертизы используются следующие методы:

- анализ – исследование с помощью мысленного или практического расчленения информации, заключенной в бухгалтерских документах, на составные части (элементы);

- синтез – изучение объектов исследования в целостности, единстве и во взаимосвязях;

- индукция – исследование составных элементов, части, вывод от частного к общему;

- дедукция – исследование объекта в целом;

- аналогия – научное исследование, познание на основе сходства с другими;

- абстрагирование – переход от конкретных объектов к общим понятиям и законам экономики, бухгалтерского учета;

- конкретизация – исследование объекта всесторонне, качественно, в связи с другими операциями финансово-хозяйственной деятельности, другими счетами и т. д.;

- информационное моделирование – построение модели объекта, исследование на основе информации, зафиксированной на носителях информации;

- нормативно-правовое регулирование – исследование объекта относительно норм права, правил, регулирующих те или иные операции финансово-хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета;

- критерий достоверности документов бухгалтерского учета (формальный критерий, критерий законности, критерий действительности, на основе альбомов унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета, утвержденных Министерством финансов Республики Беларусь и отраслевых министерств и ведомств, подчиненных правительству Республики Беларусь);

- счетная проверка информации первичных учетных документов и регистрация этой информации в регистрах бухгалтерского учета;

- сличение информации, содержащейся в первичных документах, с учетными регистрами и правильностью бухгалтерских проводок;

- анализ правильности использования контролирующими (надзорными) органами методов фактического и последующего контроля;

- расчетно-аналитические;

- технико-экономические расчеты;

- нормативное контрольное сличение;

- группировка и обобщение;

- экономический анализ плановых, фактических и отчетных показателей.

Кроме перечисленных методов исследования также широко применяются при проведении судебной экономической экспертизы приемы, используемые контролирующими (надзорными) органами, такие как логическая и арифметическая проверка бухгалтерских документов, встречные проверки и контрольное сличение. Вместе с тем эксперт-бухгалтер не может использовать при проведении судебной экономической экспертизы методы фактического контроля, т. е. инвентаризацию, контрольный обмер, взвешивание и т. д.

В процессе проведения судебной экономической экспертизы происходит системное исследование бухгалтерского учета активов и обязательств, капитала, хозяйственных процессов, финансовых операций, показателей финансово-хозяйственной деятельности, выполнения программ развития, которые нашли отражение в системе бухгалтерского учета, с помощью специальных знаний в области бухгалтерского учета, финансов, анализа, статистики и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью субъекта предпринимательской деятельности. Основанием для проведения судебной экономической экспертизы, как и любой другой судебной экспертизы, служит постановление следователя

или лица, производящего дознание, а также постановление или определение суда, вынесенные в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

С помощью судебной экономической экспертизы по уголовным, гражданским и экономическим делам собираются доказательства о нарушениях, злоупотреблениях, допущенных в процессе финансово-хозяйственной деятельности, или подтверждаются законность и целесообразность тех или иных финансовых и хозяйственных операций, т. е. собираются оправдывающие доказательства.

Научно обоснованное заключение эксперта-бухгалтера способствует установлению объективной истины, т. е. судебная экономическая экспертиза рассматривается как одна из процессуальных гарантий обеспечения защиты интересов гражданина, юридического лица и государства. Судебная экономическая экспертиза, как и любая другая экспертиза, – это деятельность в определенной процессуальной форме сведущих лиц по разрешению вопросов, поставленных перед ними следователем, лицом, производящим дознание, или судом.

Судебная экономическая экспертиза исследует производственную, финансово-хозяйственную деятельность хозяйствующих субъектов с разными формами собственности, которые допустили убытки, потери, хищение, бесхозяйственность, уклонение от уплаты налогов и другие злоупотребления, нашедшие отражение в бухгалтерском учете и отчетности, и стали предметом расследования правоохранительными органами или судебного разбирательства. Особенностью данного вида экспертизы является то, что первичные учетные документы и записи бухгалтерского учета и отчетности, акты инвентаризаций, документальных проверок исследуются с использованием специальных экономических, бухгалтерских, финансовых и статистических знаний. Использование специальных знаний эксперта-бухгалтера необходимо для решения следственных и судебных ситуаций при обнаружении фактов несоответствия информации бухгалтерского учета, отражающей финансово-хозяйственную деятельность субъекта, реальному содержанию финансовых и хозяйственных операций, финансово-хозяйственной деятельности в целом, если опыт и знания сотрудника правоохранительного органа не позволяют ему объективно оценить имеющуюся информацию по экономическому правонарушению.

Эксперт-бухгалтер может, используя знания в бухгалтерском учете, экономике, финансах, статистике, обнаружить искажение учетных данных, найти документальное подтверждение несоответствия учетной информации, отраженной в первичных документах, сопровождающих хозяйственные операции, и в документах бухгалтерского учета и от-

четности, реальным хозяйственным операциям. Установив эти неточности, эксперт обязан дать заключение о реальных характеристиках отдельных фактов, операций финансово-хозяйственной деятельности, которые стали объектом расследования или судебного разбирательства, но это заключение он вправе дать, только опираясь на информацию, содержащуюся в первичных документах и бухгалтерском учете.

Исследование хозяйственных и финансовых операций, минуя бухгалтерский учет, относится к научной компетенции других экспертов (экономиста-технолога и др.).

Эксперт-бухгалтер, опираясь на знания бухгалтерского учета и закономерности отражения финансовых и хозяйственных операций, защитные функции бухгалтерского учета и информацию, полученную в объяснениях должностных и материально ответственных лиц, а также на результаты инвентаризаций, документальных проверок и аудита, может определить методологические просчеты контролирующих (надзорных) органов, аудиторов, не позволившие им вскрыть те или иные нарушения, т. е. несоответствие учетных данных реальному положению дел.

Отличие судебной экономической экспертизы от других видов экономического контроля состоит прежде всего в процессуально-правовом и экономическом содержании.

Процессуально-правовое содержание судебной экономической экспертизы определяется системой правил, установленных законом (ст. 61, 77, 85, 88, 95, 162, 173, 226, 227, 229, 230–233, 236–239 УПК Республики Беларусь и ст. 69, 70, 83, 92–96 ХПК Республики Беларусь). Эти правила регулируют порядок назначения и проведения экспертизы, условия оценки заключения следователем или судом, права и обязанности государственных органов, проводящих экспертизы, а также эксперта-бухгалтера.

Экономическое содержание судебной экономической экспертизы включает систему знаний в области бухгалтерского учета и отчетности, статистики, финансов, инвентаризации, документальных проверок, экономического анализа и других областей знаний, регулирующих предпринимательскую деятельность в государстве.

Судебная экономическая экспертиза, как правило, назначается после проведения проверок и отличается от других форм экономического контроля, прежде всего от документальной проверки.

Документальная проверка как форма последующего контроля в основном направлена на совершенствование организации управления финансово-хозяйственной деятельностью, выявление резервов, про-

верку правильности расходования бюджетных средств, использования государственного имущества, мер государственной поддержки, проводится при проведении процедуры банкротства хозяйствующего субъекта, а также направлена на предупреждение угрозы причинения или причинения имущественного ущерба юридическим или физическим лицам либо интересам государства.

Документальная проверка проводится по решению контролирующего (надзорного) органа, собственника или правоохранительного органа. Одной из задач выборочных и внеплановых проверок является выявление ущерба и других нарушений. Отличие проверки от судебной экономической экспертизы обусловлено юридической природой, целями и задачами.

Судебная экономическая экспертиза исследует недостатки товарно-материальных ценностей, денежных средств, выявленные в ходе проведения проверки, время образования этих недостатков, устанавливает лиц, ответственных за совершение тех или иных противозаконных хозяйственных и финансовых операций, документальное обоснование исковых требований, поданных в судебные органы.

Сроки проведения судебной экономической экспертизы, как правило, определяются объемом материалов уголовного, гражданского или экономического дела, а также материалов оперативно-розыскной деятельности, количеством поставленных вопросов и степенью сложности исследования: до 10 суток – по материалам объемом до 250 листов, до 15 суток – 500 листов, до 30 суток – 1 000 листов и более.

В ходе проведения судебной экономической экспертизы также могут решаться вопросы профилактического характера, например, какие упущения и недостатки в ведении бухгалтерского учета могли способствовать совершению преступления или сокрытию следов преступления и т. д.

Таким образом, эксперт-бухгалтер должен обладать знаниями в области бухгалтерского учета конкретной отрасли экономики; знать правила проведения инвентаризаций, нормы естественной убыли и порядок их применения при инвентаризациях, правила определения дебиторской и кредиторской задолженности, методики проведения документальных проверок, определять ущерб, причиненный хозяйствующему субъекту противоправными действиями; знать законодательство, регулирующее финансовые, трудовые, уголовные, административные, гражданские и хозяйственные правоотношения, уголовный, хозяйственный и гражданский процессы для того, чтобы быть компетентным при проведении судебной экономической экспертизы.

10.2. Вопросы, разрешаемые экспертом-бухгалтером

Для того чтобы качественно провести судебную экономическую экспертизу по исследованию сложных хозяйственных и финансовых ситуаций, сотруднику правоохранительного органа, который назначает экспертизу, целесообразно проконсультироваться с экспертным учреждением по поводу хозяйственных и финансовых операций, в отношении которых необходимо проводить экспертное исследование, выяснить, какие документы следует представить для исследования, а также относительно постановки вопросов эксперту.

При формулировке вопросов эксперту необходимо придерживаться следующих правил:

1) вопросы:

- не должны выходить за пределы компетенции эксперта, для разрешения вопросов нужны знания в области бухгалтерского учета, анализа, контроля финансовой деятельности хозяйствующих субъектов;
- должны быть конкретными, излагаться последовательно, четко и ясно, чтобы исключить различное их толкование;
- не носить справочный характер и касаться тех сторон дела, в которых сотрудник правоохранительных органов испытывает необходимость в помощи эксперта;

2) в материалах дела отсутствует необходимость разрешения экспертом правовых вопросов;

3) поставленные вопросы эксперту могут быть разрешены только им, как субъектом, обладающим процессуальными правами и обязанностями.

Основными факторами, влияющими на постановку вопросов на разрешение судебной экономической экспертизы, являются собранные материалы дела и та отрасль экономики, в которой осуществляет финансово-хозяйственную деятельность хозяйствующий субъект, деятельность которого проверяется или расследуется правоохранительными органами, а также компетенция сотрудника правоохранительного органа, занимающегося проверкой или расследованием данного материала или уголовного дела.

При проведении *судебной бухгалтерской экспертизы* перед экспертом могут быть поставлены следующие вопросы:

1. Подтверждаются ли выводы по результатам документальной проверки о недостатке денежных средств в кассе хозяйствующего субъекта на конкретную дату?

2. Какими документами подтверждается недостача денежных средств в кассе, в какой сумме, каков период образования недостачи?

3. Какая сумма денежных средств, выданных из кассы, документально не подтверждается?

4. Какие допущены нарушения учета кассовых операций, контроля за движением денежных средств по расчетному счету, к каким последствиям это привело, какие факторы способствовали образованию недостачи денежных средств?

5. Подтверждается ли документально неоприходование выручки кассиром?

6. Соответствует ли информация аналитического учета информации синтетического учета по конкретным хозяйственным и финансовым операциям?

7. Соответствуют ли постановка бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей, денежных средств, система контроля за их сохранностью бухгалтерскому законодательству?

8. Кто из должностных лиц обязан был обеспечить учет товарно-материальных ценностей и контроль за их сохранностью?

9. Подтверждается ли документально недостача товарно-материальных ценностей, за какой период она образовалась?

10. Подтверждаются ли выводы документальной проверки о наличии у хозяйствующего субъекта на определенную дату товарно-материальных ценностей, поступление которых не подтверждается документально?

11. Правильно ли отражена информация о поступлении товарно-материальных ценностей на определенную дату на основании первичных учетных документов в регистрах бухгалтерского учета?

12. Имеется ли в первичных учетных документах информация, свидетельствующая о бестоварности хозяйственных операций?

13. Правильно ли произведен зачет излишков и недостачи при пересортице, выявленной инвентаризацией, каков размер недостачи после зачета?

14. Правильно ли применены нормы естественной убыли для уменьшения недостачи?

15. Какими документами подтверждается необоснованное начисление заработной платы за определенный период, каков размер необоснованно выплаченной заработной платы, какие лица причастны к составлению нарядов (акты приемки работ, особое задание и т. д.), послуживших основанием незаконного начисления заработной платы?

16. Соблюдено ли законодательство при проведении инвентаризации активов и обязательств у хозяйствующего субъекта, какой размер обнаруженной недостачи при ее проведении?

17. Правильны ли выводы по результатам документальной проверки об ущербе, причиненном недостачей, порчей имущества или в результате гибели имущества при воздействии аномальных явлений природы?

18. Какие факторы способствовали совершению экономического правонарушения?

При проведении *судебной финансово-экономической экспертизы* перед экспертом могут быть поставлены следующие вопросы:

1. Имеются ли нарушения законодательства, регулирующего расчеты между хозяйствующими субъектами, хозяйствующими субъектами и банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями?

2. Правильны ли выводы по результатам документальной проверки по расчетным и финансово-кредитным операциям, проверенным в ходе проверки?

3. Правильно ли сформированы, экономически обоснованы цены при товарообменных операциях?

4. Какая экономическая выгода получена от проведения определенной хозяйственной операции (сделки)?

5. Является ли договор (контракт), заключенный хозяйствующим субъектом, заведомо убыточным?

6. Каково финансовое состояние хозяйствующего субъекта на определенную дату или за определенный период?

7. Как повлияли на финансовое состояние хозяйствующего субъекта заключение и реализация определенного договора?

8. Какова степень обеспеченности хозяйствующего субъекта оборотными средствами, как это влияет на образование кредиторской задолженности?

9. Какова дебиторская задолженность у хозяйствующего субъекта, как это повлияло на степень обеспечения оборотными средствами?

10. Имеются ли у хозяйствующего субъекта признаки ложного банкротства?

11. Имеются ли у хозяйствующего субъекта признаки сокрытия банкротства?

12. Имеются ли у хозяйствующего субъекта признаки преднамеренного уклонения от погашения кредиторской задолженности?

13. Имеются ли у хозяйствующего субъекта нарушения расходования бюджетных денежных средств или других государственных фондов поддержки товаропроизводителей?

14. Имеются ли у хозяйствующего субъекта нарушения при проведении тендера по покупке товаров, выполнению работ, оказанию услуг?

15. Какова сумма вклада в имущество хозяйствующего субъекта определенного учредителя или инвестора?

16. Правильны ли выводы по результатам документальной проверки о величине ущерба (убытков) от реализации конкретного договора хозяйствующим субъектом?

По материалам и уголовным делам, связанным с расследованием должностных преступлений, когда необходимо исследовать производственные процессы, выполнение плановых показателей, искажение бухгалтерской и статистической отчетности, приписки по выполнению

плановых показателей, сотрудники правоохранительных органов назначают производственно-экономическую экспертизу.

При назначении *судебной производственно-экономической экспертизы* на разрешение эксперту могут быть поставлены следующие вопросы:

1. Правильно ли применяются нормы расхода сырья, материалов, энергоресурсов на производство продукции, оказание услуг, выполнение работ?

2. Соответствует ли количество произведенной продукции количеству расходуемого сырья на ее производство?

3. Соответствует ли количество и качество произведенной продукции утвержденным бизнес-планам?

4. На каком этапе и в каких бухгалтерских, отчетных и статистических документах произошло искажение показателей финансово-хозяйственной деятельности и в какую сторону (увеличения, т. е. приписки, или уменьшения)?

5. В обязанности каких должностных лиц входило формирование отчетной информации, соответствует ли подготовленная ими отчетная и статистическая информация законодательству, регулирующему эти процессы?

6. По каким причинам произошло искажение бухгалтерской и статистической отчетности?

7. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы определения искажений бухгалтерской и статистической отчетности при проведении документальной проверки?

8. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы определения среднегодовой выработки на одного работающего при проведении документальной проверки?

9. По каким причинам произошло снижение производительности труда у хозяйствующего субъекта?

10. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы анализа факторов, влияющих на экономию рабочего времени на единицу продукции, при проведении документальной проверки?

11. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы анализа изменений структуры продукции и влияния этого фактора на финансовые результаты хозяйственной деятельности при проведении документальной проверки?

12. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы анализа системы управления и планирования хозяйственной деятельностью при проведении документальной проверки?

13. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы анализа диспропорций в соотношении автоматизации про-

изводственных процессов и динамики роста заработной платы трудового коллектива при проведении документальной проверки?

14. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы анализа фактов увеличения доходов хозяйствующего субъекта за счет недоплаты за труд наемным работникам при проведении документальной проверки?

15. Правильно ли применены контролирующим (надзорным) органом методы выявления в системе информации по управлению организацией, экономической дезинформации, направленной на получение доходов от фиктивных результатов хозяйственной деятельности (приписки, снижение норм и расценок и т. д.), при проведении документальной проверки?

16. Каковы причины и условия, способствующие совершению должностных правонарушений?

10.3. Основания и порядок назначения и проведения первичной, дополнительной и повторной судебной экономической экспертизы

Эксперт-бухгалтер может участвовать в уголовном процессе как на этапе доследственной проверки материалов, так и на этапе расследования уголовного дела.

Доследственная проверка материала, возбуждение и расследование уголовного дела, рассмотрение уголовного дела в суде – строго упорядоченная уголовным процессом деятельность соответствующих правоохранительных органов.

Уголовный процесс эту деятельность разграничивает на несколько этапов, основными из которых являются:

- первоначальная проверка материала по событию или факту;
- возбуждение или отказ в возбуждении уголовного дела;
- предварительное следствие или дознание по уголовному делу;
- передача уголовного дела в суд;
- судебное разбирательство по уголовному делу и постановление приговора;

– обжалование, опротестование и пересмотр приговора, определение суда.

Уголовно-процессуальное законодательство Республики Беларусь позволяет использовать специальные знания на этапе доследственной проверки, предварительного расследования и судебного следствия по первой инстанции. Следовательно, сотрудник правоохранительных органов, руководствуясь ч. 2 ст. 173, ст. 226–231 УПК Республики Беларусь, может по имеющимся в его производстве материалам и делам

назначить судебную экономическую экспертизу на этапе доследственной проверки, расследования уголовного дела или судебного следствия.

В ст. 226 УПК Республики Беларусь не указаны конкретные основания назначения экспертизы, а лишь указано на то, что экспертиза назначается в случаях, когда при производстве дознания, предварительного следствия необходимы специальные знания в науке, технике, искусстве или ремесле.

По сложившейся практике противодействия экономической преступности судебная экономическая экспертиза на основании ч. 2 ст. 173 и ст. 226 УПК Республики Беларусь может быть назначена до возбуждения уголовного дела для принятия более объективного решения по материалам доследственной проверки и с целью недопущения нарушения процессуальных сроков расследования преступления и нарушения законных прав граждан.

Основания для назначения судебной экономической экспертизы:

- вызывают обоснованное сомнение методы проведения документальной проверки, которыми установлены материальный ущерб, период, место его образования, лица, ответственные за товарно-материальные ценности и денежные средства в период образования ущерба;
- выводы по результатам документальной проверки противоречат материалам дела, для устранения противоречий необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета;
- имеются противоречия в выводах по результатам нескольких документальных проверок по одним и тем же фактам и без проведения экономической экспертизы их нельзя устранить;
- контролирующим (надзорным) органом не приняты во внимание оправдательные документы, предъявленные материально ответственными лицами или другим лицом при проведении документальной проверки;
- необходимо разрешить вопрос о размере материального ущерба с учетом выводов экспертов других специальностей (технолога, строителя и др.) и показаний обвиняемых и свидетелей;
- нельзя решить вопрос, имелись или не имелись в организации бухгалтерского учета и контроля нарушения законов, приказов, инструкций, правил и положений, регулирующих порядок учета и контроля денежных средств и товарно-материальных ценностей;
- есть обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении судебной бухгалтерской экспертизы;
- в иных случаях, когда для разрешения вопросов необходимы специальные знания в бухгалтерском учете.

Признав необходимым назначить судебную экономическую экспертизу, следователь, лицо, производящее дознание, на основании ст. 227 УПК Республики Беларусь выносит об этом постановление, в котором указывает основания назначения экспертизы, обстоятельства дела, фамилию экс-

перта или наименование учреждения, в котором должна быть проведена экспертиза, определяет вопросы, на которые должен ответить эксперт, указывает материалы, которые направляются в распоряжение эксперта. Излагая обстоятельства дела, установленные документальной проверкой и следствием, необходимо указывать наименование хозяйствующего субъекта, в котором совершено преступление, период образования и размер материального ущерба, способ причинения, круг причастных материально ответственных и должностных лиц, другие сведения, раскрывающие фактуру дела. Эта информация позволяет экспертному учреждению определить эксперта, которому будет поручено проведение экспертизы, а также примерный объем работы и срок проведения экспертизы.

В зависимости от того, какие учетные данные вызывают сомнение, какие обстоятельства свидетельствуют о возможном подлоге или сокрытии в системе счетных записей, эксперту-бухгалтеру представляются объекты экспертизы и материалы, которые обеспечивают решение экспертных задач на основе всестороннего анализа всех взаимосвязей и зависимостей в структуре бухгалтерского учета интересующих следствие (суд) данных.

При получении постановления о проведении экономической экспертизы эксперт обязан определить, достаточно ли его знаний для исследования поставленных вопросов либо имеется необходимость в привлечении специалистов других экспертных специальностей. После изучения содержания и полноты материалов, представленных на экспертизу, эксперт определяет методику исследования и предположительные сроки проведения экспертизы, при необходимости составляет расчет времени на проведение экспертизы. Если у эксперта нет возможности немедленно приступить к проведению экспертизы, он готовит мотивированное уведомление о предположительных сроках проведения данной экспертизы и направляет его лицу, назначившему экспертизу.

При заявлении экспертом ходатайства о получении сведений, которые могут быть получены экспертами других специальностей, о проведении документальной проверки или инвентаризации, проведение экономической экспертизы приостанавливается. Ходатайство может быть заявлено на любой стадии проведения экономической экспертизы. В последующем эксперт обязан направить письменное уведомление субъекту, назначившему экспертизу, о дате возобновления проведения экспертизы.

Если лицо, назначившее экспертизу, в течение 30 суток не ответило по существу заявленного ходатайства, эксперт выносит заключение по имеющимся материалам, а в ситуации невозможности проведения экономической экспертизы составляет мотивированное сообщение о невозможности дачи заключения.

При недостаточной ясности или неполноте заключения, а также в случае возникновения новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств следователь, лицо, производящее дознание, или суд на основании ст. 239 УПК Республики Беларусь могут назначить дополнительную или повторную экспертизу, проведение которой поручается тому же или другому эксперту. При необоснованности заключения эксперта, наличии сомнений в его правильности может быть назначена повторная экспертиза, проведение которой поручается другому эксперту.

Основаниями для назначения повторной или дополнительной судебной экономической экспертизы могут быть:

- заключение эксперта не вызывает сомнения в его правильности, требуется более детальное освещение вопросов (эксперт недостаточно четко ответил на поставленные вопросы или не ответил);
- после дачи заключения появилась новая версия, для проверки которой необходимо дополнительное исследование уже исследованных экспертом или новых бухгалтерских документов;
- обвиняемый, ознакомившись с заключением, обоснованно ходатайствует о постановке перед экспертом дополнительных вопросов или предъявляет новые документы;
- первоначальное заключение противоречит учетным документам и материалам дела;
- первоначальное заключение дано неквалифицированным экспертом;
- применена неправильная методика исследования документов.

При назначении дополнительной или повторной судебной экономической экспертизы помимо постановления о назначении экспертизы и объектов, подлежащих исследованию, представляются заключение первичной экспертизы со всеми приложениями, а также новые материалы для исследования.

При неправильной методике исследования материалов дела или при необоснованности сделанных экспертом выводов проведение судебной экономической экспертизы в установленном порядке может быть поручено *комиссии экспертов*, о чем немедленно уведомляется лицо, назначившее экспертизу.

Комплексная судебная экономическая экспертиза назначается в случае, если сделать какой-либо вывод, имеющий значение для дела, можно лишь путем проведения нескольких исследований с использованием разных отраслей знаний либо разных научных дисциплин в пределах одной отрасли знаний. Комплексная судебная экономическая экспертиза проводится не менее чем двумя экспертами-бухгалтерами разных специальностей.

Каждый эксперт-бухгалтер проводит исследование самостоятельно, несет за него ответственность, дает заключение в пределах своей компетенции.

Эксперт-бухгалтер также может принимать *участие в хозяйственном процессе* при разрешении споров по экономическим делам в экономических судах.

Правосудие в сфере предпринимательской и иной финансово-хозяйственной деятельности осуществляется экономическими судами по правилам, установленным законодательством о судопроизводстве в экономических судах, путем разрешения хозяйственных (экономических) споров, возникающих из гражданских, административных и иных публичных правоотношений, рассмотрения иных дел, отнесенных к их компетенции ХПК Республики Беларусь и другим законодательством.

Основными задачами судопроизводства в экономических судах является защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, а также законных интересов Республики Беларусь, органов государственного управления и местного управления и самоуправления, иных органов и должностных лиц в сфере экономики, а также содействие укреплению законности и предупреждение правонарушений в экономическом комплексе государства.

Экспертом в экономическом суде может выступать лицо, обладающее специальными знаниями в области науки, искусства, техники или ремесла, необходимыми для дачи заключения, наделенное в порядке, установленном законодательством, полномочиями на проведение экспертизы и назначенное экономическим судом в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь (ст. 70 ХПК Республики Беларусь).

Эксперт как участник процесса, если это необходимо для дачи заключения, имеет право:

- знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы;
- заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов для дачи заключения;
- участвовать в судебных заседаниях суда, рассматривающего экономические дела, задавать вопросы, относящиеся к предмету проводимой им экспертизы.

Эксперт, участвующий в процессе, вправе отказаться от дачи заключения, если представленные на исследование материалы недостаточны или он не обладает знаниями, необходимыми для исполнения возложенных на него обязанностей.

За отказ либо уклонение без уважительной причины от исполнения возложенных на эксперта обязанностей, а также за дачу заведомо ложного заключения он несет ответственность, установленную Уголовным кодексом (УК) Республики Беларусь.

Лица, участвующие в деле, вправе представить в суд вопросы, которые должны быть исследованы в процессе проведения судебной эко-

номической экспертизы, но окончательное решение о перечне вопросов, их содержании выносятся судом. Отклонение предложенных вопросов суд обязан мотивировать.

Суд выносит определение о назначении судебной экономической экспертизы и направляет его эксперту или в экспертное учреждение.

Если одна из сторон по делу отказывается от участия в проведении экспертизы или чинит препятствия ее проведению, а по обстоятельствам дела без участия этой стороны либо без представленных ею объектов исследования судебную экономическую экспертизу провести невозможно, суд в зависимости от того, какая из сторон уклоняется от проведения судебной экономической экспертизы и какое значение для нее она имеет, вправе признать факт, для выяснения которого назначалась судебная экономическая экспертиза, установленным или опровергнутым.

Судебная экономическая экспертиза проводится экспертами экспертного учреждения по поручению руководителя учреждения, также экспертиза может проводиться другими лицами, которым она будет поручена экономическим судом. Судебная экономическая экспертиза может проводиться одним экспертом или несколькими экспертами в зависимости от сложности дела и отраслей экономики, где происходили события, ставшие предметом судебного разбирательства.

Проведение судебной экономической экспертизы возможно в судебном заседании, но обычно данная экспертиза проводится вне заседания, так как это связано с проведением множественных исследований хозяйственных операций, зафиксированных в документах бухгалтерского учета, других объектов исследования по таким экспертизам, этот процесс трудоемкий и требует больших затрат времени.

Лицам, участвующим в деле, разрешается присутствовать при проведении судебной экономической экспертизы, но запрещается такое присутствие при проведении экспертизы вне судебного заседания, если оно может помешать нормальной работе эксперта-бухгалтера (группы экспертов).

После поступления в экспертное учреждение определения суда о назначении судебной экономической экспертизы руководитель этого учреждения поручает проведение данной экспертизы одному или нескольким экспертам-бухгалтерам, разъясняет их права и обязанности, предусмотренные ХПК Республики Беларусь, предупреждает об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения, а также за отказ либо уклонение без уважительной причины от исполнения возложенных на него обязанностей, это подтверждается подписями экспертов.

Если судебная экономическая экспертиза проводится вне экспертного учреждения, то эксперт приглашается в судебное заседание, где суд удостоверяет его личность, специальность, выясняет, нет ли осно-

ваний для отвода эксперта, разъясняет его права и обязанности и под подписку предупреждает об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения, за отказ либо уклонение без уважительной причины от исполнения возложенных на него обязанностей по проведению экономической экспертизы.

После проведения судебной экономической экспертизы эксперт-бухгалтер обязан результаты экспертного исследования оформить заключением.

Заключение эксперта-бухгалтера исследуется в судебном заседании суда наряду с другими доказательствами. При возникновении вопросов в отношении заключения эксперт-бухгалтер может быть приглашен в судебное заседание по ходатайству одного из лиц, участвующих в деле. Ответы эксперта должны быть занесены в протокол судебного заседания.

Эксперт-бухгалтер, прибывший в судебное заседание, после оглашения его заключения обязан дать исчерпывающие ответы на вопросы экономического суда и лиц, участвующих в деле.

10.4. Права, обязанности и ответственность эксперта-бухгалтера

Экспертом является не заинтересованное в исходе уголовного дела лицо, обладающее специальными знаниями в науке, технике, искусстве, ремесле и иных сферах деятельности, которому поручено проведение экспертизы.

В Республике Беларусь судебная экономическая экспертиза проводится в Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь и его структурных подразделениях.

В соответствии с уголовно-процессуальным, гражданским процессуальным, хозяйственно-процессуальным законодательством Республики Беларусь судебная экономическая экспертиза проводится сотрудниками, имеющими соответствующее право (допуск) на ее проведение.

Действующее законодательство в Республике Беларусь в области регулирования экспертной деятельности предъявляет определенные требования к компетенции эксперта. Квалификация эксперта-бухгалтера определяется его знаниями в области бухгалтерского учета, экономики, статистики, контрольно-ревизионной деятельности, знаниями в области гражданского, хозяйственного и уголовного процессов, ведомственных нормативных правовых актов.

Эксперт, работающий в экспертном учреждении, становится экспертом в процессуальном смысле только тогда, когда будет вынесено постановление следователя, определение суда или другого правоохранительного органа, который рассматривает дело, и эксперту поручат проведение данной экспертизы.

Эксперт имеет *право* (ч. 2 ст. 61 УПК Республики Беларусь):

- знакомиться с материалами, относящимися к предмету экспертизы, выписывать из них необходимые сведения;
- заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения о привлечении к проведению экспертизы других экспертов, о принятии мер по обеспечению его безопасности, членов семьи, близких родственников и иных лиц, которых он обоснованно считает близкими родственниками, а также имущества;
- с разрешения органа, ведущего уголовный процесс, участвовать в производстве следственных и других процессуальных действий, задавать допрашиваемым и другим лицам, участвующим в этих действиях, вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;
- давать заключения как по поставленным вопросам, так и по входящим в его компетенцию обстоятельствам, выявившимся при проведении экспертизы;
- знакомиться с протоколом следственного или иного процессуального действия, в котором он участвовал, а также в соответствующей части – с протоколом судебного заседания и делать подлежащие внесению в протокол замечания относительно полноты и правильности записи его действий и заключения;
- пользоваться бесплатной помощью переводчика;
- подавать жалобы на действия органа, ведущего уголовный процесс, ограничивающие его права при проведении экспертизы;
- получать возмещение понесенных расходов при проведении экспертизы;
- получать возмещение понесенных им расходов и вознаграждение за выполненную им работу, не входящую в круг его прямых служебных обязанностей.

Ч. 3 ст. 61 УПК Республики Беларусь *запрещает* эксперту помимо органа, ведущего уголовный процесс, вести переговоры с участниками уголовного процесса по вопросам, связанным с проведением экспертизы, самостоятельно собирать материалы для исследования, проводить исследование, которые могут повлечь полное или частичное уничтожение объектов экспертизы либо изменение их внешнего вида или основных свойств, если на то не было специального разрешения органа, ведущего уголовный процесс.

Обязанности эксперта (ч. 4 ст. 61 УПК Республики Беларусь):

- дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;
- отказаться от дачи заключения, если поставленные перед ним вопросы выходят за пределы его специальных знаний или представленные

ему материалы не позволяют дать ответы на эти вопросы, а также отказаться от дальнейшего проведения экспертизы, если он придет к выводу о невозможности дачи заключения, о чем письменно уведомить лицо, поручившее ему проведение экспертизы, с обоснованием этого отказа;

- представить органу, ведущему уголовный процесс, документы, подтверждающие его специальную квалификацию;
- сообщить по требованию органа, ведущего уголовный процесс, а также сторон в судебном заседании сведения о своем профессиональном опыте и отношениях с лицами, участвующими в производстве по материалам и уголовному делу;
- являться по вызовам органа, ведущего уголовный процесс, для представления участникам уголовного процесса и дачи ответов на их вопросы, а также для разъяснения содержания данного заключения;
- представлять по требованию органа, ведущего уголовный процесс, смету расходов на проведение экспертизы, а также отчет о понесенных расходах;
- соблюдать порядок при производстве следственных действий и во время судебного заседания;
- не разглашать сведения об обстоятельствах уголовного дела и иные сведения, ставшие ему известными в связи с проведением экспертизы, если он был предупрежден об этом органом уголовного преследования или судом.

Эксперт-бухгалтер в случае нарушения гражданского, хозяйственного и уголовного процесса при проведении экономической экспертизы может нести уголовную *ответственность* по ст. 401 УК Республики Беларусь за составление заведомо ложного заключения или создание искусственных доказательств. Также эксперт-бухгалтер за уклонение от исполнения возложенных на него обязанностей по проведению экспертизы может нести уголовную ответственность по ст. 402 УК Республики Беларусь. Кроме того, за разглашение экспертом данных дознания, предварительного следствия или закрытого судебного заседания может наступить уголовная ответственность по ст. 407 УК Республики Беларусь.

10.5. Заключение эксперта-бухгалтера

После проведения экспертных исследований производятся обобщение и реализация, группировка и систематизация материалов, полученных в ходе экспертного исследования. Заключение эксперта-бухгалтера должно отвечать уголовному, гражданскому и хозяйственному процессу, по содержанию соответствовать нормам права (УПК, ГПК и ХПК Республики Беларусь).

Структура и содержание заключения судебной экономической экспертизы должны соответствовать ст. 95 УПК Республики Беларусь.

Заключение — процессуальный документ, который удостоверяет факт и ход проведенного исследования экспертом-бухгалтером материалов, представленных органом, ведущим уголовный процесс, в том числе и бухгалтерской документации, и информации, которая содержится в этих документах, а также других документов, связанных с хозяйственными процессами хозяйствующего субъекта, допустившего то или иное правонарушение. В заключении должны содержаться выводы по поставленным перед экспертом вопросам. Эти выводы основываются на специальных знаниях эксперта-бухгалтера в области экономики, бухгалтерского учета, финансов.

Проведение судебной экономической экспертизы и получение заключения не являются обязательными для правоохранительных органов, однако их несогласие с заключением эксперта должно быть мотивированным (ч. 2 ст. 95 УПК Республики Беларусь).

Содержание заключения эксперта определено ст. 236 УПК Республики Беларусь. Оно состоит из трех частей (вступительной, исследовательской и резолютивной) и приложения.

Во **вступительной части** указываются:

- наименование документа (заключение), когда и где составлен документ;
- сведения о лице, проводившем экспертизу (фамилия, имя, отчество, образование, специальность, стаж работы по специальности, ученая степень и ученое звание, занимаемая должность);
- основание для проведения экспертизы;
- отметка, удостоверяющая подписью эксперта, о том, что он предупрежден об уголовной ответственности за отказ или уклонение от исполнения без уважительных причин возложенных на него обязанностей или за дачу заведомо ложного заключения;
- кто присутствовал (если такое было) при проведении экспертизы и какие давали пояснения;
- когда поступили материалы на экспертизу;
- время начала и окончания проведения экспертизы, если были перерывы в экспертизе, указываются причины, вызвавшие эти перерывы;
- материалы дела, документы (первичные, учетные, отчетные и т. д.);
- обстоятельства дела, на основании каких материалов возбуждено (если это уголовное дело), время и период, когда совершено правонарушение в хозяйственной деятельности субъекта, размер причиненного ущерба, материально ответственное или должностное лицо;
- мотивы проведения судебной экономической экспертизы;
- если не установлен подозреваемый или обвиняемый органом, ведущим расследование, указывается, что экспертиза проводилась по

факту недостачи или правонарушения, выявленных в ходе документальной проверки или инвентаризации;

– поскольку судебная практика требует участия в судебной экономической экспертизе обвиняемых, также указывается, кто из обвиняемых принимал участие в проведении экспертизы и кто из должностных лиц давал пояснения. Участие обвиняемого не означает постоянное его присутствие при проведении экспертизы. Указание в заключении судебной экономической экспертизы об участии обвиняемого (а не о присутствии) лишает его возможности в процессе расследования дела или судебного разбирательства заявить, что он только присутствовал, т. е. принимал пассивное участие, и не знал, чем занимается эксперт;

– вопросы, поставленные на разрешение экспертизы, в той формулировке, в которой изложены следователем или судом. Если вопрос эксперту сформулирован неправильно или некорректно, то он указывает его полностью, но одновременно – в какой редакции принят к исследованию вопрос.

В **исследовательской части** экспертного заключения эксперт-бухгалтер описывает:

- процесс исследования по каждому вопросу, поставленному на разрешение;
- объекты экспертного исследования;
- информационное обеспечение;
- методику исследования;
- выбор и построение необходимых для бухгалтерского исследования моделей по каждому конкретному вопросу. Конкретные приемы бухгалтерского исследования определяются исходя из общей динамической системы взаимосвязей изучаемых счетных записей и способов их формирования в бухгалтерском учете.

В процессе судебно-бухгалтерского исследования используются математические модели, описывающие характеристики исследуемых явлений (объектов) в форме числовых значений (формул), формально-логических (блок-схемы), графических (диаграммы) изображений, а также в виде таблиц, матриц и других моделей. Эксперт создает модель механизма формирования учетного процесса и способов искажения учетной информации, используя метод анализа, базирующийся на сопоставлении имитационных моделей с эталонными учетными системами и операциями.

В исследовательской части при определении материального ущерба эксперт определяет его реальный размер, а не упущенную выгоду.

В **резолютивной части** заключения эксперт-бухгалтер на каждый поставленный на разрешение экспертизы вопрос дает конкретный ответ («да» или «нет»). В случае если исследование не подтвердило вы-

воды ранее проведенной проверки, эксперт поясняет причины расхождения, ссылаясь на другие доказательства.

В резолютивной части также приводятся конкретные предложения, направленные на предупреждение экономических правонарушений.

По результатам проведенной *комплексной судебной экономической экспертизы* составляется заключение. В нем указываются, какие исследования и в каком объеме проводил каждый эксперт, какие факты он установил в процессе исследования и к каким выводам пришел. Каждый эксперт-бухгалтер, участвовавший в проведении комплексной судебной экономической экспертизы, подписывает ту часть заключения, которая содержит описание проведенных им исследований, и несет за них ответственность. Эксперт-бухгалтер не вправе подписывать ту часть заключения комплексной судебной экономической экспертизы, которая не относится к его компетенции.

Общий вывод делают эксперты-бухгалтеры, которые компетентны в оценке полученных результатов и формулировании выводов. При возникновении разногласий между экспертами-бухгалтерами каждый из них делает отдельное заключение по вопросам, которые вызвали разногласия.

Сложные судебные экономические экспертизы могут проводиться *комиссиями экспертов-бухгалтеров* одной специальности.

Если по результатам исследования судебной экономической экспертизы мнение экспертов-бухгалтеров по поставленным на исследование вопросам совпадают, эксперты-бухгалтеры составляют единое заключение, при возникновении разногласий каждый из участвующих в проведении экономической экспертизы дает отдельное заключение по вопросам, вызвавшим разногласия.

Приложение является самостоятельной частью заключения. Эксперт в ходе проведения экспертизы составляет громоздкие ведомости, таблицы, схемы, диаграммы, графики, которые детализируют выводы экспертизы, и конкретизирует однозначность выводов по тем или иным вопросам, сделанным экспертом-бухгалтером. Каждое приложение имеет хронологическую нумерацию в пределах исследуемого вопроса, подписывается экспертом-бухгалтером и скрепляется печатью экспертного учреждения, все это является составной частью экспертного заключения.

Иногда бывают ситуации, когда эксперт не может ответить на поставленные вопросы, которые выходят за пределы его компетенции, или когда представленные материалы недостаточны для дачи соответствующего заключения. Тогда эксперт-бухгалтер составляет **акт (сообщение) о невозможности сделать заключение** по судебной бухгалтерской экспертизе. Акт аналогичен заключению, т. е. выдержива-

ется структура с той разницей, что вместо изложения исследования по поставленным вопросам приводится обоснование о невозможности дать заключение по ним по тем или иным причинам. Все изложение причин невозможности дать заключение должно быть мотивировано со ссылками на листы материалов дела.

Для того чтобы заключение эксперта-бухгалтера стало доказательством по делу (уголовному, гражданскому, экономическому), оно должно основываться на объективных данных исследования и соответствовать нормам уголовного, гражданского и хозяйственного процесса.

Выводы, которые содержатся в заключении эксперта-бухгалтера, могут стать доказательством по делу только в том случае, если заключение соответствует следующим юридическим требованиям:

- процессуальным нормам, требованиям стилистики деловых документов и действующих государственных стандартов;
- содержит объективные выводы;
- является полным и научно обоснованным, логично и последовательно изложено.

Оценку заключения эксперта сотрудник правоохранительных органов проводит по следующим этапам:

- внешняя оценка заключения;
- формальная оценка заключения;
- оценка содержания информации, изложенной в заключении (относимость и допустимость заключения эксперта как доказательства).

Внешняя оценка включает в себя установление: первый ли экземпляр представлен, приобщены ли необходимые документы, указаны ли дата составления, номер заключения, имеются ли подписи, все ли документы, указанные в приложении, приобщены.

Формальная оценка заключается в изучении заключения эксперта: соответствует ли оно профессиональным нормам, выясняются правильность ссылок на нормативные акты при аргументации выводов, соблюдены ли процессуальные нормы в отношении обвиняемых (удовлетворено ли ходатайство о недоверии эксперту, постановке дополнительных вопросов, проведении экспертизы без участия обвиняемого и т. д.), использовались ли доброкачественные материалы (первичные документы, показания обвиняемых, свидетелей), логическая последовательность изложения.

Оценка содержания заключения эксперта – установление объективности заключения, соответствия его действительности, подтвержденной в процессе экспертного исследования системой доказательств, основанных на данных системы бухгалтерского учета, первичных документах, подтвержденных должностными лицами (в заключении не должно быть субъективных выводов обвинительного или оправдывающего характера, выводы должны быть в пределах компетенции эксперта). Определяется

ЦЫПАРКОВ Николай Григорьевич
БАЛУХТИН Михаил Анатольевич
САУТКИН Иван Владимирович

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ (ВКЛЮЧАЯ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ)

Учебное пособие

Редактор *М.Н. Колотуха*
Технический редактор *А.В. Мозалевская*
Корректор *М.С. Прушак*

Подписано в печать 20.09.2018. Формат 60×84 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Ризография. Усл. печ. л. 10,92. Уч.-изд. л. 10,60.
Тираж 260 экз. Заказ 313.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования
«Академия Министерства внутренних дел Республики Беларусь».
Свидетельство о государственной регистрации издателя,
изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/102 от 02.12.2013.
Пр-т Машерова, 6, 220005, Минск

полнота заключения эксперта, т. е. ответил ли эксперт на поставленные вопросы или нет, всесторонне ли проведено исследование объекта, использовано ли при этом информационное обеспечение, научная обоснованность аргументации выводов эксперта, конкретность выводов (не должно быть альтернативных выводов, должны быть однозначные ответы на поставленные вопросы, подкрепленные доказательствами со ссылками на соответствующие листы дела).

Если эти требования не соблюдены, то адвокат, участвующий в процессе, может обоснованно подвергнуть сомнению правильность выводов эксперта и тем самым содействовать оправданию обвиняемого или смягчению его ответственности. *Адвокат* оценивает заключение эксперта также, как и следователь, лицо производящее дознание, или судья. Оценка качества заключения адвокатом подразделяется на три этапа: предварительный, исследовательский, заключительный.

На *предварительном этапе* адвокат определяет правомочность органа, назначившего экспертизу, соблюдение процессуальных гарантий, компетентность лица, проводившего экспертизу, наличие оснований для отстранения эксперта, своевременность проведения экспертизы, наличие всех формальных признаков в заключении эксперта. Особое внимание уделяет адвокат изучению вопросов, поставленных эксперту на исследование: важны ли они, касаются ли они судебной экономической экспертизы, соблюдены ли права подзащитного. Если есть нарушения, адвокат заявляет ходатайство.

На *исследовательском этапе* адвокат изучает методику проведения судебной экономической экспертизы, достоверность и полноту информационного обеспечения, использование при экспертизе материалов дела (уголовного, гражданского или экономического), первичных документов бухгалтерского учета и отчетности. Выводы на поставленные вопросы, обоснованные только материалами дела без подтверждения первичными и отчетными бухгалтерскими документами, являются основанием для непризнания заключения как доказательства, и если по делу был постановлен приговор – для принятия решения на его отмену. Если в заключении ответы на поставленные вопросы неоднозначны и некатегоричны, это является основанием для сомнения в доказательной ценности заключения эксперта и для возбуждения ходатайства об исключении заключения эксперта из доказательств по делу или назначения повторной либо дополнительной экспертизы.

На *заключительном этапе* адвокат сопоставляет выводы заключения экспертизы с другими материалами дела, доказательствами, дает оценку качеству заключения и обоснованию выводов с точки зрения бухгалтерского, финансового и хозяйственного права, указывает, соблюдены ли все процессуальные требования, т. е. соответствует ли заключение эксперта процессуальным нормам.