

platezhnesposobnosty u provedenija analiza fynansovogo sostojanyja u platezhnesposobnosty sub'ektov hozjajstvovanyja» // Konsul'tant Pljus : Belarus'. Tehnologija 3000 (2015). ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj ynform. Resp. Belarus'. Mynsk, 2015.

10. Nakonechnaja, T.V. (2013). *Sovershenstvovanye upravlenija delovoj aktyvnost'ju promyshlennogo predpryjatija* [Improving the management of the business activity of industrial enterprises]. Ufa [in Russian].

11. Sheremet, A. D. (2008). *Kompleksnyj analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti: uchebnyk* [The complex analysis of economic activities]. Moskow : YNFRA–M [in Russian].



УДК 657

JEL Classification M 41

Щербатюк Василий

д.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, Европейский университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова

E-mail: vserb@mail.ru

Евдокимович Владимир

к.э.н., профессор, Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, г. Гомель, Республика Беларусь

E-mail: vas-evdokimov@yandex.ru

ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ

Shcherbatyuk Vasil

Dr. of Economics, As.Professor of Department of Accounting and Finance, European University of Moldova, Chisinev, Republic of Moldova

E-mail: vserb@mail.ru

Evdokimovich Vladimir

PhD (Econ), Professor, Belarusian Trade and Economics University of Consumer Cooperatives, Gomel, Republic of Belarus

E-mail: Vas-evdokimov@yandex.ru

QUESTIONS OF DEVELOPMENT OF DOCUMENTARY CONTROL

Аннотация

Актуальность. В статье глубоко и всесторонне рассматриваются теоретические и организационно-методические вопросы проведения контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций различных отраслей рыночной экономики.

Цель. Целью и задачами проведенного исследования являются разработка и подробное

описание методического инструментария финансово-хозяйственного контроля, позволяющего повысить конкурентоспособность и эффективность деятельности предприятий и организаций различных отраслей рыночной экономики.

Методы. При проведении исследования использованы общенаучные методы познания (сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, группировка, моделирование, логический и системный подходы) и методы специальных экономических наук (документация, оценка, двойная запись, счета бухгалтерского учета, калькуляция, отчетность и др.).

Результаты. Определен оптимальный состав научно обоснованной системы способов и приемов документального контроля, подробно изложен порядок их эффективного использования, введено понятие контрольно-ревизионных процедур и дана его характеристика.

Выводы. На основе сформулированных и раскрытых основных форм контроля за достоверностью, целесообразностью и законностью финансовых и хозяйственных операций максимально обеспечивается тесная взаимосвязь с действующей нормативно-правовой базой и практикой бухгалтерского финансового и управленческого учета, а также экономического анализа в Республиках Беларусь и Молдова.

Ключевые слова: встречная, аналитическая, сплошная, выборочная и камеральная проверка документов, моделирование, группировка, следственно-юридическое обоснование, судебно-бухгалтерская экспертиза.

Abstract

Introduction. The article thoroughly and comprehensively discusses the theoretical, organizational and methodological issues of the control of financial and economic activities of enterprises and organizations of various sectors of the market economy.

Purpose. The purpose and objectives of the study are to develop, and a detailed description of methodological tools of financial and economic control, which allows to increase the competitiveness and efficiency of the enterprises and organizations of various sectors of the market economy.

Methods. The study used scientific methods of cognition (comparison, analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction, grouping, modeling, logical and systematic approach) and methods of special economic sciences (documentation, assessment, double entry, accounting, accounts, accounting, reporting and et al.).

Results. The study demonstrated the optimal composition of the system of science-based methods and techniques of the documentary control. The procedure for their effective use is set out in detail. The concept of control and audit procedures and its characteristics were identified.

Discussion. The study shows that a close relationship with the current legal framework of accounting, financial and management accounting practices, as well as the economic analysis in the Republic of Belarus and Moldova, is provided on the basis of defined and disclosed forms of control over the accuracy, appropriateness and legality of the financial and business operations as much as possible

Keywords: counter, analytical, solid, selective and desk audit of documents, simulations, grouping, investigative and legal justification, forensic accounting.

Актуальность. Успешное решение сложных социально-экономических задач развития Республик Беларусь и Молдова в значительной степени зависит от финансово-хозяйственного контроля. Он является одной из основных функций управления и способствует выполнению плановых заданий, мобилизации внутренних резервов, принятию оптимальных решений, эффективному развитию бизнеса, предупреждению и искоренению негативных явлений в обществе. Так, в частности, благодаря проведенному контролю выявлены существенные нарушения и злоупотребления при выдаче многих кредитов различным рыночным структурам на общую сумму более 1 млрд. дол. США (10% внутреннего валового продукта) из трех молдавских банков,

вызавших их банкротство и новый острый социально-политический и экономический кризис в стране.

Анализ последних исследований и публикаций. Важные (основополагающие) вопросы теории и практики финансово-хозяйственного контроля глубоко исследованы, разработаны и подробно раскрыты в специальной литературе многими известными российскими, украинскими, белорусскими и молдавскими учеными и специалистами (В.Д. Андреев, И. Балан, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, Н.Д. Бровкина, Ф.Ф. Бутынец, Л. Лапицкая, П.В. Смекалов, Б.Н. Соколов, А.А. Терехов, В.А. Хмельницкий и др.) [1-8]. Вместе с тем с полным основанием можно утверждать, что по целому ряду этих вопросов до настоящего времени не выработано единого мнения, они слабо освещены в специальной литературе и нуждаются в дальнейшем развитии. Один из таких вопросов – методические приемы и способы документального контроля, которые востребованы практикой и поэтому подробно рассмотрены в данной статье.

Цель. Целью и задачами проведенного исследования являются разработка и подробное описание методического инструментария финансово-хозяйственного контроля, позволяющего повысить конкурентоспособность и эффективность деятельности предприятий и организаций различных отраслей рыночной экономики.

Методы. При этом используются общенаучные методы познания (сравнение, анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, группировка, моделирование, логический и системный подходы) и методы специальных экономических наук (документация, оценка, двойная запись, счета бухгалтерского учета, калькуляция, отчетность и др.).

Результаты. Приемы документального контроля – это совокупность методических приемов контроля, в основе которых лежит преобладающее использование в процессе проверки (ревизии) документальной информации (первичных документов, регистров бухгалтерского учета, данных бухгалтерской и статистической отчетности, технологической документации и др.).

Мы считаем, что реализация приема и способа, применяемого при проведении контроля, осуществляется при помощи определенных процедур. Процедура представляет собой понятие, определяющее выполнение определенных воздействий средствами труда над предметами труда с целью их познания, преобразования или усовершенствования до достижения оптимального результата. Контрольные функции осуществляются при помощи контрольно-ревизионных процедур, выработанных научной теорией и практикой. Под контрольно-ревизионной процедурой понимается система методических воздействий на субъекты и объекты процессов финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемых органами управления при реализации контрольных функций.

В качестве субъектов выступают носители прав и обязанностей – организации (предприятия), их подразделения, физические лица и др. Объектами являются предметы, на которые направлена деятельность субъектов. В процессе финансово-хозяйственной деятельности субъектами права могут быть физические (конкретные граждане) и юридические лица (организации, предприятия, объединения, учреждения). Они выступают как носители и участники хозяйственных прав и обязанностей, ведут

деятельность и руководят ею в соответствии с действующими законами и нормативными правовыми актами.

Исследование документов, как прием контроля, требует применения следующих процедур: выбор объектов контроля и их нормативно-правового обеспечения; проведение счетно-вычислительных и бухгалтерских процедур (проверка документов по форме и содержанию, встречная проверка, взаимный контроль операций, аналитическая и логическая проверка); группировка нарушений нормативно-правовых актов и недостатков в хозяйственной деятельности, выявленных в процессе исследования документов.

Нормативно-правовое регулирование предполагает проведение следующих процедур: выбор нормативно-правовых актов, относящихся к объекту контроля; выявление отклонений фактического состояния контролируемых объектов от их нормативно-правового обеспечения; оформление результатов.

В процессе проверки (ревизии) финансовых и хозяйственных операций проверяются их достоверность, законность и целесообразность на основании документов, в которых они нашли свое отражение. Контроль проводится по форме и содержанию, встречной проверкой, взаимным контролем операций и документов, аналитическими и логическими приемами.

При проверке первичных документов по форме определяют соблюдение нормативно-правовых актов в процессе отражения хозяйственных операций.

Для установления юридической силы первичного документа проверяется наличие следующих реквизитов: наименование документа и его кода, дата составления и содержание хозяйственной операции, ее измерители (в количественном и стоимостном выражении). Проверяется доброкачественность документа, подлинность подписей, сверенных с образцами, находящимися в бухгалтерии, наличие штампов и печатей, росписей в получении ценностей и т.п. Контролируется также присутствие всех приложений к основным документам, являющихся основанием на отпуск ценностей (спецификаций, доверенностей). Устанавливаются случаи неоговоренных исправлений, подчисток, изменений количества, цены и суммы в документах на отпуск ценностей. В каждом случае на исправленном документе должны быть сделаны специальные пометки, удостоверенные подписями всех лиц, принимавших участие в его составлении.

При проверке первичных документов по форме в процессе проверки (ревизии) устанавливают, соблюдается ли законодательство о бухгалтерском учете, в соответствии с которым запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по сомнительным операциям с денежными средствами, товарно-материальными и другими ценностями. Кроме того, контроль по форме позволяет выявить первичные документы, которые имеют отметки об использовании их в учете хозяйственных операций (дата записи в учетном регистре). Приложения к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты.

Наше исследование показывает, что несоблюдение установленного порядка оформления и гашения первичных документов нередко приводит к сокрытию

злоупотреблений и хищений ценностей. Например, неоговоренные исправления количества выданных со склада на производство сырья и материалов снижают ответственность за расходование ценностей. При этом трудно установить виновных в совершении незаконной операции. Нарушение порядка гашения расходных кассовых документов создает условия для их повторного использования, списания денег из кассы и совершения других противозаконных действий.

Проверка документов по содержанию состоит в оценке содержания документа (соответствие характеру отраженной в нем хозяйственной операции, достаточность информационного ее отражения и правильность кодирования показателей для машинной обработки информации, обоснованность цен, применяемых количественных измерителей ценностей, закрепление материальной ответственности за полученные ценности и др.). В отдельных случаях, если возникают сомнения по содержанию и достоверности хозяйственной операции, оформленной документом, ревизор может применить способ служебного расследования – пригласить лиц, участвовавших в оформлении документа, уточнить его достоверность, а при необходимости истребовать от этих лиц пояснения в письменной форме.

Фактическая проверка документов имеет большое значение при ревизии выплат денежных средств лицам, не состоящим в списочном составе работников организации (предприятия). В этих случаях проверяются полнота, своевременность и качество выполненной работы, отраженной в документе на оплату и трудовом договоре. Проверка производится с использованием методического приема контрольного замера выполненной работы, а если это невозможно, то с использованием приемов выборочных наблюдений, специальной экспертизы или камеральной проверки, а также других контрольно-ревизионных процедур. Проверка первичных документов на списание сырья, полуфабрикатов, комплектующих изделий на расходы производства продукции позволяет выявить затраты, которые согласно технологии производства не относятся к данному виду продукции, установить другие нарушения технологической и конструкторской документации, а также хищения ценностей.

Достоверность операции, зафиксированной в документе, проверяется также встречной проверкой. Этот способ используется, как правило, тогда, когда в совершении операции, отраженной в документе, принимала участие другая организация или другое подразделение одного и того же предприятия. В этой ситуации, прежде всего, проверяются документы поставщиков товарно-материальных ценностей, квитанции на сдачу выручки в учреждения банка, рекламации и претензии.

Встречная проверка позволяет выявить факты частичного или полного неоприходования материальных ценностей, полученных от поставщиков. Для выявления подобных случаев потребуется письменный ответ на запрос ревизора о количестве и дате отпущенных или отгруженных материалов, их стоимости. Полученный письменный ответ подвергается встречной проверке с документами в самой ревизуемой организации (на предприятии).

Взаимный контроль хозяйственных операций и документов осуществляется аналогично встречной проверке, однако при этом исследуются документы, которые находятся на ревизуемом предприятии. Контролю подвергаются первичные документы,

записи в учетных регистрах, машинограммы (например, при контроле внутреннего отпуска материалов из склада в цех субъекта, возврата материалов из цеха на склад и др.) При этом проверяется необходимость выполнения данной хозяйственной операции, не является ли она следствием сокрытия злоупотреблений или нарушений нормативно-правовых актов.

При проведении документального контроля широко применяются расчетно-аналитические приемы. Это позволяет определить общее состояние контролируемых объектов: невыполнение государственного заказа на выпуск продукции народного потребления, снижение производительности труда против запланированной, неритмичность производства продукции и рост брака, убыточность отдельных видов продукции, перерасходы сырья относительно норм, нерациональные маршруты перевозок продукции и др. Кроме того, расчетно-аналитические приемы дают возможность выявить факторы, оказавшие негативное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий), а также определить дальнейшее направление контрольно-ревизионного процесса в части выявления мест образования различного рода потерь и перерасходов, а также конкретных лиц, несущих ответственность за плохие результаты хозяйствования.

Аналитическая проверка документов широко используется там, где ведется только стоимостной учет материальных ценностей. Прежде всего, это относится к объектам розничной торговли, когда необходимо проверить учет товаров по их номенклатуре и ассортименту. При этом применяется методический прием восстановления натурально-стоимостного учета движения ценностей.

Логический способ проверки документов сочетается с процедурами нормативно-правового регулирования в части правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета и соблюдения законодательства по операциям, отраженным в документах. Этот способ широко распространен при контроле применения цен на реализованные товары, использования машин и оборудования, а также в случаях, когда в документах отсутствуют данные об их технико-эксплуатационных характеристиках.

В зависимости от полноты проверки первичных документов, записей в регистрах синтетического и аналитического учета, финансовой и статистической отчетности различают сплошной и выборочный способы контроля.

Сплошной способ документального контроля предполагает проверку всех документов и записей в учетных регистрах.

Выборочный способ выступает как один из видов несплошного наблюдения, основанного на применении статистического выборочного метода. Он используется для установления достоверности показателей всей проверяемой совокупности хозяйственных операций на основе проверки только отдельной ее части. Этот способ обеспечивает получение репрезентативных результатов. Их точность зависит от процедуры отбора единиц для проверки, степени изменения признака в совокупности, количества единиц, подвергаемых наблюдению. Теория выборочного метода основана на законе больших чисел. Выборочные проверки документов и бухгалтерских записей при правильной их организации и проведении обеспечивают достоверные данные, на основе которых в контроле даются достоверные оценки и делаются выводы.

Служебное расследование – совокупность приемов проверки соблюдения должностными лицами, а также рабочими и служащими нормативно-правовых актов, регулирующих производственные отношения в различных звеньях народного хозяйства. Применяются эти приемы в основном при проверке жалоб граждан, изучении причин нарушения действующего законодательства, возникновении материального ущерба и т.д. При служебном расследовании выявленных нарушений проводятся процедуры по опросу должностных лиц и других участников конфликтных ситуаций, изучению их письменных пояснений, документальной проверке и сопоставлению результата с нормативно-правовыми актами, по обоснованию выводов и предложений.

Приемы экономического анализа, по нашему мнению, используются в процессе контроля для раскрытия причинных связей, обуславливающих результаты явлений и процессов. Они применяются при предварительном, текущем и последующем контроле деятельности организаций (предприятий). Применяются аналитические приемы при проверке производства и реализации продукции, использования трудовых, материальных и финансовых ресурсов, основных средств и нематериальных активов, определении рентабельности отдельных видов продукции, а также установлении действительного финансового состояния субъекта хозяйствования.

Экономико-математические способы в процессе проверки (ревизии) используются для выявления неиспользованных резервов снижения расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов, установления оптимальных производственных показателей и сопоставления их с фактически сложившимися данными. Они применяются в контроле при определении влияния факторов на результаты хозяйственных процессов с целью их оптимизации на стадии планирования и проектирования, а также после совершения хозяйственных процессов, если другими методическими приемами определить тесноту связи факторов не представляется возможным.

Документальные способы контроля – это моделирование, исследование документов и камеральные проверки.

Моделирование позволяет контролируемый объект представить в виде модели. При этом необходимо обеспечить полноту характеристики объекта контроля, отбор существенных переменных и представление их в наиболее удобной для восприятия и анализа форме. Целью моделирования в контроле является получение необходимой информации об объекте для изучения его состояния и участия в процессах производства, распределения и потребления, а также выявления отклонений, выработки оптимальных обоснованных управленческих решений.

Исследование документов является способом документального контроля достоверности, целесообразности, эффективности хозяйственных операций, соответствия их нормативно-законодательным актам, регулирующим процессы хозяйственной деятельности.

Особенностью камеральных проверок является то, что они не связаны с личным посещением проверяемых организаций (предприятий). Такие проверки происходят по месту нахождения самого контрольного органа на основе документов, которые предоставляются хозяйствующими субъектами, а также иных сведений.

При обобщении и реализации результатов контроля применяется совокупность

приемов по устранению выявленных недостатков в финансово-хозяйственной деятельности проверенной организации и предупреждению их повторения в будущем. К таким приемам относятся: группировка нарушений и недостатков, документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование, систематизированное изложение недостатков в акте комплексной ревизии, принятие решений по результатам ревизии, контроль выполнения принятых решений.

Группировка представляет собой систематизацию и обобщение недостатков и нарушений нормативно-правовых актов в процессе финансово-хозяйственной деятельности по экономической однородности, времени совершения и значимости. Процедуры группировки применяют при проверке документальной достоверности результатов контроля.

Документирование результатов промежуточного контроля является способом оформления результатов контрольных действий на промежуточных стадиях ревизии или проверки, например, составление акта выборочной инвентаризации товарно-материальных ценностей и расчетов с поставщиками, покупателями и подрядчиками, дебиторами и кредиторами, денежных средств в кассе и у подотчетных лиц.

Аналитическая группировка – совокупность приемов статистических группировок по однородности признаков контролируемых объектов и выявленных недостатков. Используется этот прием при составлении таблиц, содержащих анализ факторов, отрицательно влияющих на выполнение плана выпуска и реализации продукции, возникновения брака изделий; расчет естественной убыли товарно-материальных ценностей; анализ факторов убыточности отдельных видов продукции и т.д.

Следственно-юридическое обоснование включает способы выявления доказательств ревизией в части недостатков и нарушений нормативно-правовых актов, размеров причиненного материального ущерба и ответственных за него конкретных лиц. Реализуются эти приемы путем изъятия в установленном порядке первичных документов, содержащих доказательство нарушения законов, нормативно-правовых актов при осуществлении хозяйственных операций, определение ответственных лиц и т.д. Например, в нарядах на выполнение работы завышен их объем, в связи с чем совершена переплата заработной платы, которая составляет сумму причиненного ущерба. Указанные наряды являются доказательством причиненного ущерба лицами, принимавшими участие в совершении приписки объема работ, на которые делается ссылка в акте комплексной ревизии. В необходимых случаях ревизором производится изъятие этих документов по решению правоохранительных органов, опрос и получение письменных пояснений от должностных лиц в связи с выявленными ревизией недостатками, составление искового заявления в судебные и арбитражные органы.

Систематизированное изложение недостатков в акте комплексной ревизии представляет комплекс приемов обобщения результатов проведенных проверок и ревизий. Используются эти приемы при составлении актов комплексной ревизии, тематических проверок и обследований, докладных и служебных записок по результатам проведенного контроля.

Принятие решений – прием воздействия субъекта на объект контроля,

обеспечивающий его функционирование в заданных параметрах и режимах. Применяется этот прием при разработке и издании приказа, распоряжения, служебного письма по результатам ревизии, тематической проверки, обследования и т.д.

Контроль за выполнением принятых решений – прием реализации принятых решений, заключающийся в установлении фактического состояния объекта контроля и его поведения согласно управленческому воздействию. Так, например, осуществляется проверка выполнения распорядительных документов по результатам проверки (ревизии) в части возмещения причиненного ущерба, устранения брака продукции, ликвидации непроизводительных расходов.

Выводы и перспективы. Таким образом, на основании вышеизложенного можно заключить, что использование в контроле документальных методических приемов способствует совершенствованию бухгалтерского финансового и управленческого учета, улучшению информационного обеспечения экономического анализа хозяйственной деятельности, позволяет дать количественную и качественную оценку выявленным недостаткам, установить ответственных за них лиц и определить размер их материальной ответственности. А это обеспечит в дальнейшем значительное улучшение качества управления, повышение конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и успешное развитие различных отраслей рыночной экономики.

Список использованных источников

1. Андреев, В. Д. Внутренний аудит: учебное пособие [Текст] / В. Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 462 с.
2. Бровкина, Н. Д. Основы финансового контроля: учебное пособие / Под ред. М.В. Мельник. [Текст] / Н. Д. Бровкина. – М.: Магистр, 2010. – 382 с.
3. Бутинець, Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир: Рута, 2006. – 560 с.
4. Виговська, Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація [Текст] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. Контроль и ревизия [Текст] : учебное пособие / Под ред. Е. А. Федоровой. – М.: Юнити, 2011. – 239 с.
6. Хмельницкий, В. А. Ревизия и аудит [Текст] : учебный комплекс / В. А. Хмельницкий. – Минск: Книжный дом, 2005. – 480 с.
7. Шидловская, М. С. Финансовый контроль и аудит [Текст] : учебное пособие / М. С. Шидловская. – Минск: Вышэйшая школа, 2001. – 495 с.
8. Щербатюк, В. В. Основы финансово-хозяйственного контроля [Текст] : учебное пособие / В. В. Щербатюк, В. И. Евдокимович. – К.: USEM, 2015. – 240 с.

References

1. Andreev, V. D. (2003). *Vnutrennij audit: uchebnoe posobie* [Internal audit] Moscow : Finansy i statistika.
2. Brovkina, N. D., Mel'nik, M.V. (Ed.) (2010). *Osnovy finansovogo kontrolja: uchebnoe posobie* [Basics of financial control]. Moscow : Magistr.
3. Bondar, V. P., Vigovs'ka, N. G., Petrenko, N. I., & Butinec', F. F. (Edit.) (2006). *Kontrol' i revizija: pidruchnik* [Control and Audit]. Zhitomir: Ruta.
4. Vigovs'ka, N.G. (2008). *Gospodars'kij kontrol' v Ukraïni: teorija, metodologija, organizacija* [The economic control in Ukraine: theory, methodology, organization]. Zhitomir: ZhDTU.
5. Fedorova, E. A. (Ed.) (2011). *Kontrol' i revizija: uchebnoe posobie* [Control and Audit]. Moscow :

Juniti.

6. Hmel'nickij, V. A. (2005). *Revizija i audit: uchebnyj kompleks* [Tekst] / V. A. Hmel'nickij. – Minsk: Knizhnyj dom.

7. Shidlovskaja, M. S. (2001). *Finansovyj kontrol' i audit* [Financial Control and Audit]. Minsk : Vyshnejshaja shkola.

8. Shherbatjuk, V.V., & Evdokimovich, V. I. (2015). *Osnovy finansovo-hozjajstvennogo kontrolja: uchebnoe posobie* [Fundamentals of financial and economic control: the manual]. Kiev: USEM.

