

## **ЛЕКЦИЯ 6 (часть 3 лекции 4)**

# **МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ РЕВИЗИЙ (ПРОВЕРОК)**

### **1. Проверка кассовых операций**

Цель проверки кассовых операций – это выявление соблюдения порядка ведения кассовых операций, кассовой дисциплины, правильности документального отражения операций с денежными средствами, условий хранения и учета денежных средств в кассе, подтверждение отчетной информации о наличии и движении денежных средств.

При проверке и учете кассовых операций следует руководствоваться следующими нормативными документами:

- Бюджетный кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон № 129-ФЗ;
- Инструкция 157 н;
- Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно–кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации России от 13.06.1995 г. № 49 (последняя редакция от 08.11.2010г).

В процессе проверки кассовых операций изучаются следующие основные документы:

- Главная книга;
- приходные и расходные кассовые ордера;
- кассовая книга, отчеты кассира;
- журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, выданных доверенностей, депонированных сумм;
- платежные (расчетно-платежные) ведомости и др.

Проверка кассовых операций включает следующие вопросы:

- инвентаризация денежных средств и бланков строгой отчетности;
- полнота и своевременность оприходования по кассе наличных денег, в том числе полученных из банка. Наличие случаев хранения в кассе денежных средств в сумме, превышающей установленный лимит кассы, и превышения предельного размера расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;
- достоверность документов, являющихся основанием для списания расходов по кассе, законность произведенных расходов. Наличие фактов использования наличных денежных средств не по целевому назначению;
- правильность учета (поступления и выдачи) бланков строгой отчетности, находящихся в кассе проверяемой организации.

В ходе проверок проведения государственными<sup>1</sup> (муниципальными) учреждениями кассовых операций контрольные органы рассматривают

следующие вопросы:

- инвентаризация денежных средств и бланков строгой отчетности;
- соблюдение требований законодательства при поступлении денежных средств в кассу учреждения;
- полнота и своевременность оприходования по кассе наличных денег, в том числе полученных из банка, наличие случаев хранения в кассе денежных средств сверх установленного кассового лимита и превышения предельного размера расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;
- достоверность документов, являющихся основанием для списания расходов по кассе, законность произведенных расходов, факты использования наличных денежных средств не по целевому назначению.

## **2. Инвентаризация денежных средств и бланков строгой отчетности**

Инвентаризация денежных средств и бланков строгой отчетности, хранящихся в кассе учреждения, проводится сразу после прибытия ревизоров в проверяемую организацию при обязательном участии главного (старшего) бухгалтера и кассира. Кассир представляет для проверки последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня, а также дает расписку в том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или не списанных в расход денег бланков строгой отчетности.

Одновременно с инвентаризацией проводится проверка условий хранения денежных средств, в ходе которой ревизор должен определить:

- обеспечена ли сохранность денежных средств;
- имеются ли у кассира образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, а также печать (штамп) с реквизитами, подтверждающими проведение кассовой операции. Напомним, что Порядок ведения кассовых операций содержал требование о погашении документов, приложенных к приходным и расходным кассовым ордерам, штампом или надписью «Оплачено» С указанием даты (число, месяц, год).

## **3. Соблюдение требований законодательства при поступлении денежных средств в кассу**

Согласно п. 167 Инструкции № 157н прием в кассу наличных денежных средств от физических лиц производится по бланкам строгой отчетности, утвержденным в порядке, предусмотренном законодательством РФ. В случае приема наличных денежных средств уполномоченными лицами последние ежедневно сдают в кассу учреждения денежные средства, оформленные реестром сдачи документов, с приложением квитанций (их копий).

В кассовых документах должно быть указано основание для их оформления и должны быть перечислены прилагаемые подтверждающие документы (расчетно-платежные ведомости, платежные ведомости, заявления, счета и др.).

При выдаче из кассы наличных денежных средств раздатчикам, определенным приказом руководителя учреждения, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, учет ведется кассиром в Книге учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия и стипендий.

При выдаче наличных денежных средств из кассы под отчет нескольким лицам взамен индивидуальных расходных кассовых ордеров применяется Ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам. Выдача заработной платы, пенсий, пособий по временной нетрудоспособности, премий и стипендий производится из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным или расчетно-платежным ведомостям, заверенным руководителем организации и главным бухгалтером.

В случае ведения документов с применением технических средств они должны распечатываться на бумажном носителе, причем лист кассовой книги, оформляемой с применением технических средств, распечатывается на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах. Нумерация листов кассовой книги, оформляемой с применением технических средств, осуществляется автоматически в хронологической последовательности с начала календарного года.

Распечатанные на бумажном носителе листы кассовой книги подбираются в хронологической последовательности, брошюруются по мере необходимости, но не реже одного раза в календарный год.

Листы кассовой книги, оформляемой на бумажном носителе, до начала ее ведения брошюруются и пронумеровываются.

Листы кассовой книги обособленного подразделения подбираются и брошюруются учреждением по каждому обособленному подразделению.

Заверительная надпись о количестве листов кассовой книги подписывается руководителем и главным бухгалтером и скрепляется оттиском печати учреждения. В конце дня кассир должен сверить данные, содержащиеся в кассовой книге, с данными кассовых документов, после чего вывести в кассовой книге сумму остатка наличных денег на конец рабочего дня и поставить подпись. Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии - руководителем и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.

Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились и записи в кассовую книгу не вносились, остатком наличных денег на конец рабочего дня считается сумма остатка наличных денег, выведенная в последний из предшествующих рабочих дней, в течение которого проводились кассовые операции. Обособленное подразделение после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец

рабочего дня передает лист кассовой книги за этот рабочий день не позднее следующего рабочего дня учреждению. В случае оформления кассовой книги на бумажном носителе обособленным подразделением передается отрывной второй экземпляр листа кассовой книги, а в случае оформления кассовой книги с применением технических средств - распечатанный на бумажном носителе второй экземпляр листа кассовой книги.

#### **4. Списание расходов по кассе, законность произведенных расходов**

При выдаче наличных денег по доверенности кассир проверяет соответствие фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег, указанных в расходном кассовом ордере, фамилии, имени, отчеству (при наличии) доверителя, указанным в доверенности, а также соответствие указанных в доверенности и расходном кассовом ордере фамилии, имени, отчества (при наличии) доверенного лица и данных документа, удостоверяющего его личность, данным предъявленного доверенным лицом документа. В расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) перед подписью лица, которому доверено получение наличных денег, кассир делает надпись «по доверенности». Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости). В случае если доверенность оформлена на несколько выплат, с нее должны быть сделаны копии, которые заверяются в порядке, установленном руководителем учреждения. Заверенная копия доверенности прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости). Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и при последней выдаче наличных денег прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости).

При осуществлении расчетов наличными денежными средствами немаловажным является соблюдение их предельного размера. В настоящее время предельный размер расчетов установлен. Предельный размер расчетов наличными деньгами относится к расчетам в рамках одного договора, заключенного между юридическими лицами. Расчеты наличными деньгами, осуществляемые между юридическими лицами по одному или нескольким денежным документам по одному договору, не могут превышать предельный размер расчетов наличными деньгами. Согласно п. 105 Инструкции № 174н (ред. от 16.11.2016г.) денежные средства под отчет выдаются по распоряжению руководителя учреждения на основании письменного заявления получателя, в котором в обязательном порядке должны быть указаны назначение аванса и срок, на который он выдается. Кроме того, к заявлению необходимо приложить расчет (обоснование) размера аванса (п. 213 Инструкции № 157н).

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет,

или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии – руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии - руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Во время проверки необходимо сплошным порядком просчитать обороты по кассовой книге за весь проверяемый период и просчитать итоги по ведомостям на выплату заработной платы.

Полученные отклонения от нормы по каждому виду нарушений отражаются в рабочих документах, а затем в акте проверки.

Инвентаризация денежных средств и бланков строгой отчетности, хранящихся в кассе учреждения, проводится сразу после прибытия ревизоров на место проверки и предъявления руководителю организации распоряжения на проведение документальной проверки при обязательном участии главного (старшего) бухгалтера и кассира проверяемой организации. Кассир представляет для проверки последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня, а также дает расписку в том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или не списанных в расход денег бланков строгой отчетности.

При недостатке денежных средств, выявленных в результате инвентаризации, ревизор должен принять соответствующие меры. Прежде всего он обязан выяснить причины недостачи, получить объяснительную от кассира. Одновременно с ревизией кассы организации ревизор проверяет правильность отражения приходно–расходных операций на соответствующих счетах баланса. На каждом первичном документе или кассовом отчете бухгалтер должен указывать балансовый счет, на кассовых ордерах код бюджетной экономической классификации.

Ревизор проводит сплошным или выборочным методом сверку оборотов по дебету и кредиту, а также остатков денег, показанных в кассовых отчетах, журналах, ведомостях и книгах. При обнаружении случаев неоприходования денег или разрыва между датами получения денег согласно выписке банка и оприходования их по кассе ревизор обязан выяснить причины и определить виновных лиц, обязанных письменно объяснить указанные злоупотребления и нарушения. Проверить своевременность и полноту оприходования наличных средств, полученных в банке, можно путем сопоставления дат и сумм в выписках банка, приходных кассовых ордерах и кассовой книге.

## **5. Контроль полноты оприходования выручки**

В соответствии с п. 1 ст. 7 Федерального закона № 54-ФЗ (Актуальная редакция закона 54-ФЗ от 03.07.2016 с изменениями,



вступившими в силу с 15.07.2016) на налоговые органы возложена обязанность по осуществлению контроля и надзора за полнотой оприходования выручки организациями, производящими наличные денежные расчеты без использования ККТ. Заметим, что мероприятия, проводимые налоговыми органами в рамках исполнения указанной функции, не относятся к налоговым проверкам и, соответственно, не регулируются положениями НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 2 Федерального закона № 54-ФЗ организации, в том числе государственные (муниципальные) учреждения, осуществляющие наличные денежные расчеты или расчеты с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, обязаны применять кассовый аппарат, включенный в Государственный реестр контрольно-кассовой техники.

Вместе с тем Федеральным законом № 54-ФЗ и Положением об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, предусмотрено, что государственные (муниципальные) учреждения могут осуществлять расчеты и без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи документа, оформленного на БСО, который приравнивается к кассовому чеку. Такие БСО (квитанции, билеты, абонементы и др.) в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование документа, шестизначный номер и серию;
- наименование и организационно-правовую форму учреждения;
- место нахождения постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица - иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности);

ИНН учреждения;

вид услуги;

стоимость услуги в денежном выражении;

размер оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами;

- дату осуществления расчета и составления документа;

- должность, фамилию, имя и отчество лица, ответственного

за совершение операции и правильность ее оформления, его личную подпись, печать организации;

- иные реквизиты, которые характеризуют специфику оказываемой услуги и которыми организация вправе дополнить документ.

Предметом осуществления контроля и надзора за полнотой оприходования выручки является установление факта полноты учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей. К проверяемым объектам (лицам, в отношении которых осуществляются мероприятия по контролю (надзору)) относятся организации (за исключением кредитных организаций) и индивидуальные

предприниматели, осуществляющие наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт, или их уполномоченные представители. Таким образом, государственные (муниципальные) учреждения тоже могут быть проверены налоговыми органами.

При осуществлении контроля и надзора за полнотой оприходования выручки учреждениями, производящими наличные денежные расчеты без использования ККТ, налоговыми органами проводятся следующие процедуры.

Предъявление поручения на исполнение государственной функции. Основанием для начала проведения контрольного мероприятия является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении проверки полноты учета выручки денежных средств учреждением.

Срок осуществления контрольного мероприятия в каждом конкретном случае устанавливается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Однако он не может превышать 20 рабочих дней с даты предъявления проверяемому учреждению поручения на проведение проверки.

Сотрудники налогового органа, проводящие проверку, по прибытии в проверяемое учреждение предъявляют поручение на проведение проверки и служебные удостоверения. Данный факт должен быть зафиксирован подписью руководителя проверяемого учреждения (лицом, им уполномоченным) с указанием должности и даты предъявления в поручении на проведение проверки. Рассмотрение необходимых документов. После предъявления проверяемому учреждению поручения на проведение проверки сотрудники налогового органа переходят к рассмотрению документов, необходимых для проведения контрольного мероприятия. В частности, к таким документам относятся:

- журнал кассира-операциониста;
- акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам;
- журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста;
- распечатки отчетов из фискальной памяти контрольно-кассовой техники и использованных накопителей фискальной памяти;
- контрольные ленты контрольно-кассовой техники на бумажном носителе и (или) распечатки контрольной ленты, выполненные на электронном носителе;
- приходные и расходные кассовые ордера;
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- авансовые отчеты;
- кассовая книга;
- справка-отчет кассира-операциониста

- сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации;

- бланки строгой отчетности, копии бланков строгой отчетности, корешки документов;

- информация из автоматизированной системы о выпущенных документах;

- акт приемки бланков строгой отчетности

- книга учета бланков строгой отчетности;

- акт о списании бланков строгой отчетности;

- книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;

- распорядительный документ об установленном лимите остатка наличных денег;

- иные первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета, которые необходимы для проверки.

Указанные документы должны представляться в виде оригиналов или заверенных должным образом копий. При этом проверяющие не вправе требовать документы и сведения, не относящиеся

к предмету проверки, а также нотариального удостоверения указанных копий документов.

Административный регламент не возлагает на проверяющих обязанности по предоставлению письменного требования на представление необходимых документов, то есть указанные документы могут быть запрошены и в устной форме.

Максимальный срок на рассмотрение должностными лицами налогового органа документов не может превышать одного рабочего дня с момента предъявления проверяемому учреждению поручения на проведение проверки. Результаты проверки отражаются в акте.

Проверка полноты учета выручки денежных средств. После окончания рассмотрения необходимых документов должностные лица налоговых органов переходят непосредственно к проверке полноты учета выручки денежных средств. Указанными лицами определяются объем и состав контрольных действий, а также методы, формы и способы их проведения.

В ходе проверки проводятся контрольные действия по документальному и фактическому изучению финансовых и хозяйственных операций, совершенных проверяемым учреждением в проверяемый период. Контрольные действия по документальному изучению проводятся по документам проверяемого учреждения, в том числе путем анализа и оценки полученной из них информации. Контрольные действия по фактическому изучению проводятся путем осмотра, инвентаризации, наблюдения, пере счета, экспертизы.

Контрольные действия проводятся сплошным или выборочным способом. Сплошной способ заключается в проведении контрольного действия в отношении всей совокупности финансовых и хозяйственных



операций, выборочный способ - в отношении части финансовых и хозяйственных операций.

В ходе проверки проводятся контрольные действия по изучению документов, связанных с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию и применением контрольно-кассовой техники; документов, связанных с изготовлением, приемкой, учетом, хранением, выдачей, инвентаризацией и уничтожением бланков строгой отчетности, информации из автоматизированных систем о выпущенных документах (оформленных на бланке строгой отчетности, приравненном к кассовому чеку), документов, связанных с выдачей товарных чеков, квитанций, и других документов, подтверждающих прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу), а также по проверке соблюдения требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее применения, порядка и условий применения бланков строгой отчетности, требований к автоматизированным системам для формирования бланков строгой отчетности и заполнения соответствующих документов, порядка и условий их применения, порядка и условий выдачи товарных чеков, квитанций и других документов, подтверждающих прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу).

В ходе проверки должностные лица налоговых органов получают необходимые письменные объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим в ходе проверки, документы и заверенные копии документов, необходимые для проведения контрольных действий.

В случаях, требующих применения научных, технических или иных специальных знаний, для участия в проверке привлекаются эксперты (экспертные организации).

В ходе проведения контрольного мероприятия в обязательном порядке проверяются наличные денежные средства, находящиеся в денежном ящике контрольно-кассовой техники, путем снятия остатка (пересчета) денежной наличности с учетом средств, выдаваемых кассиру перед началом рабочей смены в качестве разменной монеты, и составляется акт о проверке наличных денежных средств, находящихся в денежном ящике контрольно-кассовой техники, в двух экземплярах. Перед началом проверки кассиром дается расписка об отсутствии или о наличии в денежном ящике контрольно-кассовой техники личных денег, о представлении всех квитанций, приходных кассовых ордеров о сданной выручке, справок-отчетов кассира-операциониста, сведений о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке, актов о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным (возвращенным) кассовым чекам за день проверки.

Расписка оформляется в акте о проверке наличных денежных средств, находящихся в денежном ящике контрольно-кассовой техники.

Проверка полноты учета выручки денежных средств осуществляется методом сравнения суммы наличных денежных средств, установленной при проверке наличных денежных средств, находящихся в денежном ящике контрольно-кассовой техники, с данными, отраженными в фискальном

отчете, контрольной ленте контрольно-кассовой техники и записями в журнале кассира-операциониста. Записи в журнале кассира-операциониста сверяются с приходными кассовыми ордерами, кассовыми отчетами и данными кассовой книги, книги учета доходов и расходов. По каждому факту расхождений должностными лицами проверяемого учреждения должны даваться объяснения.

В случае если сумма выручки наличных денежных средств по данным проверки больше или меньше, чем сумма выручки денежных средств по учетным данным учреждения, выясняются причины, вызвавшие расхождения, берутся подробные объяснения и делаются выводы о полноте учета выручки наличных денежных средств проверяемого объекта, а также о применении (неприменении) контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности и иных возможных причинах сложившейся недостачи (наличии излишков).

Если же учреждение осуществляет расчеты без применения контрольно-кассовой техники, проводится проверка фактического наличия бланков строгой отчетности, по итогам которой составляется акт проверки фактического наличия бланков строгой отчетности в двух экземплярах. Проверка фактического наличия бланков строгой отчетности производится по видам бланков с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков. Кроме того, в ходе проверки определяется количество использованных бланков строгой отчетности за проверяемый период на основании книги учета бланков документов, актов приемки бланков строгой отчетности и актов инвентаризации бланков строгой отчетности для сопоставления с фактическим количеством копий использованных бланков строгой отчетности (корешков документов). Сумма выручки денежных средств, отраженная в учете, сопоставляется с суммами, отраженными в копиях использованных бланков строгой отчетности (корешках документов).

В случае если учреждение является плательщиком ЕНВД и осуществляет наличные денежные расчеты также без применения контрольно-кассовой техники, проводится проверка наличия товарных чеков, квитанций или других документов, подтверждающих прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу).

Результатом проведения данного этапа проверки является установление (выявление, фиксация) фактов неполного или полного учета выручки денежных средств, которые фиксируются в акте проверки.

Оформление результатов проверки. Акт проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц. В нем не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, и проверяемого учреждения.

В акте проверки указываются:

- дата составления акта проверки;
- полное наименование проверяемого учреждения, его ИНН и КПП;

- фамилии, имена, отчества должностных лиц налогового органа, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа;

- дата и номер поручения на проведение проверки;

- перечень документов, полученных налоговым органом в ходе проверки;

- период, за который проведена проверка;

- даты начала и окончания проверки;

- адрес места нахождения проверяемого учреждения;

- документально подтвержденные факты нарушений, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых. В описании нарушений должны быть указаны положения нормативных правовых актов, которые были нарушены.

Должностные лица налоговых органов по фактам нарушений, отраженным в акте проверки, принимают от проверяемого учреждения письменные объяснения (замечания, возражения), сделав при этом запись в акте проверки.

В случае если учреждение уклоняется от подписания акта проверки, этот факт отражается в акте проверки и акт проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения учреждения.

В случае выявления фактов нарушений законодательства РФ налоговые органы возбуждают и осуществляют производство по делу об административном правонарушении в порядке, установленном КоАП РФ.

В заключение отметим, что, к сожалению, Административный регламент не дает ответов на вопросы о периодичности проведения указанных проверок и о проверяемом периоде.