

**Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего образования  
«Уфимский государственный авиационный технический университет»**

**С. М. ДАВЛЕТШИНА, Э. Р. ФАТТАХОВА**

## **КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ**



**Уфа 2022**

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего образования  
«Уфимский государственный авиационный технический университет»

С. М. ДАВЛЕТШИНА, Э. Р. ФАТТАХОВА

## **КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ**

*Допущено Редакционно-издательским советом УГАТУ  
в качестве учебного пособия для студентов очной и заочной форм обучения,  
обучающихся по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность*

Учебное электронное издание сетевого доступа

© УГАТУ  
ISBN 978-5-4221-1586-0

Уфа 2022

*Рецензенты:*

*зав. кафедрой экономики и управления на предприятии нефтяной и газовой промышленности УГНТУ д-р экон. наук, профессор И. В. Буренина;  
директор департамента реализации нефти и нефтепродуктов  
ПАО АНК «Башнефть» канд. экон. наук И. Н. Гарифуллин*

**Давлетшина С. М., Фаттахова Э. Р.**

Контроль и ревизия : учебное пособие [Электронный ресурс] / Уфимск. гос. авиац. техн. ун-т. – Уфа : УГАТУ, 2022. – URL: [https://www.ugatu.su/media/uploads/MainSite/Ob%20universitete/Izdateli/El\\_izd/2022-100.pdf](https://www.ugatu.su/media/uploads/MainSite/Ob%20universitete/Izdateli/El_izd/2022-100.pdf)

Рассмотрены основы теории контроля и ревизии, методика ревизии и проверок финансово-хозяйственной деятельности организации. Приведены контрольные вопросы, тесты и задания для закрепления изученного материала.

Предназначено для студентов, изучающих дисциплину «Контроль и ревизия».

При подготовке электронного издания использовались следующие программные средства:

- Adobe Acrobat – текстовый редактор;
- Microsoft Word – текстовый редактор.

Авторы: *Давлетшина Светлана Маратовна, Фаттахова Энже Ринатовна*

Редактирование и верстка *Л. А. Вяземская*

Программирование и компьютерный дизайн *О. М. Толкачёва*

*Все права защищены. Книга или любая ее часть не может быть скопирована, воспроизведена в электронной или механической форме, в виде фотокопии, записи в память ЭВМ, репродукции или каким-либо иным способом, а также использована в любой информационной системе без получения разрешения от издателя. Копирование, воспроизведение и иное использование книги или ее части без согласия издателя является незаконным и влечет уголовную, административную и гражданскую ответственность.*

Подписано к использованию: 28.06.2022

Объем: 1,8 Мб.

ФГБОУ ВО «Уфимский государственный авиационный технический университет»

450008, Уфа, ул. К. Маркса, 12.

Тел.: +7-908-35-05-007

e-mail: rik@ugatu.su

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики функция контроля становится ведущей в государственном управлении. Все виды контроля призваны выявлять слабые стороны в организации, обеспечивать оптимальное использование ресурсов, а также позволяют избегать кризисных ситуаций. Основным назначением контроля является обеспечение соблюдения законодательства в процессе формирования финансовых ресурсов, оценка экономической эффективности финансово-хозяйственных операций.

Наряду с контролем, созданием мер по ограничению риска и безопасности хозяйственной деятельности организации важную роль играет ревизия как инструмент контроля. Совокупность организационных, методических и технических приемов, используемых при ревизии, образует контрольно-ревизионный процесс.

К выполнению контрольных функций широко привлекаются специалисты учетно-экономического профиля. В связи с этим одними из основных квалификационных требований к контролерам являются достаточно глубокие теоретические знания и практические навыки по организации контрольно-ревизионной работы.

Данное учебное пособие составлено в соответствии с рабочей программой учебной дисциплины «Контроль и ревизия» для студентов специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

Задачей курса «Контроль и ревизия» является изучение студентами основ теории контроля и ревизии, овладение методикой ревизии и проверок финансово-хозяйственной деятельности организации. По окончании изучения курса студенты должны овладеть основными приемами, техникой контроля, научиться выявлять ошибки и нарушения в работе организации, приобрести навыки работы с нормативными документами.

Целью освоения дисциплины является углубленное изучение методов контроля и ревизии в условиях рыночной экономики в коммерческих и некоммерческих организациях, приемов планирования и организации контрольно-ревизионной работы, порядка оформления и применения материалов контроля и ревизии.

В результате освоения учебной дисциплины формируются следующие профессиональные компетенции:

– ПК-12 «Способность выявлять, документировать, пресекать и раскрывать преступления и иные правонарушения в сфере экономики»;

– ПК-17 «Способность правильно и полно отражать результаты профессиональной деятельности в процессуальной и служебной документации»;

– ПК-22 «Способность организовывать и проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов»;

– ПК-23 «Способность применять методы осуществления контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов».

Перечисленные компетенции формируются через:

– умение использовать в своей работе информационно-аналитические и правовые ресурсы и формировать профессиональное мнение о сущности экономических явлений;

– умение работать с различными источниками информации, информационными ресурсами и технологиями, использовать методы, способы и средства получения, хранения, поиска, систематизации, обработки и передачи информации при решении профессиональных задач;

– овладение навыками проведения инвентаризации и ревизии, внутреннего и внешнего контроля, организации и проведения документальных и иных проверок финансово-хозяйственной деятельности.

# 1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

## 1.1. Контролер: понятие, виды и задачи

Жизнедеятельность цивилизованного общества построена на основе огромного количества правил, законов, норм и стандартов, которые охватывают практически все сферы нашей жизни – от развлечений до производства различных товаров. Естественно, кто-то должен следить за соблюдением заявленных требований.

С одной стороны, каждый индивид является контролером, особенно если это касается действий других людей и личной заинтересованности. Например, мы следим (контролируем) за действиями детей, за работой сервисных служб (сантехника, ремонтника и т. д.), проверяем компетенцию врача (подвергаем контролю), правильность выписанных счетов и проведения транзакций по счетам и т. д. С другой стороны, каждый специалист обязан на своем рабочем месте выполнять некие правила и нормы, т. е. осуществлять профессиональный самоконтроль. Обычно эти процедуры закрепляются в функционале.

С усложнением процессов общественной, социальной и экономической жизни появилась объективная необходимость в ком-то, кто стал бы контролировать отдельные процессы на постоянной и профессиональной основе на предмет соответствия установленным правилам.

*Контролер* – человек, профессиональная деятельность которого заключается в контроле за соблюдением установленных правил, норм и законов. Разновидностей этой профессии существует довольно много: в общественном транспорте или в театре – билетный контролер, на промышленном производстве – контролер качества продукции, контролер охраны и т. д.

Контролер – должностное лицо, наделенное полномочиями контролировать работу и проверять результаты действий других специалистов или потребителей товаров и услуг. На сегодняшний день практически все предприятия, компании и организации так или иначе сталкиваются с деятельностью контролеров: либо эти специалисты входят в штат предприятия, либо посещают организацию в качестве проверяющих органов.

Сегодня контролером принято называть любого специалиста, так или иначе связанного с проверками, надзором и контролем: это и аудитор, и кондуктор, и ревизор, и билетер, и инспектор, и капельдинер. Помимо этого существуют специальности, название которых прямо указывает на род занятий специалиста: контролер ОТК, кассир-контролер, финансовый контролер, контролер производства, контролер ЖКХ, контролер банка, инспектор ГИБДД и т. д.

Должностные обязанности зависят от сферы деятельности контролера. Например, кондуктор продает проездные билеты и контролирует их наличие у пассажиров, контролер ОТК проверяет качество выпускаемой продукции, контролер ЖКХ специализируется на проверке приборов учета коммунальных услуг, а контролер банка осуществляет контроль за всеми банковскими операциями.

Какими качествами должен обладать контролер?

1. Личностные качества: терпимость, принципиальность, стрессоустойчивость, требовательность к себе и людям.

2. Профессиональные знания в данной предметной области. Например, чтобы стать супервайзером по горным работам, необходимо иметь квалификацию горного инженера и опыт работы на нефтяных скважинах.

3. Профессиональные знания в области методики проведения проверок в той или иной сфере хозяйственной жизни. Необходимы знания не только технологии процесса, но и «узких» мест, особенностей нормативного регулирования процесса.

Что контролирует контролер? Выделяют три объекта контроля:

– состояние: врач следит за состоянием больного (контролирует состояние через контроль определенных параметров);

– процесс: при проведении строительных работ прораб контролирует соблюдение технологического процесса (последовательность работ, продолжительность этапов и т. д.);

– результат: аудитор проверяет достоверность финансовой отчетности, т. е. результат работы учетной системы организации.

Предметной областью нашего курса является экономическая деятельность хозяйствующего субъекта, поэтому дальнейшее изложение материалов курса будет применительно к интересующей нас области.



Под *хозяйствующим субъектом* при этом понимается индивидуальный предприниматель, коммерческая организация, а также некоммерческая организация, осуществляющая деятельность, приносящую ей доход; юридическое или физическое лицо, ведущее хозяйство от своего имени, осуществляющее экономические, хозяйственные операции. Это осуществляющие производство, реализацию либо приобретение товаров, оказание услуг и выполнение работ частные, государственные и иные предприятия, а также их филиалы и представительства, акционерные общества и иные товарищества, союзы, ассоциации, концерны, межотраслевые, региональные и другие объединения предприятий, организации и учреждения, банки, товарные и фондовые биржи, инвестиционные, пенсионные и другие фонды, иные объединения и граждане, занимающиеся самостоятельной предпринимательской деятельностью.

В научной литературе можно встретить упоминание экономического, хозяйственного, административного, технического (технологического, процедурного) и финансового контроля. Виды контроля представлены в табл. 1.1.

*Таблица 1.1*

Виды контроля

Вид контроля	Содержание	Регулирующий документ
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Административный	Обеспечение проведения различных операций в строгом соответствии с принятыми и закрепленными в законодательных и нормативных правовых актах правилами	– нормативные акты в различных сферах хозяйственной деятельности; – по выявленным в процессе административного контроля правонарушениям принимаются меры, определенные в Кодексе РФ по административным правонарушениям
Технический	Обеспечение соблюдения технологии производства, работ, услуг, внутрипроизводственных операций в соответствии с требованиями стандартов, технических условий, нормативов, лимитов	Например: – строительные нормы и правила (СНиП); – ГОСТы, ТУ, отраслевые стандарты

1	2	3
Экологический	Направлен на проверку состояния окружающей среды и использования природных ресурсов, рационального использования и охраны недр, водных объектов, лесного фонда, охраны атмосферного воздуха, земель, объектов животного мира и среды обитания	– стандарты состояния окружающей среды; – стандарты на выбросы; – стандарты по функционированию эксплуатации новых источников (СФНИ); – Водный, Земельный, Лесной кодексы и т. д.
Экономический	Обеспечение соблюдения норм и правил в сфере экономических отношений между участниками экономических отношений	– Бюджетный кодекс; – Закон о защите прав потребителей; – Трудовой кодекс
Финансовый	Обеспечение соблюдения участниками финансовых отношений правил и норм, установленных законодательством в области мобилизации и расходования финансовых ресурсов, денежных, кредитных и валютных операций	Государственный и негосударственный финансовый контроль

Контроль играет значительную роль в технологии управленческого процесса, при этом он выполняет четыре функции: информационную, профилактическую, мобилизующую и воспитательную.

*Информационная функция* заключается в том, что информация, полученная в результате контроля, является основанием для принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта.

*Профилактическая функция* заключается в том, что контроль призван не только выявить недостатки, хищения, злоупотребления, но и способствует их устранению и недопущению в дальнейшей работе.

*Мобилизующая функция* контроля заставляет экономические субъекты обеспечивать рациональное и целевое использование всех своих средств и ресурсов.

*Воспитательная функция* способствует появлению у работников организации неукоснительного соблюдения законности и четкого

выполнения своих обязанностей. Таким образом, соблюдается дисциплина, воспитывается сознательное отношение к труду и собственности организации.

Перед контролем стоят следующие основные задачи:

- укрепление законности и правопорядка, государственной и финансовой дисциплины;
- обеспечение сохранности и рационального использования всех средств, находящихся в распоряжении экономического субъекта;
- выявление и использование резервов роста и эффективности производства;
- выявление путей совершенствования работы экономического субъекта.

## **1.2. Тесты для самостоятельного решения**

1. Сущность экономического контроля в условиях рыночной экономики состоит:

а) в отслеживании экономического производства для оценки его фактического состояния и принятия необходимых мер по результатам этого отслеживания;

б) в отслеживании экономических отношений, складывающихся между людьми в процессе производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг в условиях эффективного использования ограниченных ресурсов;

в) в системе наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления ими в условиях конкретного экономического строя.

2. Какой контроль осуществляется в виде предпринимательской деятельности?

- а) общественный;
- б) аудиторский;
- в) государственный;
- г) внутрихозяйственный.

3. Основные организационные формы экономического контроля:

а) Счетная палата РФ, Главное контрольное управление Президента РФ;

б) Министерство экономического развития и торговли РФ, Министерство финансов, Федеральная налоговая служба,

Федеральная таможенная служба, судебные и правоохранительные органы, органы специализированного государственного контроля;

в) отраслевые министерства и ведомства, государственные органы субъектов РФ и муниципальные органы местного самоуправления;

г) все вышеназванные.

4. Методы экономического контроля:

а) документальный;

б) экономический анализ;

в) фактический;

г) документальный и фактический.

5. По времени проведения экономический контроль подразделяется на:

а) текущий;

б) своевременный;

в) предварительный;

г) периодический;

д) предшествующий;

е) заключительный;

ж) последующий.

6. Форма осуществления экономического контроля означает:

а) сферу и технику проведения тех или иных контрольных мероприятий;

б) разработку процедур детальной проверки вероятности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

7. Какой прием представляет собой изучение предмета экономического контроля путем выявления влияния факторов, обусловивших те или иные изменения в этом предмете за проверяемый период?

а) балансовый метод;

б) сопоставление документов;

в) экономический анализ;

г) лабораторный анализ.

8. К приемам фактического контроля не относятся:

а) лабораторный анализ;

б) инвентаризация;

в) очный опрос;

г) встречная проверка.

## **2. КОНТРОЛЬ КАК ФУНКЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ. КЛАССИФИКАЦИЯ ВИДОВ КОНТРОЛЯ**

### **2.1. Контроль: понятие, функции и формы**

*Контроль* – это функция процесса управления, его важнейшая часть, которая обеспечивает обратную связь и позволяет непрерывно повторять циклический процесс управления на новой основе. Он неразрывно связан с остальными функциями управления (планирование производства и нормирование; организация производства; реализация продукции (работ, услуг); учет и анализ) и, с одной стороны, зависит от них, с другой же – предопределяет их содержание. Поэтому при организации контроля необходимо учитывать факторы, предопределяющие эффективность проведения этой управленческой функции. К таким факторам относятся:

- организационные – объекты контроля (что должно контролироваться), субъекты контроля (кто контролирует), место контрольной функции в организационной структуре управления (кому подчиняется, права, ответственность, полномочия);

- масштабы контроля – количество и точность контролируемых параметров, частота и скорость проведения контроля;

- контрольная информация – объем, частота, точность и своевременность необходимой для контроля информации;

- затраты на контроль – средства, связанные с организацией контрольной функции и ее информационным обеспечением.

Реализация данной функции осуществляется на 4 этапах:

- 1) на первом этапе устанавливаются параметры организации, по сравнению с которыми будут оцениваться ее деятельность и направления дальнейшего движения. В специальной литературе они рассматриваются как стандарты, нормы и планы или обобщенно как конкретные цели, динамика которых поддается измерению;

- 2) на втором этапе процесса контроля осуществляется измерение достигнутых показателей работы организации. Основное условие качественного выполнения этого элемента процесса – выбор таких показателей, которые реально отражают движение организации по пути достижения поставленных перед ней целей;

- 3) на третьем этапе осуществляется сравнение фактически достигнутых данных с запланированными, что дает возможность установить наличие отклонений в ту или иную сторону, выявить

факторы и условия и перейти к следующему, последнему этапу контроля;

4) на четвертом этапе производится окончательная оценка полученных результатов и предпринимаются действия по корректировке.

По параметрам, оцениваемым в процессе контроля, могут быть получены результаты трех видов:

– положительные, когда фактические параметры лучше запланированных;

– отрицательные, когда фактические данные оказались хуже запланированных;

– нейтральные, когда организация функционирует в соответствии с планом и никаких корректировочных действий не нужно.

В зависимости от того, кто осуществляет контроль (его субъект), что контролируется (его объект) и каковы его цели, различают следующие виды контроля (табл. 2.1).

*Таблица 2.1*

Виды контроля по субъекту и объекту

Вид контроля	Содержание
<i>1</i>	<i>2</i>
Общегосударственный (вневедомственный)	Общегосударственный финансовый контроль осуществляется как в масштабе РФ, так и в каждом субъекте РФ. На уровне местного самоуправления осуществляется муниципальный финансовый контроль. Контролю подлежат объекты независимо от их ведомственной подчиненности. Общегосударственный финансовый контроль обеспечивает интересы государства и общества, служит инструментом проверки выполнения обязательств физических и юридических лиц перед государством и соблюдения законности. Непосредственно государственный контроль осуществляют ревизионные службы Министерства финансов РФ, органы государственной власти, налоговые инспекции. Контроль специализированных инспекций (экологической, санитарной, торговой и др.) обеспечивает интересы общества (защиту здоровья и других прав населения и отдельных личностей)

1	2
Ведомственный финансовый контроль	Ведомственный финансовый контроль проводят контрольно-ревизионные подразделения министерств, ведомств, головных организаций предприятий различных форм собственности. Эти органы осуществляют проверки финансово-хозяйственной деятельности подведомственных объектов. Ведомственный контроль возможен в рамках государственного сектора, акционерных организаций и т. п., когда организация имеет вертикальную структуру управления и взаимоотношений между вышестоящей и подчиненной инстанциями. Ведомственный контроль осуществляется путем систематического проведения комплексных плановых документальных ревизий, проверок; отчета руководителей организации перед вышестоящими по подчиненности органами; тематических проверок производственной, хозяйственной и финансовой деятельности; анализа бухгалтерской отчетности
Внутрихозяйственный финансовый контроль	Внутрихозяйственный финансовый контроль проводится финансовыми службами организаций (бухгалтериями, финансовыми отделами, внутренними аудиторами). В их функции входит проверка производственной и финансовой деятельности самого предприятия, а также его структурных подразделений. Внутрихозяйственный контроль (бухгалтерский и общественный) защищает интересы предприятия и коллектива от злоупотреблений, хищений и бесхозяйственности, а также обеспечивает повышение эффективности его хозяйственной деятельности
Общественный финансовый контроль	Общественный финансовый контроль проводят отдельные физические лица или их объединения на добровольных началах. Независимый финансовый контроль осуществляют аудиторские фирмы и службы. Объектом данного контроля является деятельность всех экономических субъектов

Аудит – сравнительно новый вид контрольной деятельности в России, поэтому здесь еще много нерешенных вопросов и даже противоречий. Например, заключения аудиторов должны быть независимы, но их работа оплачивается теми, кого они проверяют; аудиторы несут ответственность за достоверность своих заключений,

но ввиду сложности и массового характера объектов контроля проверка их деятельности крайне затруднена.

**Классификация форм контроля.** По характеру субъектов контроля различаются *внутренний* и *внешний контроль*. Первый проводится внутренними службами предприятия (внутренними ревизионными подразделениями, бухгалтерией, общественными организациями), а второй – государственными финансовыми органами, правоохранительными органами, ведомственными вышестоящими инстанциями, аудиторскими службами, банками.

По срокам проведения финансово-хозяйственный контроль подразделяется на *предварительный*, *текущий* и *последующий*.

*Предварительный финансовый контроль* производится на стадии составления, рассмотрения и утверждения финансовых планов предприятий, смет бюджетных организаций, проектов бюджетов и т. д. Он предшествует осуществлению хозяйственных операций и призван предотвратить нерациональное расходование материальных, трудовых и финансовых ресурсов организаций.

*Текущий финансовый контроль* осуществляется в ходе самих финансово-хозяйственных операций. Его задачей является своевременный контроль правильности, законности и целесообразности произведенных расходов, полученных доходов, полноты и своевременности расчетов с бюджетом. Он производится повседневно финансовыми службами, чтобы своевременно обнаружить и установить допущенные ошибки и злоупотребления. Оперативность и гибкость здесь имеют первостепенное значение.

*Последующий финансовый контроль* организуется в форме проверок и документальных ревизий правильности, законности и целесообразности произведенных финансовых операций. Основными его задачами являются выявление недостатков и упущений в использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов; возмещение нанесенного ущерба; привлечение к административной и материальной ответственности виновных лиц; принятие мер по предотвращению в дальнейшем случаев нарушения финансовой дисциплины.

По источникам данных контроль подразделяют на *документальный* и *фактический*.

*Документальный контроль* – это проверка, при которой содержание проверяемого объекта и его соответствие регламентированному значению определяются на основании данных, содержащихся



в документах (первичных и сводных). Разновидностью этого вида проверок является камеральный контроль, когда исследуется документация (балансы, формы отчетов о прибылях, расчетов по налогам), периодически представляемая организациями в органы контроля и статистики по месту регистрации.

*Фактический контроль* – это проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа, экспертизы, контрольного запуска сырья и материалов в производство и другими способами аналогичного содержания.

По обследуемым периодам выделяют *оперативный* и *периодический контроль*.

*Оперативный контроль* представляет собой документальную проверку, которая осуществляется внутри отчетного месяца (например, за каждую декаду, за каждый день) по завершении контролируемого процесса, операции или действия. Источниками данных для оперативного контроля служат оперативно-техническая статистическая и бухгалтерская информация.

*Периодический контроль* – это проверка за определенный отчетный период (месяц, квартал, год) по данным планов, смет, норм и нормативов, первичных документов, производственных, материальных и других отчетов, по записям в учетных регистрах и другим источникам. Главная задача такого контроля – вскрыть нарушения и недостатки в работе проверяемого объекта (юридического или должностного лица) и принять меры к их устранению.

По объему деятельности, охватываемой ревизиями и обследованиями, различается *полный* (охватывает всю финансово-хозяйственную деятельность изучаемого объекта) и *частичный контроль*. Существенный эффект дают сквозные проверки, когда по единой тематической программе проверяется ряд предприятий или организаций по признаку их однотипности или взаимной связи.

По методу проверки документов различают *выборочные* и *сплошные проверки*. Выборочность может осуществляться в двух формах: либо охватываются проверкой все документы, например в отдельные месяцы в пределах года, либо часть документов в пределах каждого месяца. Сплошной проверке обычно подлежат наиболее ответственные и уязвимые с точки зрения нарушений операции, например денежные операции (кассовые, банковские) и др.

Выборочная проверка применяется чаще всего для массовых документов неденежного характера.

Основные тенденции изменения названных форм контроля следующие: осуществление текущего контроля в форме бездокументального наблюдения со стороны заинтересованных лиц (субъектов управления и собственников); ограничение количества ревизий и повышение оперативности контроля в форме разовых, частичных и узкотематических проверок.

Выбор формы и сроков проведения проверок должен зависеть от самостоятельных решений субъектов контроля, основанных не на формальных признаках (например, периодичности мероприятий), а на оценке деятельности и отчетной информации объекта контроля.

Реорганизация и частичная ликвидация сложных вертикальных управленческих структур существенно сужают базу ведомственного контроля.

Низкую эффективность ведомственного контроля можно объяснить стремлением скрыть действительное финансовое положение объекта, а в ряде случаев и непосредственным участием работников вышестоящих органов во вскрываемых злоупотреблениях. Недостатки ведомственного контроля обусловлены спецификой «ничейной» собственности, бюрократизмом и во многом формальным характером проведения ревизионной работы. В условиях коллективной и частной собственности пересматривается порядок организации контроля, внимание сосредоточивается на узловых вопросах работы, шире применяются выборочные кратковременные проверки, возрастает заинтересованность ревизоров в выявлении недостатков и их ответственность за качество работы.

## **2.2. Тесты для самостоятельного решения**

1. Финансовый контроль – это:

а) контроль, осуществляемый ревизионной комиссией организации в целях сохранности имущества;

б) контроль, осуществляемый внутренней службой аудита организации в целях сохранности имущества и финансовых обязательств;

в) финансовый контроль, осуществляемый государственными органами или от имени государства в целях обеспечения единой

государственной финансовой политики и финансовых интересов государства и его граждан.

2. Основной целью государственного финансового контроля является:

а) проверка правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности отчетности;

б) контроль за исполнением бюджета, соблюдение целевого характера и эффективности использования бюджетных средств;

в) контроль за соблюдением действующего законодательства в области налогообложения, валютной, таможенной и банковской деятельности.

3. Основными органами государственного финансового контроля являются:

а) ревизионная комиссия организации;

б) Счетная палата РФ, Главное контрольное управление Президента РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ, Министерство финансов РФ;

в) Федеральная налоговая служба, Федеральная таможенная служба и их территориальные органы, судебные и правоохранительные органы, Прокуратура РФ, Министерство юстиции РФ, Министерство внутренних дел РФ, Высший Арбитражный суд РФ и др.).

4. В связи с разделением бюджетов по формам собственности финансовый контроль подразделяется на:

а) предварительный, текущий;

б) последующий, аудиторский;

в) государственный и муниципальный финансовый контроль.

5. Государственный и муниципальный финансовый контроль подразделяется на:

а) внутренний и внешний;

б) внешний;

в) аудиторский.

6. Счетная палата РФ является высшим органом государственного финансового контроля и осуществляет:

а) контроль за исполнением федерального бюджета;

б) контроль за достоверностью финансовой отчетности организаций;

в) внутренний контроль.

7. Система внутривладельческого контроля организации включает три основных элемента:

- а) среду контроля, учетную систему и процедуры контроля;
- б) учетную систему;
- в) предварительный, текущий, последующий контроль.

8. Внутренний контроль может осуществляться:

- а) внешним аудитором;
- б) отдельными сотрудниками организации (менеджерами, бухгалтерами, экономистами);
- в) службой внутреннего аудита.

9. Для каждого предприятия, независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, величины и отраслевой принадлежности, обязательным является:

- а) внутренний контроль;
- б) внешний государственный контроль;
- в) ревизионная комиссия.

10. С документами внутреннего контроля имеют право знакомиться:

- а) все работники организации;
- б) только управленческий персонал организации;
- в) внешние аудиторы.

### 3. МЕТОДЫ И ПРИЕМЫ КОНТРОЛЯ

#### 3.1. Общенаучные методические приемы

Финансовый контроль обществом осуществляется на всех стадиях создания, распределения, обмена и использования национального дохода. Контроль ведется за производственными и внепроизводственными затратами, соответствием этих затрат доходам, формированием и использованием основных фондов и оборотных средств. Он действует на всех стадиях кругооборота средств при финансировании, проведении безналичных расчетов, во взаимоотношениях с бюджетом и другими звеньями финансовой системы, являясь средством противоречий с целью их регулирования экономическими методами (налогообложением, кредитованием и др.).

Таким образом, *предметом контроля* являются процесс расширенного воспроизводства и соблюдение нормативно-правового его регулирования в условиях рыночной экономики.

Метод контроля характеризуется использованием общенаучных методических приемов исследования объектов контроля и собственных конкретно-научных эмпирических методических приемов экономического исследования.

*Общенаучные методические приемы* включают анализ и синтез, индукцию, дедукцию, аналогию и моделирование, абстрагирование и конкретизацию, системный анализ, функционально-стоимостный анализ.

*Анализ* (от греч. «разложение») – прием исследования, который включает изучение предмета путем мысленного или практического расчленения его на составные объекты (по его признакам, свойствам, отношениям). Каждая из выделенных частей анализируется отдельно в пределах единого целого (комплексная ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности объединения и др.).

*Синтез* (от греч. «соединение, сочетание, составление») – метод изучения объекта в его целостности, единстве и взаимной связи его частей. В финансово-хозяйственном контроле синтез связан с анализом, поскольку он позволяет соединить объекты, расчлененные в процессе анализа, установить их связь и познать предмет как единое целое (контроль выполнения плана производства и др.).

*Индукция* (от лат. «выведение») – прием исследования, при котором общий вывод о признаках множества элементов объекта

делается на основе изучения не всех признаков, а отдельных конкретных элементов данного множества, т. е. умозаключение от частных факторов к общим выводам (например, ревизия дебиторской задолженности проводится сначала по данным аналитического учета, а затем синтетического и др.).

*Дедукия* (от лат. «выведение») – прием, при котором исследуется состояние объекта в целом, и на основе логических рассуждений делаются выводы о его составных элементах, т. е. умозаключение от общего к частному (например, ревизия дебиторской задолженности проводится сначала по данным синтетического учета, а затем аналитического и др.).

*Аналогия* (греч. «прием научного умозаключения») – прием, посредством которого достигается познание одних объектов на основании их сходства с другими. Метод аналогии, основываясь на сходстве некоторых сторон разных объектов, составляет основу стандартизации и моделирования, применяемого в финансово-хозяйственном контроле.

*Моделирование* – прием научного познания, основанный на замене изучаемого объекта его аналогом, моделью, содержащей существенные черты оригиналов. В финансово-хозяйственном контроле применяются стандарты (модели) проведения контрольно-ревизионного процесса.

*Абстрагирование* (от лат. «отвлекать») – прием мысленного отвлечения, путем абстракции переходить от конкретных объектов к отвлеченным понятиям и законам развития (на основании состояния контроля трудовой дисциплины в отдельных подразделениях предприятия делаются выводы по предприятию в целом и т. п.).

*Конкретизация* (от лат. «густой, уплотненный») – исследование определенных объектов во всей их разносторонности, в качественном многообразии реального существования (выявление в процессе контроля непроизводительных расходов по местам их образования – подразделениям предприятия и др.).

*Системный анализ* – изучение объекта исследования как совокупности элементов, образующих систему. Системный анализ в финансово-хозяйственном контроле предусматривает оценку поведения объектов как системы со всеми факторами, влияющими на его функционирование. Этот прием широко используется в финансово-хозяйственном контроле, т. к. способствует системному подходу к оценке производственной и хозяйственно-финансовой деятельности

всех звеньев народного хозяйства. В практике исследования системный анализ применяется посредством следующих методик, процедур исследования операций, позволяющих дать количественную оценку объектам исследования; анализа систем для исследования объектов в условиях неопределенности.

*Функционально-стоимостный анализ* – изучение объектов на стадии инженерной подготовки производства, включающей проектирование и синтез сложных систем в процессе исследования их функционирования (проектирование и оценка экономической эффективности технологических процессов и др.).

Собственные методические приемы финансово-хозяйственного контроля представляют собой специфические приемы контроля, выработанные практикой на основе достижения экономической науки. Формируются эти приемы в зависимости от целевой функции данной науки и ее общенаучных методов и характеризуются взаимным проникновением в однородные отрасли наук. Например, методические приемы финансово-хозяйственного контроля базируются на методиках бухгалтерского учета, статистики, экономического анализа и других экономических наук. Вместе с тем методические приемы хозяйственного контроля применяются в исследованиях других экономических наук (управление, планирование, финансирование, кредитование и т. п.).

### **3.2. Собственные методические приемы контроля**

Собственные методические приемы финансово-хозяйственного контроля можно объединить в следующие группы: органолептические, расчетно-аналитические, документальные, обобщения и реализации результатов контроля.

*Органолептические приемы* – это приемы, выявляемые с помощью органов чувств, к ним относятся: инвентаризация, контрольные замеры, выборочные и сплошные наблюдения, технологический и химико-технологический контроль, экспертизы, служебное расследование, эксперимент.

1. *Инвентаризация* – проверка объектов контроля в натуре органолептическим (от греч. «орудие, инструмент») способом. Сущность этого контроля заключается в том, что проверка наличия и состояния объектов проводится путем осмотра, пересчета, взвешивания, обмера. В финансово-хозяйственном контроле инвентаризация

применяется как основной методический прием фактического контроля сохранности товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также состояния расчетно-кредитных отношений и других активов и пассивов объединения, предприятия. Прием инвентаризации используется всеми видами финансово-хозяйственного контроля. Особое значение в обеспечении сохранности общественной собственности инвентаризация имеет при осуществлении внутри-хозяйственного контроля, являясь основным приемом текущего контроля.

2. *Контрольные замеры работ* – прием фактического контроля, применяемый учреждениями специализированных банков в процессе проверки в натуре выполненных строительно-монтажных работ, а также другими контролирующими органами при проведении фактического контроля объемов производства работ и разных услуг.

3. *Выборочные наблюдения* – прием статистического исследования качественных характеристик хозяйственного процесса. Используется в финансово-хозяйственном контроле в случаях, когда сплошной контроль технически невозможен, например при определении дефектов товаров, поступающих в торговлю, время, затрачиваемое покупателем для приобретения товаров и т. п.

4. *Сплошные наблюдения* – прием статистического исследования фактического состояния изучаемых объектов (проведение хронометражных наблюдений при контроле норм выработки, использования рабочего времени работников за отчетный период и т. д.).

5. *Технологический контроль* – прием контроля инженерной и технической подготовки производства, а также качества выпускаемой продукции, ее соответствия техническим условиям и ГОСТам, осуществляемый отделом технического контроля (ОТК) и другими службами предприятия в процессе предварительного, текущего и последующего контроля производства. Одним из видов технологического контроля является контрольный запуск сырья и материалов в производство, который применяется для проверки оптимальности технологии производства, обоснованности норм расходования материальных ресурсов и выхода готовой продукции.

6. *Химико-технологический контроль* – прием контроля качества исходного сырья и материалов, используемых для производства продукции, а также качественных характеристик изделий. В общественном питании он применяется для определения калорийности кулинарной продукции, вкусовых качеств, полноты соблюдения



рецептур блюд и других качественных и количественных показателей продукции. Осуществляется этот вид контроля путем лабораторного анализа, проверки продукции на технологическом конвейере, финишной ленте конвейера и другими способами.

7. *Экспертизы различных видов* – приемы экспертных оценок, применяемые технологическими, судебно-бухгалтерскими, криминалистическими и другими экспертизами при исследовании специальных вопросов, имеющих взаимосвязь с финансово-хозяйственным контролем.

8. *Экспертиза проектов и сметной документации* – прием проверки технологического уровня, прогрессивности норм и нормативов, организации и индустриализации строительства, отраженных в проектно-сметной документации на возведение строительством объектов и приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа. Проводят экспертизу специальные подразделения предприятий-заказчиков проектно-сметной документации, а по крупным стройкам – учреждения, их финансирующие.

9. *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 трудящихся, изучении причин нарушения действующего законодательства, возникновении материального ущерба и т. п.

10. *Эксперимент* – научно поставленный опыт в соответствии с целью финансово-хозяйственного контроля для проверки результатов планируемых или выполненных процессов. Производится эксперимент в точно учитываемых условиях, позволяющих следить за ходом планируемого процесса или соблюдением его повторения в заданных условиях.

*Расчетно-аналитические приемы* включают экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы.

1. *Экономический анализ* – система приемов, используемых в финансово-хозяйственном контроле для раскрытия причинных связей, обуславливающих результаты явлений и процессов. Применяется экономический анализ при предварительном, текущем и последующем контроле производственной и финансово-хозяйственной деятельности объединений и предприятий.

2. *Статистические расчеты* – приемы получения таких величин и количественных характеристик, которые не содержатся непосредственно в экономической информации. Применяются они при возникновении потребности воспроизвести реальные количественные отношения или уточнении, исправлении приблизительных величин, или совершении перехода от одних величин к более точным характеристикам количественных связей и отношений. Посредством статистических расчетов в финансово-хозяйственном контроле определяются коэффициенты трудового участия членов бригады, коэффициенты использования оборудования и производственных мощностей, ритмичность выпуска продукции, динамика выполнения плана производства и т. д.

3. *Экономико-математические методы* применяются в финансово-хозяйственном 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. В частности, используют оптимизацию маршрутов перевозок грузов и пассажиров автомобильным транспортом, корреляционный анализ себестоимости продукции, издержек производства, выполнения плана производства и др.

*Документальные приемы* состоят из информационного моделирования, исследования документов, камеральных проверок, нормативно-правового регулирования.

1. *Информационное моделирование* – информационная совокупность, представляющая контролируемый объект в виде модели. При формировании информационной модели необходимо обеспечить полноту характеристики объекта контроля, отбор существенных переменных и представление их в форме, наиболее удобной для восприятия и анализа. Целью моделирования в контроле является получение необходимой информации об объекте для последующего изучения его состояния, участия в процессах расширенного воспроизводства, выявления отклонений и возмущений, выработки решения регулирования в пределах плановых параметров. При моделировании используется нормативно-правовая, договорная, учетная, отчетная и другая информация об объектах. В таком представлении информационной моделью можно считать объекты основных фондов, товарно-материальные ценности, денежные

средства, отраженные в системе плановой, договорной, нормативно-правовой и учетной информации.

2. *Исследование документов* – способ документального контроля достоверности, целесообразности, эффективности хозяйственных операций, соответствия их законодательным и нормативным актам, регулирующим процесс расширенного общественного воспроизводства.

3. *Камеральные проверки* – прием документального контроля качества проектно-сметной документации по капитальным вложениям, а также документов на выполнение строительно-монтажных работ, представляемых объединениями и предприятиями учреждениям банка, осуществляемого контроль за планированием, финансированием и выполнением планов капитальных вложений.

4. *Нормативно-правовое регулирование* – система приемов, используемых финансово-хозяйственным контролем для выявления нарушений нормативных и правовых актов в процессе расширенного воспроизводства.

### **3.3. Приемы обобщения результатов контроля**

*Обобщение и реализация результатов контроля* – совокупность приемов синтеза результатов проведенного контроля и принятия решений по устранению выявленных недостатков в финансово-хозяйственной деятельности обревизованного предприятия и предупреждение их повторения в будущем. К таким приемам относятся: группировка недостатков, документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование, систематизированная группировка недостатков в акте комплексной ревизии, принятие решений по результатам ревизии, контроль выполнения принятых решений.

1. *Группировка недостатков* – систематизация и обобщение нарушений нормативно-правовых актов в процессе хозяйственной деятельности по экономической однородности, времени совершения и значимости. Процедуры группировки применяют при проверке документальной достоверности результатов контроля. Группировка включает следующие процедуры:

– *хронологическая последовательность* – способ группировки недостатков и нарушений нормативно-правовых актов в финансово-хозяйственной деятельности, выявленных в процессе исследования

документов. При этом способе документы проверяются в таком порядке, в каком они сгруппированы при бухгалтерской обработке и сброшюрованы в папки по отчетным периодам. Проверка документов способом хронологической последовательности несколько усложняет работу ревизора, т. к. при этом надо пользоваться одновременно нормативно-правовыми актами, методическими, инструктивными и справочными материалами, что создает трудности для изучения каждой операции в отдельности и во взаимосвязи с другими однородными операциями. Поэтому этим способом пользуются при ревизии небольших учреждений и организаций;

– *систематизированный способ группировки* позволяет выявлять недостатки при исследовании однородных документов за весь ревизуемый период. При этом способе вначале проверяют документы по кассовым операциям, затем по товарным, расчетным и т. п. Этим способом более глубоко изучают отдельные операции и процессы. Его несовершенство состоит в отсутствии хронологической последовательности группировки недостатков и в усложнении информационных связей между однородными хозяйственными операциями (кассовые и банковские операции, подотчетные суммы, издержки и др.);

– *хронологически-систематизированный способ смешанной группировки* состоит в том, что ревизор выявляет недостатки в хронологической последовательности и систематизирует их по экономической однородности операций (кассовые, банковские, товарные, расчетные и т. д.). Преимущество этого способа заключается в том, что ревизор проверяет все хозяйственные операции последовательно и взаимосвязанно. Например, кассовые операции в хронологической последовательности сверяются с банковскими, подотчетными суммами и т. д. Однако этот способ требует от ревизора глубоких знаний нормативно-правовых актов по вопросам хозяйственной деятельности объединений, предприятий.

2. *Документирование результатов промежуточного контроля* – способ 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.

3. *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, возникновение брака изделий; расчет естественной убыли товарно-материальных ценностей; анализ факторов убыточности отдельных видов продукции и т. п.

4. *Следственно-юридическое обоснование* включает способы добычи доказательств в процессе ревизии в части недостатков и нарушений нормативно-правовых актов в финансово-хозяйственной деятельности, размера причиненного материального ущерба и ответственных за него конкретных лиц. Реализуются эти приемы путем изъятия в установленном порядке первичных документов, содержащих доказательства нарушения законов, нормативно-правовых актов при осуществлении хозяйственных операций, определении ответственных лиц и т. д. Например, в нарядах на выполненные работы завышен их объем, в связи с чем совершена переплата заработной платы, которая и составляет сумму причиненного ущерба. Указанные наряды являются доказательством причиненного ущерба лицами, принимавшими участие в совершении приписки объема работ, на них дается ссылка в акте комплексной ревизии, а в необходимых случаях ревизором производится изъятие этих документов по решению правоохранительных органов.

Ревизор может выполнять и другие следственно-юридические действия. В частности, к ним относятся опрос и получение письменных пояснений от должностных лиц в связи с выявленными недостатками, составление искового заявления в судебные и арбитражные органы и др.:

1) *систематизированное изложение недостатков в акте комплексной ревизии* – комплекс приемов обобщения результатов проведенного контроля в соответствии с правилами Единой государственной системы делопроизводства. Используются эти приемы при составлении актов комплексной ревизии, тематических проверок и обследований, докладных и служебных записок по результатам проведенного контроля;

2) *принятие решений по результатам ревизии* – 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. п.

Следовательно, метод финансово-хозяйственного контроля – это совокупность методических приемов контроля процессов расширенного воспроизводства и соблюдения его нормативно-правового регулирования в условиях рыночной экономики.

### 3.4. Тесты для самостоятельного решения

1. Каким нормативным документом регламентируется проведение инвентаризации?

- а) ПБУ 10/99;
- б) Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- в) Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

2. Что такое «инвентаризация»?

- а) проверка наличия и соблюдения правил хранения и использования имущества организации;
- б) способ бухгалтерского учета, с помощью которого выявляется недостача имущества организации;
- в) уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату;
- г) вид контроля, обеспечивающий сохранность имущества организации.

3. Распорядительный документ на создание комиссии и проведение инвентаризации может иметь три варианта названия:

- а) уведомление;
- б) распоряжение;
- в) положение;
- г) приказ;
- д) постановление.

4. При проведении инвентаризации должны соблюдаться принципы:

- а) оптимизации использования ресурсов;
- б) внезапности;
- в) наличного предъявления;
- г) материальной заинтересованности.

5. Различают виды инвентаризации в зависимости от существующих классификационных признаков, к которым относятся:

- а) содержание инвентаризации;

б) время проведения;  
в) плановость, объем совокупности объектов контроля и содержание инвентаризации.

6. Какой вид инвентаризации можно использовать при проверке наличных денежных средств?

- а) сплошной;
- б) выборочный;
- в) любой из вышеперечисленных.

7. Суммы излишков и недостач ТМЦ в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой:

- а) в бухгалтерском учете;
- б) по рыночной оценке;
- в) по фактической себестоимости.

8. Инвентаризация основных средств должна проводиться:

- а) ежегодно;
- б) один раз в 10 лет;
- в) один раз в 5 лет;
- г) один раз в 3 года.

9. Допускается ли исправление ошибок в инвентаризационных описях?

- а) да;
- б) нет.

10. Инвентаризационные описи подписывают:

- а) руководитель предприятия;
- б) главный бухгалтер предприятия;
- в) все члены инвентаризационной комиссии;
- г) материально ответственное лицо;
- д) все вышеперечисленные.

11. Какие основные документы используются при инвентаризации?

- а) расходные накладные;
- б) инвентаризационные описи, акт инвентаризации;
- в) договора о материальной ответственности.

### 3.5. Задания для самостоятельного решения

#### *Задача 3.1*

При проверке расчетов с подотчетными лицами контролер изучил следующие документы:

– список лиц, имеющих право получать средства под отчет, в котором указана фамилия системного администратора Соколова Ю. А. и срок 10 дней, на который выдаются подотчетные суммы;

– авансовый отчет от 25 июля от Соколова Ю. А. К авансовому отчету приложены товарный чек на сумму 2900 руб., в котором указано «Канцелярские товары», и чек ККМ на сумму 2900 руб.;

– расходный кассовый ордер № 22 от 5 июля на Соколова Ю. А. на сумму 2900 руб. В графе «Основание» значится «Хозяйственные расходы»;

– кассовый лист от 5 июля, где зарегистрирован расходный кассовый ордер № 22 на сумму 2900 руб. В графе «Номер кор. счета» указано – 71;

– журнал-ордер № 7. В графе «Израсходовано из подотчетных сумм» сумма 2900 руб. отнесена в дебет счета 26.

По результатам проверки контролер сделал вывод о невозможности определить производственную целесообразность расходов Соколова Ю. А. по авансовому отчету № 22 от 5 июля и констатировал факт использования денежных средств в личных целях. В акте руководителю организации предложено взыскать 2900 руб. из заработной платы Соколова Ю. А. Руководитель принял решение о необходимости внесения Соколовым Ю. А. суммы 2900 руб. в кассу организации. Соколов Ю. А. деньги в кассу внес.

Что послужило основанием для вывода о непроизводственном характере расходов? Какие замечания по этой операции необходимо отразить в акте проверки? Сделайте бухгалтерские записи по итогам проверки.



### *Задача 3.2*

При инспектировании авансового отчета руководителя производственной организации за 14–23 января, датированного 30 января отчетного года, контролер обнаружил следующие записи:

– перелет к месту командировки и обратно 12 200 руб. (авиабилеты прилагаются);

– расходы на проживание в сумме 18 200 руб. (приложен счет гостиницы);

– расходы на питание в столовой гостиницы на сумму 1800 руб. (прилагаются чеки ККМ);

– суточные в размере 6300 руб. (отметки на командировочном удостоверении соответствуют датам нахождения в командировке с 5 по 14 января). В организации имеется приказ руководителя об утверждении суточных в размере 700 руб.

Сумма командировочных расходов полностью компенсирована работнику и учтена записью: Дт 26 Кт 71 – 38 500 руб.

Выявить нарушения в учете операций и налоговые последствия. Внести исправления в учетные данные.

### *Задача 3.3*

При проверке расчетов с подотчетными лицами контролер ознакомился со следующими документами:

– авансовым отчетом от 18 мая № 25 Мазятова А. В. К авансовому отчету приложен товарный чек от 17 января на сумму 4500 руб. (в графе «Наименование ТМЦ» – калькуляторы 2 шт.). Авансовый отчет проверила и приняла бухгалтер Стрелкина С. В.;

– журналом-ордером за май № 7. В графе «Выдано в возмещение перерасхода» 29 мая Мазятову А. В. проставлена сумма 4500 руб., выданная по расходному кассовому ордеру № 23, и отнесена в дебет счета 10.

Сличив дату товарного чека и авансового отчета, контролер решил проверить записи в расходном кассовом ордере № 23.

Расходный кассовый ордер № 23 выписан на бухгалтера Стрелкину С. В., где она расписалась в получении денежных средств. В графе «Руководитель организации» нет подписи руководителя. К расходному кассовому ордеру приложено заявление

Стрелкиной С. В. с просьбой выдать под отчет денежные средства в размере 4500 руб.

Заявление содержит разрешающую резолюцию руководителя организации.

Расходный кассовый ордер № 23 зарегистрирован в кассовой книге на бухгалтера Стрелкину С. В.

В акте проверки контролер отметил хищение 4500 руб. бухгалтером Стрелкиной С. В. Бухгалтер внесла деньги в кассу.

Какие нарушения в документах создали условия для хищения? Сделайте бухгалтерские записи по итогам проверки.

## 4. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

### 4.1. Государственный контроль: субъекты и задачи

Основные задачи государственного финансового контроля:

- 1) проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета;
- 2) проверка эффективности и экономности расходования государственных средств;
- 3) проверка правильности расчета и уплаты налогов.

*Органы финансового контроля в РФ* – это государственные структуры, ответственные за соблюдение требований законодательства в определенных сферах финансовой деятельности.

Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно, когда они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

Государственный финансовый контроль осуществляется федеральными органами законодательной власти, федеральными органами исполнительной власти, в том числе специально созданными органами исполнительной власти. Поэтому субъектами государственного финансового контроля являются следующие органы и структуры (рис. 4.1).

Органы финансового контроля правомерно классифицировать на 4 основные группы (рис. 4.2).



Рис. 4.1. Субъекты государственного финансового контроля

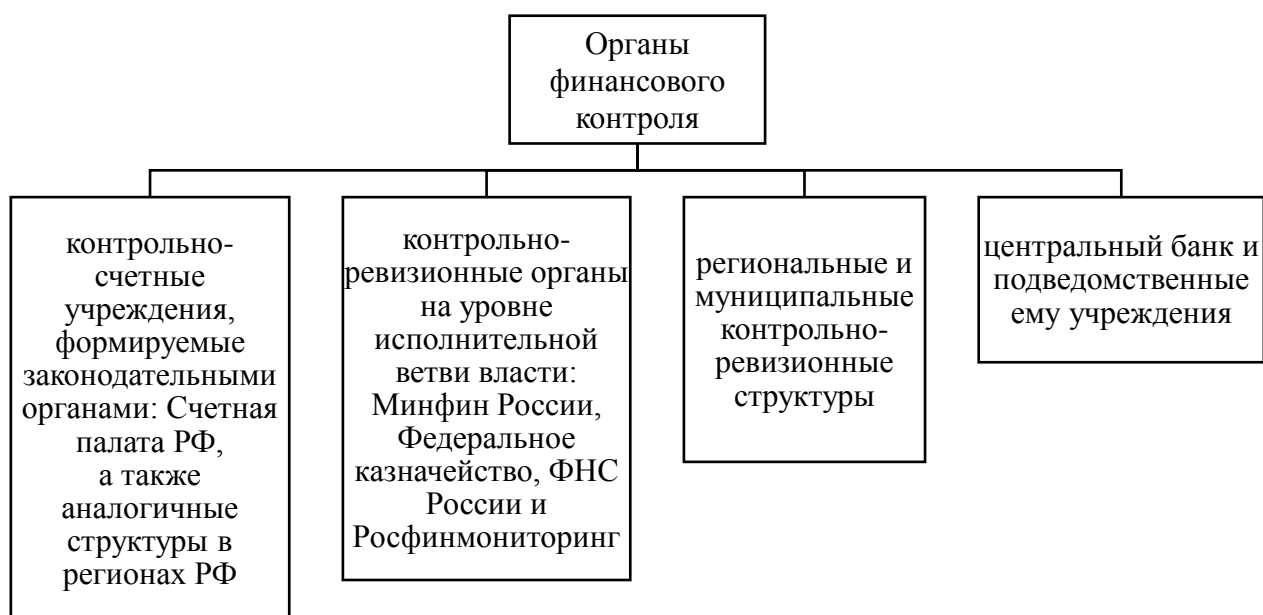


Рис. 4.2. Органы финансового контроля

**Счетная палата как орган финансового контроля.** В задачи Счетной палаты входят:

1) организация и осуществление контроля за своевременным исполнением расходных и доходных статей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов по объему, структуре и целевому назначению;

2) определение эффективности и целесообразности расходования государственных средств и использования государственного имущества (собственности);

3) оценка обоснованности доходных и расходных статей федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов;

4) финансовая экспертиза нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти: все законы направляются в Счетную палату, и Счетная палата готовит постановление о целесообразности по прибывшим законам;

5) анализ выполнения плановой деятельности, контроль за законностью движения федеральных средств в ЦБ и других кредитно-финансовых учреждениях;

6) регулярное предоставление Госдуме информации о ходе контроля.

Счетная палата состоит из коллегий (представитель, его заместитель, аудиторы, аппарат). *Аудиторы* – должностные лица, занимающиеся финансовым контролем. Председатель назначается Государственной Думой.

Счетная палата осуществляет:

1) контрольно-ревизионную деятельность;

2) экспертно-аналитическую деятельность (экспертизу);

3) информационную деятельность.

Счетная палата:

– может направлять представления по принятию мер по выявленным нарушениям, передавать материалы дела в правоохранительные органы;

– имеет право давать администрациям предприятий предписания (требования);

– имеет возможность финансирования.

По своему статусу Счетная палата РФ подотчетна только Федеральному Собранию (Государственной Думе). Основу всех контрольных мероприятий Счетной палаты РФ составляют ревизии и проверки, проводимые по месту расположения проверяемых

объектов (вне зависимости от видов и форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею, а также имеют предоставленные федеральным законодательством налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества). При проведении ревизий и проверок соответствующие должностные лица Счетной палаты РФ имеют право: беспрепятственно посещать проверяемые организации, входить в любые производственные, складские, торговые и канцелярские помещения, если иное не предусмотрено действующим законодательством; опечатывать кассы, кассовые и служебные помещения, склады и архивы, а при обнаружении подделок, подлогов, хищений и злоупотреблений изымать необходимые документы, оставляя в делах акт изъятия и копии или опись изъятых документов. В свою очередь, руководители проверяемых организаций обязаны создавать нормальные условия для работы указанных сотрудников, предоставлять им необходимые помещения, средства транспорта и связь, обеспечивать техническое обслуживание и выполнение работ по делопроизводству. Требования должностных лиц Счетной палаты РФ, связанные с исполнением ими своих служебных обязанностей, являются обязательными для проверяемых организаций, а их ответственность за достоверность результатов проводимых ими ревизий и проверок, а также за разглашение государственной или иной охраняемой законом тайны устанавливается действующим законодательством. В контрольно-ревизионной работе Счетной палаты РФ принят порядок, в соответствии с которым по итогам проведения ревизии или проверки соответствующие должностные лица составляют отчет, а при необходимости по отдельным объектам и вопросам в рамках данной ревизии или проверки оформляют промежуточные акты.

Президентский финансовый контроль реализуется через контрольное управление президента и обеспечивает контроль за деятельностью министерств и ведомств, выполняющих государственные программы развития и экономические реформы.

Управление проводит контроль исполнения федеральных законов, указов Президента РФ, подготовку информации для Президента РФ на основе проверок для предупреждения нарушений и совершенствования деятельности государственных органов исполнительной власти.

**Федеральная служба по финансовому мониторингу** (Росфинмониторинг) подчиняется Президенту РФ. Основные функции:

– по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и распространения оружия массового уничтожения, по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в этой сфере;

– функции национального центра по оценке угроз национальной безопасности, возникающих в результате совершения операций (сделок) с денежными средствами или иным имуществом, и по выработке мер противодействия этим угрозам.

Правительство РФ осуществляет контроль через систему специальных органов.

**Министерство экономического развития и торговли РФ** проводит контроль в области регулирования экономических процессов, лицензирования отдельных видов деятельности, развития государственного сектора экономики, применения государственных цен (тарифов), внешнеэкономического сотрудничества и иных направлений этой политики, обеспечивающих социально-экономический прогресс и развитие страны. Осуществляет государственное регулирование внутренней торговли, мониторинг внутренних цен, государственный контроль за соблюдением норм и правил торговли и общественного питания, качеством и безопасностью товаров народного потребления, а также непосредственно проводит ревизии и проверки организаций, находящихся в его ведении. Важным участком контрольной деятельности этого министерства является экспортный контроль.

**Министерство финансов РФ** осуществляет в пределах его компетенции государственный финансовый контроль, для чего оно выполняет следующие контрольные функции: осуществляет контроль за целевым использованием средств федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов, координирует политику федеральных органов исполнительной власти, на которые возложена ответственность за обеспечение своевременного поступления налогов и других обязательных платежей в федеральный бюджет; участвует в разработке порядка и проведении контроля за поступлением доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности; осуществляет контроль за обеспечением платежеспособности страховых организаций и надзор за их деятельностью; организует

и проводит пробный надзор и государственный контроль за операциями с драгоценными металлами и драгоценными камнями; участвует в разработке единой политики в области аудита и организует контроль за качеством проведения аудиторских проверок; проводит комплексные ревизии и тематические проверки поступления и расходования средств федерального бюджета; осуществляет документальные ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций по заданиям правоохранительных органов, а также по обращениям органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Для реализации этих задач и функций Министерство финансов РФ наделено необходимыми правами и имеет в своем составе соответствующие подразделения, среди которых Департамент государственного регулирования финансового контроля, аудита и бухгалтерского учета, а также федеральные службы финансово-бюджетного надзора, страхового надзора по финансовому мониторингу, Федеральное казначейство, Федеральная налоговая служба, имеющие свои территориальные подразделения в субъектах РФ, что позволяет им оперативно выполнять возложенные на них функции на территории всей страны.

При выполнении контрольных функций соответствующие должностные лица Министерства финансов РФ имеют право: запрашивать у всех проверяемых государственных органов и хозяйствующих субъектов данные, необходимые для осуществления контроля за целевым расходованием средств федерального бюджета и внебюджетных фондов; проверять в них денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы и другие документы, наличие денежных сумм и ценных бумаг, наличие и правильность расходования материальных ценностей, а также получать объяснения должностных лиц и необходимые справки по вопросам, возникающим при проведении ревизий и проверок; получать от соответствующих организаций справки и копии документов по операциям и расчетам с ревизуемыми организациями; принимать в ходе ревизий и проверок совместно с руководителями ревизуемых организаций необходимые меры к устранению выявленных нарушений, а также давать им указания об устранении вскрытых нарушений; при выявлении фактов хищения денежных средств и материальных ценностей, злоупотреблений и иных аналогичных нарушений ставить вопрос об отстранении от работы должностных



лиц, виновных в этих нарушениях, с передачей необходимых материалов следственным органам; вносить в необходимых случаях предложения об ограничении, приостановлении и прекращении финансирования из федерального бюджета организаций, допустивших нецелевое использование ими бюджетных средств и не представивших в установленные сроки отчетность об их расходовании. Свои контрольные полномочия Министерство финансов РФ и находящиеся в его ведении федеральные службы осуществляют в соответствии с положениями о них, утверждаемыми Правительством РФ.

**Федеральная налоговая служба** в виде управлений по субъектам РФ, межрегиональных, межрайонных и городских инспекций составляет единую систему налоговых органов страны. На нее возложены следующие контрольные функции: взимание налогов, государственный контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды. В соответствии со ст. 31 Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе: требовать от налогоплательщиков документы по установленным формам, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов и сборов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность их исчисления и своевременность уплаты; проводить налоговые проверки; проводить в установленном порядке выемку документов при проведении налоговых проверок, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений; вызывать на основании письменного уведомления налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой ими налогов.

**Федеральная таможенная служба** выполняет следующие основные функции экономического контроля:

- таможенное оформление и таможенный контроль в целях ускорения товарооборота через таможенную границу РФ;
- взимание таможенных пошлин, налогов, компенсационных пошлин, таможенных сборов;
- проверка правильности исчисления и своевременности уплаты пошлин, налогов и сборов;
- принятие мер по их принудительному взиманию;
- обеспечение соблюдения порядка перемещения товаров через границу, включая установленные запреты и ограничения на их перемещение;

- борьба с контрабандой и преступлениями, административными правонарушениями в сфере таможенного дела;
- осуществление валютного контроля операций, связанных с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу;
- ведение таможенной статистики внешней торговли.

**Федеральное казначейство** обладает следующими полномочиями (правами):

- проверять денежные документы, регистры, бухгалтерский учет, отчеты, планы, сметы и иные документы, связанные с заключением, перечислением и использованием средств федерального бюджета;

- получать от финансово-кредитных учреждений справки о состоянии счетов предприятий и учреждений, использовании средств федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов;

- требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых органов установления, выявления нарушений в порядке исполнения бюджета;

- приостанавливать операции по счетам контрольных предприятий и учреждений в случае непредоставления в органы федерального казначейства финансовой документации, связанной с использованием средств федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов;

- на основе письменного постановления должностных лиц казначейства изымать данные, свидетельствующие о нарушении финансовой дисциплины;

- взыскивать в бесспорном порядке бюджетные средства, используемые не по целевому назначению, с наложением штрафа в размере действующей учредительной ставки ЦБ.

**Федеральная антимонопольная служба** подчиняется Правительству РФ. Основные ее функции:

- контроль и надзор за соблюдением законодательства в сфере конкуренции на товарных рынках;

- защита конкуренции на рынке финансовых услуг;

- деятельность субъектов естественных монополий и рекламы.

**Банк России как контрольный финансовый орган.** ЦБ РФ осуществляет финансовый контроль в сфере денежно-кредитных отношений, расчетов, оборота российского рубля и иностранных валют. Главные функции Банка России:

- защита рубля от валютных колебаний, обеспечение его достаточной покупательной способности;
- повышение эффективности работы российских банков;
- обеспечение эффективной работы платежных систем, функционирующих в РФ;
- выдача кредитов частным кредитно-финансовым организациям;
- регистрация новых банков, выдача и аннулирование банковских лицензий;
- внедрение регламентов осуществления банковских операций.

Ключевые задачи, решаемые ЦБ РФ в рамках финансового контроля и сопутствующих ему видов деятельности:

- разработка эффективных алгоритмов денежно-кредитной политики;
- обеспечение достаточной эмиссии наличных денежных средств, организация их корректного обращения;
- выработка сбалансированной политики в части определения величины ключевой ставки;
- разработка норм, направленных на повышение эффективности расчетов в рамках различных платежных систем;
- моделирование экономических процессов, являющихся фактором государственной денежно-кредитной политики.

Осуществляя финансовый контроль, Банк России стимулирует выполнение участниками денежно-кредитных отношений предписаний, содержащихся в положениях федеральных законов, а также нормативно-правовых актов, издаваемых конкретными ведомствами и самим ЦБ РФ.

Эффективный финансовый контроль ЦБ – один из ключевых факторов успешного выполнения отмеченных функций ведомства, т. к. многие из решений, принятых главным банком государства, требуют корректной реализации уже на уровне частных кредитно-финансовых учреждений. Задача ЦБ – проследить, насколько деятельность банков соответствует данному критерию.

Полезно будет также рассмотреть и такой важный аспект, как осуществление ЦБ РФ финансового контроля в сегментах бизнеса, не связанных с кредитными отношениями. До 2013 г. эти контрольные функции выполняло другое ведомство – Федеральная служба по финансовым рынкам. Однако данная структура была упразднена, и полномочия в соответствующей области получил ЦБ.

Некредитные финансовые отношения осуществляются в таких сферах, как:

- страховой бизнес;
- рынок ценных бумаг;
- рынок паевых инвестиционных фондов;
- рынок негосударственных пенсионных фондов;
- товарные биржи;
- рынок услуг кредитных бюро;
- рынок жилищных кооперативов;
- рынок электронных платежных систем;
- рынок микрокредитования.

Деятельность организаций, относящихся к отмеченным сегментам, может потребовать проверок на предмет соответствия не только финансовому законодательству, но и нормам гражданского, налогового права. В этом смысле ЦБ РФ может разделять полномочия по осуществлению мониторинга перечисленных выше структур с другими компетентными органами финансового контроля, такими как ФНС России.

**Судебные и правоохранительные органы** (Верховный суд РФ, Прокуратура РФ, Министерство юстиции РФ, Министерство внутренних дел РФ, Высший Арбитражный суд РФ и их территориальные органы) проводят систематический контроль за соблюдением всеми звеньями экономики и отдельными лицами действующего законодательства, осуществляют проверки состояния исполнения законов, выявляют факты их нарушения, виновных лиц и сумму материального ущерба, принимают меры по привлечению виновных лиц к установленной законом ответственности и возмещению причиненного материального ущерба.

**Органы специализированного государственного контроля** осуществляют проверку соблюдения всеми организациями, учреждениями действующего законодательства и установленного порядка организации и ведения хозяйственных операций, входящих в их компетенцию. К таким органам относятся разного рода государственные инспекции (Госавтоинспекция, Государственная инспекция по охране природы, Государственная пожарная инспекция, Государственная санитарная инспекция, Государственная рыбная охрана, Государственная лесная охрана и т. д.).

**Отраслевые министерства и ведомства** обязаны осуществлять финансовый контроль за целевым использованием бюджетных

средств и своевременностью их возврата, а также за представлением соответствующей отчетности. Наряду с этим в пределах своей компетенции они осуществляют контроль за соблюдением законодательства и нормативных актов, регулирующих соответствующие сферы деятельности.

*Государственные органы субъектов РФ и муниципальные органы местного самоуправления* осуществляют аналогичные функции экономического контроля в пределах своих полномочий исходя из конституционного принципа разграничения государственной власти РФ, субъектов РФ и местного самоуправления. При этом по предметам ведения РФ соответствующие контрольные функции на территории субъектов РФ выполняют федеральные органы, а по предметам совместного ведения – в порядке, установленном соответствующим законодательством.

#### **4.2. Контрольные вопросы**

1. Каковы задачи государственного финансового контроля?
2. Перечислите субъекты государственного финансового контроля.
3. Какие задачи решает Счетная палата?
4. Каковы функции Федеральной службы по финансовому мониторингу?
5. Какие органы относятся к органам специализированного государственного контроля?

## 5. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

### 5.1. Внутренний контроль: понятие и объекты

*Внутренний контроль* выступает составной частью системы управления и осуществляется как непосредственно руководством, так и специальными контрольными службами или привлеченными специализированными организациями. Внутренний контроль может осуществляться собственником (путем создания ревизионных комиссий или на договорной основе) и исполнительным органом путем создания специальной службы внутреннего контроля (аудита) либо управленческим персоналом.

В последнем случае такой контроль нередко называют управленческим, рассматривая его по аналогии с управленческим учетом одним из средств решения управленческих задач каждого юридического лица или индивидуального предпринимателя.

С развитием рыночных отношений в нашей стране внутренний контроль будет играть все более возрастающую роль, становясь неотъемлемым средством руководства бизнесом и благодаря этому распространяясь на все бизнес-процессы.

Вопрос создания и эффективной работы специализированных служб внутреннего контроля является актуальным в силу ряда причин:

- укрупнение бизнеса: создание филиалов, обособленных подразделений;
- диверсификация бизнеса;
- увеличение количества сделок;
- давление внешней среды (усиление кризисных явлений).

*Внутренний контроль* – это процесс, направленный на достижение целей компании и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений.

С точки зрения учетной системы внутренний контроль – это структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов компании и надежности бухгалтерских записей.

Элементы системы внутреннего контроля:

- организация: простая организационная структура с понятными линиями подчиненности, разграничением функционала, возможность быстрого реагирования на изменения внешней среды и внутренних

факторов, четкая ответственность на каждом уровне, периодическая оценка результатов работы сотрудников;

– политика: утверждается руководством, издается в письменном виде, доводится до сведения сотрудников, периодически пересматривается и обновляется;

– процедуры: обеспечение разграничения критических функций, просты и понятны, без дублирования, периодически пересматриваются и обновляются;

– персонал: оценка личных качеств при приеме на работу, тренинги и курсы, четкое определение роли и ответственности;

– учет: ведется по организационным подразделениям компании в соответствии с требованиями;

– отчетность: отчеты своевременны, просты и последовательны, без дублирования информации;

– бюджеты: инструмент анализа достижения целей, служат для координации деятельности различных структурных подразделений.

Объекты внутреннего контроля представлены в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Объекты внутреннего контроля

Объекты	Функции
Снабженческо-сбытовая политика	контроль поддержания сбытовой сети, рекламы, закупок, поставок
Производственная политика	минимизация издержек производства, создание новых видов продукции, новых проектов, мониторинг конкурентоспособности
Ценовая политика	контроль ценообразования, объемов продаж, уровня прибыли
Финансовая политика	контроль денежных потоков, платежной дисциплины, выполнения бюджетных показателей
Инвестиционная политика	контроль эффективности инвестиционных проектов
Кадровая политика	контроль привлекаемых кадров, мониторинг квалификации, контроль системы оплаты труда
Учетная политика	контроль соблюдения требований в области бухгалтерского учета

Нормативно-правовое обеспечение системы внутреннего контроля:

*1 уровень. Международные требования:*

1. Концепция COSO 1992 г. Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission.

COSO разработал общую модель внутреннего контроля (далее – СВК), в сравнении с которой компании и организации могут оценить собственные системы управления.

СВК на основе COSO обладает следующими признаками:

- СВК должна быть задокументирована;
- СВК должна эффективно функционировать;
- процедуры оценки СВК должны действовать регулярно.

2. Международные стандарты внутреннего аудита.

*2 уровень. Регламентация внутреннего контроля в РФ:*

1. Законодательная регламентация внутреннего контроля в РФ установлена:

- в зависимости от вида деятельности (для кредитных страховых, негосударственных пенсионных фондов и т. д.);
- в зависимости от организационно-правовой формы;
- в зависимости от характера операций (для физических и юридических лиц);
- для организаций, подлежащих обязательному аудиту.

2. Профессиональная регламентация представлена в виде некоммерческого партнерства – Института внутренних аудиторов (ИВА).

*3 уровень. Внутрифирменные регламенты.*

Состав и содержание регламентирующих внутренних документов зависит от формы системы внутреннего контроля.

Рассмотрим общие принципы построения системы внутреннего контроля на предприятии:

- определение формы системы внутреннего контроля: распределение функций и полномочий (внутренними службами, аутсорсинг, создание специального органа внутреннего контроля);
- принятие решения о создании специального органа по системе внутреннего контроля;
- разработка регламентирующих документов по отдельным аспектам контрольных процессов (антикоррупционная политика предприятия, порядок проведения внутреннего аудита филиалов и подразделений и т. д.).



## 5.2. Тесты для самостоятельного решения

1. Система внутрихозяйственного контроля организации включает три основных элемента:

- а) среду контроля, учетную систему и процедуры контроля;
- б) учетную систему;
- в) предварительный, текущий, последующий контроль.

2. Внутренний контроль может осуществляться:

- а) внешним аудитором;
- б) отдельными сотрудниками организации (менеджерами, бухгалтерами, экономистами);
- в) службой внутреннего аудита.

3. Для каждого предприятия, независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, величины и отраслевой принадлежности, обязательным является:

- а) внутренний контроль;
- б) внешний государственный контроль;
- в) ревизионная комиссия.

4. С документами внутреннего контроля имеют право знакомиться:

- а) все работники организации;
- б) только управленческий персонал организации;
- в) внешние аудиторы.

5. Кем избирается ревизионная комиссия (ревизор):

- а) только руководством организации;
- б) бухгалтерией организации;
- в) общим собранием акционеров для контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества.

6. В чьих интересах осуществляет свою работу ревизионная комиссия?

- а) всех работников организации;
- б) руководства организации;
- в) в интересах собственников организации.

7. В чьих интересах осуществляет свою работу внутренний аудит?

- а) собственников организации;
- б) руководства организации;
- в) главного бухгалтера.

8. Какова цель внутреннего контроля?

а) консультирование;

б) обеспечение сохранности активов и документов, т. е. предотвращение фактов хищения, порчи, нецелевого и неэффективного использования имущества;

в) ведение бухгалтерского учета.

9. Целью работы внешнего аудитора является:

а) оценка степени влияния выявленных ошибок и искажений на достоверность бухгалтерской отчетности клиента;

б) сбор данных о предмете контроля;

в) проверка системы бухгалтерского учета организации.

10. Внутренний контроль в организации выполняет такие основные функции:

а) проверка соответствия действующим нормативно-законодательным актам и учредительным документам существующей в организации системы внутреннего контроля;

б) составление отчетности;

в) контрольная проверка правильности оценки имущества, его состояния и наличия, а также эффективность его использования.

## 6. РЕВИЗИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЯ

### 6.1. Сущность ревизии, цель и задачи

*Ревизия* представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством РФ и нормативными актами установлена ответственность за их осуществление.

Ревизия – составная часть системы управленческого контроля, призванная установить законность, достоверность, целесообразность и экономическую эффективность совершенных хозяйственных операций.

В словосочетании «контроль и ревизия» первое понятие является общим и абстрактным, а второе – частным и конкретным. Если экономический контроль связан со всеобщим регулированием общественных отношений, то ревизия выступает всегда конкретной формой такого регулирования как в пространстве, так и во времени.

Ревизия – форма последующего контроля, представляющая собой систему взаимосвязанных документальных и фактических приемов контроля.

*Цель ревизии* – осуществление контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества и обязательствами, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

*Объекты ревизии* – все государственные органы (в том числе их аппараты) и учреждения в Российской Федерации, государственные внебюджетные фонды, а также органы местного самоуправления, предприятия, организации, банки, страховые компании и другие финансово-кредитные учреждения, союзы, ассоциации и иные объединения (независимо от видов и форм собственности), если они получают, перечисляют и используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею, а также имеют предоставленные федеральным

законодательством или федеральными органами государственной власти налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества.

*Задачи ревизии:*

- обеспечение финансовой дисциплины;
- экономное и целевое использование бюджетных средств;
- выявление резервов роста доходной базы бюджета и собираемости налогов;
- сохранность материальных и финансовых ресурсов, их эффективное использование;
- своевременное и правильное прохождение всех этапов бюджетного процесса и сметного финансирования;
- проверка законности совершаемых субъектом хозяйствования хозяйственных и финансовых операций;
- правильность ведения бухгалтерского учета, составления отчетности;
- пресечение фактов бесхозяйственности, расточительности и других видов нарушений, а также принятие мер по возмещению причиненного ущерба;
- выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности субъекта хозяйствования.

Основной задачей ревизии является проверка финансово-хозяйственной деятельности организации по следующим направлениям:

- соответствие осуществляемой деятельности организации учредительным документам;
- обоснованность расчетов сметным назначениям;
- исполнение смет расходов;
- использование бюджетных средств по целевому назначению;
- обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;
- обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;
- соблюдение финансовой дисциплины и правильность ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций;
- полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;

- операции с основными средствами и нематериальными активами;
- операции, связанные с инвестициями;
- расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;
- обоснованность произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера;
- формирование финансовых результатов и их распределение.

Благодаря ревизии регулярно осуществляется контрольная функция государства как собственника государственного бюджета и других экономических ресурсов. К ней все чаще прибегают учредители, инвесторы и иные собственники бизнеса, а также исполнительные органы хозяйствующих субъектов, что особенно характерно для деятельности контрольно-ревизионных комиссий и аудиторских союзов в системе сельскохозяйственной и потребительской кооперации. Результаты ревизий в обязательном порядке подлежат широкой огласке и обсуждению в коллективе проверяемой организации.

Ревизии осуществляются специальными контрольно-ревизионными органами (контрольно-счетными палатами, контрольно-ревизионными управлениями, отделами, комиссиями), работники которых имеют, как правило, специальную подготовку, что обеспечивает реализацию принципа действенности и эффективности экономического контроля. Это относится как к государственному штатному контрольно-ревизионному аппарату, так и к ревизионным комиссиям хозяйственных обществ, кооперативных и общественных организаций, поскольку в стране действует специальная система подготовки и повышения квалификации всех контрольно-ревизионных кадров.

В ходе проведения ревизий широко сочетаются все приемы и способы фактического и документального контроля, что позволяет изучать проверяемые вопросы и тем самым успешно решать задачи экономического контроля.

## **6.2. Виды ревизий**

В теории и практике контрольно-ревизионной деятельности различают несколько видов ревизий, которые принято классифицировать по определенным признакам.

В зависимости от органов, осуществляющих ревизии, их подразделяют на:

– *вневедомственные ревизии* – проводятся органами государственного контроля (Счетной палатой РФ, Министерством финансов РФ, Федеральной налоговой службой), которые наделены контрольными правами по отношению к предприятиям (организациям, учреждениям) всех отраслей экономики независимо от их ведомственной подчиненности;

– *ведомственные ревизии* – проводятся контрольно-ревизионным аппаратом вышестоящих органов в подведомственных им организациях (предприятиях, учреждениях);

– *внутрихозяйственные ревизии* – проводятся работниками предприятий, которые контролируют деятельность внутренних структурных подразделений, не имеющих юридической самостоятельности.

По времени проведения различают ревизии:

– *предварительные* – проводятся до совершения проверяемых хозяйственных операций и направлены на предупреждение нарушений законности или неэффективного использования средств организации. Предварительной ревизии могут подвергаться различного рода договоры и соглашения на стадии преддоговорного спора, хозяйственные решения до начала их исполнения;

– *текущие* – проводятся в ходе совершения проверяемых хозяйственных операций, что позволяет своевременно выявить и устранить различного рода нарушения или недостатки. Посредством текущих ревизий выявляются: полнота оприходования готовой продукции, сохранность имущества, реальность объемов выполненных работ;

– *последующие* – осуществляются после совершения проверяемых хозяйственных операций. При последующих ревизиях в наиболее полной мере изучаются все стороны хозяйственно-финансовой деятельности организаций и учреждений.

В зависимости от источника контрольных данных различают ревизии:

– *фактические* – проводятся преимущественно по данным осмотра объектов в натуре и направлены на выявление законности и целесообразности использования экономических ресурсов, как правило, в ходе осуществления хозяйственных операций;

– *документальные* – проводятся по документальным данным и представляют собой обычно форму последующего контроля. Вместе с тем используются также и данные фактического осмотра объектов в натуре, что существенно повышает эффективность контрольно-ревизионной работы;

– *смешанные* – характеризуются сочетанием использования фактических и документальных контрольных данных, что и обуславливает наибольшую распространенность данного вида ревизии.

По организационному признаку ревизии подразделяются на:

– *плановые* – осуществляются по заранее разработанному и утвержденному плану;

– *внеплановые* – проводятся в сроки, не предусмотренные утвержденным планом, и в силу возникшей необходимости (при наличии данных о налоговых, бюджетных нарушениях, злоупотреблениях, а также по требованию представительных органов власти, правоохранительных и других властных органов);

– *перманентные* – проводятся непрерывно контрольно-ревизионным аппаратом организации в структурных подразделениях.

По объему вопросов и в зависимости от цели проведения ревизии бывают:

– *полные* – охватывают все стороны хозяйственно-финансовой деятельности организации и направлены на выявление общего состояния производственной и финансовой устойчивости, сохранности и использования средств организации. Полные ревизии хотя и трудоемки, но более действенны и играют важную роль в выявлении и предупреждении фактов незаконного и нерационального использования имеющегося имущества;

– *частичные* – заключаются в проверке отдельных сторон хозяйственно-финансовой деятельности ревизуемой организации. Эти ревизии являются, как правило, внеплановыми и проводятся обычно по инициативе собственников хозяйствующих субъектов;

– *тематические* – проводятся тогда, когда проверяются отдельные стороны деятельности организации, отрасли. Такие ревизии позволяют вовремя выявить и устранить однородные нарушения и недостатки, допускаемые в хозяйственно-финансовой деятельности многих организаций.

По охвату единичных объектов контроля ревизии делятся на:

– *сплошные* – характеризуются изучением всех объектов контроля путем сплошной проверки;

– *выборочные* – предполагают проверку хозяйственных операций и документов за отдельные периоды времени или же какую-то часть документов;

– *комбинированные* – заключаются в использовании при их проведении как сплошных, так и выборочных проверок отдельных хозяйственных операций.

По глубине проведения выделяются ревизии:

– *сквозные* – характеризуются проверкой объектов контроля на всех этапах движения, начиная от структурных подразделений и кончая органами хозяйственного управления организации;

– *локальные* – подвергаются проверке, как правило, отдельные учреждения и ведомства, виды целевых адресных программ и т. д.

По составу специалистов, осуществляющих ревизии, делятся на:

– *комплексные* – проводятся специалистами различных профессий с целью наиболее полной оценки деятельности организации и поиска резервов улучшения как производственной, так и финансовой деятельности организации;

– *некомплексные* – осуществляются контролерами учетного и финансовых профилей и предусматривают проверку финансовой деятельности организаций. Такие ревизии не позволяют в полной мере выявить состояние ведения производства, уровень внедрения достижений научно-технического прогресса и передовых технологий.

В зависимости от способа финансирования различают ревизии за счет:

– бюджета субъектов РФ;

– средств проверяемого экономического субъекта;

– внебюджетных источников;

– общественных, неправительственных организаций, иностранных инвесторов.

### **6.3. Документальный и фактический контроль при проведении ревизии**

Системность в ревизии достигается комбинированным использованием различных способов и приемов логического и математического, документального и фактического контроля.

Существуют две группы методов документального контроля (табл. 6.1).



## Методы документального контроля

Методы	Содержание
1	2
Методы формально-правовой проверки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– проверка соблюдения правил составления, полноты и подлинности оформления документов;</li> <li>– сопоставление учетных и отчетных показателей с показателями бизнес-планов и установленными нормативами;</li> <li>– проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, т. е. проверка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам;</li> <li>– проверка арифметических расчетов – перерасчет, т. е. арифметический контроль</li> </ul>
Методы проверки реальности (достоверности) отраженных в документах обстоятельств и процессов	<ul style="list-style-type: none"> <li>– сопоставление данных документов, отражающих операции с данными документами, которые являлись основанием для этих операций;</li> <li>– получение письменного подтверждения от третьих лиц о реальности остатков на счетах денежных средств, счетах расчетов и др.;</li> <li>– проверка записей в регистрах бухгалтерского учета и отчетности, правильности корреспонденции счетов;</li> <li>– аналитические процедуры (самостоятельно осуществляемые ревизором расчеты, часто значительные по объему);</li> <li>– прослеживание, т. е. проверяющий исследует некоторые первичные документы, проверяет отражение их данных в регистрах аналитического и синтетического учета, находит заключительную корреспонденцию и убеждается в правильности (неправильности) отражения в учете соответствующей операции;</li> <li>– специальные методы (встречная проверка, взаимная проверка, контрольное сличение, восстановление натурально-стоимостного учета, логическое исследование хозяйственных операций);</li> <li>– подготовка альтернативных балансов, как промежуточных (сырья, материалов, выхода продукции), так и заключительного</li> </ul>

1	2
<p>Приемы проверки отдельного документа (формальная проверка, арифметическая проверка, нормативно-правовая проверка, проверка на действительность хозяйственной операции)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– формальная проверка, т. е. визуальная проверка документов: проверка правильности заполнения реквизитов, отсутствия неоговоренных исправлений, наличия и подлинности тех реквизитов, которые предусмотрены для данного типа документов;</li> <li>– арифметическая проверка предполагает пересчет итоговых результатов, взаимоувязки начислений и удержаний и т. д.;</li> <li>– нормативно-правовая проверка подразумевает проверку соблюдения различных нормативов, инструкций, положений</li> </ul>
<p>Приемы проверки нескольких документов по однотипным или взаимосвязанным хозяйственным операциям (встречная проверка, взаимная сверка)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– встречная проверка представляет собой сопоставление двух различных вариантов одного и того же документа, а также учетных регистров, которые находятся в двух различных организациях либо в двух различных подразделениях одного и того же предприятия (позволяет выявить: излишнее списание товарно-материальных ценностей, денежных средств, присвоение выручки от реализации продукции, работ и услуг);</li> <li>– взаимная сверка – сопоставление различных по своему наименованию и характеру документов, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций (позволяет выявить: создание неучтенных излишков готовой продукции, сырья, материалов, необоснованного начисления и выплаты заработной платы и др.)</li> </ul>
<p>Приемы проверки системных бухгалтерских записей (контрольное сличение, восстановление количественно-суммового учета, хронологическая проверка товарно-материальных ценностей и денежных средств, сканирование, подготовка альтернативного баланса)</p>	<p>– контрольное сличение – проверка главным образом количественной информации о движении однородных ценностей за межинвентаризационный период. Особенности контрольного сличения позволяют выявить злоупотребления персонала, которые связаны: с созданием неучтенных излишков отдельных видов ТМЦ; с сокрытием части выручки, полученной от населения за реализацию и др.;</p>

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– хронологическая проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств заключается в том, что их остатки определяют не только на дату той или иной инвентаризации, но при необходимости – на каждую дату (на конец каждого дня) любого межинвентаризационного периода;</li> <li>– сканирование, т. е. просмотр первичных документов и отчетов, составленных на их основе материально ответственными лицами за ряд смежных периодов;</li> <li>– прослеживание – прием, при котором анализируется первичный документ, устанавливается его реальность, правильность обработки, переноса в учетный регистр и обоснованность бухгалтерской записи;</li> <li>– подготовка альтернативного баланса – позволяет выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов, выхода продукции и тем самым убедиться в достоверности исчисленного финансового результата</li> </ul>

Методы фактического контроля представлены в табл. 6.2.

Таблица 6.2

## Методы фактического контроля

Методы	Содержание
1	2
Инвентаризация	<p>Данный способ представляет собой фактическую проверку наличия товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также контроля за их сохранением. Большинство случаев недостатков, краж, растрат обнаруживается с помощью инвентаризации</p>
Осмотр	<p>Этот методический прием довольно часто применяется материально ответственными лицами, например при принятии товарно-материальных ценностей, при осмотре места хранения ТМЦ, незавершенного строительства. Результаты осмотра сопоставляются с нормативными требованиями, содержанием хозяйственных договоров, бухгалтерских документов и записей с последующей корректировкой</p>

1	2
Обследование	Непосредственное изучение компетентными работниками определенных объектов хозяйственной системы (состояние складского хозяйства, наличие охраны, сигнализации, исправность весоизмерительных приборов). Для обследования чаще привлекаются работники правоохранительных или финансовых органов, а также специалисты
Контрольный запуск сырья	Контрольный запуск сырья в производство или контрольный раскрой материалов осуществляется с целью проверки сырья и материалов в производстве, выхода готовой продукции, отходов производства, производительности оснащения, а также установления реальности разработки и применения норм расходования сырья и материалов, топлива и т. п. Этот способ контроля фактического расходования является эффективным средством выявления случаев необоснованного списания сырья и материалов на производство продукции как по завышенным нормам, так и свыше установленных норм. Результаты контрольного запуска оформляются актом, который подписывают ревизор, технолог и работники организации
Лабораторный анализ качества сырья, материалов и готовой продукции	Целью является уточнение существенных характеристик сырья, материалов и готовой продукции и получение на этой основе качественно новой информации

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

1) излишек имущества приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;

2) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства, сверх норм — на счет виновных лиц, а если виновные не установлены — на финансовые результаты организации.

**Проверка объемов выполненных работ.** Фактический объем выполненных работ на отдельных участках сопоставляется с объемом работ, оформленных документами, на основании которых осуществлены начисления заработной платы и списания материалов, а также с объемом работ, предусмотренных проектно-сметной, нормативной и технологической документацией. Кроме того, с помощью контрольного обмера можно установить факты завышения выполненных

работ. При выявлении завышенной стоимости выполненных работ не допускается зачет стоимости выполненных, но не включенных в акты приемки работ. По результатам контрольного обмера ревизор составляет акт и сведение перерасчета стоимости работ. Эти документы подписывают ревизоры, представители заказчика и подрядчика.

***Получение устных и письменных объяснений, справок и ответов на заранее разработанные анкеты.*** Письменные объяснения материально ответственных и должностных лиц нужны для выявления причин допущенных нарушений и виновных лиц. Объяснения оказывают содействие вспомогательному выяснению обстоятельств и условий нарушений и недостатков, реальности хозяйственных операций и достоверности фактов злоупотреблений.

***Контрольная покупка*** – специальный, по особой программе организованный методический прием фактического контроля, потенциально позволяющий определить правильность и законность отпуска товаров покупателям и расчетов с ними в условиях непосредственного совершения указанных хозяйственных операций. Контрольная покупка призвана способствовать выявлению и документальной фиксации фактов обмана покупателей, нарушения лицензионных правил торговли и др.

Существенно повышает эффективность контроля знание и умение применения основных методов и приемов. Все хозяйственные операции и факты хозяйственной жизни у экономических субъектов должны быть документированы.

***Документ*** (от лат. «поучительный пример, свидетельство, доказательство») – это письменное свидетельство с заполнением необходимых реквизитов, придающих ему доказательную юридическую силу. Именно документ – основа информационной системы предприятия.

Документы имеют важное практическое, юридическое, контрольно-аналитическое, организационно-управленческое и экономическое значение.

Практическое значение документов в оперативно-хозяйственной деятельности заключается в том, что в них правильно и своевременно регистрируются все распорядительные и исполнительные действия, например отпуск материальных ценностей со склада в производство, выплата из кассы наличных денег, акцептование счетов поставщиков и перечисление денежных средств с расчетных счетов и др.

Документы служат доказательством, подтверждающим поступление и расходование ценностей. Они подтверждают достоверность и точность данных счетов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, помогают выявлять возможные ошибки в бухгалтерских записях.

Юридическое значение документов заключается в том, что они обеспечивают доказательное обоснование показателей бухгалтерского учета и отчетности, устанавливают ответственность исполнителей за произведенные хозяйственные операции. Документы или данные документов используются в качестве получения аудиторских доказательств для составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а также в качестве свидетельств при разрешении хозяйственных и судебных споров, возникающих между организациями или между организацией и органами налогового контроля за налоговые правонарушения и др. Судебные органы и арбитраж признают за документами юридическую силу письменного свидетельства в том случае, когда они составлены своевременно и оформлены надлежащим образом.

Контрольно-аналитическое значение документов заключается в том, что они служат источником контрольных данных при осуществлении внутривозвратного контроля за движением имущества с целью установления законности и экономической целесообразности хозяйственных операций. Кроме того, документы являются источником получения аудиторских доказательств для внешних аудиторов при проведении ими как обязательных аудиторских проверок, так и инициативных с целью обоснованного решения целей и задач аудита, обусловленных предметом договора между экономическим субъектом и аудиторской организацией. Документы служат также основанием проведения и источником информации контроля и ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы по определению суда или следственных органов.

Документы имеют важное значение для анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности с целью выявления причин и виновников недостатков, потерь материальных и денежных средств, непроизводительных (холостых) расходов, а также выявления внутренних неиспользованных (скрытых) резервов и их мобилизации в производство.

В процессе оформления и обработки документов осуществляется самоконтроль за соблюдением расчетно-платежной

и кредитной дисциплины, за экономным и рациональным расходованием материальных и трудовых ресурсов в первичных подразделениях организации.

Организационно-управленческое значение документов заключается в том, что они являются основным поставщиком оперативной информации для принятия организационных и управленческих решений для регулирования технологических процессов и др. с целью повышения эффективности производств. Путем системного использования информации, носителем которой являются бухгалтерские документы, на всех иерархических уровнях управления в организации можно добиваться взаимодействия всех функций управления (учета, планирования, прогнозирования, контроля, анализа, регулирования) и всех систем хозяйственного механизма для достижения намеченных экономических показателей и получения максимума прибыли от данной деятельности.

Данные первичных документов используются для определения важных экономических и производственных показателей, например производительности труда, фондоотдачи, материалоотдачи и др. по отдельным видам производства продукции.

Первичные документы проверяют по форме (полнота и правильность оформления и заполнения реквизитов), по смыслу (законность операции, логическая увязка с отдельными показателями) и с арифметической точки зрения (правильность цен, наценок, сделанных вычислений, таксировка, подсчеты).

По качественным признакам документы бывают:

1) *доброкачественные* – это те документы, которые соответствуют следующим перечисленным критериям:

– формальный критерий – любой доброкачественный документ должен быть составлен по определенной форме и содержать все необходимые реквизиты. В РФ широко используются типовые межведомственные формы различных первичных документов;

– критерий законности – хозяйственные операции, отраженные в документе, должны быть законны по своему содержанию и быть санкционированными в установленном порядке ответственными должностными лицами. Контроль за соответствием осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ должен обеспечивать главный бухгалтер;

– критерий действительности – документ должен отражать содержание именно той хозяйственной операции, для которой он был

создан, причем отражать это содержание в неискаженном виде относительно объемов, даты, участвующих в хозяйственной операции сторон и лиц и т. д.;

– критерий реальности совершенных операций.

2) *недоброкачественные* – те документы, которые не отвечают хотя бы одному из перечисленных критериев, а также отражают осуществленную операцию в искаженном виде и содержат фальшивые факты: например, наряды, где указаны завышенные объем выполненных строительно-монтажных работ и единичные расценки, тарифы, разряды и т. п. При этом документ, которого фактически нет, выдается за существующий, считается фиктивным.

Различают:

– документы недоброкачественные по форме – отражают реальные хозяйственные операции в неискаженном виде и объеме, но могут быть неправильно оформленными или недооформленными;

– документы недоброкачественные по существу, т. е. содержащие такую информацию, которая в конечном счете оказывает существенное воздействие на достоверность финансовых результатов.

Экономическое значение документов заключается также в том, что они играют важную роль в укреплении хозяйственного расчета в организации и в ее отдельных центрах ответственности, базирующегося на принципах самоконтроля, самоокупаемости и самофинансирования.

#### **6.4. Тесты для самостоятельного решения**

1. Имеют ли право ревизоры требовать от руководителей проверяемой организации материалы предыдущей ревизии для ознакомления?

а) не имеют право, т. к. эта информация строго конфиденциальна;

б) имеют право требовать и знакомиться с результатами предыдущих ревизий;

в) такая информация выдается только по требованию судебных следственных органов;

г) в этом нет необходимости.

2. Ревизии по объему проверки подразделяются на:

а) сплошные, выборочные;



б) полные, частичные;  
в) сплошные, выборочные, полные, частичные, комбинированные.

3. По кругу вопросов, подлежащих проверке, ревизии различают:

- а) тематические, комплексные;
- б) комплексные, некомплексные;
- в) тематические, сквозные, комплексные, некомплексные.

4. По способу контроля за результатами ревизионной работы ревизии различают:

- а) комбинированные;
- б) дополнительные, повторные;
- в) сплошные.

5. Акт ревизии состоит:

- а) из введения, основной части и заключения;
- б) из введения, аналитической части и приложений;
- в) из вводной и основной частей;
- г) из общей и заключительной частей.

6. Размер ущерба исчисляется:

- а) по учетной цене имущества за минусом износа;
- б) по рыночной цене;
- в) по рыночной цене, но не больше его балансовой стоимости.

7. Выводы, предположения и факты, которые по тем или иным причинам не подтверждены документально или результатами проверок:

- а) не допускаются к включению в акт ревизии;
- б) должны быть включены в акт ревизии наравне с остальными, т. к. при ревизии все факты важны.

## **6.5. Задания для самостоятельного решения**

### *Задача 6.1*

В ходе проведения ревизии предприятия было выявлено, что по состоянию на 1 декабря 2020 г. у него числилась кредиторская задолженность перед другим предприятием по поставленным ТМЦ 66 тыс. руб. (с учетом НДС 20 %) и дебиторская задолженность фирмы «Спарта» на сумму 80 тыс. руб. (по ранее выданным авансам). За декабрь каких-либо операций с данными контрагентами

предприятие не производило, вместе с тем по состоянию на 1 января 2021 г. в учете числилась только дебиторская задолженность фирмы «Спарта» на сумму 14 тыс. руб.

Какое было допущено нарушение, какие записи могли иметь место в учете предприятия? Какие исправления необходимо ему сделать? Определите виновное лицо. Назовите основные источники информации, подлежащие проверке в ходе ревизии учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

### *Задача 6.2*

В ходе проверки предприятия за 2020 г. было выявлено, что в декабре имела место неотфактурованная поставка товарно-материальных ценностей на сумму 80 тыс. руб. (с учетом НДС 20 %).

При этом в результате проверки декларации по НДС за этот месяц выяснено, что НДС по данной поставке был предъявлен к возмещению на основании накладной поставщика.

В чем заключалась ошибка бухгалтерии организации и какие действия она должна предпринять для ее исправления?

### *Задача 6.3*

В ходе проверки был выявлено, что при проведении инвентаризации был обнаружен неучтенный объект основного средства (станок).

В учете оприходование объекта ОС отражено записями:

Д 08 К 60 – 3 500 000 руб. – стоимость приобретенного станка;

Д 01 К 08 – 3 500 000 руб. – принят к учету (введен в эксплуатацию) станок.

Рыночная оценка согласно справке независимого оценщика на дату проведения инвентаризации составляла 4 200 000 руб.

Определите нарушения и дайте исправительные проводки.

### *Задача 6.4*

В ходе проведения проверки в марте 2020 г. контролер обнаружил, что приобретенный в ноябре прошлого года факс стоимостью 4000 руб. не был принят на учет в бухгалтерии,

но эксплуатировался с момента приобретения. Рыночная стоимость данной модели факса на момент проверки – 6000 руб.

1. Поставьте факс на учет.
2. Определите стоимость оприходования ОС.
3. Определите размер суммы ежемесячной амортизации, если срок полезного использования установлен 36 мес., организация использует линейный метод начисления амортизации.

## 7. ПРАВИЛА И ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ РЕВИЗИИ

### 7.1. Основные правила проведения ревизии

Для выполнения основных задач ревизию необходимо организовывать, основываясь на определенных правилах. Приведем краткое описание основных правил проведения ревизии (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Основные правила проведения ревизия

Правило	Содержание
1	2
Внезапность	Ревизор должен применять неожиданные для контролируемых лиц средства и способы проверки их действий. Важнейшим условием достижения внезапности ревизии является неразглашение этапов ее подготовки и начала. Например, многие привыкли, что в ходе любой ревизии проверяют кассу, но неожиданностью для проверяемых может оказаться одновременная внезапная проверка всех касс и кассовых аппаратов организации
Активность	Ревизор должен проявлять инициативу в поиске приемов и средств проверки, высокую оперативность в работе, соблюдать сроки проверки. Медлительность в ревизии в ряде случаев позволяет скрыть нарушения (оформить недостающие документы, завезти и вывезти ценности, оприходовать неучтенное имущество и т. п.). Однако не следует проявлять опрометчивость и делать поспешные выводы (сообщать непроверенные данные следствию, непродуманно отстранять от работы должностных лиц и пр.)
Непрерывность	Ревизоры не могут уйти из проверяемой организации на несколько дней. Начатые ревизионные действия должны вестись активно и непрерывно до полного объяснения обнаруженных фактов, возмещения выявленного ущерба, привлечения виновных к ответственности, т. е. до выполнения намеченных в программе ревизии заданий
Обоснованность	Вскрытые факты и выводы ревизии должны быть документально обоснованы, что предполагает дополнительную проверку любого факта, приводимого заинтересованными лицами в свое оправдание. Нельзя говорить об обоснованности ревизии, если игнорируются просьбы заинтересованных лиц о выполнении каких-либо ревизионных действий, в результате которых могут быть установлены важные обстоятельства, в частности данные, оправдывающие заинтересованных лиц.

1	2
	<p>Необъективность и связанная с ней односторонность ревизии приводят к тому, что отдельные нарушения так и остаются до конца не выясненными.</p> <p>Несоблюдение правила обоснованности является причиной повторных и дополнительных ревизий, бухгалтерских экспертиз, возврата материалов ревизии следственными органами</p>
Гласность	<p>О проведении ревизии следует широко оповещать. Ревизоры с момента начала ревизии устанавливают контакт с работниками всех структурных подразделений организации, объявляют о месте и времени приема лиц, желающих переговорить по вопросам, относящимся к ревизии. Первоначально результаты ревизии обсуждаются с руководством ревизуемой организации, затем о них информируют непосредственно заказчика данной работы (собственника, руководство вышестоящей организации). Правило гласности ревизии способствует устранению любой ошибки, допущенной ревизорами, и ориентирует их на объективную оценку материалов</p>

**Основания и периодичность проведения ревизии.** Ревизия отличается от других методов контроля определенной периодичностью (не реже одного или двух раз в год). Результаты ревизии оформляются актом, имеющим юридическое значение как источник доказательств в судебно-следственной практике.

Сроки проведения комплексных ревизий и состав ревизионных групп определяются с учетом объема и особенностей деятельности ревизуемых предприятий.

Предельный срок ревизии, как правило, не может превышать 45 дней. В частности, именно такая длительность ревизионной проверки установлена административным регламентом исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации в финансово-бюджетной сфере при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности (утвержден Приказом Министерства финансов РФ от 04.09.2007 № 75н). Этот срок может быть увеличен в исключительных случаях с разрешения руководителя организации, назначившей ревизию, а при проведении ревизии по требованию следственных органов – с их согласия.

Ревизия проводится за период деятельности ревизуемого предприятия, следующий за тем периодом, который был обревизован при предыдущей ревизии, до начала месяца, в котором проводится данная ревизия. При необходимости или при наличии постановления следственных органов ревизия проводится за более длительный период.

На основе изучения указанных материалов разрабатывается программа ревизии (задание), предусматривающая перечень основных вопросов ревизии, на которых следует сосредоточить внимание, а также период, за который должна быть проведена ревизия. Наряду с программой разрабатывается план одновременного проведения ревизий касс и инвентаризации материальных ценностей.

## 7.2. Порядок проведения ревизии

В ревизионной работе следует выделить следующие этапы (рис. 7.1).



Рис. 7.1. Этапы ревизии

Важной стадией (этапом) в основополагающем подходе к ревизорской деятельности является управление ею через подготовку, планирование и надзор за работой ревизора.

В аспекте функциональной структуры организации направлениями ревизионной проверки может быть деятельность:

- совета директоров;
- отдела сбыта;
- отдела материально-технического снабжения;
- производственных подразделений;
- бухгалтерии;
- отдела кадров и т. д.

С точки зрения значения подразделения в системе управления ресурсами направлениями проверки могут являться:

- центры ответственности;
- центры доходов;
- центры затрат и т. д.

В аспекте дивизиональной структуры организации направлениями ревизионной проверки могут быть отдельные виды деятельности организации (производство, торговля, научные исследования и т. д.) или более мелкие объекты производства конкретного вида продукции.

В аспекте территориальной структуры организации направлениями ревизионной проверки могут быть обособленные структурные подразделения, филиалы, представительства организации или дочерние компании.

В случае контроля бухгалтерской отчетности традиционными направлениями является проверка:

- доходов;
- расходов;
- основных средств;
- запасов;
- денежных средств;
- обязательств и т. д.

Проведение проверки в организациях различных организационно-правовых форм, несомненно, имеет некоторую специфику. Например, проверка бюджетного учреждения, кроме стандартных направлений, предусматривает также проверку исполнения сметы, соблюдения бюджетного законодательства и т. д.

Результат ревизии во многом зависит от ее подготовки еще до выезда на объект. Подготовительный этап ревизии заключается в сборе информации о ревизуемом субъекте, т. е. изучаются акты предыдущих ревизий, докладные записки, приказы и постановления по результатам проведенных ревизий, вообще все, что относится к данному предприятию. Также изучаются данные годовой и

промежуточной бухгалтерской отчетности предприятия, данные налоговой отчетности (расчеты и декларации). На основании собранной информации определяются задачи ревизии, подготавливается план проведения ревизии, руководитель ревизионной группы проводит ознакомительную работу на основании информации о предприятии, а также производит постановку конкретных задач ревизии перед членами ревизионной группы.

В контрольно-ревизионной организации заводят досье на каждого клиента с информацией о масштабе и характере деятельности предприятия, деловых партнерах, перспективах его развития, о располагаемых им производственных ресурсах, персонале предприятия и его руководителях.

Проводят предварительную оценку трудоемкости работы, которая зависит от масштабов предприятия, характера его деятельности, состояния учета, порядка в местах хранения ценностей, расположения и удаленности его подразделений. Исходя из этого определяют сроки проведения ревизорских проверок, которые, как правило, в среднем не превышают двух недель.

Ревизор должен готовить и планировать ревизию таким образом, чтобы гарантировать ее высокое качество, экономичность, эффективность и своевременность. При этом в ходе ревизии осуществляется надзор за работой бригады ревизоров, изучается и оценивается надежность средств контроля, собирается компетентная и надежная информация (доказательства), анализируется достоверность финансовых отчетов и делаются соответствующие выводы.

На этапе планирования ревизии происходит оценка систем контроля организации: системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

Цель оценки этих систем – обеспечить проведение ревизии с уверенностью, что на предприятии должным образом функционирует система контроля, т. е. ошибки и искажения обнаруживаются и исправляются, обеспечивается сохранность активов, и они (активы) используются по назначению.

Система бухгалтерского учета обязана обеспечить полноту учета, достоверность данных, своевременность оформления по каждой хозяйственной операции, а также непротиворечивость данных учета и отчетности.

Оценка системы бухгалтерского учета осуществляется на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности



по каждому значимому разделу баланса предприятия. Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности – это сделанные руководством ревизуемой организации в явной или неявной форме утверждения, отраженные в учете и финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Данные предпосылки включают в себя следующие элементы и, по сути, определяют функции системы бухгалтерского учета:

1) существование – наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) права и обязательства – принадлежность ревизуемой организации по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

3) возникновение – хозяйственная операция или событие, имевшие место в конкретный период и относящиеся к деятельности ревизуемой организации;

4) полнота – отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

5) стоимостная оценка – отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

6) точное измерение – это количественная оценка хозяйственной операции или события с отнесением суммы к соответствующему периоду времени;

7) представление и раскрытие – определение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в учете и отчетности.

Все сделанные в учете и отчетности утверждения подлежат обязательной оценке на предмет их соответствия требованиям законодательства и учетной политике организации.

Система внутреннего контроля предприятия организуется для того, чтобы выявить, предупредить и исправить ошибку (искажение).

Функции внутреннего контроля можно определить следующим образом:

1. *Контроль полномочий* – контроль, обеспечивающий выполнение только тех операций, которые действительно способствуют развитию организации. Такой контроль должен предотвращать

злоупотребления и отсеивать операции, в которых нет необходимости. Здесь также отслеживаются изменения и исправления учетных записей на предмет обязательного наличия соответствующих разрешений.

2. *Контроль документального оформления* – контроль, обеспечивающий отражение всех разрешенных (и только разрешенных) операций в учетных регистрах. Этот вид контроля создает такие условия, чтобы операции правильно оформлялись учетными записями (в правильной сумме, на правильном счете, на правильную дату и т. д.) и не удалялись или исправлялись без соответствующего разрешения.

3. *Контроль сохранности* – контроль, способствующий тому, чтобы принятое к учету имущество не могло быть неправильно использовано (например, незаконно присвоено, украдено, оставлено без присмотра и т. д.).

Для достижения целей ревизии производится оценка вышеупомянутых систем на предмет выполнения определенных для них функций.

Оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в результате ревизии проводят методом тестирований средств контроля. Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля ревизуемого предприятия на предмет возможности систем предотвращать, обнаруживать и исправлять существенные искажения.

После оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля ревизору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля. Риск средств контроля в отношении выполняемых ими функций оценивается как высокий, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля ревизуемого предприятия неэффективны или оценка не проводилась. В случае если оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля позволяет говорить об их эффективности, ревизор отражает такую оценку риска средств контроля в своих рабочих документах.

Чем выше оценка риска средств контроля, тем больше доказательств и свидетельств необходимо будет получить в ходе проверки.

По результатам предварительных процедур составляется и разрабатывается план проверки и формируются программы проверки по конкретным разделам учета.

По прибытии на предприятие и предъявлении руководителю предприятия приказа или распоряжении о проведении ревизии приступают непосредственно к этапу проведения ревизии:

- проводят обследование предприятия, осмотр помещений, цехов, служб аппарата управления, подразделений и мест хранения ТМЦ, подъездных путей;

- проводят инвентаризацию кассы;

- изучают первичные документы, сводные регистры, ведомости синтетического и аналитического учета;

- собирают объяснения и справки с работников, если в этом есть необходимость;

- проводят инвентаризацию расчетов с дебиторами и кредиторами, поставщиками и покупателями (высылают извещения на предприятия с просьбой сообщить о состоянии расчетов или имеющихся претензий к ревизируемому предприятию).

Если ведение бухгалтерского учета на предприятии запущено, руководитель ревизионной группы дает задание восстановить учет. В течение проверки для систематизации материалов ревизоры составляют рабочие документы, где отражают все обнаруженные факты нарушений.

На этапе сбора и регистрации доказательств и свидетельств ревизор регистрирует в рабочей документации все существенные, по его профессиональному мнению, ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать влияние на достоверность данных учета и отчетности. При этом обязательно учитывается, что доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. Если доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, ревизору необходимо определить дополнительные процедуры, необходимые для выяснения причин такого несоответствия.

На этом этапе возможны различные корректировки в работе ревизора в случае выявления неэффективности средств контроля. Это могут быть дополнительные процедуры или подтверждающие источники.

Материалы ревизии состоят из акта ревизии и надлежаще оформленных приложений к нему, на которые имеются ссылки в акте ревизии (документы, копии документов, сводные справки, объяснения должностных и материально ответственных лиц и т. п.).

В акте указывают сведения об организации и ревизорах, результаты предыдущих проверок и факты выполнения решений по данным ревизиям, указывают способы и методы, использованные в ходе ревизии, способы проведения инвентаризации, результаты проверок по направлениям ревизии, размер причиненного ущерба. Записи в акте необходимо излагать на основе проверенных фактов, вытекающих из имеющихся документов, материалов встречных проверок, инвентаризаций и других данных.

В описательной части отражается следующее:

1) конкретные факты и действия, указывающие на нарушение порядка ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, использования бюджетных средств и средств внебюджетных фондов, налогового законодательства и др.;

2) каждый факт нарушений указывается в акте самостоятельно с указанием времени его совершения, стоимостной оценки, сделанных бухгалтерских проводок и со ссылками на соответствующие первичные документы;

3) при указании фактов нарушений должна быть дана ссылка на нарушенные законодательные и нормативные акты с указанием их конкретных статей и пунктов.

Перед подписанием акта ревизор знакомит с его содержанием руководство учреждения и работников бухгалтерии и при наличии обоснованных возражений вносит исправления в акт до его подписания.

На все нарушения необходимо потребовать от руководителя, уполномоченных и виновных лиц объяснения в ходе проверки или по обстоятельствам в течение 3 дней после подписания акта, о чем производится запись в акте перед подписями.

Акт проверки составляется в двух экземплярах за подписью ревизора, руководителя учреждения и главного бухгалтера. При наличии возражений или пояснений по акту подписывающие делают об этом оговорку перед своей подписью и представляют письменные возражения или пояснения в десятидневный срок с момента подписания акта.

В тех случаях, когда принятыми в ходе проверки мерами не обеспечивается полное устранение всех выявленных нарушений, ревизор разрабатывает проект приказа об устранении выявленных нарушений и представляет на рассмотрение руководству, назначившему ревизию.

Материалы ревизии представляются руководителю ревизионного органа в срок не позднее 3 рабочих дней после подписания его в ревизуемой организации. На последней странице акта ревизии руководителем контрольно-ревизионного органа либо уполномоченным им на то лицом делается отметка «Материалы ревизии приняты», указывается дата и ставится подпись.

По результатам ревизии руководитель ревизионной группы готовит выводы и вносит рекомендации или предложения.

Выводы должны основываться на фактах, выявленных в ходе проверки и указанных в акте ревизии, а рекомендации должны вытекать из этих выводов. Выводы вскрывают причины и следствия фактов нарушений и злоупотреблений.

Выводы надо составлять грамотно и логично, систематизируя собранные материалы по предприятию. Их следует сгруппировать по следующим направлениям:

- 1) связанные с привлечением к уголовной ответственности;
- 2) связанные со взысканием с виновных лиц без привлечения к ответственности.

Не допускаются неясные, нечеткие, небрежные, неоднозначно толкуемые формулировки и некорректные термины. Также не следует делать личные выводы, замечания в адрес руководителя и специалистов проверяемого предприятия. Предложения должны раскрывать мероприятия по устранению выявленных недостатков, четко и конкретно указывать, что должно быть сделано и каким путем, кто является ответственным за реализацию данных мер и каковы сроки их выполнения. Выводы представляются руководителю контрольно-ревизионных органов, который их рассматривает и принимает решения по устранению недостатков.

В срок не более 10 календарных дней руководитель контрольно-ревизионного органа по представленным материалам ревизии определяет порядок реализации материалов ревизии.

По результатам проведенной ревизии на основании приведенных в акте ревизии выводов и предложений руководитель контрольно-ревизионного органа направляет руководителю

проверенной организации представление для принятия мер по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности виновных лиц.

### **7.3. Тесты для самостоятельного решения**

1. Если выяснится, что участники ревизии плохо знают необходимые нормативные материалы, недостаточно глубоко изучили информацию, характеризующую деятельность намеченного к ревизии объекта, то нужно:

- а) сменить состав ревизионной группы;
- б) отложить ревизию;
- в) обратиться в ревизионный орган с просьбой увеличить срок ревизии, с тем чтобы более тщательно на месте вникнуть во все вопросы;
- г) начинать ревизию в любом случае, т. к. сроки нельзя нарушать.

2. Кто составляют программу ревизии?

- а) бухгалтер;
- б) ревизоры;
- в) руководитель контрольно-ревизионного органа.

3. Сколько разделов содержит программа ревизии?

- а) четыре;
- б) три;
- в) шесть.

4. Рабочий план составляется:

- а) для каждого члена ревизионной бригады;
- б) в целом на бригаду;
- в) приемлемы оба варианта.

5. Определите правильную последовательность этапов ревизии:

- а) контрольная инвентаризация; ревизия, установление делового контакта; оповещение; общее ознакомление с объектами контроля;
- б) установление делового контакта; оповещение; общее ознакомление с объектами контроля, контрольная инвентаризация; ревизия.

6. Правила проведения ревизии.

- а) реальность, объективность, законность;
- б) внезапность, активность;

в) внезапность, активность, непрерывность, обоснованность и гласность.

7. Полная материальная ответственность руководителя и главного бухгалтера предусматривается:

- а) Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- б) Трудовым кодексом РФ;
- в) трудовым договором.

8. Договор о полной материальной ответственности может быть заключен только с работниками, достигшими:

- а) 14 лет;
- б) 16 лет;
- в) 18 лет;
- г) 20 лет;
- д) 25 лет.

9. Статьей 138 ТК РФ определен такой порядок возмещения материального ущерба работником, который позволяет работодателю при каждой выплате заработной платы удерживать сумму, не превышающую:

- а) 20 % причитающейся работнику заработной платы;
- б) 25 % причитающейся работнику заработной платы;
- в) 30 % причитающейся работнику заработной платы.

#### **7.4. Задания для самостоятельного решения**

##### *Задача 7.1*

Ревизору для проверки предоставлены документы, из содержания которых следует, что в декабре прошлого года проверяемой организацией была оплачена аренда производственных помещений за следующий год в сумме 33 000 руб. Указанные расходы были единовременно списаны на себестоимость продукции в декабре прошлого года. Является ли обоснованной данная операция, к чему она привела в учете?

##### *Задача 7.2*

На балансе организации с 1980 г. числятся три фрезерных станка стоимостью 50 000 руб. каждый, станки полностью амортизированы. По результатам инвентаризации они признаны неработающими,

требующими ремонта. Ремонт не может быть проведен, т. к. невозможно достать запасные части к станкам.

1. Какие записи можно сделать в акте ревизии?
2. Какие проводки будут сделаны по итогам инвентаризации?
3. Какие особенности возникают при инвентаризации основных средств, не подлежащих восстановлению?

### *Задача 7.3*

В ходе ревизии организации была проведена инвентаризация кассы. По итогам инвентаризации наличных денежных средств ревизор оформил инвентаризационную опись денежных средств по форме № ИНВ-2. В ходе инвентаризации установлена недостача денежных средств в сумме 1200 руб.

Ревизор потребовал от кассира немедленно внести сумму недостачи, а также написать объяснительную записку по факту недостачи. В ответ на требование ревизора кассир внес в кассу имеющиеся у него в наличии денежные средства в сумме 800 руб., по остальной части недостачи ревизор принял решение: удержать ее у кассира из очередной заработной платы. При начислении заработной платы бухгалтер забыл сделать соответствующую запись в учете и удержать оставшуюся сумму недостачи из заработной платы. Кассир уволился.

Оставшуюся сумму недостачи списали на убытки организации.

1. Правильно ли ревизор использовал типовую форму по итогам инвентаризации?
2. Отрадите перечисленные операции хозяйственной деятельности бухгалтерскими проводками.
3. Правомерны ли действия ревизора? Если нет, то укажите, в чем заключается неправомерность, и покажите, как нужно было поступить.



## **8. РЕВИЗИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ И ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **8.1. Ревизия затрат на производство и себестоимости услуг и продукции**

Каждое предприятие рассчитывает себестоимость своей продукции, работ или услуг. Это позволяет правильно устанавливать на них цену, а также определять финансовый результат-прибыль или убыток.

Целью ревизии затрат и себестоимости является проверка законности отнесения затрат на производство продукции, выполнения работ, услуг.

В ходе проверки проверяется правильность:

- документального отражения затрат, относящихся непосредственно к себестоимости продукции производственного назначения;
- формирования себестоимости по элементам затрат;
- неизменности выбранного на год метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- распределения затрат между отдельными видами готовой продукции и незавершенным производством;
- списания косвенных расходов и способов их распределения по объектам калькуляционных затрат;
- соблюдения временного фактора отнесения затрат в калькуляцию себестоимости продукции;
- включения в себестоимость расходов на оплату командировок, представительских, на рекламу и по оплате различных оказываемых организации услуг.

Источниками информации при применении на предприятии журнально-ордерной формы учета являются: журналы-ордера № 10, 101, 11, ведомости № 12, 14, 15, формы годовой и квартальной бухгалтерской отчетности, журнал «Книга главная», первичные бухгалтерские документы.

При проверке списания на себестоимость продукции материальных затрат ревизор должен обратить внимание на следующее:

- наличие утвержденных норм расхода материалов и как фактически производится их списание на производство;

расследуются ли факты перерасхода материалов и причины их образования; какие меры воздействия принимались к виновным;

- не было ли списания на производство материалов, не относящихся к производству конкретного вида продукции;

- ведется ли учет брака в производстве и куда списаны суммы потерь от брака;

- правильно ли производится оценка и списание возвратных отходов производства;

- нет ли случаев списания в расход переданных в производство материалов, но фактически неизрасходованных;

- правильно ли производится списание на производство отклонений в стоимости материалов, учтенных на одноименном балансовом счете 16;

- правильность отнесения на себестоимость продукции оплаченных услуг посреднических организаций;

- нет ли случаев отнесения на производственные счета НДС по израсходованным материальным ценностям, а если они были, то проверить законность их отнесения на затраты;

- правильно ли производилось отнесение на производство стоимости недостач и потерь ценностей в пределах норм естественной убыли;

- правильно ли относилась на затраты стоимость комплектующих изделий и деталей, входящих в состав готовой продукции; выяснить при этом, не было ли случаев реализации этих комплектующих за отдельную плату.

Изучая вопросы правильности списания на затраты материальных ценностей, ревизор должен в обязательном порядке руководствоваться учетной политикой предприятия на текущий финансовый год, т. к. от того, насколько точно она соблюдается, во многом зависят конечные финансовые результаты деятельности организации.

Особенно тщательно следует проверить составляющие элементы «Прочие затраты».

В практике проведения проверок нередко выявляются случаи незаконного отнесения на затраты и неправильного документального оформления отдельных расходов. Прежде всего это связано с тем, что отдельные счетные работники недостаточно хорошо знают нормативные положения по таким, например, расходам, как:

- представительские расходы;

- расходы на рекламу;

- на подготовку и переподготовку кадров;
- по обязательному страхованию имущества;
- командировочные расходы;
- плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
- плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов и другие затраты.

При отнесении расходов на рекламу, представительские расходы не соблюдаются утвержденные нормы и нормативы, утвержденные п. 2 и 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Часто такие расходы не подтверждаются надлежащим образом оформленными документами.

При отнесении на затраты представительских расходов, кроме сказанного выше, нарушается порядок документального оформления представительских мероприятий, нередко приглашенных бывает больше, чем это определено утвержденными планом мероприятия и сметой расходов. Закупленные для официального приема материальные ценности, товары, продукты и т. д. списываются в расход по актам, без документального оформления их покупки.

Часто включение в затраты расходов по аренде производственных фондов производится с грубыми нарушениями действующего порядка. Договора на аренду составляются небрежно, часто не учитывают всех особенностей распределения между сторонами расходов, связанных с содержанием арендуемых объектов.

Перечисленные нарушения также могут привести в конечном итоге к серьезным финансовым потерям.

***Ревизия затрат во вспомогательном производстве.*** Вспомогательные производства – необходимое звено в деятельности основной массы предприятий. Они делятся на простые и сложные.

*Простые вспомогательные производства* выпускают однородную продукцию (пар, вода, сжатый воздух, электроэнергия и т. д.), себестоимость единицы объема продукции определяется делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции в разрезе статей калькуляции.

*Сложные вспомогательные производства* оказывают комплекс услуг: транспортный цех, инструментальное и ремонтное производства, выполняющие различные виды работ (услуг) с множеством технологических операций.

Себестоимость единицы продукции (услуг) рассчитывается в отдельности по каждому заказу и статьям калькуляции.

Документальное оформление затрат практически не отличается от основного производства. В то же время учет затрат во вспомогательных производствах имеет свои особенности: аналитический учет организуется в разрезе объектов на карточках учета производства, по заказам и калькуляционным статьям; по каждому цеху – в ведомостях № 12; по суммам прямых и косвенных затрат.

По каждому цеху ведется отдельная ведомость № 12, в которой отражаются фактические данные затрат, затем показатели ведомости № 12 переносятся в журнал-ордер № 10.

При проведении проверки правильности формирования затрат вспомогательного производства ревизор должен руководствоваться рекомендациями, данными в предыдущих главах книги, с учетом, что и в этих производствах при проверках выявляются серьезные нарушения, а порой и злоупотребления должностных лиц (например, в оценке стоимости выполненных работ (услуг), приписках объемов выполненных работ, неправильном применении норм и расценок). Отсутствие дефектных ведомостей, сметных расчетов на ремонтные работы (особенно крупных объектов основных средств) приводит к необоснованному завышению стоимости ремонта, хищению материальных ценностей, необоснованной выплате зарплаты и в конечном итоге к незаконному завышению себестоимости выпускаемой продукции, снижению прибыли, финансовым санкциям.

Исходя из сказанного, ревизор (пусть выборочно) должен тщательно проверить всю первичную документацию, относящуюся к данному производству, в том числе:

- дефектные ведомости и сметы на производство всех видов ремонта;
- накладные (или другие документы) на отпуск материалов во вспомогательные производства;
- накладные на изготовленные и сданные на склад инструменты;
- акты на сданные ремонтные работы по отремонтированным объектам;
- справки на объемы работ и услуг по передаче пара, воды, сжатого воздуха, электроэнергии и т. д., подписанные соответствующими должностными лицами;
- путевые листы, подтверждающие объем перевозок транспортного цеха, и другие документы.

**Ревизия затрат в незавершенном производстве.** Все затраты, отнесенные в дебет счета 20 «Основное производство», включают

затраты на готовую продукцию и продукцию частичной готовности – незавершенное производство.

Методы оценки незавершенного производства (НЗП) определяются учетной политикой организации.

Согласно п. 1 ст. 247 Налогового кодекса РФ *налогооблагаемая прибыль* – это разница между доходами и расходами отчетного периода. Организация получает доход, когда реализует продукцию покупателям. Поэтому вся сумма, отраженная в отгрузочных и расчетных документах, относится к доходам от реализации продукции и считается доходом отчетного периода.

Совсем другое дело с расходами. Не вся их сумма, указанная в первичных учетных документах, будет относиться к отчетному периоду. Так, производственная организация списывает сырье и материалы, начисляет амортизацию, выплачивает зарплату сотрудникам, несет другие расходы независимо от того, реализуется продукция или нет. Готовые товары, не распроданные в отчетном периоде, остаются на складе, а продукция частичной готовности, которая не прошла все стадии обработки, считается незавершенным производством. Поэтому, рассчитывая прибыль, бухгалтер может уменьшить доходы только на те расходы, которые относятся к продукции, реализованной в отчетном периоде. Чтобы рассчитать эту сумму, ему приходится распределять общую сумму расходов между незавершенным производством, готовой продукцией на складе, отгруженными, но непроданными товарами и реализованной продукцией.

Ревизор должен проверить, правильно ли отрегулированы в учете выявленные в ходе инвентаризации недостачи и излишки незавершенного производства.

***Ревизия распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов.*** Общехозяйственные, общепроизводственные и коммерческие расходы – это так называемые «накладные расходы», связанные с производством продукции и ее реализацией.

При проведении ревизорских проверок по каждому из приведенных в бухгалтерских счетах 25 и 26 видов расходов ревизор должен проверить правильность и законность их включения. При этом в первую очередь необходимо проверить правильность:

- начисления амортизации по производственным фондам;
- распределения по соответствующим счетам расходов на отопление;

- освещения и содержания помещений;
- заработной платы и начислений на нее во внебюджетные фонды;
- расходов на оплату информационных, консультационных и ревизорских услуг и других расходов.

Порядок их включения в затраты и особенности ревизии большинства из приведенных расходов рассмотрены выше, здесь же рассмотрим такие расходы, как оплата информационных, консультационных и ревизорских услуг, компенсации за использование личных автомобилей для служебных поездок, коммунальные расходы.

Наибольшая доля из перечисленных здесь расходов приходится на коммунальные расходы. Часто эти расходы определяются лицом, ответственным за расход энергии в целом по предприятию, с большими погрешностями, особенно когда на производстве нет в достаточном количестве измерительных приборов; нередко на производство списывается энергия, израсходованная на непроизводственные нужды, да и допущенный порой перерасход энергоресурсов без расследования причин его образования тоже списывается на указанные счета. Часто коммунальные расходы списываются не в том отчетном периоде, к которому они относятся, а спустя 1–2 месяца.

Нередко счетные работники путают участие в учебном семинаре по различным тематикам с консультационными или информационными услугами и относят всю уплаченную сумму на затраты, не ограничивая нормами, предусмотренными письмом Минфина РФ от 6 октября 1992 г. № 94.

При проведении ревизорских проверок по инициативе руководителя предприятия практически всегда стоимость за проверки относится на затраты, а не на чистую прибыль предприятия (организации) и т. д.

Следующий этап проверки – определение правильности распределения этих расходов на себестоимость каждого конкретного вида продукции (работ, услуг).

На предприятии, в зависимости от принятой учетной политики, могут применяться различные способы распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов.

Так, общепроизводственные расходы могут распределяться пропорционально:

- нормативным величинам косвенных расходов;
- затратам на оплату труда;

- материальным затратам;
- сумме всех основных затрат за минусом стоимости сырья и материалов или дифференцированным способом с использованием коэффициентов.

Общехозяйственные расходы могут распределяться:

- по принципу распределения общепроизводственных расходов;
- между отдельными видами деятельности (продукции) пропорционально сумме всех основных затрат или стоимости продукции по ценам реализации.

## **8.2. Ревизия и контроль использования сырья и материалов в производстве**

Контроль над движением материалов начинается с проверки сумм, отражаемых в сопутствующих им документах (чеки, счета, акты, справки, накладные на внутреннее перемещение), приходных ордерах, карточках складского учета материалов. Суммы в денежной оценке всех поступающих на предприятие материалов определяются дебетовыми оборотами по одноименному счету 10 «Материалы».

В случае выбытия материалов (отпуск их в производство, на сторону для переработки, реализации) сверяются суммы в карточках (при соответствующих расходах) с суммами в документах на расход материалов (лимитно-заборные карты, требования, расходные накладные) либо же с суммами, отраженными в отчете о выпуске продукции, выполнении работ. При утверждении данных отчетов следует помнить, что они являются основанием для списания материалов, поэтому необходима проверка соответствия их расхода действующим на предприятии нормам.

При выявлении в этой области расхождений следует определить их природу и отнести недостатки за счет соответствующих источников либо утвердить новые нормы расхода.

По предприятиям, учитывающим материалы на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости, необходимо по оборотной ведомости учета материалов определить, не имело ли место оставление фактических затрат в остатках, учитываемых на счете 10 «Материалы», путем переброски (при списании на производственные счета) стоимости одних видов материалов на другие их виды с целью регулирования фактической себестоимости готовой продукции. При определении таким путем увеличения

стоимости тех материалов, которые должны быть списаны на производство, следует выявить сумму прибыли, скрытой от налогообложения.

Необходимо проверить, не имели ли место факты списания на себестоимость затрат, не относящихся к материалам, используемым в производстве, а также случаи списания на производственные счета стоимости НДС, которые должны быть учтены по отдельным счетам и засчитываться при расчетах с бюджетом при списании материалов в производство (по соответствующему проценту). Поэтому также проверяется исчисление сумм НДС, учитываемых при расчетах с бюджетом, по списанным материалам.

Группа материальных запасов включает в себя различные категории активов: сырье и материалы, товары, готовую продукцию, полуфабрикаты, остатки незавершенного производства и расходы будущих периодов. Не во всех организациях материальные запасы составляют существенную величину, и в этих случаях проверять их необязательно.

Если величина операций с запасами и/или их остатки существенны, их проверка необходима.

В отношении материальных запасов высокорисковыми областями являются:

- затоваривание складов, отсутствие работы по анализу состояния запасов и определению норматива запасов;

- завышение стоимости запасов в бухгалтерском учете по сравнению с рыночной (ошибка в учете, запасы приобретены по завышенным ценам по различным причинам или утрачены, похищены и т. п., потеряли свою стоимость в результате неправильного хранения или резкого снижения цен на рынке);

- величина в отчетности занижена по сравнению с реальной (ошибка в учете или существуют неучтенные запасы).

Необходимо обсудить с представителями проверяемой организации, как они оценивают риски, связанные с учетом материальных запасов:

- установлены ли нормативы складских запасов;
- есть ли бюджет закупок;
- есть ли документ, устанавливающий порядок сбора информации о залежалых запасах, и порядок принятия решения в отношении таких запасов;



– производится ли и каким образом контроль за ценами закупок, что препятствует менеджерам получать неофициальные «бонусы» от поставщиков;

– насколько руководство уверено, что условия хранения запасов обеспечивают сохранность их качества и все произошедшие по различным причинам ухудшения оценены и отражены в бухгалтерской отчетности;

– насколько руководство уверено, что на складах нет неучтенных запасов, в том числе запасных частей со списанных основных средств, официально списанных, но еще не уничтоженных запасов и т. д.

Попросите предоставить документы, подтверждающие проведение контрольных мероприятий по снижению указанных выше рисков, например результаты анализа наличия не востребуемых запасов и причин невостребованности. Попробуйте установить, как регламентируется выявление таких запасов, выясняются ли реальные причины затоваривания, какие меры принимаются.

Попросите предоставить документы, подтверждающие анализ руководством основных тенденций в движении материалов: нарастание или снижение запасов, степень обеспеченности запасами, динамика претензий по качеству сырья и/или к произведенной из него продукции, стоимости списанных запасов и т. д.

Повторите (по возможности) 1–2 контрольные процедуры, например в отношении выявления залежалых запасов. Процедуру повторной проверки внутреннего контроля за состоянием запасов лучше организовать следующим образом. Попросите предоставить внутренний регламент по выявлению не востребуемых (залежалых) запасов. Опросите по отдельности как минимум трех лиц из тех, кто должен по регламенту заниматься этим вопросом (а при отсутствии регламента – заведующих складами):

– есть ли на их складе запасы, находящиеся без движения в течение последнего месяца;

– есть ли в программном обеспечении какой-нибудь модуль, позволяющий вывести перечень запасов, находящихся без движения в течение какого-либо периода (день, месяц, квартал, год);

– можно ли считать такие запасы залежалыми.

На основании ответов опрошенных выберите 2–3 вида запасов, которые находятся без движения достаточно долго (например,

два вида сырья и один вид готовой продукции). Уточните у опрошенных их версию причины не востребоваемости.

Если все опрошенные лица не могут дать какой-либо точной информации, попросите бухгалтера этого участка распечатать (или показать в электронном виде, если объем большой) аналитическую ведомость движения материалов по какому-либо складу. Затем уточните, в должностные обязанности какого сотрудника входит изучение этой ситуации, и попросите его предоставить документы, касающиеся выбранных вами складов и запасов. Сделайте вывод об эффективности работы организации в этом направлении.

Копии некоторых изученных документов следует приобщить к акту ревизии.

Проверка соблюдения законодательства на данном участке может касаться следующих вопросов:

- правильность применения зачета НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям;
- действия должностных лиц при организации закупок в интересах организации, а не в своих собственных;
- соблюдение бюджетными организациями законодательства о закупках для государственных нужд.

Проверка отражения в отчетности запасов состоит в изучении того, что:

- все отраженные в учете операции с запасами действительно имели место (предпосылка возникновения);
- все операции, которые действительно имели место, отражены в учете (предпосылка полноты);
- запасы отражены в учете в оценке, не превышающей их рыночную стоимость (предпосылка точного измерения). Проверка того, что все отраженные в учете операции с запасами действительно имели место, направлена на выявление фиктивных сделок с запасами. На крупных и средних предприятиях такие ситуации крайне редки. Более частным случаем является «неполная информация» об операциях с запасами.

Критерии фиктивной сделки четко не определены, и каждый раз окончательное решение выносит суд. Для проверки необходимо просмотреть перечень материалов и поставщиков хотя бы за какой-то месяц (что тоже отнимает массу времени) и выбрать 2–3 нетипичные поставки – как правило, это среднего объема поставка от не слишком

известного поставщика. Не рекомендуется отбирать стандартные поставки, например цемента от поставщика «Цементный завод № 7».

В большинстве случаев там все в порядке, хотя полностью вероятность ошибки исключить нельзя. Выбираем, например, «кирпич красный, 1200 шт.», поставщик ООО «Торг-строй». Запрашиваем договор (хотя его отсутствие в стандартной письменной форме не является нарушением законодательства), накладные и счет-фактуру по этой поставке.

Признаками (но не доказательствами!) фиктивности накладной являются:

- оформление «простой», а не товарно-транспортной накладной;
- идеальное состояние накладной, отсутствие следов сгиба и потертостей по ее краям (в принципе экспедитор должен был везти ее с собой в машине, но иногда накладные возят в папках для бумаг, что действительно исключает оставление на документах каких-либо следов);

- отсутствие номера накладной или неточный номер (с индексом, дробью и т. п.);

- отсутствие номера автомашины и фамилии водителя;

- отсутствие адреса доставки;

- нечеткое описание груза;

- отсутствие данных о тоннаже груза;

- отсутствие указания времени под разгрузкой;

- визуальная схожесть подписей в накладной «разрешил», «отпустил», «принял», или они сделаны ручкой одного цвета и др.

Выясняем, чья была машина – организации, поставщика или третьей стороны. Просим принести со склада карточку учета этого материала, сверяем данные карточки (дату, количество, стоимость) с данными накладной.

По возможности выясняем, как и кто разгружал машину; оцениваем, могли ли грузчики сделать это вручную, была ли в это время на складе необходимая техника. Например, по накладной груз состоит из четырех бабин с проводом, каждая из которых весит около 1,5 т. Данные о наличии погрузчика на складе отсутствуют; данные о расходах на аренду или услуги погрузчиков или автокрана отсутствуют. На вопрос, как могла быть разгружена на складе машина с таким грузом, вразумительного ответа ревизор не получил.

Проверка того, что все операции, которые действительно имели место, отражены в учете, направлена на выявление неучтенных запасов.

При наличии «теневого оборота» у организации возникают запасы, не отражаемые в официальном бухгалтерском учете. Выявление таких запасов также возможно методом инвентаризации. Если выявление случаев хищения запасов проводится путем сверки данных бухгалтерского учета с фактическим наличием запасов, то в данном случае – наоборот: фактическое наличие сверяется с данными бухгалтерского учета.

Для проверки ревизор должен выбрать на любом складе, в том числе открытом, 2–3 любых объекта для проверки. Не рекомендуется выбирать объекты, характеристики которых по различным причинам определить за короткий срок невозможно, например занесенные снегом залежи щебня, насыпь мелких металлических изделий и т. д. Лучше отбирать запасы, количество которых можно пересчитать в течение 10–15 мин, например продукция, расфасованная в маркированные коробки, готовая продукция среднего размера (например, двигатели). Ревизор определяет характеристики и объем запасов (количество), сверяет с данными карточки складского учета и бухгалтерского учета. Отдельной проверке могут подвергаться даты поступления в учете товаров и маркировка. Иногда могут выявляться факты, когда по данным учета товар поступил в марте 2020 г., а на самом товаре указана дата изготовления «сентябрь 2021 г.». Эта ситуация возникает в случае, когда официально отражают в учете лишь первую партию товара, следующие партии в учете не отражаются, а прикрываются данными на приход первой партии. Особенно актуальна эта проблема в отношении импортируемых товаров, когда таким образом могут скрывать нерастаможенный товар.

Наличие «излишних» запасов часто прикрывается оформлением договоров временного хранения продукции «чужих» организаций. Если предоставляется возможность, ревизор может провести встречную проверку организаций, которым, судя по предоставленным документам, принадлежит товар, и убедиться в достоверности предоставленной информации.

Проверка того, что запасы отражены в учете в оценке, не превышающей их рыночную стоимость, редко выявляет ошибки, т. к. высокий уровень инфляции быстро «съедает» возможные ухудшения

запасов в результате хранения. Чаще встречаются случаи недооценки запасов, когда их стоимость в учете 1 коп., а рыночная цена сейчас уже 100 руб.

Для проверки можно по тем же запасам, которые отбирались для проверки наличия не востребуемых запасов и двух предыдущих предпосылок, рассмотреть соответствие их оценки в учете и текущей рыночной стоимости. Это трудоемкая работа, т. к. требует изучения предложений цен на рынке, т. е. справочников, прейскурантов, в том числе в Интернете, причем цены, естественно, различаются в зависимости от объемов закупки, скидок постоянным покупателям, способов доставки и т. д.

Оценка эффективности работы с запасами в организации как минимум связана с изучением двух основных проблем: затоваривание складов и завышение цены закупок.

**Затоваривание складов.** Ревизор должен проверить организацию управления запасами в проверяемой организации. Типичными нарушениями являются:

- отсутствие плана или бюджета закупок;
- отсутствие нормативов запасов сырья, в том числе страхового и сезонного запасов;
- отсутствие анализа эффективности закупки (например, какой из вариантов выгоднее: 1) купить крупную партию сырья дешевле, а потом хранить излишки сырья или искать на них покупателя; 2) купить сразу нужное количество сырья, но дороже);
- отсутствие бюджета складских расходов;
- наличие залежалых, ненужных запасов и т. д.

Данные нарушения ведут к нерациональным расходам, отвлечению денег из оборота, снижению финансовой устойчивости организации.

Завышение цены приобретения сырья и материалов возможно по различным причинам:

- халатность работников служб материально-технического снабжения, не принимающих мер по анализу цен на рынке и выбору поставщиков;
- личная заинтересованность отдельных сотрудников в приобретении материала у конкретного поставщика (родственные связи, получение материального вознаграждения и т. п.);
- соответствующее указание материнской организации для передачи части прибыли в компанию – поставщика сырья. Выявить

такие факты можно только путем проведения сравнительного анализа цен приобретения сырья и предложений на рынке.

**Оценка эффективности организации расчетов с поставщиками.** Во многих организациях отделы материально-технического снабжения по привычке работают с одним и тем же поставщиком в течение многих лет. Конечно, в этом есть много положительных моментов. Однако на рынок выходят многие молодые компании, готовые предложить более низкие цены при том же качестве сырья. Ревизору необходимо проверить, ищет ли, анализирует ли служба снабжения такие предложения.

Во многих случаях во время заключения договоров не предпринимаются попытки снизить цены, потребовать скидки за крупную партию. Другой типичной ситуацией является отсутствие рассрочек за поставленное сырье, уплата 100 %-го аванса.

Часто отсутствует план или бюджет расчетов с поставщиками, в результате платежи осуществляются стихийно, организация несет убытки, уплачивая неустойку, пени за просрочку платежа.

### **8.3. Ревизия расчетов с контрагентами**

При проверке внутренней системы контроля дебиторской задолженности необходимо выяснить:

- соблюдается ли в организации порядок отгрузки продукции покупателям на условиях последующей оплаты только при наличии необходимых санкций;
- обсуждаются ли кандидатуры покупателей до выдачи им разрешения на отгрузку продукции на условиях последующей оплаты;
- учитываются ли мнения банка, гарантии третьей стороны;
- своевременно ли направляется дебиторам, нарушающим сроки оплаты, извещение о возникновении задолженности;
- установлен ли на предприятии лимит дебиторской задолженности;
- есть ли у персонала оперативная информация о текущей дебиторской задолженности;
- ставится ли на пакете документов на реализацию продукции отметка о проверке дебиторской задолженности покупателя.

Ревизор проверяет, погашаются ли сразу после подписания платежного поручения сопроводительные оправдательные документы (штамп «Оплачено», дата и номер платежного поручения).

Кроме того, необходимо проверить, проводится ли анализ финансового состояния заказчика, изучить действующий в организации порядок разделения обязанностей согласно функциям:

- отгрузка по заказам;
- выписка счетов;
- предоставление разрешения на отгрузку;
- ведение синтетического учета;
- ведение аналитического учета дебиторской задолженности.

Ревизор проверяет порядок сверки расчетов в организации, законность и реальность задолженности по расчетам с поставщиками, покупателями, дебиторами и кредиторами, а также по внутриведомственным и внутривозвратным расчетам.

Проверяются также своевременность регистрации счетов, счетов-фактур поставщиков и передачи их в отделы для акцепта, а также отслеживание этих документов специалистами отделов для соблюдения поставщиками договорных обязательств по ассортименту, количеству, комплектности и срокам отгрузки продукции, правильности цен, наценок, скидок. В ходе этой процедуры ревизор проверяет, правильно ли отражены в учете операции и реальна ли задолженность, своевременно ли составлены акты приемки, полностью ли оприходованы товарно-материальные ценности, не допускается ли по расчетам с поставщиками запрещенное взаимное перекрытие (сальдирование) в балансе сумм товаров в пути, задолженности поставщикам по счетам и по неотфактурным поставкам.

Необходимо выяснить следующее:

- какие меры принимаются по снижению дебиторской задолженности;
- производится ли взаимная сверка сумм задолженности с дебиторами и кредиторами;
- имеются ли подтверждения о размере долгов;
- нет ли фактов необоснованного списания задолженностей на результаты деятельности;
- не относятся ли на счет расчетов с дебиторами по претензиям недостачи, хищения брак и порча товаров с последующим

отнесением этих сумм на убытки под видом списания безнадежной дебиторской задолженности и несостоятельности ответчиков.

Одним из важных моментов является проверка правильности и своевременности расчетов с финансовыми органами по налогам, сборам, отчислениям от прибыли и другим платежам, а также своевременность внесения в бюджет просроченной задолженности.

Принципы ревизии расчетов аналогичны инвентаризации имущества. Основным при такой инвентаризации является факт подтверждения (согласование) задолженности с дебиторами (кредиторами) по результатам сверки задолженности (встречные проверки).

На основании ведомости № 16 необходимо составить перечень покупателей – дебиторов с просроченной задолженностью и сгруппировать их в порядок приоритетности получения от них оплаты (список должен составляться ежемесячно). Любые задержки платежа должны классифицироваться по времени так:

- менее одного месяца;
- более одного месяца, но менее двух;
- более двух, но менее трех месяцев;
- более трех месяцев.

Анализ кредиторской задолженности по датам ее возникновения проводится с целью выявления просроченных задолженностей, а также задолженностей, по которым истек срок исковой давности (3 года). Все данные анализа должны быть представлены в табличной форме.

#### **8.4. Ревизия расчетов с персоналом по оплате труда**

Контроль над расчетами по заработной плате следует начинать с проверки расчетно-платежной ведомости. Начисленные суммы по каждому работнику должны соответствовать суммам трудовых соглашений, договоров подряда согласно штатному расписанию или ставкам, установленным для повременщиков.

Итог суммы, подлежащей выплате по всем ведомостям на какую-либо дату, должен соответствовать сумме данного приходного кассового ордера, а сумма выплаченных средств – расходного кассового ордера. В случае выдачи заработной платы прекращается учет кассовых операций с учетом по заработной плате (корреспондируют счета 50 «Касса» и 70 «Расчеты по оплате труда»); поэтому суммы выданной заработной платы в бухгалтерских



регистрах по счетам 50 и 70 должны быть одинаковыми. Кроме того, должны быть равны суммы общих удержанных налогов итогам сумм их перечислений, т. е. платежных поручений на перечисление налогов. Возможна проверка правильности начисления дополнительной заработной платы (отпуска, пособия по больничным листам, при увольнении).

При проверке учета расчетов по заработной плате следует помнить, что общие итоги начисленных сумм заработной платы за отчетный период отражают кредитовые обороты; суммы же удержаний, выплаченные средства – дебетовые обороты по счету 70. Разница кредитовых и дебетовых оборотов по этому синтетическому счету, представляющая собой сумму задолженности средств по заработной плате предприятия работникам, зафиксированная в Главной книге, переносится в пассив баланса по соответствующей строке.

При проверке первичных документов по начислению зарплаты (табелей, расчетно-платежных ведомостей и т. п.) следует проверить факт включения в затраты по основной деятельности расходов на оплату труда работников, занятых в других видах деятельности. Это достигается путем сличения данных по кредиту счета 70 «Расчеты по оплате труда» в части списания на производственные счета и данных по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. Данные по итогу сводной ведомости, когда оплата труда начислена не только производственным рабочим, должны быть больше, чем данные по дебету счетов учета производственных затрат.

При проверке правильности отражения в учете отчислений на добровольное медицинское страхование следует иметь в виду, что они производятся только за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, или личных средств граждан на основе заключенных договоров. В обязательном порядке проверке подлежат образованные предприятием резервы предстоящих расходов и платежей, т. к. их суммы реально уменьшают налогооблагаемую прибыль.

При отсутствии контроля над операциями с заработной платой могут иметь место случаи завышения начисленных сумм и выплаты их подставным лицам, а также злоупотребления при выдаче денег. Их можно предотвратить, если сверять основания с начисленными суммами; подписывать ведомость к оплате после полного ее заполнения с указанием общего итога выплачиваемых средств.

## 8.5. Ревизия отражения кассовых операций в учете

Банк России установил единые требования по технической укрепленности и оборудованию сигнализацией помещений касс предприятий, изложенные в приложении к порядку ведения кассовых операций.

Ревизия проводится внезапно. Во время ревизии прекращаются прием и выдача денежных средств. Посторонние лица в кассовое помещение не допускаются. Перед началом ревизии проверяются наличие у кассира обязательства о материальной ответственности, приказ о его назначении на работу, расписка кассира об ознакомлении с порядком ведения кассовых операций.

Перед началом ревизии у ревизора должен быть акт ревизии наличных денежных средств (наличных денег, почтовых марок и др.), фактически находящихся в кассе организации. В преамбуле акта содержится расписка кассира о том, что к началу ревизии все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию, все денежные средства, поступившие под его ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Акт составляется в двух экземплярах, подписывается ревизионной комиссией и материально ответственным лицом. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию предприятия, второй остается у материально ответственного лица. При смене материально ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах (для материально ответственных лиц, сдавших и принявших ценности, и бухгалтерии).

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается.

В кассовом листе по строке «В том числе на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии» отражается сумма денег, выданная по платежным и расчетно-платежным ведомостям, которые еще не закрыты, и номер расходного ордера по ним не присвоен. На момент ревизии все кассиры-раздатчики должны сдать деньги главному кассиру и расписаться в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств.

В присутствии членов комиссии кассир вносит в кассовую книгу неотраженные кассовые ордера и выводит остаток. После проверки кассового отчета инвентаризационная комиссия приступает

к подсчету фактического наличия денег и других ценностей, хранящихся в кассе.

Главный кассир открывает сейф и в присутствии комиссии подсчитывает деньги и другие ценности, а затем их пересчитывает ревизор. Заявления кассира о наличии в кассе денежных средств и других ценностей, не принадлежащих данной организации, во внимание не принимаются. При подсчете фактического наличия денег никакие расписки и неоформленные документы в остаток наличности не принимаются. В виде исключения разрешается засчитывать выплаченные суммы по платежным ведомостям, по которым выплата еще не закончена и не истек срок разрешительной надписи, как наличные деньги. Все предъявленные кассиром частные расписки и другие незаконные документы перечисляются в акте ревизии с указанием, когда, кому, для какой цели, сколько и по чьему распоряжению (или без распоряжения) выданы деньги.

Наличные деньги пересчитываются полистно по купюрам, пачки денег следует распечатать и проверить количество денег в них прямым счетом. Закончив пересчет наличных денег, ревизор проверяет наличие в кассе денежных документов (марок, проездных билетов), бланков строгой отчетности, ценных бумаг. Фактические остатки денег, денежных документов и бланков строгой отчетности сопоставляются с остатками по данным бухгалтерского учета. Если при проверке обнаружены недостача или излишек денег, денежных документов и бланков строгой отчетности, то у кассира берется письменное объяснение о причинах выявленных расхождений. Ревизор обязан тщательно проверить достоверность представленных объяснений. Если недостача или излишек по кассе образовались в результате нарушения правил ведения кассовых операций или злоупотреблений, ревизор может потребовать отстранения кассира от занимаемой должности или передачи материалов на виновных лиц в правоохранительные органы.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.). Наличие бланков ценных бумаг и других документов строгой отчетности проверяется по видам бланков (по акциям, например именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом начальных и конечных номеров этих

бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам. При проверке расходных и приходных кассовых ордеров, подшитых к отчету кассира, ревизор устанавливает наличие номера, даты и подписи. Случай расхождения дат составления приходного кассового ордера и фактического оприходования в кассу поступивших сумм может свидетельствовать о незаконном использовании в течение какого-либо срока денежных средств для других целей или о попытке скрыть фактическое поступление денег в кассу.

На практике встречаются следующие приемы использования недоброкачественных первичных документов:

- к отчету подшиваются первичные документы, изъятые из архива, которые могут отличаться цветом, видом (пожелтевшие, выцветшие, помятые, проколотые, со следами от подшивки), формой, подтертыми датами, подписями и т. п.;
- травление, подчистка, дописка документов и т. п.;
- качественно сделанные копии.

Ревизор должен отличать признаки копий, произведенных на средствах тиражирования. С помощью лупы или на просвет ревизор может обнаружить внесенные исправления или копирование документов. Подделку документов проще обнаружить при внимательной сверке номеров, дат, подписей. Обычно учесть в копии все отметки в документе, проходящем через многих исполнителей, не удается.

Документы, не соответствующие требованиям Положения о ведении кассовых операций, не признаются оправдательными. В процессе ревизии необходимо тщательно проверять достоверность операций, отраженных в таких документах.

При обнаружении недостачи или излишка ценностей в кассе в акте ревизии указываются их сумма и обстоятельства возникновения. Недостача взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия.

Одновременно с ревизией кассы предприятия ревизор проверяет правильность отражения приходно-расходных операций на соответствующих счетах баланса. На каждом первичном документе или кассовом отчете бухгалтер предприятия должен указывать балансовый счет. Например, если из кассы выдана подотчетная сумма работнику, на расходно-кассовом ордере в графе «Дебет» должно быть указано «71», т. е. приводится номер счета «Расчеты

с подотчетными лицами». Если такой порядок не соблюдается, ревизор отмечает это как нарушение. В ревизионной практике известны случаи обнаружения хищений денежных средств, совершаемых путем составления подложных закупочных актов на приобретение товаров (которые, как правило, осуществляют подотчетные лица). В закупочных актах указывались более высокие цены на товары, чем те, по которым они фактически приобретены, в результате чего разница присваивалась.

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. Одновременно с проверкой полноты оприходования полученных из банка средств следует определить, правильно ли отражены по кассе наличные деньги, внесенные в банк на счета ревизуемой организации.

Для этого ревизор составляет отдельную ведомость, где указывает дату и номер расходного кассового ордера, дату и номер квитанции банка о приеме денег, сумму и дату выписки банка, в которой отражено поступление денег. При анализе полноты и своевременности оприходования поступивших наличных денег из прочих источников рекомендуется проводить встречные проверки.

Ревизорами были вскрыты случаи хищений денежных средств, полученных в кассу с расчетного счета, путем умышленного завышения итогов за месяц в журнале-ордере по кредиту счета 50 «Касса» (в корреспонденции с различными счетами, например 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») и одновременно в дебетовой ведомости к нему (в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета»). Учитывая такую возможность, ревизор должен наряду с проверкой документальной обоснованности записей в указанном регистре производить также арифметическую проверку подсчетов месячных итогов.

Одновременно с кассовыми операциями следует проверять реальность денежных средств в пути, к которым относятся:

– денежные средства, сданные в банк, по которым еще нет банковской выписки о зачислении на расчетный счет организации;

– денежные средства, сданные инкассаторам на перевозку в банк или из банка;

– денежные средства, перевозимые инкассаторами из операционной кассы в кассу организации.

При ревизии этих средств сначала проверяется фактическое состояние денежных средств в пути на день ревизии (или на другое ближайшее число) путем тщательной проверки каждой квитанции банка или копии препроводительной ведомости на выручку, сданную в банк, но не зачисленную на расчетный счет организации на эту дату. Затем проверяются обороты, т. е. операции с денежными средствами в пути, посредством сверки квитанций банка или копий препроводительных ведомостей на сданную выручку с выписками банка о зачислении сумм на расчетный счет организации. В результате этого выясняются полнота и своевременность зачисления, а также отражения банком денежной выручки организации на его расчетном счете.

### **8.6. Проверка операций по расчетному счету и другим счетам в банках**

Указанный контроль осуществляется по данным выписок из лицевых счетов и приложенных к ним оправдательных документов, а также записей в учетных регистрах (журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 (01), журнал-ордер № 2 и ведомость № 2 (01), журнал-ордер № 2/1 и ведомость № 2/1 (01), журнал-ордер № 3 и др.) по счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и 55 «Специальные счета в банках».

Вначале проверяют остатки денежных средств, отраженных в выписках банка по соответствующим счетам (51, 52, 55 и др.), с остатками средств по данным учета. Такое равенство остатков еще не гарантирует тождественности оборотов по выпискам банков и балансовому счету, поскольку при обработке выписок могут быть допущены умышленные их искажения. Поэтому необходимо проверить соответствие оборотов по дебету и кредиту счетов по выпискам банков за каждый проверяемый месяц данным оборотов согласно учетным регистрам. При этом полноту банковских выписок устанавливают по их постраничной нумерации и переносу остатков средств на счета. Остаток денежных средств на конец периода в предыдущей выписке банка по соответствующему счету должен

равняться их остатку на начало периода в следующей выписке. Достоверность выписок определяют путем проверки всех их реквизитов. При установлении в выписке неоговоренных исправлений и подчисток проводят встречную проверку данных выписки с записями в первом экземпляре лицевого счета, находящегося в банке.

В дальнейшем следует убедиться, все ли проведенные через банк операции являются достоверными и подтверждены соответствующими подлинными документами. При возникновении сомнений в подлинности документов (отсутствие банковского штампа, исправление перечисленных сумм или наименования получателя денег и даты совершения операции) необходимо провести встречную проверку платежных документов, хранящихся в делах предприятия, с платежными документами в банке либо у контрагента по операции. Одновременно проверяется правильность корреспонденции счетов и записей в учетных регистрах.

Проверяются также правильность и обоснованность перечисления денег за приобретаемые материальные ценности. Для этого сверяются суммы, указанные в платежных документах, с данными выписки банка и проводками по счету 60 либо 76. Убедившись в правильности таких проводок, проверяют по приходным документам полноту и правильность оприходования ценностей. При возникших сомнениях в подлинности документов или достоверности операций проводят их встречную проверку у поставщиков продукции. Установленные при встречных проверках расхождения оформляются промежуточными актами.

Тщательно проверяется использование перечисляемых денежных средств по своему целевому назначению, т. е. не было ли случаев отражения в учете расходов как платежей за услуги (отопление, освещение и др.), а на самом деле деньги перечислялись за материальные ценности, которые не оприходованы, а присвоены. Для этого проводятся встречные проверки в банке и в соответствующих организациях.

При проверке расходных банковских документов все уплаченные штрафы, пени, неустойки и другие аналогичные платежи, связанные с нарушением договорных условий, необходимо группировать в отдельной ведомости, что позволит в дальнейшем проверить полноту их отражения на соответствующих счетах и факт принятия предприятием меры по взысканию с виновных лиц сумм причиненного ущерба.

Контроль операций на валютном счете осуществляется аналогично контролю, проводимому по расчетному счету. Кроме того, проверяются своевременность и полнота продажи валюты на межбанковской бирже.

### **8.7. Ревизия расчетов с подотчетными лицами**

Расчеты с подотчетными лицами возникают по суммам денежных средств, выданных работникам организации для компенсации расходов на служебные командировки.

Установлен следующий порядок оплаты командировочных расходов. Срок командировки в пределах России не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути; за рубежом – 60 дней. Если место служебной командировки расположено недалеко от места работы и жительства работника и он может ежедневно возвращаться домой, то такая командировка может быть признана однодневной.

В служебную командировку могут направляться только работники организации. В случае направления в командировку работников других организаций и иных физических лиц такие командировки не признаются служебными и расходы по ним должны возвращаться другими организациями (как оказанные услуги) либо производятся организацией за счет чистой прибыли. Не предусмотрено направлять в командировку работников, выполняющих работы по договору подряда.

В состав расходов по служебным командировкам включаются затраты:

- по найму жилого помещения;
- по бронированию гостиничных номеров и авиабилетов;
- по проезду к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси);
- по уплате страховых платежей по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- по оплате сборов за предварительную продажу билетов (проездных документов);
- по оплате расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями;



- на проезд на аэродром или вокзал в местах отправления, назначения и пересадок (за исключением проезда на такси);
- на оплату разовых проездных билетов на городской транспорт при однодневных командировках;
- на провоз багажа;
- на суточные за время нахождения в командировке.

Для командировки работнику оформляется командировочное удостоверение и издается приказ о его командировке. Фактическое время нахождения работника в командировке отмечается в командировочном удостоверении печатями отправляющей и принимающей организаций, записями о днях отправления, прибытия и выбытия.

Днем выезда считается день отправления соответствующего транспорта из места постоянной работы до 24 часов, а днем возвращения – дата прибытия соответствующего транспорта. Перед командировкой работнику выдается денежный аванс в пределах сумм, причитающихся ему для выполнения установленного задания (на оплату проезда, найма жилого помещения, суточных и т. п.). По возвращении из командировки работник обязан в течение трех дней представить руководителю организации на утверждение авансовый отчет с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих достоверность произведенных расходов.

По зарубежным командировкам работнику возмещаются следующие расходы:

- по получению загранпаспорта;
- по получению виз;
- по прописке загранпаспорта;
- по покупке в банке валюты страны командировки или обмену чека на наличную иностранную валюту;
- по найму жилого помещения, подтвержденные документально;
- на провоз багажа;
- суточные за каждый день пребывания в командировке.

За день выезда в командировку суточные выплачиваются в размере 100 % (в рублях, если пересечение границы не совпадает с днем отъезда; в валюте, если граница пересекается в день отъезда; дата пересечения границы определяется по отметкам контрольно-пограничных пунктов в загранпаспорте). Работникам, выехавшим в командировку за границу и возвратившимся оттуда в Россию в тот

же день, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50 % нормы. Если во время пребывания в командировке работник обеспечивается иностранной валютой на личные расходы за счет принимающей стороны, направляющая сторона не выплачивает суточные этим лицам. Если принимающая сторона не оплачивает личные расходы, но предоставляет за свой счет питание, направляющая сторона выплачивает суточные в размере 30 % нормы. В случае пребывания работника в краткосрочной командировке за границей более 60 дней суточные выплачиваются начиная с 61-го дня в размерах, установленных для работников заграничных учреждений Российской Федерации.

Для проведения расчетов с командированными лицами необходимы следующие первичные документы:

- авансовые отчеты;
- приказы о направлении работников в командировку;
- заявления на выдачу денег из кассы;
- документы, подтверждающие произведенные расходы (командировочные удостоверения, проездные билеты, счета гостиниц);
- журнал регистрации командировок.

**Ревизия при командировочных расходах.** Ревизор проверяет правильность оформления и использования типовой формы командировочного удостоверения: наличие необходимых реквизитов, указание цели командировки, наличие отметок о прибытии и выбытии, заверенных печатью организации, в которую командирован работник. Ревизор проверяет правильность определения срока командировки и законность ее продления, правильность подсчета дней (полных суток) пребывания в командировке, правильность возмещения документально подтвержденных расходов по найму жилого помещения, проезду к месту командировки и выплаты суточных. Если в счетах за проживание указаны расходы на питание, дополнительные услуги (например, сауна, бильярд и пр.), то такие расходы должны быть санкционированы руководителем. Такие расходы в целях налогообложения на себестоимость не относятся. Проверяются также отнесение на себестоимость расходов в пределах утвержденных норм, наличие и правильность ведения журнала регистрации командировок лиц, отбывающих и прибывающих в командировки в данную организацию.

### *Хозяйственные расходы и ревизия хозяйственных расходов.*

У организации возникают расчеты с подотчетными лицами по суммам денежных средств, выданным им для выполнения различных административно-хозяйственных задач. При выдаче денежных средств организация обязана:

- определить сумму подотчетных средств и срок, на который она выдается;
- получить от подотчетного лица отчет о расходах в срок не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы средства;
- выдавать денежные средства работнику под отчет при условии сдачи им отчета по ранее выданным авансам;
- запретить передачу подотчетных денежных средств от одного работника другому.

В организации должен существовать утвержденный руководителем список работников, которым могут выдаваться под отчет наличные денежные средства на административно-хозяйственные и операционные расходы. В него могут включаться только постоянно работающие лица, в том числе на условиях совместительства, или работающие по договорам подряда.

Банком России установлен предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами. Данное требование не означает, что денежные средства на приобретение, например, товарно-материальных ценностей должны выдаваться под отчет только в указанных пределах. Ограничения на выдачу подотчетных сумм может устанавливать только руководитель организации. Однако подотчетное лицо не может выплачивать наличными средствами в один день одному юридическому лицу сумму более установленной в качестве предельного размера расчетов между юридическими лицами.

Факт расходования подотчетных сумм должен быть в обязательном порядке подтвержден первичными оправдательными документами, имеющими необходимые реквизиты: наименование документа, дату его оформления, наименование организации-продавца, содержание хозяйственной операции, цену, количество и стоимость товара (работ, услуг), подписи ответственных лиц, заверенные печатью организации и т. п. Такими документами при оформлении оплаты хозяйственных расходов могут служить квитанции к приходному

кассовому ордеру, закупочные акты, квитанции установленных форм (например, на оплату услуг связи) и т. п.

Оприходование материалов и прочих хозяйственных расходов осуществляется в момент принятия к учету авансового отчета.

**Ревизия подотчетных сумм** тесно связана с ревизией кассовых операций и проводится чаще всего одновременно. Ревизию расчетов с подотчетными лицами целесообразно начинать с установления остатков задолженности этих лиц на конец ревизуемого периода. Для этого проводят инвентаризацию подотчетных сумм.

Ревизор обращает внимание на контроль в бухгалтерии выдачи денег подотчетным лицам только в пределах потребности. Если такой контроль осуществляется плохо, возможны факты скрытого авансирования в личных целях. В практике контрольно-ревизионной работы известны случаи хищений денежных средств бухгалтером по аналитическому счету, открытому на его имя к счету «Расчеты с подотчетными лицами». В целях создания резерва для хищения бухгалтер составляет заведомо неправильную проводку на подотчетную сумму, выданную работнику организации: в дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» эту сумму не относит, а записывает ее на расходы. После представления работником авансового отчета бухгалтер отражает соответствующую сумму по кредиту его лицевого счета, в результате чего образуется искусственная задолженность организации этому работнику. В дальнейшем под видом получения подотчетных сумм на хозяйственные расходы бухгалтер выписывает на собственное имя кассовый расходный ордер и получает по нему указанную сумму. При обработке поступающих в бухгалтерию кассовых отчетов, в которых наряду с другими указывается и его расходный ордер, бухгалтер не отражает его по собственному лицевому счету, а относит на лицевой счет другого работника. Поскольку расчеты с данным работником в аналитическом учете закрываются, нужно тщательно проверить обоснованность записей на счетах аналитического учета в соответствии с оправдательными документами и с корреспонденцией счетов, указанных в регистрах синтетического учета.

Необходимо проверить, не числится ли задолженность по подотчетным суммам на конец проверяемого периода за лицами, которые на момент ревизии уволены из организации.

В случаях приобретения из подотчетных сумм материалов для хозяйственных нужд, малоценного инвентаря в небольших количествах для текущих потребностей организации проверяют, не было ли незаконных закупок материалов и инвентаря по завышенным ценам у частных лиц без накладных и товарных чеков. Если указанные ценности сразу списывались на издержки обращения, то проверяют обоснованность такого списания.

Наиболее часто встречаются следующие нарушения:

- выдача денег под отчет лицам, не являющимся работниками организации;
- выдача денег под отчет лицам, не отчитавшимся по ранее поданным авансам;
- выдача денег на хозяйственные расходы лицам, не указанным в утвержденном списке организации;
- несвоевременное представление отчета об израсходованных подотчетных суммах.

***Представительские расходы и ревизия представительских расходов.*** К представительским расходам относятся расходы организации по приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранных), участвующих в переговорах с целью установления и (или) поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) или другого аналогичного органа организации. К ним относятся расходы, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников), их транспортным обеспечением, посещением культурно-зрелищных мероприятий, буфетным обслуживанием во время переговоров и осуществления культурной программы, оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Руководитель организации в приказе определяет круг лиц, имеющих право осуществлять представительские расходы, и утверждает форму отчета по произведенным представительским расходам.

Для проведения представительских мероприятий разрабатывается внутренний распорядительный документ, в котором определяются место встречи, количество приглашенных лиц, количество участников со стороны организации, период проведения, перечень обсуждаемых вопросов.

Работник, осуществляющий представительские расходы, представляет заявление на выдачу денег из кассы. После осуществления

расходов он составляет авансовый отчет. Документами, подтверждающими произведенные расходы, являются товарные и кассовые чеки, накладные, счета, акты закупок.

В целях бухгалтерского учета данные расходы могут учитываться как расходы, непосредственно связанные с производством (если переговоры и мероприятия связаны с производственной деятельностью), либо как прочие расходы.

Для целей налогообложения данные расходы включаются в состав прочих расходов в пределах норматива, который рассчитывается в процентах от суммы расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный период. Превышение расходов для целей налогообложения не учитывается. К представительским расходам в целях налогообложения не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Так как представительские расходы относятся в состав прочих расходов, то датой их осуществления и отражения в бухгалтерском и налоговом учете является дата утверждения авансового отчета. Если организация применяет кассовый метод учета, то представительские расходы принимаются только после их оплаты.

Расчеты с подотчетными лицами по представительским расходам проводятся через те же регистры синтетического и аналитического учета, которые приведены ранее.

При ревизии представительских расходов проверяется правильность их оформления. Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии первичных учетных документов, в которых указаны дата и место проведения деловой встречи (приема), приглашенные лица, участники со стороны организации, конкретное назначение и величина расходов. Организации рекомендуется определить конкретный порядок расходования средств на представительство, их документальное оформление и контроль, включая установление круга лиц, имеющих отношение к этой деятельности.

К документам по оформлению представительских расходов относятся программа приема с указанием состава участников, плановая смета расходов, отчет о произведенных расходах, первичные учетные документы, подтверждающие такие расходы.

## 8.8. Тесты для самостоятельного решения

1. Поступили на расчетный счет авансовые платежи от покупателей. Ревизор проверяет отражение данной операции по следующей корреспонденции счетов:

- а) Дт 51 Кт 60;
- б) Дт 51 Кт 66;
- в) Дт 51 Кт 62.

2. На каком счете учитываются суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток как безнадежной к получению:

- а) на сч. 84;
- б) на сч. 83;
- в) на сч. 91.

3. Если предприятие не исполнило в срок обусловленные договором обязательства перед поставщиком, началом течения срока исковой давности будет считаться дата:

- а) окончания срока исполнения обязательств должником;
- б) начала срока исполнения обязательств должником;
- в) когда поставщик узнал о нарушении должником своих обязательств.

4. Погашение кредиторской задолженности перед поставщиком ранее выданным авансом этому поставщику отражается в учете:

- а) Дт 60 Кт 60;
- б) Дт 60 Кт 62;
- в) Дт 60 Кт 76.

5. Списание задолженности поставщика по ранее выданным ему авансам, нереальной ко взысканию, оформлено в учете записями:

- а) Дт 91 Кт 62;
- б) Дт 91 Кт 60;
- в) Дт 60 Кт 91.

6. На предприятии создан резерв по сомнительным долгам. Ревизор проверяет отражение данной операции по следующей корреспонденции счетов:

- а) Дт 91 Кт 76;
- б) Дт 91 Кт 63;
- в) Дт 91 Кт 96.

7. Стоимость внеоборотных активов, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал организации, ревизор проверяет по следующей корреспонденции счетов:

- а) Дт 08 Кт 76;
- б) Дт 75 Кт 80;
- в) Дт 08 Кт 75.

8. Начисление дивидендов, доходов от участия в организации ревизор проверяет по следующей корреспонденции счетов:

- а) Дт 84 Кт 75;
- б) Дт 99 Кт 75;
- в) Дт 91 Кт 75.

9. Списание товарно-материальных ценностей по страховым случаям ревизор проверяет по следующей корреспонденции счетов:

- а) Дт 84 Кт 10;
- б) Дт 99 Кт 76;
- в) Дт 76 Кт 10.

10. В состав командировочных расходов не включаются:

- а) оплата найма жилого помещения, расходы по проезду;
- б) суточные;
- в) заработная плата за период командировки.

11. Какой записью на счетах отражаются расходы за пользование кредитами банков, привлеченными на приобретение инвестиционного актива?

- а) Дт 26 Кт 66, 67;
- б) Дт 91 Кт 66, 67;
- в) Дт 08 Кт 66, 67.

12. Для проверки налоговых вычетов по НДС в первом разделе Налоговой декларации по НДС используются источники информации:

- а) книга покупок;
- б) книга продаж;
- в) учетные регистры по сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- г) учетные регистры по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- д) учетные регистры по сч. 19 «Налог на добавленную стоимость».

13. Основанием для возмещения НДС, уплаченного на таможне при ввозе сырья от иностранного поставщика, служит:



- а) счет-фактура, выписанная российским получателем товара;
- б) таможенная декларация;
- в) платежное поручение, подтверждающее факт оплаты НДС.

14. При проверке правильности удержания с работников налога на доходы физических лиц источниками информации являются:

- а) личный листок по учету кадров;
- б) сводные ведомости распределения заработной платы;
- в) расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49);
- г) учетные регистры по сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- д) учетные регистры по сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- е) контроль и ревизия финансовых результатов.

## **8.9. Задания для самостоятельного решения**

### *Задача 8.1*

При проведении инвентаризации на складе № 1 ООО «Инвест» отсутствовал кладовщик Осипов Н. Ю., который является материально ответственным лицом за материальные ценности, находящиеся на складе № 1.

Члены инвентаризационной комиссии согласились с заменой отсутствующего Осипова Н. Ю. на заместителя главного бухгалтера ООО «Инвест» Андреева А. П.

В ходе инвентаризации члены инвентаризационной комиссии установили наличие 130 тонн комбикорма по цене 320 руб. за 1 тонну и 40 тонн зерна по цене 300 руб. за 1 тонну.

Подсчитав естественную убыль комбикормов и зерна на 580 руб. и 430 руб. соответственно, члены комиссии отметили в инвентаризационной ведомости наличие комбикормов на 41 020 руб. и наличие зерна на 11 570 руб.

При проведении инвентаризации на складе № 2 члены инвентаризационной комиссии применили выборочный способ, пересчитав количество настольных канцелярских приборов «Азия» только в 4 боксах, в каждом из которых находилось 30 подобных наборов. Остальные 20 боксов были для убеждения только вскрыты. В инвентаризационную опись была внесена следующая запись: «Канцелярский набор «Азия» – 720 штук».

Охарактеризуйте условия проведенной инвентаризации, составьте промежуточный акт инвентаризации, указав нарушения со ссылкой на нормативные документы и виновных лиц. Опишите, каким образом следовало провести инвентаризацию, чтобы не возникло нарушений.

### *Задача 8.2*

Составьте отчет кассира, включив в него данные об остатках на начало и конец дня, а также все данные о поступлении и выдаче денежных средств. Затем произведите корректировку содержания отчета от имени ревизора.

Проверьте ведение кассовых операций в универсаме № 57, после чего занесите данные проверки в таблицу.

Составьте акт инвентаризации денежных средств в кассе.

Составьте бухгалтерские проводки по регулированию инвентаризационной разницы.

Условие:

Ревизор КРУ Л. П. Иванова в присутствии главного бухгалтера универсама Н. И. Зиминной, кассира Е. Ю. Пархоменко 15 мая 20xx г. осуществила проверку ведения кассовых операций универсама № 57.

Для определения выручки текущего дня ревизором Л. П. Ивановой были сняты показания счетчиков кассового аппарата. На начало рабочего дня: 02543550. На момент начала инвентаризации: 03684700.

При пересчете денежных купюр был определен остаток денег в кассе в сумме 4005 руб. 67 коп. Кроме того, кассиром Е. Ю. Пархоменко были предъявлены билеты денежно-вещевой лотереи на сумму 25 руб. 00 коп.

В кассовом отчете, составленном кассиром Е. Ю. Пархоменко, остаток на начало дня составил 3220 руб. 00 коп. при лимите 4000 руб. Кроме акта снятия остатков в кассе, к кассовому отчету были приложены документы, лежащие в основе деятельности кассира ревизируемого универсама:

1) приходный кассовый ордер № 12 от 2 мая 20xx г. на сумму 3060 руб. 60 коп., являющейся выручкой на реализацию ранних овощей с лотков 14 мая 20xx г.;

2) расписка о взятии под отчет 200 руб. продавцом отдела приемки стеклопосуды А. В. Симоновой;

3) по расходному ордеру № 121 от 15 мая 20xx г. была выдана зарплата лоточникам Т. В. Цыгановой 455 руб. 77 коп. и А. И. Петровой 465 руб. 23 коп. Ревизором Л. П. Ивановой были затребованы соответствующие трудовые соглашения. Однако главным бухгалтером К. И. Зиминной они представлены не были;

4) по расходному ордеру № 122 от 15 мая 20xx г. кастелянше Е. И. Плотниковой выдан аванс 40 руб. 00 коп. для оплаты за стирку белья в прачечной. К расходному ордеру приложено заявление, подписанное директором и главным бухгалтером универсама;

5) по расходному ордеру № 123 от 15 мая 20xxг. выдана заработная плата бывшего сотрудника И. С. Попова – 615 руб. 13 коп., ранее депонированная. В тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег указана фамилия, имя, общество доверенного лица И. П. Скворцовой. Сопровождающих расходный ордер документов не обнаружено;

6) списана разъездная ведомость за апрель на сумму 360 руб. 00 коп.;

7) по расходному ордеру № 124 от 15 мая 20xx г. списан реестр расходов по отгрузке сахарного песка за апрель. По данным реестра, песок завозился 5 раз в месяц в количестве 15 тонн. Деньги в общей сумме 300 руб. 00 коп. были получены шофером автомашины, завозившим товар, И. Д. Беловым. Однако при встречной проверке поступления товара было установлено, что сахарный песок завозился в универсам в апреле трижды в общем количестве 9 тонн;

8) по расходному ордеру № 125 от 15 мая 20xx г. выдано И. Д. Титову 50 руб. 00 коп. за ремонт дверных замков в универсаме № 57. Трудовое соглашение заключено;

9) в кассовом отчете отражено также списание платежной ведомости по зарплате за апрель 20xx г. в сумме 11 215 руб. 30 коп.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В условиях рыночной экономики возрастает потребность в достоверной учетной информации о деятельности хозяйствующих субъектов. Эта информация необходима как внутренним ее пользователям (руководителям, подразделениям, администрации предприятия, работникам – для принятия управленческих решений), так и внешним (государственным финансовым органам, которые контролируют определенные стороны деятельности предприятия; инвесторам, чтобы понимать, насколько рационально используются инвестиции; поставщикам для погашения долгов; банкам для контроля за платежеспособностью по выданным кредитам; собственникам предприятия для контроля за деятельностью предприятия и получением доходов). Достоверность учетной информации обеспечивается контролем, который является самостоятельной функцией управления, представляющей собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями, а также позволяющей выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры.

К принципам, на которых базируется материал, представленный в пособии, относятся: системность (система знаний методик и подходов к контрольным и ревизионным функциям); гибкость (вариативность способов и методик проведения проверок и ревизий); ориентированность на выполнение цели (снижение себестоимости и рост прибыли достигается путем выбора соответствующих методик учета).

Учебное пособие включает задания, позволяющие получить умения и навыки организации и проведения контрольно-ревизионных мероприятий: обучающиеся усваивают методики проведения контроля и ревизии, а также дают оценку с точки зрения обеспечения роста (снижения) финансового результата.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Кодекс об административных правонарушениях РФ.
4. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ.
5. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ.
6. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ.
7. О Счетной палате Российской Федерации: Федеральный закон от 11.01.1995 № 4-ФЗ.
8. Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49.
9. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
10. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-у.
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина от 31.10.2000 № 94н (с изм. и доп.).
12. Андреев В. Д. Внутренний аудит: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2015.
13. Аснин Л. М., Кононова И. Я. Контроль и ревизия в организациях: учебное пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2004. 288 с.
14. Богомолов А. М., Голощاپов Н. А. Внутренний аудит: организация и методика проведения. М., 2000.
15. Варнакова Г. Ф. Контроль и ревизия: учебное пособие. М.: УлГУ, 2010.
16. Галкина Е. В. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2016. 588 с.
17. Криицкий Р. И. Контроль и ревизия. М.: Финансы и статистика, 2013.

18. Маренков Н. Л. Ревизия и контроль. Ростов н/Д: Феникс, 2004.

19. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль: учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2014.

20. Мерзликина Е. М., Никольская Ю. П. Аудит: учебник. М.: ИНФРА-М, 2015. 368 с.

21. Румак В. Г., Сливинский В. А. Контроль и ревизия: учебное пособие. СПб.: ИВЭСЭП : Знание, 2016. 76 с.