**Содержание**

[1. Обязательность контроля. Функции контроля 3](#_Toc263280719)

[2. Подготовительный этап в проведении ревизионной проверки 4](#_Toc263280720)

[3. Факторы, действующие на организацию системы внутреннего контроля 4](#_Toc263280721)

[Практическое задание 4](#_Toc263280722)

[Список литературы 4](#_Toc263280723)

# Обязательность контроля. Функции контроля

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» включение в состав годовой бухгалтерской отчетности аудиторского заключения необходимо только для тех организаций, которые подле­жат обязательному аудиту. В остальных случаях аудиторская проверка как форма внешнего контроля является добровольной. Такая проверка осуществляется по решению руководства предприятия.

Внутренний контроль обязателен для каждого предприятия, не­зависимо от его организационно-правовой формы, формы собствен­ности, величины и отраслевой принадлежности. На крупных пред­приятиях могут быть организованы специальные подразделения внутреннего контроля – отделы внутреннего аудита. Цель внешнего независимого контроля – подтверждение достоверности бухгалтер­ской отчетности для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Как только аудиторская проверка закончена и аудитор выдал заключение, цель считается достигнутой.

Цель внутреннего контроля – обеспечение соблюдения всеми сотрудниками предприятия своих должностных обязанностей в соот­ветствии с целями организации; она непрерывна во времени, перма­нентна и достигается только на короткое время.

Потребителями информации, являющейся результатом внешнего независимого контроля, являются внешние пользователи.

Информация, представляющая собой результат осуществления внутреннего контроля, готовится для внутренних пользователей, в частности для руководителей и менеджеров организации. Внешний независимый контроль основан на общепринятых нормах – стандартах (правилах) аудиторской деятельности, которые регулируют основные принципы, цели, правила поведения, порядок исследования и сбора аудиторских доказательств, оформления результатов, взаимодействия с третьими лицами и руководством проверяемой организации. Таким образом, внешний контроль до определенной степени централизован и регламентирован.

Внутренний контроль организуется исходя из целей и задач управления предприятием. Государством регламентируются только основные направления внутреннего контроля – порядок проведения инвентаризации, правила организации документооборота, рекомен­дации по организации аналитического учета, определение должност­ных обязанностей управленческого персонала и др. Кроме того, госу­дарство регламентирует организацию внутреннего контроля в некоторых областях хозяйственной жизни, в частности в банков­ской сфере.

Так как целью внешнего контроля является подтверждение достоверности бухгалтерского учета, который ведется в российской валюте – рублях, в рублевой оценке должна быть составлена бухгал­терская (финансовая) отчетность.

При организации и осуществлении внутреннего контроля исполь­зуются как денежные, так и неденежные измерители. Успешно приме­няются натуральные показатели (штуки, метры, тонны, литры) – в зависимости от отраслевой принадлежности предприятия. Для изме­рения рабочего времени применяются такие показатели, как часы и машино-часы.

Объектами внешнего контроля являются разделы и участки бухгалтерского учета – основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, расчеты, уставный капитал, кредиты и займы и др. По каждому разделу и участку бухгалтерского учета применяются

тесты средств контроля и тесты оборотов и сальдо по счетам бухгал­терского учета.

При осуществлении внутреннего контроля объектами организа­ции контроля и соответственно объектами проверки являются цик­лы деятельности предприятия:

* снабжение – совокупность хозяйственных операций, предпо­лагающих осуществление закупок товарно-материальных цен­ностей и платежей по ним, а также проведение соответству­ющих мероприятий и процедур контроля, действие которых распространяется на такие хозяйственные операции, как  
  направление заказа на закупку, получение товарно-материаль­ных ценностей, оплата заказанных и полученных материаль­ных ценностей;
* производство – совокупность хозяйственных операций, пред­  
  полагающих производство продукции, выполнение работ,  
  оказание услуг, а также наличие соответствующих мероприя­тий на такие хозяйственные операции, как поддержание  
  уровня запасов, передача товарно-материальных ценностей  
  в производство, начисление и выплата заработной платы и др.;
* реализация (сбыт) или получение дохода – совокупность  
  хозяйственных операций, предполагающих мероприятия  
  и процедуры контроля, результаты которых распространяются  
  на такие хозяйственные операции, как получение заказов на  
  продажу продукции предприятия, отгрузка продукции и получение выручки.

При внешнем контроле хозяйственная деятельность предприя­тия воспринимается как единое целое.

При осуществлении внутреннего контроля основное внимание уделяется центрам ответственности – структурным подразделениям, возглавляемым руководителями, которые несут ответственность за результаты их работы. К центрам ответственности относятся:

* на промышленном предприятии – цех, участок, бригада;
* на предприятии торговли – секция, склад;
* в научно-исследовательской организации – отдел, лаборатория;
* в лечебном учреждении – отделение и т.д.

В отличие от управленческого учета, согласно принципам кото­рого в сферу ответственности руководителя подразделения входят лишь те показатели издержек и выручки, на которые он может оказывать реальное воздействие, внутренний контроль включает и соблюдение руководителями подразделений своих должностных обязанностей, нормативных документов, внутренних инструкций.

В управленческом учете различают центры ответственности: за­трат, выручки, прибыли.

Для целей внутреннего контроля все центры ответственности являются прежде всего и центрами контроля.

Обязательный внешний контроль, осуществляемый внешней (независимой) аудиторской организацией, проводится не чаще одного раза в год. Аудиторским заключением подтверждается годовая бух­галтерская отчетность. Внутренний контроль осуществляется непре­рывно. Отдельные контрольные мероприятия проводятся по мере надобности. Руководство предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки, периодичность контрольных процедур. Главный прин­цип организации внутреннего контроля – целесообразность и эко­номичность. Аудиторское заключение по результатам обязательной аудиторской проверки в составе своей первой и третьей частей (вводной и итоговой) является открытым документом. Каждый заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности экономи­ческого субъекта может ознакомиться с аудиторским заключением по данной отчетности. Конфиденциальной информацией предприя­тия являются только аналитическая часть аудиторского заключения и письменная информация аудитора руководству проверяемого эко­номического субъекта по результатам проведения аудита. При пуб­ликации бухгалтерской отчетности указываются и результаты ауди­торской проверки. Все документы внутреннего контроля носят сугубо конфиденциальный характер.

При внешнем аудите аудитор должен оценивать достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех сущест­венных аспектах. Это значит, что оценки аудитора не могут быть абсо­лютно точными.

Внутренний контроль зачастую не связан с операциями на сче­тах бухгалтерского учета. Руководство заинтересовано в предотвра­щении случаев мошенничества на своем предприятии, однако атмо­сфера всеобщей подозрительности, тотального надзора за каждым сотрудником не должна быть целью работы.

Заметим, что при внутреннем контроле используются приблизи­тельные, но оперативные оценки. Вместе с тем для внутреннего конт­роля важна каждая деталь. Не замеченный своевременно симптом может привести к существенным нарушениям, мошенничеству.

Внешний аудит изучает финансово-хозяйственную деятельность организации. В соответствии с принципом документальной обосно­ванности бухгалтерские проводки выполняются после совершения хозяйственной операции. Поэтому основной целью внешнего конт­роля является оценка достоверности отражения в учете того, что уже свершилось.

Внутренняя структура контроля должна соответствовать целям предприятия. Если предприятие имеет лишь один вид деятельности и реализует свою продукцию только по договору поставки, ему соот­ветствует одна структура внутреннего контроля, если это же пред­приятие организует реализацию своей продукции в розницу через торговый павильон, то структура внутреннего контроля должна быть изменена. Следовательно, основной целью внутреннего контроля является ведение деятельности в соответствии с установленными правилами.

И внешний, и внутренний контроль тесно связаны с финансами предприятия, экономическим анализом, основами документационного обеспечения управления, правовым регулированием хозяйствен­ной деятельности предприятия, социальной психологией, педагоги­кой и этикой делового общения, бухгалтерским управленческим учетом, экономикой и организацией промышленного предприятия и др. Однако если внешний контроль связан с данными областями пас­сивно, не имея возможности использовать их информацию, то внут­ренний контроль связан с ними активно.

Контроль, являясь функцией управления, подразделяется на предварительный, текущий и последующий. Внешний контроль пред­ставляет собой один из видов последующего контроля. А внутрен­ний контроль – это совокупность методов предварительного, теку­щего и последующего контроля.

Предмет и специфику контроля нельзя раскрыть достаточно пол­но, не затрагивая вопроса о его функциях. Функции и задачи кон­троля многогранны так же, как и функции управления (рис. 1.). К основным функциям, кроме собственно – контрольной, которые вы­полняет финансово-экономический контроль, относятся следующие.

Предупредительная функция. Как отмечалось, контроль присут­ствует на всех стадиях процесса управления. Предупредительная функция проявляется на стадиях: постановки проблемы, подлежа­щей решению; принятия, решения о цели, подлежащей достиже­нию; планирования мероприятий по достижению цели. На указан­ных стадиях контроль позволяет предупредить нарушения дейст­вующего законодательства, выявить еще на стадии прогнозов и планов дополнительные финансовые резервы, пресечь попытки не­рационального использования средств.

Предшествуя принятию экономических решений, совершению хозяйственных и финансовых операций, контроль носит предупре­ждающий характер. Он имеет большое значение, когда проводится перед введением новых нормативных актов или принятием реше­ний экономического содержания, регулирующих экономические аспекты государственной политики и финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов, способствуя предупрежде­нию ошибок в будущем.

Регулятивная функция. Эта функция контроля проявляется на стадиях: реализации мероприятий по достижению цели; регулиро­вания мероприятий по достижению поставленной цели. Осущест­вляемый в процессе реализации мероприятий по достижению це­ли и в ходе совершения хозяйственных и финансовых операций контроль, опираясь на данные первичных документов, оператив­ного и бухгалтерского учета, инвентаризаций и визуального на­блюдения, позволяет оперативно реагировать на быстро изменяющиеся хозяйственные ситуации, принимать корректирующие решения и меры, предупреждающие возможность возникновения потерь и убытков.

Стадия постановки проблемы, подлежащей решению

Стадия определения

(установления) цели

Стадия регулирования мероприятий по достижению поставленной цели

Стадия реализации мероприятий по достижению цели

Стадия планирование мероприятий по достижению цели

Стадия контроля (анализа и оценки) результатов деятельности по достижению поставленной цели

Предупредительная функция

Регулятивная функция

Оценочно-аналитическая функция

*Рис. 1.* Взаимосвязь функций контроля и процесса управления

Оценочно-аналитическая функция. Эта функция контроля проявляется на каждой стадии процесса управления, и особенно на ста­дии анализа и оценки результатов деятельности по достижению по­ставленной цели. Методы экономического анализа широко используются непосредственно в процессе осуществления контроля. Однако и результаты самого контроля также подвергаются анализу, на основании данных которого дается оценка ситуации, сложившейся га конкретном этапе продвижения к намеченной цели.

Задачи финансово-экономического контроля многообразны и определяются его целями и функциями. Общими задачами финансово-экономического контроля являются:

* обеспечение соблюдения действующего законодательства;
* обеспечение эффективности планирования финансово-  
  экономической деятельности;
* обеспечение правильности ведения учета и составления отчет­ности по финансово-экономической деятельности;
* обеспечение соблюдения прав и сохранности имущества собственников;
* установление целесообразности операций по ведению финан­сово-экономической деятельности;
* анализ, установление и оценка состояния субъектов финансо­во-экономической деятельности;
* выявление резервов роста финансово-экономического потен­циала участников финансово-экономической деятельности;
* применение мер к лицам, ответственным за нарушения финансово-экономического законодательства.

Задачи контроля могут уточняться и конкретизироваться в зависимости от целей и задач органов и лиц, осуществляющих контроль, и самих объектов контроля.

# Подготовительный этап в проведении ревизионной проверки

Подготовительный этап включает следующие пункты:

1. Предварительное ознакомление с материалами, характеризующими деятельность объекта; принимаются акты предыдущих проверок и другие материалы, изучается отчетность предприятия, анализируется другая информация, в частности анонимная.

2. Составление программы ревизии, индивидуальных планов. Программа составляется таким образом, чтобы проверить узкие места в деятельности предприятия. Программа ревизии должна быть едина для всех ревизоров. На основании программы готовится рабочий план проведения ревизий для каждого исполнителя. В ходе ревизии в рабочий план могут вноситься изменения.

3. Решаются организационные вопросы ревизии, ее вид. Ревизия назначается приказом, в котором указывается объект контроля, срок, период ревизии, фамилия ревизора.

Рассмотрим каждый пункт подробнее.

1. В процессе предварительного изучения документов и подготовки программы проведения ревизии (проверки) проверяющие определяют наличие и комплектность представленных материалов ревизуемой организации (документов бухгалтерского учета и отчетности, учреди­тельных, регистрационных, плановых и других документов). При этом принимаются к ревизии (проверке) подлинные документы, соответст­вующие нормам и стандартам, установленным законодательством Российской Федерации.

В случае неудовлетворительного состояния бухгалтерского учета в ревизуемой организации или отсутствия необходимых документов ру­ководство контрольно-ревизионного органа вправе принять и напра­вить в правоохранительный орган материалы для принятия мер к должностным лицам, ответственным за ведение бухгалтерского учета, а также мотивированное решение о приостановлении проведения ре­визии (проверки) до полного восстановления бухгалтерского учета.

По итогам предварительного изучения документов и в рамках по­становления (требования) о проведении ревизии (проверки) кон­трольно-ревизионным органом составляется программа проведения ревизии (проверки), которая согласовывается с лицом, вынесшим по­становление (требование) о ее назначении, и утверждается руковод­ством контрольно-ревизионного органа.

При согласовании программы проведения ревизии (проверки) уточняются вопросы, относящиеся к компетенции контрольно-ре­визионного органа, круг должностных и материально ответственных лиц ревизуемой организации, присутствие которых необходимо при производстве ревизии (проверки), а также специалистов (экспертов) других ведомств и организаций, привлечение которых необходимо для проведения проверок и экспертиз, дачи заключений по вопро­сам, не входящим в компетенцию контрольно-ревизионных ор­ганов.

Кроме того, необходимо изучить практический опыт ревизующего органа по аналогичным программам проверки. Как правило, в аудиторских фирмах накапливаются материалы всех реви­зий.

Нужно внимательно просмотреть материалы предыдущих реви­зий данной организации. Материалы ревизий должны храниться в про­веряемой организации. По этим материалам необходимо определить основные вопросы, поднятые ревизией, а также характер и формы вскрытых недочетов и нарушений, что поможет ревизорам обнару­жить аналогичные нарушения и недочеты при осуществлении дан­ной ревизии.

Ценную информацию можно получить из объяснительных за­писок к отчетам, которые составляют службы и подразделения орга­низации.

Для участников ревизии подбираются систематизированный перечень действующих законодательных нормативных актов, нормы естественной убыли и выхода продукции, необходимые инструктив­ные материалы.

2. Конкретные вопросы ревизии определяются программой (переч­нем) основных вопросов ревизии. Программа ревизии включает ее те­му, период, который должна охватить ревизия, перечень основных объектов и вопросов, подлежащих ревизии, и утверждается руководи­телем контрольно-ревизионного органа.

Составлению программы ревизии и ее проведению должен пред­шествовать подготовительный период, в ходе которого участники ревизии обязаны изучить необходимые законодательные и другие нор­мативные правовые акты, отчетные и статистические данные, другие имеющиеся материалы, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность подлежащей ревизии организации. Программа ревизии содержит следующие разделы:

* цель ревизии;
* вопросы, подлежащие проверке;
* средства и условия, необходимые для проведения ревизии;
* сроки и место исполнения;
* состав участников ревизии;
* формы документального оформления ревизии.

Программа разрабатывается на основе действующего инструктив­ного материала и опыта, накопленного ревизующим органом. Про­грамму утверждает начальник ревизующего органа или заказчик.

В разделе *«Цель ревизии»* формулируются главные задачи ревизии, например: Анализ финансового состояния акционерного общества. Влияние дебиторской и кредиторской задолженности на финансово-хозяйственную деятельность предприятия и расчеты с бюджетом. Проверка законности и эффективности использования внеоборотных активов. Перечисляются объекты ревизии, например акционерное общество, его дочерние предприятия и филиалы. Часто в данном раз­деле приводится перечень структурных подразделений организации.

В разделе *«Вопросы, подлежащие проверке»* перечисляются направ­ления финансово-хозяйственной деятельности организации, напри­мер, в программе могут быть перечислены внеоборотные активы: ос­новные средства, капитальные вложения, ценные бумаги, вложения в уставный капитал, оборудование к установке.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации проводится путем осуществления:

* проверки учредительных, регистрационных, плановых, отчет­ных, бухгалтерских и других документов по форме и содержанию в це­лях установления законности и правильности произведенных опе­раций;
* проверки фактического соответствия совершенных операций  
  данным первичных документов, в том числе по фактам получения и  
  выдачи указанных в них денежных средств и материальных ценностей, фактически выполненных работ (оказанных услуг) и т.п.;
* организации процедур фактического контроля за наличием и  
  движением материальных ценностей и денежных средств, правильно­  
  стью формирования затрат, полнотой оприходования продукции, дос­товерностью объемов выполненных работ и оказанных услуг, в том  
  числе с привлечением в установленном порядке специалистов других

организаций, обеспечением сохранности денежных средств и матери­альных ценностей путем организации проведения инвентаризаций, обследований, контрольных запусков сырья и материалов в производ­ство, контрольных анализов сырья, материалов и готовой продукции, контрольных обмеров выполненных объемов работ, экспертиз и т.п.;

* проверки достоверности отражения произведенных операций в  
  бухгалтерском учете и отчетности, в том числе соблюдения установленного порядка ведения учета, сопоставления записей в регистрах  
  бухгалтерского учета с данными первичных документов, сопоставле­ния показателей отчетности с данными бухгалтерского учета, арифметической проверки первичных документов;
* проверки использования и сохранности бюджетных средств,  
  средств государственных внебюджетных фондов и других государственных средств, доходов от имущества, находящегося в государственной собственности;
* проверки в необходимых случаях организации и состояния  
  внутреннего (ведомственного) контроля.

В разделе *«Средства и условия, необходимые для проведения ревизии»* содержится перечень оргтехники, средств связи, доставки, условия проживания, время работы и др.

Руководитель ревизуемой организации обязан создавать надлежа­щие условия для проведения участниками ревизионной группы (кон­тролером-ревизором) ревизии — предоставить необходимое помеще­ние, оргтехнику, услуги связи, канцелярские принадлежности, обес­печить машинописными работами и т.п.

В случае отказа работниками ревизуемой организации предоста­вить необходимые документы либо возникновения иных препятст­вий, не позволяющих проведению ревизии, руководитель ревизион­ной группы (контролер-ревизор), а в необходимых случаях руководи­тель контрольно-ревизионного органа сообщает об этих фактах в орган, по поручению которого проводится ревизия.

В разделе *«Сроки и место исполнения»* указывается время начала и окончания ревизии, промежуточные контрольные сроки, место рас­положения объектов ревизии.

В разделе *«Состав участников ревизии»* дается перечень лиц, допу­щенных к проведению ревизии. Отдельно может быть составлен пере­чень лиц; имеющих допуск к конфиденциальной информации.

Комплексная ревизия предусматривает участие в ней специали­стов по технологии производства, планированию, снабжению, сбыту, финансам, учету и т.д. Руководитель ревизии обеспечивает правиль­ную расстановку сил на месте, следит за полнотой и качеством про­верки отдельных участков объекта, оказывает участникам ревизии практическую помощь в работе, руководит оформлением материалов ревизии, представительствует в соответствующих службах и организа­циях.

Состав участников ревизии оформляется постановлением государ­ственного органа или приказом по организации, которым устанавли­вается также срок ревизии.

Участники ревизионной группы (контролер-ревизор), исходя из программы ревизии, определяют необходимость и возможность при­менения тех или иных ревизионных действий, приемов и способов получения информации, аналитических процедур, объема выборки данных из проверяемой совокупности, обеспечивающего надежную возможность сбора требуемых сведений и доказательств.

В разделе *«Формы документального оформления ревизии»* приводятся образцы описей, актов, ведомостей, форма итогового акта ревизии.

Полная, правильно составленная программа ревизии концентри­рует внимание ревизующего на основных вопросах ревизии, раскры­вает их содержание, т.е. помогает ревизующему детально проверить каждый вопрос. Недостаточно продуманная программа может при­вести к бессистемной проверке документов, результаты которой часто сводятся к случайному обнаружению нарушений в деятельности орга­низации, при больших затратах времени ревизия может не дать долж­ных результатов.

Руководитель ревизионной группы до начала ревизии знакомит ее участников с содержанием программы ревизии и распределяет вопро­сы и участки работы между его исполнителями.

Программа ревизии в ходе ее проведения с учетом изучения необ­ходимых документов, отчетных и статистических данных, других ма­териалов, характеризующих ревизуемую организацию, может быть из­менена и дополнена в ходе ревизии.

На основе программы составляется план реви­зии, который привязан к специфике конкретной организации, струк­туре ее управления, географическому расположению имущества, гра­фику работы. Поэтому план составляется на месте ревизии.

План ревизии должен обладать определенными характеристи­ками.

Действенность. В плане должны содержаться точные указания на исполнителей, сроки ревизионных мероприятий. Такой план по­зволяет контролировать эффективность работы ревизоров.

Конкретность. Вопросы программы, подлежащие проверке, в пла­не конкретизируются до такого вида, чтобы можно было определить срок выполнения и назначить исполнителей. Например, программой предусмотрено проверить состояние хранения готовой продукции; вопрос программы в плане может быть отражен следующим образом.

1. Проверить обеспеченность организации складскими помеще­ниями и их состояние.
2. Выявить нарушения в движении первичных документов и за­  
   полнении регистров бухгалтерского учета.
3. Проверить соблюдение установленного порядка складирова­ния готовой продукции.
4. Выявить факты порчи готовой продукции на складах.
5. Выявить факты хранения готовой продукции вне складов.
6. Выявить факты хранения неучтенной продукции.

Реальность. План выверяется с точки зрения реальных возмож­ностей выделенных для ревизии людей и материальных ресурсов. В нем предусматривается возможность привлечения к ревизии допол­нительных ресурсов. Например; нельзя провести инвентаризацию крупного склада без привлечения рабочих, по мере пересчета пере­носящих ценности в помещении.

Гибкость и мобильность. В ходе ревизии план совершенствуется, дополняется, уточняется. Если бы план, составленный в начале реви­зии, оставался неизменным и не корректировался по мере выявления фактов нарушений и злоупотреблений, ревизия не могла бы быть ус­пешной. Иногда план, даже тщательно продуманный, приходится пере­страивать после проверки отдельных фактов. Внесение в план изме­нений должно быть обоснованным и обусловливаться конкретными фактами. Выявление каких-либо фактов может вызвать необходимость проверки новых обстоятельств, не предусмотренных ранее ни про­граммой, ни рабочим планом, более углубленного рассмотрения ра­нее изученных вопросов. План корректируется до тех пор, пока по каждому выявленному факту не будут собраны материалы, дающие верное представление об изучаемых явлениях.

3. Состав участников ревизии оформляется приказом по органи­зации, которым устанавливается также срок ревизии. Ревизоры гото­вят проект приказа генерального директора о начале работы ревизи­онной группы. В приказе содержится фраза об обязательном содей­ствии всех работников организации проведению ревизии. Каждый ревизор должен иметь копию приказа. Приходя на место ревизии, он обязан предъявлять копию приказа и по просьбе проверяемого – до­кументы, удостоверяющие его личность.

Подготовка ревизоров к ревизии завершается инструктивным совещанием, которое проводит руководитель ревизии. На этом сове­щании руководитель ревизии имеет возможность нацелить участни­ков ревизии на основные вопросы, которые необходимо решить, дать ревизорам ряд практических советов по организации работы на мес­те ревизии, их личному поведению во время ревизии, выслушать каж­дого участника ревизии и ответить на его вопросы.

На совещании проверяется готовность ревизоров к ревизии. Если выяснится, что участники ревизии плохо знают необходимые нормативные материалы, недостаточно глубоко изучили информацию, характеризующую деятельность намеченного к ревизии объекта, нуж­но отложить ревизию. Лучше приступить к ней позже, а до этого бо­лее тщательно подготовиться.

Следующий шаг в процес­се организации ревизии – это непосредственное знакомство с объек­том ревизии. Для успеха ревизии немаловажное значение имеет ознакомле­ние со структурой управления организации, данные о которой могут содержаться в приказах по основной деятельности или в документах совета директоров. Изучая структуру управления, необходимо понять общую систему субординации в организации, взаимодействие ее учет­ного и финансового органов, службы сбыта и снабжения, роль колле­гиальных органов управления (совета директоров, правления и др.)

С опытным работником организации нужно пройти по цехам и складским помещениям, посетить службы и отделы. В ходе предва­рительного обследования организации ревизор должен вникнуть в тех­нологию работы, территориальное расположение мест хранения и от­грузки материальных ценностей.

Во время знакомства с организацией необходимо выяснить, ка­кие контролирующие службы у нее созданы (ревизионная комиссия, отдел ревизии и анализа, отдел внутреннего аудита и пр.).

На предприятии, на видном месте, вывешивается объяв­ление о проведении ревизии и месте расположения реви­зионной группы.

# Факторы, действующие на организацию системы внутреннего контроля

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руковод­ством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обес­печения сохранности активов, выявления, исправления и предотвра­щения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля создается для обеспечения:

* соблюдения политики (стратегии) руководства;
* сохранности имущества и информации;
* своевременной и достоверной информацией;
* соблюдения требований законодательства.

Эффективность системы внутреннего контроля, созданной руко­водством организации, зависит от способности решать поставленные задачи и обеспечивать защиту организации от возможных рисков.

Любая управленческая функция, реализуемая в компании, глубоко интегрирована с контрольной, каждый этап управления сопровождается стадией контроля. Именно по этой причине достаточно сложно отделить контрольную функцию от других функций управления и описать ее в автономном режиме.

Процесс контроля имеет две основные формы организации: структурно-функциональную через функциональные связи между структурными подразделениями и форму прямого контроля через специализированные обособленные подразделения, основной функцией которых является контроль деятельности компании. Формирование качественной системы контроля в средних и крупных компаниях всегда предполагает наличие обеих форм. Специализированными подразделениями внутреннего контроля являются службы внутреннего аудита и контрольно-ревизионные управления, подчиняющиеся, как правило, генеральному директору компании, а также комитеты по аудиту при советах директоров. Наличие той или иной специализированной службы внутреннего контроля в структуре компании определяется масштабом деятельности, особенностями ведения бизнеса, отношением руководства к внутреннему контролю и структурой акционерного капитала компании.

В соответствии со сложившейся международной практикой систе­ма внутреннего контроля организации включает три составляющие:

* среду контроля;
* систему бухгалтерского учета;
* процедуры контроля.

Рассмотрим влияние среды контроля на качество систем внутреннего контроля. Она отражает условия работы механизмов внутреннего контроля. Ее определяют как внутренние факторы, т. е. особенности организации деятельности конкретной компании (структура, степень формализации процедур, управленческая философия руководства компании, ресурсная база), так и внешние факторы.

*Политика и стиль управления, обеспечивающие понимание сотруд­никами организации важность контроля.* Оценка политики и стиля руководства дает возможность контролеру оценить позицию руковод­ства по отношению к проблемам внутреннего контроля.

Например, если рекомендации предыдущей ревизии по улучше­нию ряда важнейших участков системы внутреннего контроля были полностью проигнорированы без какой-либо на то причины, то реви­зор может заключить, что руководство не придает должного внимания важности использования системы внутреннего контроля.

От руководителей организации, принимающих конкретные реше­ния, зависит:

* создание организационной структуры с четко продуманным  
  разделением обязанностей, взаимосвязями и процедурами контроля с  
  учетом квалификации и опыта специалистов;
* организация надежного учета финансовых и материальных ресурсов, не допускающего расточительства и хищений;
* соблюдение хозяйственного законодательства;
* создание специальной контрольной службы в организации  
  и т.п.

*Организационная структура.* Для эффективной работы систем управления в целом и систем внутреннего контроля в частности крайне необходим качественный уровень формализации деятельности компании. Причем чем больше компания и сложнее ее организационная структура, тем существеннее влияние данного фактора на результаты ее деятельности.

Формализация деятельности компании начинается с утверждения ее организационной структуры. На практике при разработке организационной структуры руководители компаний сталкиваются с многочисленными проблемами и откладывают принятие решений по данному вопросу на неопределенный срок, в том числе из-за необходимости поиска компромисса между решением, выработанным на основе накопленного схожими компаниями опыта формирования организационных структур, и решением, продиктованным стремлением удовлетворить амбиции менеджеров управляющего звена.

Часто бывает, что документ, описывающий структуру, утвержден, однако степень детализации информации в нем недостаточна. Это является серьезным препятствием для эффективного распределения функций между структурными подразделениями. Рассмотрим иллюстрирующий ситуацию условный пример. Допустим, организационная структура некоей компании утверждена лишь на уровне дирекций, при этом в структуре дирекций предполагается наличие департаментов, управлений, отделов, решение о формировании которых принимается генеральным директором по представлению функциональных директоров в рабочем порядке. В реальных условиях документы, принимаемые по такой схеме, будут отражать в некоторой степени субъективную позицию функциональных директоров, не сбалансированную с интересами других подразделений и компании в целом, что наверняка спровоцирует такие проблемы, как дублирование и пропуски в выполнении службами определенных функций, невозможность возложения ответственности за результат работы на конкретных лиц.

Методы распределения ответственности и обязанностей должны быть отражены во внутренних документах высшего звена руководства. Необходимо иметь должностные инструкции сотрудников, организа­ционные и хозяйственные планы, кодекс поведения.

Методы планирования управленческого контроля. Методы управ­ленческого контроля — это эффективная система, включающая пе­риодические отчеты о результатах деятельности в соответствии с пла­ном. Организация, способная определить значительные расхождения между фактическими результатами деятельности и плановыми пока­зателями и принимающая необходимые меры по их исправлению на соответствующем уровне управления, обладает эффективными мето­дами контроля.

*Функция внутреннего аудита.* Как крупные, так и средние организа­ции могут создать отдел внутреннего аудита для анализа эффективно­сти других служб контроля. Для обеспечения эффективности работы этого отдела необходимо, чтобы сотрудники были независимы как от функциональных подразделений, так и от бухгалтерии организации. Они должны быть подотчетны высшему руководству, например совету директоров или ревизионной комиссии.

Внешние контролеры могут использовать результаты работы внут­ренних контролеров организации при наличии уверенности в компе­тентности и добросовестности последних.

Влияние регламентации деятельности компании на качество контроля. Следующей составной частью среды контроля являются документы, регламентирующие деятельность подразделений компании и отдельных специалистов, а именно положения, регламенты и инструкции. Как правило, в компаниях часть регламентов оказывается неразработанной или неутвержденной, отсутствует единообразие в стандартах изложения информации, не взаимоувязаны между собой регламенты, качество информации в регламентах оставляет желать лучшего. Хочется отметить, что перечисленные недостатки в регламентации деятельности наиболее характерны для верхних уровней управления холдингами. На производственных предприятиях и в торговых домах культура документооборота обычно гораздо выше.

Другая проблема - отсутствие регламентации процедур внесения изменений в бизнес-план, что сопряжено со значительными рисками финансовых потерь для компании.

Регламентация контрольных процедур в холдинге чаще всего ограничивается описанием функционирования органов внутреннего контроля компании, а также процедур по сбору информации с целью составления отчетности, т. е. процедур так называемого запаздывающего (последующего, заключительного) контроля. Описание процедур опережающего (превентивного) контроля, включающего сбор оперативной информации по контрольным точкам, анализ ее, принятие на ее основе решений, как правило, отсутствуют.

Нередко в компаниях слабо регламентированы процедуры хранения информации, внесения изменений в информационные базы, допуска к документам и уничтожения документов (версий документов) на бумажных и электронных носителях. Подобная небрежность приводит к крайне негативным последствиям.

*Кадровая политика.* Необходимо, чтобы персонал был компетентен и надежен. Это позволит обеспечить эффективную работу системы контроля. Контролеру следует провести проверку процедур отбора, найма и продвижения кадров, методов оценки работы, оплаты труда, обучения и подготовки сотрудников.

*Внешние факторы.* Существуют внешние процессы, заставляющие руководство внедрять более эффективную систему контроля. Это, на­пример, обязанность представлять в определенные сроки и в установ­ленном объеме бухгалтерскую, статистическую и налоговую отчет­ность, а также контроль за деятельностью организаций со стороны на­логовой службы и других контролирующих организаций.

Ответственность за разработку и внедрение системы внутреннего контроля несет руководство экономического субъекта. Задача же кон­тролера заключается в объективности оценки системы внутреннего контроля с точки зрения надежности, качества, степени доверия и оп­ределения риска.

Термин «система бухгалтерского учета» означает упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движе­нии путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Контролеру необходимо понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

а) основные группы и типы операций, осуществляемых аудируе­мым лицом;

б) способы инициирования таких операций;

в) основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной  
отчетности;

г) процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансо­вой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных  
операций и прочих событий до момента их включения в финансовую  
(бухгалтерскую) отчетность.

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению следующих целей:

а) осуществление операций по общему или специальному разре­шению руководства;

б) своевременный учет всех операций и прочих событий в точных  
суммах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем,  
чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) от­  
четности в соответствии с установленным порядком;

в) возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

г) регулярное сопоставление учтенных активов с активами, имею­щимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

Средства контроля (т.е. конкретные действия и мероприятия) вы­текают из разработанной руководством политики организации и слу­жат для ее реального воплощения.

Средства контроля должны обеспечивать достижение следующих целей:

* достаточное разделение обязанностей;
* авторизация (разрешенность) операций;
* правильное документирование операций и их учет;
* обеспечение сохранности активов и бухгалтерских записей;
* независимые проверки деятельности.

*Достаточное разделение обязанностей.* При рассмотрении дан­ной цели обращаем внимание на три важных для контролера поло­жения, которые помогают предотвратить умышленные и случайные ошибки.

1. Разделение функций управления и учета активов. Сотрудники,  
которые временно или постоянно работают с активами организации,  
не должны вести их учет. Если обе эти функции выполняются одним и  
тем же лицом, имеется большой риск, что активы будут использованы  
в собственных интересах, а данные учета – искажены. Например, если кассир отвечает за сохранность полученных де­нежных средств и их учет, то существует риск того, что полученные суммы не найдут отражения на счетах реализации.

Если сотрудник отвечает одновременно за выплату наличных сумм и отражение этой операции на счетах учета кредиторской задолжен­ности, то создается потенциальный риск хищений.

2. Отделение функций авторизации операций от функции управления активами. Желательно, чтобы сотрудники, которые выдают раз­  
решения на совершение операций, не имели бы контроля над актива­ми, задействованными в этих операциях.

Например, одно и то же лицо не должно осуществлять оплату сче­тов поставщиков и подписывать переводной вексель на оплату счета, так как возникает риск неправильного отражения активов.

3. Разделение хозяйственных и бухгалтерских обязанностей. В от­  
делах организации, где ведется внутренний учет и подготавливается  
бухгалтерская отчетность, может возникнуть стремление скорректировать результаты для улучшения показателей отчетности. Для того  
чтобы этого не произошло, функция ведения бухгалтерского учета,  
как правило, возлагается на самостоятельный отдел, руководимый  
главным бухгалтером.

Рекомендуется разделять основные функции, связанные с элек­тронной обработкой данных (ЭОД), на следующие группы: анализ систем, программирование, операторы компьютеров, хранение дан­ных, группы контроля. Порядок разделения функций зависит от раз­мера фирмы.

*Авторизация операций.* Каждая операция должна быть надлежа­щим образом авторизована. В этом случае процедуры контроля мо­гут быть оценены как достаточные. Получение общих разрешений позволяет руководству установить единую процедуру для персонала организации по приобретению и расходованию активов. Примерами могут служить использование прейскурантов (прайс-листов) единых продажных цен для реализуемой продукции; установление срока, на который выдаются авансы на хозяйственные расходы; минимальный остаток сырья и материалов для разрешения дополнительного заказа на закупку. При этом должно быть получено разрешение не только от представителя функционального подразделения, но и бухгалте­рии. Сотрудник или группа, выдающие специальные или общие раз­решения, должны занимать должность, соответствующую характеру и важности операций. Правила выдачи разрешений по таким опера­циям должны быть установлены высшим руководством организа­ции.

*Правильное документирование операций и их учет.* В документах и бухгалтерских регистрах фиксируется информация об операциях и подводятся итоги. Данная категория средств контроля оценивается контролером с точки зрения обеспечения полноты, своевременности документального оформления и отражения в учете совершенных опе­раций.

При ведении бухгалтерского учета на компьютере многие докумен­ты и записи хранятся в форме файлов и распечатываются только в ин­формационных целях.

Документы выполняют функцию передачи информации как в пре­делах организации, так и между различными организациями. Доку­менты должны быть: последовательно пронумерованы; оформлены в момент или непосредственно после совершения операции; доступны для понимания.

Вышеизложенное может быть достигнуто путем использования в самом документе некоторых элементов системы контроля. Например, документ может включать указания по его использованию, места про­ставления подписей, авторизации, специальное место для порядково­го номера и т.д.

Обеспечение сохранности активов и бухгалтерских записей. Наибо­лее эффективные методы защиты активов и записей – это физиче­ские меры контроля. Например, использование специальных помещений для хранения товарно-материальных ценностей с целью предохранения их от пор­чи. Компетентный сотрудник может минимизировать потери от пор­чи ценностей. Эффективными средствами защиты денежных средств и ценных бумаг служат несгораемые сейфы.

Существуют три метода контроля за сохранностью оборудования электронной обработки данных, программ и файлов с данными:

• меры физического контроля для защиты компьютерного оборудования – например, специальные замки на терминалах, дверях, наличие достаточного количества помещений для хранения, а также  
систем противопожарной безопасности;

• кодирование в целях исключения доступа посторонних лиц к  
. компьютерным системам, программам и файлам;

• создание запасных копий, которые позволяют организации избежать потери данных в результате порчи оборудования, программ  
и т.д.

Независимая проверка деятельности. Необходимость независимой оценки возникает, когда структура внутреннего контроля становится менее эффективной из-за отсутствия механизма ее периодического анализа. Сотрудники могут забывать, не выполнять предписания или допускать халатность при отсутствии контроля за их действиями. Ре­гулярный анализ системы является необходимым, однако изменения в систему могут быть внесены лишь после проведения оценки их эф­фективности.

**Практическое задание**

**Задание 1.** Ревизором КРУ Беляевой В.С. в присутствии главного бухгалтера ООО «Торговый ряд» Васильченко О.Е. и кассира Поляковой О.П., 10.04. 200х г. произведена внезапная проверка наличия денег в центральной кассе и проверка кассовых операций.

Для определения выручки текущего дня ревизором сняты показания счетчика ККА на момент инвентаризации - 5788358.00, на начало рабочего дня – 5595650.00.

По данным отчета кассира остаток на начало дня составил 2850 руб.

При пересчете денег в результате инвентаризации кассы их оказалось в сумме 719 руб.

К отчету кассира приложены следующие документы:

1. Приходный кассовый ордер №122 от 08.04. 200х г. на сумму 12 000 руб. –

Выручка за реализацию с лотков

1. Приходный кассовый ордер №126 от 10.04. 200х г. на сумму 58 руб. – возврат неиспользованных подотчетных сумм Семеновым К.К.
2. Приходный кассовый ордер №127 от 10.04. 200х г. на сумму 1220 руб. – выручка за реализацию с лотков
3. Расходный кассовый ордер №167 от 10.04. 200х г. - на сумму выданной заработной платы лоточникам Гавриловой А.В. (450 руб.) и Алексеевой Е.Е. (470 руб.). Ревизором затребованы трудовые соглашения, однако предоставлены они не были
4. Расписка о взятии под отчет от 10.04.200х г.500 рублей продавцом отдела №1 Зайцевой В.В.
5. Расходный кассовый ордер №168 от 10.04. 200х г. - на сумму выданной ранее депонированной заработной платы бывшему сотруднику Волкову В.К. (760 руб.). В ордере указаны фамилия, имя, отчество доверенного лица. Однако, к сопроводительных документов к расходному ордеру не приложено.

**Требуется**

1. На основе приведенных данных составьте отчет кассира за 10.04.200х г.
2. Составьте ведомость нарушений по приведенной форме

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | документ | | | В чем состоит нарушение | сумма | | | | Должность, Ф.И.О. лица, виновного в нарушении |
| Наименование | № | дата | В приход кассы | | В расход кассы | |
| Фактически по документу | Может быть принята | Фактически по документу | Может быть принята |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| ИТОГО: | | | | |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Касса за « |  | » |  |  |  | г. Лист |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Номер доку- мента | От кого получено или кому выдано | Номер корреспонди- рующего счета, субсчета | Приход,  руб. коп. | Расход,  руб. коп. | Линия отреза |  | Номер доку- мента | | От кого получено или кому выдано | | | Номер корреспонди- рующего счета, субсчета | | | Приход,  руб. коп. | Расход,  руб. коп. | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |  | 1 | | 2 | | | 3 | | | 4 | 5 | | |
| Остаток на начало дня | | |  | Х |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  | |  | | |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  | Итого за день | | | | | | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | Остаток на конец дня | | | | | | | |  | Х | | |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | в том числе на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии | | | | | | | |  | Х | | |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | | | | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | Кассир | | |  | | |  |  | | | |  |
|  |  |  |  |  |  |  | | | подпись | | |  | расшифровка подписи | | | |  |
|  |  |  |  |  |  | Записи в кассовой книге проверил и документы в количестве | | | | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  | | | | | | | | приходных и | | |
|  |  |  |  |  |  |  | прописью | | | | | | | |  | | |
|  |  |  |  |  |  |  |  | | | | | | | | расходных | | |
|  |  |  |  |  |  |  | прописью | | | | | | | |  | | |
|  |  |  |  |  |  | получил. | | | | | | | | | | | |
| Перенос | | |  |  |  | Бухгалтер | | | |  | |  |  | | |  | |
|  | | |  |  |  |  | | | | подпись | |  | расшифровка подписи | | |  | |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | документ | | | В чем состоит нарушение | сумма | | | | Должность, Ф.И.О. лица, виновного в нарушении |
| Наименование | № | дата | В приход кассы | | В расход кассы | |
| Фактически по документу | Может быть принята | Фактически по документу | Может быть принята |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| ИТОГО: | | | | |  |  |  |  |  |

# Список литературы

1. Богомолов А.М. Голощапов Н.А. Внутренний аудит: Организация и методика проведения: Методическое пособие. – М.: Экзамен,2003. –192 с.
2. Маренков Н.Л. Контроль и ревизия. – М.: Изд-во «Феникс», 2004. – 416 с.
3. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль. – М.: КноРус, 2009. – 640 с.
4. Пупко Г.М. Ревизия и аудит. - Учеб. пособие. – Минск: БГЭУ, 2003. – 304 с.