

## **ЛЕКЦИЯ 3**

# **ВНЕШНИЙ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ**

### **1. Взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля**

В зависимости от того, кто проводит проверку, аудит подразделяют на внутренний и внешний.

**Внутренний аудит** осуществляется внутрифирменной аудиторской службой и направлен на повышение эффективности управленческих решений по экономическому и рациональному использованию ресурсов предприятия с целью максимальной прибыли и рентабельности. Он проводится внутри организации ее же специалистами и организуется по желанию руководства для получения информации, необходимой для управленческих решений.

Службы внутреннего контроля постоянно:

1. следят за эффективностью и целесообразностью расходования собственных денежных средств;
2. следят за эффективностью и целесообразностью расходования заемных денежных средств;
3. следят за эффективностью и целесообразностью расходования привлеченных денежных средств;
4. проводят анализ и сопоставление фактических финансовых результатов с прогнозируемыми;
5. дают финансовую оценку результатов инвестиционных проектов;
6. контролируют финансовое состояние предприятия.

**Внешний аудит** выполняют специальные аудиторские фирмы, и основной задачей данного вида аудита является установление достоверности и дача заключения по финансовому отчету проверяемого предприятия, а также разработка рекомендаций по устранению имеющихся недостатков. Аудиторская проверка может быть обязательной и добровольной, т. е. осуществляется по предприятию самого экономического субъекта.

Инструменты финансового анализа по результатам аудиторской проверки применяются как по решению руководства предприятия для внутреннего пользования и принятия управленческих решений, так и по решению государственных органов при квалификации платежеспособности и риска банкротства.

Внешний аудит при проверке использования прибыли анализирует платежи в бюджет, отчисления в резервный фонд, перечисления прибыли в фонды накопления, в фонд потребления, на благотворительные и аналогичные цели, на штрафы.

Особое внимание внешнего аудита уделяется анализу дебиторской и кредиторской задолженностей, динамике долгосрочных и краткосрочных

финансовых вложений (в паи и акции других предприятий, в облигации и другие ценные бумаги).

Особенности внутреннего и внешнего аудита можно представить следующим образом.

#### **Внутренний аудит.**

Постановка задач определяется собственниками или руководством исходя из потребностей управления. Объектом данного вида аудита является решение отдельных функциональных задач управления. Цель определяется руководством предприятия. Средства выбираются самостоятельно. Вид деятельности – исполнительская. Организация работы – выполнение конкретных заданий руководства. Взаимоотношения – подчиненность руководству. Оплата – начисление заработной платы по штатному расписанию. Отчетность – перед собственником или руководством.

#### **Внешний аудит.**

Постановка задач определяется договором между независимыми сторонами: предприятием и аудитором. Главным образом система учета и отчетности предприятия. Цель определяется законодательством по аудиту: оценке достоверности финансовой отчетности и законодательства. Средства определяются общепринятыми аудиторскими стандартами. Вид деятельности – предпринимательская. Организация работы определяется аудитором самостоятельно исходя из общепринятых норм. Взаимоотношения – равноправное партнерство, независимость. Оплата – по договору.

Несмотря на кажущиеся различия, внутренний и внешний аудит во многом дополняют друг друга. Многие функции внутренних аудиторов могут быть выполнены приглашенными независимыми аудиторами; при решении многих задач внутренние и внешние аудиторы могут использовать одинаковые методы, разница лишь заключается в системе точности и детальности применения этих методов.

## **2. Взаимосвязь внутреннего управленческого контроля и ревизии**

На уровне каждого предприятия функции контроля заключаются главным образом в осуществлении мер, нацеленных на наиболее эффективное выполнение всеми работниками своих обязанностей. Внутренний контроль организуется руководством предприятия и определяет законность совершения хозяйственных операций, их экономическую целесообразность.

Управленческий контроль – это процесс влияния менеджеров на работников предприятия для эффективной реализации организационной стратегии. При этом его главной задачей является контроль по центрам ответственности. Другими словами, необходима система отражения, обработки и контроля плановой и фактической информации на входе и выходе центра ответственности. Учет по центрам ответственности

предполагает разграничение полных затрат и затрат данного центра ответственности.

Обычно выделяют несколько центров ответственности:

1. центр доходов, где формируется информация об объеме выпуска продукции, в денежной оценке – доходе предприятия;
2. центр затрат, где осуществляется измерение затрат;
3. центр нормативной себестоимости – разновидность центра затрат, где установлены нормативы по элементам затрат;
4. центр прибыли, где измеряется соотношение между доходами, получаемыми центром, и его затратами.

Внутренний управленческий контроль направлен на анализ соответствия установленного порядка ведения учета действующему законодательству и локальным нормативным актам, действует в интересах внутренних пользователей контрольной информации, организован по решению самого субъекта, содействует укреплению дисциплины, оптимизации процессов хозяйственной деятельности и выполнения персоналом обязательств перед предприятием.

**Ревизия** – средство, как правило, внешнего контроля, – направлена в интересах внешних пользователей – лиц, заинтересованных в данных результатов ревизии. Осуществляется с целью подтверждения достоверности учетных процессов и отчетности.

Ревизия осуществляется как в плановом, так и во внеплановом порядке. Ревизия организаций любых форм собственности по мотивированным постановлениям, требованиям правоохранительных органов осуществляется в установленном порядке в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Конкретные вопросы ревизии определяются программой или перечнем основных вопросов ревизии.

Программа ревизии включает тему, период, который должна охватить ревизия, перечень основных объектов и вопросов, подлежащих ревизии. Программа утверждается руководителем контрольно-ревизионного органа. 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.

Несмотря на различия в целях и пользователях информации, и ревизия, и внутренний управленческий контроль имеют четкую взаимосвязь.

Ревизия использует систему внутреннего контроля, а система внутреннего контроля получает независимую оценку степени ее эффективности и надежности при проведении ревизии.

К тому же и ревизия и внутренний контроль используют одинаковые приемы и способы сбора данных, их анализа, одни и те же аналитические процедуры и систему доказательств, имеют рабочую документацию и результативный документ – акт (отчет) о результатах контроля, используют одну нормативную базу. Результат и внутреннего контроля, и ревизии во

многим зависит от того, кто осуществляет контроль (его опыта, профессионализма, квалификации, понимания особенностей экономического субъекта, независимости и объективности в оценке).

### **3. Основные задачи и направления внешнего финансового контроля**

В настоящее время финансовый контроль осуществляется законодательными и исполнительными органами власти, а также специально созданными учреждениями, наблюдающими за финансовой деятельностью всех экономических субъектов (государств, предприятий, учреждений, организаций, граждан).

Поскольку государственный финансовый контроль предназначен для реализации финансовой политики государства, создания условий для финансовой стабилизации страны в целом, он распространяется как на **государственные организации**, так и на **негосударственную сферу экономики – коммерческие организации и граждан**. Таким образом, можно сформулировать сущность финансового контроля по каждой из названных позиций.

**Финансовый контроль государственных организаций** – это прежде всего контроль над разработкой, утверждением и исполнением бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов, а также контроль за финансовой деятельностью государственных предприятий и учреждений, банков и финансовых корпораций.

Финансовый контроль со стороны государства **негосударственной сферы экономики и граждан**, затрагивает лишь сферу соблюдения ими финансовой дисциплины, т. е. выполнения денежных обязательств перед государством, таких как:

1. налоги и другие обязательные платежи;
2. соблюдение законности и целесообразности при расходовании выделенных им бюджетных субсидий и кредитов;
3. соблюдение установленных законодательством правил организации денежных расчетов, ведения учета и отчетности.

Деятельность органов финансового контроля регламентируется юридическими нормами, закрепленными в таких имеющих силу закона документах, как Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ.

Законодательной базой для системы государственного контроля Российской Федерации является Приказ Госналогслужбы РФ от 12.03.1997 г. № ВА-3-29/40 «О государственном финансовом контроле в системе Госналогслужбы». Организации, осуществляющие финансовый контроль, могут быть как государственными, так и негосударственными. Финансовый контроль осуществляется с помощью различных методов, к которым

относятся: наблюдение, проверка, обследование, ревизия и анализ материалов. Все вышеназванные методы государственного и муниципального финансового контроля отражены в разнообразных нормативных актах, регламентирующих режим их использования относительно различных объектов финансового контроля.

**Проверка** – это метод финансового контроля, предусматривающий исследование отдельных вопросов финансовой деятельности или иных субъектов на основе документов, получения объяснений от обязанных лиц, а также осмотра помещений и других объектов. Из современного законодательства следует, что проверки подразделяются на тематические и документальные.

Разновидностью тематической проверки является налоговая проверка, проводимая должностными лицами налоговых органов. Существует два вида налоговой проверки: камеральная и выездная. Камеральная налоговая проверка является разновидностью документальной проверки, так как она проводится налоговым органом по месту его нахождения на основе документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов, имеющихся у налогового органа. По результатам проверок составляется акт. В соответствии со ст. 100 НК РФ (Актуальная редакция НК РФ от 29.07.2017 с изменениями, вступившими в силу с 19.08.2017) он составляется по определенной форме, установленной Министерством по налогам и сборам РФ.

Основным методом финансового контроля является ревизия, которая осуществляется специально созданной комиссией. Законодательство закрепляет обязательный и регулярный характер ревизии. Ревизии подразделяются на документальные и фактические, комплексные и тематические, плановые и внеплановые.

#### **4. Подготовка и планирование внешнего контроля**

Внешний контроль (аудит) осуществляется независимой организацией на договорной основе с экономическим субъектом с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности, а также оказания консультационных услуг.

Рационально организованное ведение контроля позволяет минимизировать время на проведение аудиторских процедур и обобщение полученной информации, улучшает качество полученной информации и расширяет возможности контроля аудита.

Перед началом работы проходит первый, так называемый подготовительный этап аудита, в течение которого необходимо выработать решение по следующим вопросам:

1. заключить договоры на проведение аудита и определить условия его проведения (продолжительность, оплату и др.);

## 2. осуществить подбор сотрудников для проведения аудита.

Вторым этапом аудита будет его планирование, которое включает следующие мероприятия: получение сведений о клиенте; предварительную аналитическую проверку, предварительную оценку системы внутреннего контроля, масштабов работ; оценку аудиторского (общего) риска; завершение экспертизы и оценку предварительных данных, разработку общего плана (стратегии) аудита; определение оптимального доверия к системе внутреннего контроля; разработку соответствующих процедур тестирования системы внутреннего контроля; разработку независимых процедур тестирования.

Третий этап – сама процедура аудита, когда необходимо дать оценку системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, используемого в организации. Этот этап включает в себя проведение тестов, окончательную оценку внутреннего контроля, корректировку программы аудита.

Четвертый этап – независимые процедуры, когда аудитор собирает аудиторские доказательства (рабочие документы аудитора), необходимые в дальнейшем для формирования его мнения об отчетности. Независимые процедуры включают такие мероприятия, как проведение независимых тестовых операций; проведение аналитических процедур; проведение тестов оборотов по синтетическим счетам; проведение проверочных процедур общего составления баланса; оценка результатов независимых процедур; обобщение полученных данных и их оценка, корректировка программы аудита и др.

Пятый этап аудита – формулировка мнения и составление аудиторского отчета (заключения), в котором должно быть отражено мнение аудитора об отчетности. Данный этап включает: проверку финансовой отчетности, проверку результатов аудита, составление мнения о достоверности отчетности; составление проекта отчета; написание отчета.

Результат аудиторской проверки, в соответствии с аудиторскими стандартами оформляется в виде заключения аудитора (аудиторской фирмы).

Заключение аудитора имеет юридическую силу для всех юридических и физических лиц, государственных и судебных органов.

Заключение аудитора (аудиторской фирмы) по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ. Структура аудиторского заключения, применяемого в РФ, приближена к международным стандартам оформления заключения, состоит из трех частей – вводной, аналитической и итоговой.

Нарушение законодательства РФ об аудите аудиторскими организациями и их руководителями, индивидуальными аудиторами, аудируемыми лицами, подлежащими обязательному аудиту, влечет уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность.

## 5. Порядок проведения мероприятий по контролю

Наиболее глубоким методом финансового контроля является ревизия. Ревизия проводится органами управления в отношении подведомственных предприятий и учреждений, а также различными государственными и негосударственными органами контроля (Департаментом финансового контроля и аудита Минфина РФ, Центральным банком РФ, аудиторскими службами).

На проведение каждой ревизии участвующим в ней работникам выдается специальное удостоверение, которое подписывается руководителем контрольно-ревизионного органа, назначившего ревизию, или лицом, им уполномоченным. Также руководителем контрольно-ревизионной комиссии определяются сроки проведения ревизии, состав комиссии, ее руководитель с учетом вытекающих из конкретных задач контроля. Сроки не должны превышать 45 дней (календарных).

Конкретные вопросы контроля определяются программой или перечнем основных вопросов. Программа контроля включает тему, период, который должна охватить ревизия, 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.

Исходя из программы ревизии определяют необходимость и возможность применения тех или иных контрольных действий, приемов и способов получения информации, аналитических процедур, объема выборки данных из проверяемой совокупности.

Руководитель ревизуемой организации обязан создать надлежащие условия для проведения контроля.

В случае препятствий со стороны руководителя ревизуемой организации руководитель ревизионной группы сообщает об этом руководителю органа, назначившего ревизию.

При отсутствии или защищенности бухгалтерского учета в ревизуемой организации руководителем ревизионной группы составляется акт и докладывается руководителю контрольно-ревизионного органа, который направляется руководителю ревизуемой организации.

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

**Цель ревизии** – осуществление контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами. Результаты ревизии оформляются актом, который подписывается руководителем ревизионной группы, руководителем и главным бухгалтером ревизуемой организации. На ознакомление с актом и его подписанием может быть установлен срок до 5 дней.

Замечания и возражения по составленному акту со стороны лиц ревизуемой организации фиксируются в письменном виде и приобщаются к материалам ревизии. Руководитель ревизионной группы проверяет обоснованность изложенных возражений и подготавливает по ним заключение, которое после рассмотрения и подписи руководителем контрольно-ревизионного органа направляется в ревизуемую организацию и приобщается к материалам ревизии.

Материалы ревизии представляются руководителю контрольно-ревизионного органа в срок не позднее 3 рабочих дней после подписания акта.

## **6. Организация при проведении мероприятий по контролю**

Имеется ряд факторов, ограничивающих проведение мероприятий по контролю:

1. ограничение осведомленности о финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки рамками проводимых исследований;
2. наличие некоторых фактов неопределенности в интерпретации событий финансово-хозяйственной деятельности и их оценке;
3. субъективность решений, связанная с компетентностью, опытом, профессионализмом проверяющего;
4. невозможность применения на всех участках контроля сплошного метода контроля;
5. защищенность учета или его отсутствие;
6. наличие давления со стороны руководителя субъекта или других заинтересованных в результатах контроля лиц;
7. невозможность в некоторых аспектах однозначно толковать законодательные акты, неясности и нечеткости в нормативно-правовых актах;
8. ограничения доступа к документам или службам, отделам, цехам, не позволяющие осуществить объективный контроль, либо отсутствие документов.

Существуют действия, которые нельзя осуществлять при проведении мероприятий по контролю.



1. Предмет проводимого мероприятия по контролю должен быть в компетенции органа, проводящего государственный контроль.

2. Запрещается осуществлять плановые проверки в случае отсутствия при проведении мероприятий по контролю должностных лиц или работников проверяемых юридических лиц или индивидуальных предпринимателей либо их представителей.

3. Запрещается требовать представления документов, информации, образцов продукции, если они не являются объектами мероприятий по контролю и не относятся к предмету проверки, а также изъятия оригиналов документов, относящихся к предмету проверки.

4. Запрещается требовать образцы продукции для проведения их исследований, экспертизы без оформления акта об отборе образцов продукции в установленной форме и в количестве, превышающем нормы, установленные государственными стандартами или иными нормативными документами.

Форма акта об отборе образцов продукции устанавливается нормативным правовым актом органа государственного контроля.

5. Запрещается распространять информацию, составляющую охраняемую законом тайну и информацию, полученную в результате проведения мероприятий по контролю, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Охраняемой законом тайной является:

1. государственная тайна – защищаемые государством сведения в области его военной, внешнеполитической, экономической, разведывательной, контрразведывательной и оперативно-разыскной деятельности, распространение которых может нанести ущерб безопасности Российской Федерации;

2. служебная и коммерческая тайна. Информация является таковой, если она имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности;

3. банковская тайна – Банк России гарантирует тайну об операциях, о счетах и вкладах своих клиентов и корреспондентов;

4. налоговая тайна – составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике.

6. Запрещается превышать установленные сроки проведения мероприятий по контролю.

Сроки проведения мероприятий по контролю установлены:

1. по общему правилу продолжительность мероприятия по контролю не должна превышать 1 месяц;

2. срок проведения мероприятия по контролю может быть продлен, но не более чем на 1 месяц в исключительных случаях, связанных с необходимостью проведения специальных исследований, экспертиз со значительным объемом мероприятий по контролю.

## **7. Порядок оформления результатов мероприятий по контролю**

Для обобщения результатов комплексной ревизии всей деятельности предприятия составляется акт, в котором отражаются выявленные ревизией недостатки в работе и нарушения государственной дисциплины.

Акт ревизии подписывается руководителем ревизионной группы, руководителем и главным (старшим) бухгалтером ревизуемого предприятия, а в необходимых случаях – руководителем и главным (старшим) бухгалтером, ранее работавшим в ревизуемом предприятии, к периоду работы которых относятся выявленные нарушения.

При наличии возражений или замечаний по акту ревизии руководитель и главный (старший) бухгалтер делают об этом оговорку перед своей подписью и не позднее 3 дней со дня подписания акта представляют письменные объяснения. По акту представляются также объяснения других должностных лиц ревизуемого предприятия, непосредственно виновных в установленных ревизией нарушениях. Правильность фактов, которые изложены в объяснениях, должна быть проверена ревизующим. По результатам проверки дается письменное заключение.

В тех случаях, когда выявленные ревизией нарушения или злоупотребления могут быть скрыты или по выявленным фактам необходимо принять срочные меры к устранению нарушений или привлечению к ответственности лиц, виновных в злоупотреблениях. В ходе ревизии, не ожидая ее окончания, составляется отдельный промежуточный акт, требуются от должностных или материально ответственных лиц необходимые объяснения.

Промежуточные акты составляются также для оформления результатов ревизии отдельных участков деятельности ревизуемого предприятия: по результатам ревизии кассы, инвентаризации материальных ценностей и основных фондов, контрольного обмера и проверки качества выполненных строительно-монтажных работ и др. Промежуточные акты прилагаются к основному акту ревизии и подписываются членами ревизионной группы, которые участвовали в ревизии данного участка деятельности ревизуемого предприятия, и должностными лицами, отвечающими за этот участок работы, или материально ответственными лицами, отвечающими за сохранность денежных средств и материальных ценностей. Один экземпляр промежуточного акта вручается должностному лицу ревизуемого предприятия, подписавшему акт.

Факты, изложенные в промежуточных актах, включаются в основной (общий) акт ревизии.

В акте ревизии приводятся:

1. общие данные о выполнении ревизуемым предприятием производственных и финансовых планов;
2. выявленные факты нарушений законов РФ, указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ, нормативных актов министерств и ведомств;
3. факты неправильного планирования производственных и финансовых показателей, невыполнения заданий и обязательств, неправильного расходования средств и других нарушений финансовой дисциплины;
4. факты неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
5. выявленные факты бесхозяйственности, недостач и хищений денежных средств и материальных ценностей;
6. размеры причиненного материального ущерба и другие последствия допущенных нарушений с указанием фамилий и должностей лиц, по вине которых они были допущены;
7. вскрытые при ревизии дополнительные возможности и резервы увеличения выпуска и реализации продукции, снижения ее себестоимости, увеличения прибыли, сокращения затрат на содержание аппарата управления, ликвидации потерь и непроизводительных расходов, увеличения доходов бюджета.

В случае, когда по результатам ревизии возникает необходимость использовать хорошие образцы работы и распространять их в других предприятиях и хозяйственных организациях, руководитель ревизионной группы отдельно докладывает об этом руководителю, назначившему ревизию.

## **8. Методы и источники получения знаний о деятельности экономического субъекта**

Основными методами получения знаний о деятельности экономического субъекта являются:

1. изучение общеэкономических условий деятельности проверяемого экономического субъекта;
2. анализ особенностей региона, влияющих на деятельность субъекта;
3. учет отраслевых особенностей сферы деятельности экономического субъекта;
4. знакомство с организацией и технологией производства;

5. сбор информации о персонале экономического субъекта, ассортименте выпускаемой продукции, методах ведения бухгалтерского учета, его автоматизации;
6. сбор информации о структуре собственного капитала, анализ размещения и котировок акций;
7. сбор информации об организационной и производственной структурах, проводимой маркетинговой политике, основных поставщиках, покупателях;
8. анализ деятельности экономического субъекта на рынке ЦБ;
9. учет наличия и взаимоотношений с филиалами и дочерними (зависимыми) обществами и методов консолидации финансовой отчетности, порядка распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;
10. сбор информации о финансовых и юридических обязательствах экономического субъекта, что имеет существенное значение на стадии планирования при оценке уровня существенности и расчета внутривоздейственного риска;
11. знакомство с организацией системы внутреннего контроля.

Если выявлены аспекты деятельности, требующие определенных специальных знаний, проверяющий должен иметь достаточно глубокое понимание деятельности экономического субъекта, чтобы можно было установить, нужна ли ему консультация того или иного специалиста, т. е. должен оценить возможность привлечения эксперта. В целях получения наиболее глубоких знаний о деятельности экономического субъекта применяются аналитические процедуры, выявляющие существенные отклонения от различного рода базовых показателей.

Источниками получения знаний об экономическом субъекте являются:

1. официальные публикации в юридических, отраслевых, профессиональных, региональных журналах;
2. данные статистики, официальные отчеты экономического субъекта, банковские отчеты;
3. нормативные и законодательные акты, регулирующие деятельность проверяемого экономического субъекта;
4. результаты посещения семинаров, конференций и аналогичных мероприятий;
5. разъяснения и подтверждения, полученные от сотрудников проверяемого экономического субъекта, беседы с компетентными лицами и сотрудниками службы внутреннего контроля;
6. запросы третьим лицам;
7. консультации с ревизором, который проводил проверку в предыдущие периоды;

8. учредительные документы, протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерской службе, учетной политике, рабочий план счетов и проводок, план-график документооборота, схема организационной и производственной структур;

9. осмотр цехов, складов, служб проверяемого субъекта, опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;

10. результаты проведения аналитических процедур, выявление необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых нельзя однозначно трактовать в соответствии с действующим законодательством;

11. идентификация филиалов и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс, хозяйственных операций, методов учета и налогообложения их;

12. результаты работы привлеченных специалистов-экспертов;

13. знакомство с реестром акционеров;

14. материалы проверок налоговых служб и судебных процессов;

15. использование знаний, накопленных из предыдущего опыта ревизора.

Перед проведением ревизии и в ходе ее все производственные процедуры и полученная информация отражаются в рабочих документах ревизора.

## **9. Этапы внутреннего контроля**

Организация эффективно функционирующей системы внутреннего контроля – это сложный многоступенчатый процесс, включающий следующие этапы.

1. Критический анализ и сопоставление определенных для прежних условий хозяйствования целей функционирования организации, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, оргструктурой, а также с ее возможностями.

2. Разработка и документальное закрепление новой (соответствующей изменившимся условиям хозяйствования) деловой концепции организации (что собой представляет организация, каковы ее цели, что она может, в какой области имеет конкурентные преимущества, каково желаемое место на рынке), а также комплекса мероприятий, способного привести эту деловую концепцию к развитию и совершенствованию организации, успешной реализации ее целей, укреплению ее позиций на рынке. Такими документами должны быть положения о финансовой, производственно-технологической, инновационной, снабженческой, сбытовой, инвестиционной, учетной и

кадровой политике. Данные положения должны разрабатываться на основе глубокого анализа каждого элемента политики и выбора из имеющихся альтернатив наиболее приемлемых для данной организации. Документальное закрепление политики организации в различных сферах ее финансово-хозяйственной деятельности позволит осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль всех аспектов ее функционирования.

3. Анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировка. Необходимо разработать положение об организационной структуре, в котором должны быть описаны все организационные звенья с указанием административной, функциональной, методической подчиненности, направления их деятельности, функции, которые они выполняют, установлен регламент их взаимоотношений, права и ответственность, показано распределение видов продуктов, ресурсов, функций управления по этим звеньям. То же относится и к положениям о различных структурных подразделениях (отделах, бюро, группах и т. д.), к планам организации труда их работников. Необходимо разработать (уточнить) план документации и документооборота, штатное расписание, должностные инструкции с указанием прав, обязанностей и ответственности каждой структурной единицы. Без такого строгого подхода невозможно осуществлять четкую координацию функционирования всех звеньев системы внутреннего контроля организации.

4. Разработка формальных типовых процедур контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций. Это позволит упорядочить взаимоотношения работников по поводу контроля финансово-хозяйственной деятельности, эффективно управлять ресурсами, оценивать уровень достоверности (качества) информации для принятия управленческих решений.

5. Организация отдела внутреннего аудита (или другого специализированного контрольного подразделения).

При организации такого отдела необходимо учитывать основные требования к эффективности его функционирования.

Может быть и большее количество этапов оценки системы контроля в зависимости от индивидуальных особенностей экономического субъекта, подвергнутого проверке.

Общее знакомство с системой внутреннего контроля включает получение информации о специфике и масштабах деятельности субъекта, представление о системе его бухгалтерского учета. Итоги первоначального знакомства позволяют принять решение о возможности использования в проверке системы внутреннего контроля. Если контролер-ревизор не может полагаться на систему внутреннего контроля, он должен спланировать свою проверку, таким образом, чтоб выводы его не основывались на доверии к этой системе. Низкая эффективность системы внутреннего контроля должна быть отражена в заключении о проверке субъекта.

## **10. Принципы системы внутреннего контроля**

Критерием эффективности системы внутреннего контроля служит соблюдение **принципов внутреннего контроля организации**.

1. Принцип ответственности.
2. Принцип сбалансированности (сбалансированность означает, что субъекту нельзя предписывать контрольные функции, не обеспеченные средствами для их выполнения).
3. Принцип подконтрольности каждого субъекта внутреннего контроля, работающего в организации.
4. Принцип своевременного сообщения об отклонениях.
5. Принцип ущемления интересов (необходимо создавать специальные условия, при которых любые отклонения ставят какого-либо работника или подразделение организации в невыгодное положение и побуждают их к урегулированию проблем).
6. Принцип интеграции (при решении задач, связанных с контролем, должны создаваться надлежащие условия для тесного взаимодействия работников функциональных различных направлений).
7. Принцип заинтересованности администрации.
8. Принцип компетентности, добросовестности и честности субъектов внутреннего контроля. Принцип компетентности состоит в проявлении контролером высокого уровня знаний при контроле финансово-хозяйственной деятельности, а также предполагает обязательное пополнение багажа знаний через курсы повышения квалификации, семинары, тренинги, необходимо постоянно быть в курсе всех последних изменений в законодательстве, изучать опыт и новые методы контроля, стремиться к повышению профессионализма.
9. Принцип соответствия (степень сложности системы внутреннего контроля должна соответствовать степени сложности подконтрольной системы).
10. Принцип постоянства (адекватное постоянное функционирование системы внутреннего контроля позволит вовремя предупреждать о возможности возникновения отклонений).
11. Принцип приемлемости методологии внутреннего контроля (означает целесообразное распределение контрольных функций, целесообразность программ внутреннего контроля, а также применяемых методов).
12. Принцип непрерывности развития и совершенствования (со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают).
13. Принцип приоритетности (абсолютный контроль над обычными незначительными операциями не имеет смысла и будет только отвлекать силы от более важных задач).
14. Принцип комплексности (нельзя добиться общей эффективности, сосредоточив контроль только над относительно узким кругом объектов).

15. Принцип согласованности пропускных способностей различных звеньев системы внутреннего контроля.

16. Принцип оптимальной централизации (динамичность, устойчивость, непрерывность функционирования системы обуславливаются единством и оптимальным уровнем централизации оргструктуры организации).

17. Принцип единичной ответственности (во избежание безответственности недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими центрами ответственности).

18. Принцип функциональных потенциальных имитаций (временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольных процессов).

19. Принцип регламента (эффективность функционирования системы внутреннего контроля прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации).

20. Принцип разделения обязанностей.

21. Принцип разрешения и одобрения.

22. Принцип взаимодействия и координации.

Важным аспектом функционирования системы внутреннего контроля является выполнение принципов данной системы, соблюдение которых повысит доверие к ней как внешних пользователей и ревизоров, так и внутренних пользователей данными контроля.

Контроль необходимо осуществлять на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб организации.

Совокупность указанных принципов является основанием эффективности системы внутреннего контроля.

## **11. Составляющие системы внутреннего контроля**

Система внутреннего контроля состоит непосредственно из органов контроля, т. е. органов, учрежденных в организации в целях осуществления внутренних проверок, ревизий. Это могут быть службы внутреннего аудита, контрольно-ревизионный отдел, инвентаризационное бюро или даже сторонняя организация, призванная осуществлять постоянный внутренний контроль на фирме на договорных началах.

Объекты внутреннего контроля – это предметы контроля, т. е. активы и обязательства, источники средств, капиталы, резервы, виды проводимых операций (по заготовке, снабжению, сбыту, инвестициям, производству и т. д.), центры ответственности по затратам, прибыли, финансовым вложениям, доходам и т. д.

Контроль должен осуществляться набором средств, в первую очередь это технические средства в виде помещений, наборов измерительных, контрольных инструментов, систем обработки полученной информации (ЭВМ); финансовые средства – это зарплата, к ней система штрафов и надбавок, финансовые ресурсы; процедуры и методы (приемы) контроля –



это те мероприятия, с помощью которых обеспечивается надежный и эффективный контроль (тесты, прослеживание, инвентаризация, опрос, наблюдение, анализ, сверка и т. д.). Одна из важных составляющих системы внутреннего контроля – база показателей, это могут быть нормативные, статистические, справочные данные, плановые показатели, отраслевые показатели прошлых периодов. Также должны быть положения о службе внутреннего контроля с описанием порядка взаимодействия между подразделениями и отделами субъекта, по обмену информацией. Еще одна составляющая системы – **документация**. Разрабатывается самостоятельно экономическим субъектом. **Система внутреннего контроля** экономического субъекта должна **включать в себя**:

1. надлежащую систему бухгалтерского учета;
2. контрольную среду;
3. отдельные средства контроля.

Система внутреннего контроля может с определенной степенью вероятности подтвердить, что цели, ради которых она была создана, достигнуты. Причиной этого являются следующие неизбежные ограничения системы внутреннего контроля:

1. естественное требование руководством экономического субъекта того, чтобы затраты на осуществление контрольных мероприятий были меньше тех экономических выгод, которые дает применение таких мероприятий;
2. тот факт, что большинство средств контроля имеет своей целью выявление нежелательных хозяйственных операций, а не тех, которые являются необычными;
3. свойство человека делать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных суждений или недопонимания инструктивных материалов;
4. умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников экономического субъекта как с другими сотрудниками данного экономического субъекта, так и с третьими лицами;
5. нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;
6. распространенная практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности, в результате чего принятые контрольные процедуры могут перестать выполнять свои функции.

Средства контроля экономического субъекта должны использоваться с учетом следующего:

1. хозяйственные операции выполняются с одобрения руководства как в целом, так и в конкретных случаях;

2. все операции фиксируются в бухгалтерском учете в правильных суммах, на надлежащих счетах бухгалтерского учета, в правильном периоде времени;
3. доступ к активам возможен только с разрешения соответствующего руководства;
4. соответствие зафиксированных в бухгалтерском учете и фактически имеющихся в наличии активов определяется руководством с установленной периодичностью.

## **12. Классификация системы внутреннего контроля**

Поскольку система контроля является важной составляющей управленческого контроля в целом, для раскрытия механизмов функционирования данной системы необходимо изучить особенности ее составных элементов, а для этого необходимо ее классифицировать по разным признаками.

Систему внутреннего контроля классифицируют по форме внутреннего контроля, который зависит от особенностей организационной и правовой структуры субъекта; видов и масштабов финансово-хозяйственной деятельности субъекта; рациональности и целесообразности охвата контролем сфер деятельности субъекта; отношения руководства организации и ведению контроля.

Также различают внутренний контроль в зависимости от применяемых методов и приемов контроля (общие методы контроля – индукция, дедукция, анализ, синтез, обобщение и другие, самостоятельно разработанные методы – замеры, взвешивание, пересчет, инвентаризация, наблюдение, экспертиза, сверка, обратная калькуляция, логическая и экономическая проверка, тестирование, анкетирование, опрос и т. д., специальные методы – методы экономической статистики, анализа, прогнозирования, моделирования и т. д.). Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля – внутренний аудит.

Организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным и некоторым средним организациям, для которых характерны:

1. усложненная оргструктура;
2. многочисленность филиалов, дочерних компаний;
3. разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования;
4. стремление органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Кроме задач чисто контрольного характера, внутренние аудиторы могут выполнять экономическую диагностику, разрабатывать финансовую

стратегию, вести маркетинговые исследования, управленческое консультирование. К институтам внутреннего аудита относят и ревизионные комиссии, деятельность которых регламентирована действующим законодательством.

В зависимости от времени контроль подразделяют на оперативный, тактический и стратегический.

В зависимости от данных, которые используются при контрольных мероприятиях, различают фактический, документальный контроль и контроль показателей, полученных с помощью обработки средствами ЭВМ.

По этапам проведения контрольных мероприятий различают предварительный, текущий и последующий контроль. Контроль может быть плановым и внеплановым, разовым, постоянным и периодическим. По степени охвата данных может быть сплошным и выборочным.

В зависимости от типа системы внутреннего контроля он может осуществляться с помощью систем ЭВМ или вручную, либо возможна частичная автоматизация отдельных стадий контроля.

Неавтоматизированный внутренний контроль осуществляется контролером-ревизором без применения средств ЭВМ.

Частично автоматизированный внутренний контроль осуществляется его контролерами с применением средств автоматизации в сочетании с обработкой данных вручную. Контроль, осуществляемый с помощью средств автоматизации, ведется под руководством контролера-ревизора, что облегчает ему работу с большими массивами данных, экономит время, позволяет делать всесторонний анализ, задавая параметры выборки.

Следующий признак классификации – значимость субъектов контроля в процессе осуществления контрольных операций.

По данному признаку разделяют:

1. контролеров-ревизоров, непосредственно осуществляющих контроль;
2. участников, в обязанности которых входят функции контроля, – это различные специалисты предприятия.

Данная классификация не исчерпывающая, но в ней приведены основные классификационные признаки, необходимые для правильного понимания системы внутреннего контроля.

### **13. Цели и организация внутреннего контроля**

Цель внутреннего контроля – обеспечение соблюдения всеми сотрудниками предприятия своих должностных обязанностей в соответствии с целями организации. Цель внутреннего контроля во времени непрерывна, перманентна и достигается только на короткое время. Внутренний контроль организуется исходя из целей и задач управления предприятием. Государством регламентируются только основные направления внутреннего контроля – порядок проведения инвентаризаций, правила организации документооборота, рекомендации по организации аналитического учета,

определение должностных обязанностей управленческого персонала и некоторые другие. 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, машино-часы. При осуществлении внутреннего контроля объектами организации контроля и, соответственно, объектами проверки являются циклы деятельности предприятия: снабжения, производства, реализации.

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 является 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. Внутренний контроль призван организовывать его структуру, а также поддерживать ее в таком состоянии, чтобы в каждый момент времени она соответствовала целям предприятия. Если предприятие имеет только один вид деятельности и реализует свою продукцию только по договору поставки, ему соответствует одна структура внешнего контроля, если это же предприятие организует реализацию своей продукции в розницу через торговый павильон, структура внутреннего контроля должна быть изменена. Таким образом, основной целью внутреннего контроля является ведение деятельности в соответствии с установленными правилами.

Внутренний аудит решает следующие задачи:

1. контроль над состоянием активов и недопущение убытков;
2. подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур;
3. анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации;
4. оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль над политикой и качеством менеджмента.

Внутренний аудитор выполняет следующие функции:

1. проверка систем контроля в целях выработки политики компании в рамках законодательства;
2. оценка экономичности и эффективности операций компании;
3. проверка уровня достижений программных целей;
4. подтверждение точности информации, используемой руководством при принятии решений.

Ответственность за выполнение своих обязанностей аудитор несет только перед руководством предприятия.

#### **14. Порядок проверки смет (бюджетов), центров затрат, ответственности и бюджетирования**

Бюджетирование применяется для повышения эффективности координации хозяйственной деятельности, управляемости экономических процессов на предприятии, лучшей адаптации организации к изменяющимся внешним и внутренним условиям, снижает риск нарушений. Это определенная система планирования, учета, контроля потоков ресурсов по центрам затрат на предприятии и результатам деятельности по центрам ответственности. Суть формирования бюджетов (смет) состоит в заключении бюджетов низшего уровня в бюджет высших уровней с получением бюджета (сметы) затрат по элементам, по потребителям и предприятию вообще, в целях контроля средств и ресурсов, их поступления, расходования в соответствии с выработанной финансовой стратегией. Бюджет (смета) может охватывать 1 год, 5 лет, квартал, любой период времени, т. е. может быть как долговременной, так и разовой, смета составляется на вид затрат, комплекс идет в виде программы.

**Центр возникновения затрат** – это структурное обособленное подразделение, например участок, по которому организуется планирование, учет затрат на производство в целях управления и контролирования издержек.

**Центр ответственности** – это структурное обособленное подразделение предприятия, возглавляемое руководителем, который отвечает за результаты работы. Центры ответственности совмещают в учетном процессе и центр возникновения затрат и ответственность руководителей. Центры затрат и ответственности в системе бюджетирования составляют отчеты об исполнении бюджетов и полученных результатах.

Проверка смет, центров затрат и ответственности позволяя оценить синхронность поступления и расходования, выявить отклонения, проанализировать причины этих отклонений, тенденции показателей во временном отрезке, а также эффективность оперативного и стратегического управления сметами и центрами.

Проверка смет (бюджетов), центров затрат, ответственности и в целом процесса бюджетирования состоит из:

1. анализа потребности в товарно-материальных ценностях (ТМЦ), запасах готовой продукции, изменений уровня потребности и запасов в рамках бюджетного периода в бюджете производства и запасов;
2. анализа влияния на процессы реализации рекламной деятельности, условий политики, конъюнктуры рынка и т. д.;
3. анализа динамики цен и роста или снижения затрат, причины изменений (в бюджете продаж);
4. анализа норм расходов по видам прямых затрат в течение периода бюджета, оценки доли материальных затрат в стоимости производимой продукции;
5. анализа уровня рентабельности, объемов производства, изменений в уровне получаемой прибыли в зависимости от изменений факторов, анализа сбалансированности производства и реализации в бюджетном периоде;
6. анализа планируемых издержек в связи с изменениями объемов производства;
7. анализа планируемого уровня затрат на вспомогательные цехи и участки в бюджете вспомогательных цехов;
8. оценки изменения ставок переменных расходов;
9. анализа необходимого уровня затрат на продвижение товара на рынок, расходов по его транспортировке, упаковке, рекламе, маркетингу, расходов посредника в результате процесса реализации, заложенных в бюджете коммерческих издержек;
10. анализа постоянных затрат, заложенных в бюджете управленческих затрат, анализа их распределения по видам производственной деятельности;
11. анализа ожидаемой выручки, прибыли, рентабельности, изменений в соответствии с прошлыми периодами, резервов, фондов, оптимизации учетных процессов;
12. анализа источников поступлений и целей расходования денежных средств в разрезах деятельности предприятия;
13. анализа активов и пассивов организации.

## **15. Внутренний финансовый контроль и внутрихозяйственный расчет коммерческих организаций (предприятий)**

Внутрихозяйственный коммерческий расчет предполагает выделение внутри структурной организации предприятия подразделений, которые призваны самостоятельно решать свои организационно-технические задачи. Они могут взять в аренду активы организации. Эти подразделения условно покупают у предприятия ресурсы по учетной стоимости (по согласованию между администрацией и трудовым коллективом подразделения). Внутренний контроль организуется руководством предприятия и определяет законность совершения хозяйственных операций, их экономическую целесообразность.

Продукцию или услуги такие подразделения условно продают предприятию по учетным ценам, вычитая условную прибыль, т. е. в основе внутрихозяйственного коммерческого расчета лежат принципы такой системы, как директ-костинг, с элементами нормативного учета, который может, однако, и не применяться.

Исходя из функций внутреннего контроля выделяют такой вид контроля, как управленческий контроль.

**Управленческий контроль** – это процесс влияния менеджеров на работников предприятия для эффективной реализации организационной стратегии. При этом его главной задачей является контроль по центрам ответственности. Другими словами, необходима система отражения, обработки и контроля плановой и фактической информации на входе и выходе центра ответственности.

Важно организовать действенную систему управленческого контроля, что позволит руководству предприятия делегировать свои полномочия по управлению затратами подчиненным, которые могут более детально ориентироваться в обстановке на местах. Эти функции возможно осуществлять с помощью не только управленческого, но и управленческо-финансового контроля. Внутренний финансовый контроль в данных условиях сводится к изучению хозяйственно-технологических связей, потоков ресурсов от предприятия к подразделению и наоборот, отслеживанию оценки этих ресурсов и продукции от подразделения к предприятию, контролю нормативных показателей, отслеживанию отклонений от норм с выяснением причин, влияющих на эти отклонения, анализу номенклатуры затрат, которая не должна противоречить действующему законодательству.

Финансовому контролю подвергается документооборот между подразделениями и предприятием, проверке подвергается определение валового дохода подразделения исходя из стоимости произведенной продукции, работ, услуг в оценке по учетным ценам за вычетом стоимости

ресурсов, отчислений в фонды, обязательных платежей. Остаток дохода и есть хозрасчетный доход, который направляется на выплату зарплаты.

Для того чтобы правильно, тщательно проконтролировать, необходимо понять специфику подразделения, т. е. прежде чем приступить к осуществлению финансового контроля, нужно проработать всю документацию, регламентирующую деятельность такого подразделения, это могут быть решения, распоряжения, положения, внутренние локальные нормативные акты.

С помощью финансового контроля руководство предприятия может осуществлять эффективное финансово-хозяйственное управление, а собственники – следить за управляющими их капиталов, что позволяет предоставить определенные гарантии для привлечения в экономику частных инвестиций и личных средств граждан. Осуществление финансового контроля на предприятии также связано с обнаружением отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии. Это позволяет принять корректирующие меры, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб, осуществить мероприятия, направленные на предотвращение таких нарушений в будущем.