

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ**

**ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

«Контроль и ревизия»

Ростов-на-Дону

2023

УДК 657.62

Конспект лекций по дисциплине «Контроль и ревизия» для обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность». – Ростов н/Д: ДГТУ, 2023. – 95 с.

УДК 657.62

Составитель: **Изварина Н.Ю.,**

к.э.н., доцент кафедры ЭБУиП

**СОДЕРЖАНИЕ**

|  |  |
| --- | --- |
| ВВЕДЕНИЕ | |
| 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ И ЕГО ЗНАЧЕНИЕ В УПРАВЛЕНИИ ЭКОНОМИКОЙ | |
| 1.1. Сущность и значение контроля в управлении экономикой | |
| 1.2. | Принципы и функции контроля |
| 1.3. | Классификация видов контроля хозяйствующих субъектов |
| 1.4. Нормативно-правовое регулирование контроля в РФ | |
| Контрольные вопросы и задания | |
| 1. МЕТОДЫ ФАКТИЧЕСКОГО И ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ | |
| 2.1. | Приемы фактического контроля |
| 2.2. Инвентаризация как метод фактического контроля | |
| 2.3. Способы и приемы документальной проверки операций | |
| Контрольные вопросы и задания | |
| 3. СУЩНОСТЬ И ЗАДАЧИ РЕВИЗИИ | |
| 3.1. Понятие, цель и задачи ревизии | |
| 3.2. Предмет и объекты ревизии | |
| 3.3. Правила проведения ревизии | |
| 3.4. | Виды ревизии |
| 3.5. Права, обязанности и ответственность ревизоров | |
| 3.6. Права, обязанности и ответственность лиц, служебная  деятельность которых проверяется | |
| Контрольные вопросы и задания | |
| 4. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ | |
| 4.1. Планирование, учет и отчетность в контрольно-ревизионной  работе | |
| 4.2. Подготовка к проведению ревизии | |
| 4.3. Составление программы и плана проведения ревизии | |
| 4.4. Проведение ревизии на объекте | |
| 4.5. | Оформление результатов ревизии |
| 4.6. Реализация материалов ревизии и организация контроля за  выполнением решений, принятых по материалам ревизии | |
| Контрольные вопросы и задания | |
| |  | | --- | | 5. ПРОВЕДЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ ПО УЧАСТКАМ УЧЕТА | | |
| 5.1. | Контроль и ревизия операций по учету денежных средств |
| 5.2. | Контроль и ревизия операций по учету основных средств и нематериальных активов |
| 5.3 | Контроль и ревизия товарно-материальных ценностей и готовой продукции |
| 5.4. | Контроль и ревизия операций по учету дебиторской и кредиторской задолженности |
| 5.5. | Контроль и ревизия операций по учету расчетов с персоналом по оплате труда |
| 5.6. | Контроль и ревизия операций по расчетам с подотчетными лицами |
| 5.7. | Контроль и ревизия операций по учету финансовых вложений |
| 5.8. | Контроль и ревизия операций по учету капитала |
| 5.9. | Контроль и ревизия состояния учета, отчетности и внутрихозяйственного контроля |
| Контрольные вопросы и задания | |
| Понятийно-терминологический словарь | |
| БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК | |

ВВЕДЕНИЕ

Расхождения, противоречия, ошибки и умышленные искажения, оказывающие влияние на текущую работу компаний, неизбежно возникают в процессе постановки и решения управленческих задач, а при повышении интенсивности деятельности и отсутствии должного реагирования со стороны топ менеджеров, переходят в острую форму. Поэтому именно контрольная деятельность решает задачу консолидации и упорядочения выявленных нарушений, сама становится особой системой, вскрывающей и устраняющей хозяйственные противоречия, а контрольные мероприятия в форме ревизий, проверок, анализа, обследований, экспертиз выступают базисом достоверных фактов о деятельности экономических субъектов.

Поскольку функционирование любого предприятия неизбежно сопровождается наличием экзогенных (внешних) и эндогенных (внутренних) дестабилизирующих факторов, при которых нарушаются хозяйственные связи и дестабилизируется финансовая обстановка, снижая вероятность устойчивой реализации основных целей бизнеса, то и подходы к оценке контроля неизбежно претерпевают значительные изменения.

Контроль выявляет слабые стороны, позволяет оптимально использовать ресурсы, вводить в действие резервы, а также избегать кризисных ситуаций. Основным назначением контроля является обеспечение законодательства в процессе формирования и использования финансовых ресурсов, оценка экономической эффективности финансово-хозяйственных операций во всех звеньях экономики.

Одним из инструментов контроля, проводимого в целях обеспечение безопасности компании и выявления нарушений, является проведение ревизии. С ее помощью можно осуществить контроль за финансово-хозяйственными операциями в целях подтверждения их обоснованности, проанализировать состояние активов компании, убедиться в рациональном и эффективном использовании ресурсов.

Совокупность организационных, методических и технических приемов, используемых при ревизии, образует контрольно-ревизионный процесс.

Ревизия и контроль формируют в учебном процессе систему специальных знаний о принципах и методах изучения законности, достоверности и экономической целесообразности хозяйственных и финансовых операций и процессов в организациях всех форм собственности на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля. Важное значение приобретает овладение современными формами и методами контроля, которые будущие специалисты, должны выбирать самостоятельно.

Успешному освоению теоретических и практических положений будет способствовать подробный понятийно-терминологический словарь, а также вопросы и задания для самоконтроля.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ И ЕГО ЗНАЧЕНИЕ В УПРАВЛЕНИИ ЭКОНОМИКОЙ
   1. Сущность и значение контроля в управлении экономикой

*Контроль* – это система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов управленческих воздействий на управляемый объект и отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений.

Управленческая деятельность эффективна лишь в тех случаях, если выполнение принятого решения своевременно контролируется с целью установления законности и эффективности проводимых мероприятий. Контроль способствует соблюдению договорной и исполнительской дисциплины, требует от работников высокого профессионализма и компетентности.

Контроль может осуществляться на разных уровнях:

* на уровне должностного лица;
* на уровне отдельного подразделения;
* на уровне предприятия;
* на уровне отрасли;
* на уровне региона;
* на уровне страны.

Контроль выявляет слабые стороны предпринимательской деятельности, позволяет оптимально использовать ресурсы, вводить в действие резервы, а также избежать банкротства и кризисных ситуаций. Контроль на предприятии включается в процесс управления, установление целей, разработку бизнес-планов, бюджетов, мониторинга, оперативной работы, отклонений от намеченных целей на всех этапах жизни товара: от его создания до реализации.

Понятие «контроль в управлении» следует рассматривать в трех основных аспектах, представленных данными рисунка 1.

Рисунок 1 – Контроль в управлении хозяйствующим субъектом

Экономический или хозяйственный контроль означает распространение контрольной функции на область хозяйственных вопросов, в сферу экономики.

Перед контролем стоят следующие основные задачи, представленные данными рисунка 2.

Рисунок 2 – Основные задачи контроля

Экономический или хозяйственный контроль означает распространение контрольной функции на область хозяйственных вопросов, в сферу экономики.

Перед контролем стоят следующие основные задачи:

1. Укрепление законности, правопорядка и договорной дисциплины.
2. Обеспечение сохранности принадлежащих организации активов.
3. Достижение целевого, экономного и рационального использования всех ресурсов, находящихся в распоряжении организации.
4. Выявление и использование резервов роста и повышения эффективности производства.
5. Выявление путей совершенствования работы субъектов хозяйствования.

Наряду с внутренним контролем, созданием мер по ограничению риска и безопасности хозяйственной деятельности фирмы большое значение для бизнеса имеет ревизия – как инструмент контроля.

* 1. Принципы и функции контроля

Основными принципами контроля являются следующие: законности, независимости, объективности, гласности, ответственности, разграничения функций и полномочий, системности.

*Принцип законности* предусматривает наличие правовой базы, обеспечивающей проведение контроля в соответствии с его целями и задачами.

*Независимость* органов контроля (организационная, функциональная, финансовая) гарантирует объективный подход при проведении контрольных мероприятий.

Под *объективностью* понимают отсутствие предвзятости и невмешательство в оперативную деятельность субъекта хозяйствования (контроля), обоснованность выводов по результатам контрольных мероприятий.

*Принцип гласности* предполагает общедоступность результатов контроля при соблюдении установленных норм и правил, касающихся коммерческой тайны.

*Принцип ответственности* предполагает добросовестное отношение сотрудников органов контроля к своим должностным обязанностям.

Реализация *принципа разграничения функций и полномочий* заключается в отсутствии дублирования в деятельности органов контроля.

*Принцип системности* означает единство правовой базы, установление периодичности в проведении тех или иных контрольных мероприятий.

Экономический контроль – это проверка исполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления их достоверности, законности и экономической целесообразности.

Экономический контроль выполняет следующие функции, представленные данными рисунка 3.

Рисунок 3 – Функции контроля

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

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

Мобилизующая функция контроля заставляет субъекты хозяйствования ответственно выполнять свои обязательства. Организации должны обеспечить рациональное и целевое использование всех своих средств и ресурсов, то есть мобилизовать все имеющиеся у нее ресурсы для достижения поставленной цели и эффективного ведения производства.

Воспитательная функция контроля воспитывает у работников организации потребность неукоснительного соблюдения законности и четкого исполнения своих обязанностей.

Функции контроля – выявить проблемы и скорректировать деятельность до того, как эти проблемы перерастут в кризис.

* 1. Классификация видов контроля хозяйствующих субъектов

Контроль можно классифицировать по различным признакам.

1. По видам контроль делится на государственный контроль и аудит:

* *государственный контроль* осуществляют органы государственной власти и управления и административные органы.
* *аудит* – независимый контроль за деятельностью организаций, осуществляемый аудиторами-предпринимателями или аудиторскими фирмами.

1. По субъектам контрольной деятельности контроль подразделяется на ведомственный и вневедомственный контроль.

* *ведомственный контроль* за деятельностью организаций осуществляется вышестоящим органом по принципу административной подчиненности.
* *вневедомственный контроль* предполагает осуществление контрольных функций независимо от ведомственной подчиненности проверяемых организаций.

1. По характеру контрольных функций и сфере их применения выделяют правовой, экономический и производственно-технический контроль:

* *правовой контроль* осуществляется в сфере государственного управления и обеспечивает точное и неуклонное соблюдение законов всеми организациями и должностными лицами, его осуществляют в основном органы прокуратуры и суды.
* *экономический контроль* производится в сфере управления экономикой и включает в себя финансовый, бухгалтерский, ревизионный и статистический контроль.
* *производственно-технический контроль* осуществляется в сфере производственного процесса и является способом оперативного регулирования хода производства. Его обеспечивают отделы технического контроля, диспетчерские службы и другие службы контроля и качества.

1. По времени осуществления контроль подразделяют на предварительный, текущий и последующий контроль.

* *предварительный контроль* применяется на стадии принятия управленческих решений до начала совершения хозяйственных операций. Целью его является предупреждение нарушений законности, нецелесообразного, неэффективного использования хозяйственных средств и принятия необоснованных решений. Это наиболее эффективный вид контроля, так как он имеет предупредительный характер. Объектами такого контроля являются: проектно-сметная документация, договоры, документы, отражающие поступление и движение товарно-материальных ценностей, денежных средств;
* *текущий контроль* осуществляется в ходе хозяйственных операций. Его цель – оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений при выполнении производственных заданий, поиск и освоение внутрихозяйственных резервов роста эффективности производства. Объектами текущего контроля являются показатели оперативной отчетности, первичные документы, отражающие хозяйственные операции. Текущий контроль проводят работники учета и другие должностные лица, занимающиеся проверкой качества работы. Эффективным является сочетание текущего контроля с предварительным, так как способствует предупреждению непроизводительных потерь и своевременному устранению тех или иных недостатков и нарушений, установленных в ходе контроля;
* *последующий контроль* осуществляется после совершения хозяйственных операций по истечении определенного отчетного периода. Цель данного вида контроля – установить правильность, законность и экономическую целесообразность произведенных хозяйственных операций, выявить факты бесхозяйственности и хищений. Эта форма контроля является самой распространенной и применяется в работе всех контролирующих органов. Объектами последующего контроля являются первичные документы, отражающие совершенные хозяйственные операции, регистры бухгалтерского учета и отчетности.

1. По источникам проверки выделяют документальный и фактический контроль.

* *документальный контроль* заключается в проверке первичных документов, бухгалтерских и оперативных регистров, статистической, бухгалтерской, оперативной отчетности. Целью его является выявление правильности, достоверности, законности и экономической целесообразности документально отраженных хозяйственных операций.
* *фактический контроль* предполагает проверку фактического состояния, наличия и использования средств организации, осуществляемую путем обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания. Его целью является обеспечение достоверности контрольных данных. Объектами фактического контроля являются: товарно-материальные ценности, наличные деньги и ценные бумаги, готовая продукция, товары, незавершенное производство, выполненный объем работ и т.д.

1. По методам осуществления контроль подразделяется на ревизию, аудит, тематическую проверку, экономический анализ, обследование, расследование (следствие) и хозяйственный спор.

* *ревизия* представляет собой документальную и фактическую проверку производственно-финансовой и коммерческой деятельности организаций за определенный период времени. Цель ревизии – получение достоверной и полной информации о состоянии контролируемого объекта.
* *аудит* – это независимая проверка достоверности бухгалтерской отчетности. Цель аудита – проверить правильность ведения бухгалтерского учета в соответствии с действующими нормативными положениями, подтвердить достоверность показателей финансовой отчетности организации. Аудит проводится аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами.
* *тематическая проверка* организуется по отдельной, заранее разработанной тематике (проверка сохранности средств организации, обеспечение сохранности и использования оборудования и т.д.). Цель тематической проверки – получение данных, характеризующих состояние дел по изучаемой тематике и выявление не используемых в организации резервов. Данный способ контроля часто используется при наличии сигналов о тех или иных недостатках в хозяйственной деятельности организаций и отдельных должностных лиц либо при необходимости специального изучения отдельных вопросов этой деятельности.
* *экономический анализ* – это способ контроля, позволяющий выявить влияние факторов на результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций. С помощью специальных приемов анализа количественно измеряется величина факторов, положительно и отрицательно влияющих на результаты деятельности предприятия. Таким образом, анализ позволяет вскрыть неиспользуемые резервы роста эффективности производства.
* *обследование* – ознакомление с состоянием контролируемого объекта на месте. Оно организуется, например, для проверки состояния складского хозяйства, пожарной безопасности, охраны труда и т.д.
* *расследование (следствие)* представляет собой способ установления виновности должностных лиц в совершении тех или иных нарушений законности, связанных с присвоением собственности, бесхозяйственностью, должностными злоупотреблениями, и определения размера причиненного ими материального ущерба. Специфика этого способа контроля заключается в том, что он осуществляется только судебно-следственными органами при наличии признаков уголовно наказуемых деяний отдельных должностных лиц. На предприятии может проводиться служебное расследование, представляющее собой проверку соблюдения работниками предприятия должностных обязанностей, а также нормативных актов, регулирующих хозяйственную деятельность. Оно проводится в случаях установления недостач, хищений, порчи материальных ценностей.
* *хозяйственный спор* – это способ установления соблюдения законности и обеспечения, законных прав организаций в хозяйственных взаимоотношениях. Такие споры разрешаются в арбитражных судах.
  1. Нормативно-правовое регулирование контроля в РФ

На современном этапе развития РФ уделяется особое внимание вопросам совершенствования системы контроля, а особенно финансового.

Государственный финансовый контроль в Российской Федерации призван обеспечить проведение в стране единой финансовой, кредитной и денежной политики в целях защиты ее финансовых интересов.

Субъектами контроля являются органы и организации, которые наделены контрольными функциями. Осуществлением контроля занимаются государственные и административные органы, в том числе, налоговые и кредитные учреждения, министерства и ведомства. При осуществлении своих функций органы государственного финансового контроля имеют право проводить ревизии и проверки, получать письменные и устные объяснения от должностных лиц и граждан при проведении ревизий и проверок, направлять представления и предписания по результатам проведенной ревизии или проверки в федеральные органы государственной власти, органы власти субъектов Российской Федерации, а также руководителям других объектов контроля.

* основным *задачам* государственного финансового контроля относятся:
* контроль за образованием и использованием государственных средств РФ и ее субъектов;
* контроль за деятельностью органов исполнительной власти, на которые возложено практическое проведение финансовой, бюджетной, кредитной, денежной, налоговой и валютной политики;
* проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета;
* проверка эффективности и экономности расходования государственных средств;
* проверка правильности расчета и уплаты налогов.

*Объектами* государственного финансового контроля являются:

* государственные органы и структуры;
* промышленные и коммерческие предприятия, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии;
* общественные неправительственные организации и физические лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Государственный финансовый контроль возлагается на Счетную палату Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации, Федеральное казначейство, Федеральную налоговую службу Российской Федерации, Федеральную таможенную службу Российской Федерации.

*Счетная палата Российской Федерации* должна организовывать и осуществлять контроль за своевременным исполнением доходных и расходных статей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов по объемам, структуре и целевому назначению.

*Центральный банк России Российской Федерации* организует и контролирует денежно-кредитные отношения в стране и осуществляет надзор за деятельностью коммерческих банков, а также контроль за осуществлением валютных операций кредитными организациями, а также валютными биржами.

*Министерство финансов Российской Федерации* осуществляет внутренний контроль за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств; за исполнением бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

*Федеральное казначейство* проводит предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств, кредитными организациями, другими организациями по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов, взаимодействует с другими федеральными органами исполнительной власти в процессе указанного контроля и координирует их работу.

*Федеральная налоговая служба Российской Федерации* контролирует полноту и своевременность поступления платежей в соответствующий бюджет. Основным направлением ее деятельности является предупреждение, выявление, пресечение и расследование налоговых преступлений или административных правонарушений.

*Федеральная таможенная служба* осуществляет контроль за исполнением нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Главные распорядители, распорядители бюджетных средств осуществляют финансовый контроль за использованием бюджетных средств их получателями.

При самостоятельном исполнении бюджетов контрольные органы субъектов Российской Федерации и местного самоуправления осуществляют финансовый контроль за операциями с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем сущность и значение контроля в современных условиях?
2. Перечислите основные задачи контроля.
3. На каких принципах базируется осуществление контрольных мероприятий?
4. Назовите основные функции контроля.
5. Какие виды контроля вы знаете?
6. Приведите примеры предварительного, текущего и последующего контроля.
7. В чем отличия ведомственного и вневедомственного контроля?
8. Перечислите методы осуществления контроля.
9. Кем осуществляется независимый контроль?
10. В каких случаях проводится служебное расследование?
11. Каковы основные задачи государственного контроля?
12. Назовите органы государственного финансового контроля и их функции.
13. Выполните представленный ниже тест по проверке знаний:

1) Экономический контроль существует:  
1. только взаимосвязи с управлением;  
2. независимо от управления;  
3. для осуществления целей управления;  
  
2) Экономический контроль   
1. представляет собой неотъемлемый элемент управления;  
2. является независимой от управления функцией;  
3. включает в себя функцию управления;  
  
3) Целью контроля в экономике является:  
1. содействие достижению целей управления экономикой;  
2. привлечение к ответственности лиц виновных в нарушении финансовой дисциплины;

3. выявление лиц ответственных за финансовые нарушения;

4) Профилактическая функция контроля проявляется на следующих стадиях управления:  
1. планирования мероприятий по достижению поставленных целей;

2. анализа и оценки результатов деятельности по достижению поставленных целей;  
3. реализации мероприятий по достижению поставленных целей;  
  
5) Информационная функция контроля проявляется на следующих стадиях управления:  
1. реализации и регулирования мероприятий по достижению поставленных целей;  
2. постановки проблемы, подлежащей решению;

3. анализа и оценки результатов деятельности по достижению поставленных целей;  
  
6) Мобилизующая функция контроля проявляется на следующих стадиях управления:  
1. на всех стадиях управления;

2. планирования мероприятий по достижению поставленных целей;  
3. реализации и регулирования мероприятий по достижению поставленных целей;  
  
7) В России государственный финансовый контроль осуществляется:  
1. органами общей компетенции;

2. Федеральной налоговой службой;

3. Федеральной налоговой службой и органами внутренних дел;

4. всеми органами государственной власти и управления в соответствии с их компетенцией  
  
8) При осуществлении предварительного контроля:

1. контролируются фактически совершенные финансово-хозяйственные операции;  
2. контролируются финансово-хозяйственные операции в момент их совершения;  
3. контролируются финансово-хозяйственные операции до их совершения;

9) При осуществлении текущего контроля:

1. контролируются фактически совершенные финансово-хозяйственные операции;  
2. контролируются финансово-хозяйственные операции в момент их совершения;  
3. контролируются финансово-хозяйственные операции до их совершения;  
  
10) При осуществлении последующего контроля:

1. контролируются фактически совершенные финансово-хозяйственные операции.  
2. контролируются финансово-хозяйственные операции в момент их совершения  
3. контролируются финансово-хозяйственные операции до их совершения

11) Какие из перечисленных примеров относятся к примерам фактического контроля (множественный выбор):

1. инвентаризация;  
2. контрольная покупка;  
3. составление альтернативного баланса;  
4. контрольный запуск сырья в производство;  
5. логическое исследование хозяйственных операций;

12) Какие из перечисленных ниже приемов относятся к приемам документально контроля (множественный выбор):

1. восстановление натурально-стоимостного учета;  
2. контрольная покупка;  
3. составление альтернативного баланса;  
4. контрольный запуск сырья в производство;  
5. логическое исследование хозяйственных операций;  
  
13) По периодичности контроль разделяют на:  
1. текущий и ретроспективный;  
2. предыдущий, оперативный и ретроспективный;  
3. плановый и внезапный;  
  
14) Что является предметом финансового контроля:

1. проверка хозяйственной деятельности, необходимая для решения поставленных задач и устранения негативных условий, препятствующих достижению целей;

2. обеспечение проведения операций в строгом соответствии с принятыми и закрепленными в законодательных актах правилами;

3. информация любого аспекта деятельности, поддающаяся денежной оценке

15) В зависимости от информационного обеспечения финансовый контроль подразделяется на:  
1. документальный и фактический;  
2. камеральный и выездной;  
3. предварительный и последующий;  
  
16) Целью последующего контроля является:

1. установление достоверности отчетных данных, а также выявление недостатков или положительного опыта;

2. предупреждение незаконности и нецелесообразности проведения хозяйственных операций;

3. оперативное устранение недостатков, выявление и распространение положительного опыта

17) Целью текущего контроля является:

1. установление достоверности отчетных данных, а также выявление недостатков или положительного опыта;

2. предупреждение незаконности и нецелесообразности проведения хозяйственных операций;

3. оперативное устранение недостатков, выявление и распространение положительного опыта;

18) Внутрихозяйственный ревизионный контроль осуществляется в интересах:

1. собственников организации;  
2. исполнительного органа организации;  
3. внешних пользователей бухгалтерской отчетности организации.

1. МЕТОДЫ ФАКТИЧЕСКОГО И ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ
   1. Приемы фактического контроля

К приемам фактического контроля относятся инвентаризация, контрольный обмер, обследование объектов, контрольный запуск сырья в производство, лабораторный анализ, экспертная оценка.

1. *Инвентаризация* представляет собой проверку и регистрацию наличия материальных и денежных средств в натуре на определенную дату на месте их хранения с последующим сличением остатков с учетными данными.

2. *Контрольные обмеры* используются при изучении капитальных и ремонтных работ. Они организуются для определения фактически выполненного объема строительных и ремонтных работ и применяются для проверки достоверности учета незавершенного производства, расходования строительных материалов в сравнении с нормами и фактически выполненным объемом работ, проверки правильности начисления заработной платы, расчетов с подрядчиками другими организациями за выполненные объемы работ. Для проведения обмеров выполненных работ создается комиссия с обязательным привлечением специалиста по строительству (инженера-строителя, мастера). Комиссия производит обмер объекта, определяет объем фактически выполненных работ: кладка фундамента (м3), кладка стен (м3), настил полов (м2) и т.п. Результаты обмера оформляются актом.

3. *Обследование* объектов обычно проводят в начале ревизионных процедур. В процессе обследования можно получить информацию о соблюдении порядка хранения, приемки и отпуска материальных ценностей, наличии неиспользуемого оборудования, его качественном состоянии и условиях хранения, причинах перебоев в работе действующего оборудования, наличии запасов сырья, материалов и готовой продукции и условий их хранения, установлении степени готовности объектов капитального ремонта; изношенности основных средств; действенности пропускной системы организации при ввозе и вывозе сырья, материалов и готовой продукции; организации производства и технологических процессов.

При обследовании объектов целесообразно ознакомиться с организацией и ведением учета в местах хранения материальных ценностей и готовой продукции, соблюдением действующих правил и порядка оформления документами операций по их оприходованию и выбытию. При этом особое внимание обращается на ознакомление с неофициальной документацией, то есть на документы и записи, которые материально-ответственные лица ведут по собственной инициативе.

При необходимости в круг обследования включают: анкетирование, фотографирование, наблюдение за поведением материально ответственных работников на рабочих местах и другие.

4. *Контрольный запуск сырья и материалов в производство* проводится в присутствии ревизора и приглашенного специалиста, при этом проверяется весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, его обработки и кончая взвешиванием готовой продукции. Это дает возможность проверить фактический выход готовой продукции и действительное количество израсходованного сырья и вспомогательных материалов и помогает обнаружить факты применения устаревших норм, завышение норм времени и расценок на выполняемые работы.

При подготовке контрольного запуска сырья и материалов в производство необходимо выяснить, по каким видам или ассортименту продукции и номенклатурным номерам сырья и материалов будет осуществляться проверка. В основу отбора должна быть положена имеющаяся информация о наличии брака продукции, непроизводительных потерях и отходах материалов, перерасходах сырья и материалов и значительных отклонениях от норм расхода, фактах хищений материалов, готовой продукции, полуфабрикатов и деталей.

5. *Лабораторные анализы* применяются при проверках соответствия качества готовой продукции действующим стандартам. Этот метод применяется по требованию ревизора в случаях, когда иными методами невозможно определить качественные признаки сырья, материалов, готовых изделий, выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ, а также, чтобы выявить причины брака или значительных отходов сырья и материалов. Лабораторные анализы проводятся как пищевых, так и непищевых готовых изделий. Для анализа изымают пробу изделия, пломбируют и при письменном сопровождении направляют в соответствующую лабораторию. На основе проведенного анализа лаборатория дает заключение.

6. *Экспертная оценка* заключается в исследовании хозяйственных операций специалистами различных отраслей знаний по поручению ревизора. По результатам составляется обоснованное заключение с полными и конкретными ответами на вопросы, поставленные ревизором. Достоверность выводов эксперта зависит от предоставленного ему материала, на котором они основаны. Поэтому эксперт имеет право делать в своем заключении соответствующие оговорки. Он не может давать правовую оценку по предоставленным ему материалам. Его убеждения должны базироваться на документальных данных. Оценка экспертом исследуемых фактов должна быть объективной.

2.2. Инвентаризация как метод фактического контроля

Самым распространенным методом фактического контроля является инвентаризация.

В процессе ревизии тщательной проверке подвергаются все инвентаризационные документы, организация инвентаризаций, правильность принятых решений по пересортице товарно-материальных ценностей, недостачам и излишкам. В необходимых случаях ревизор может потребовать повторной инвентаризации в своем присутствии.

Процесс инвентаризации представлен данными рисунка 4.

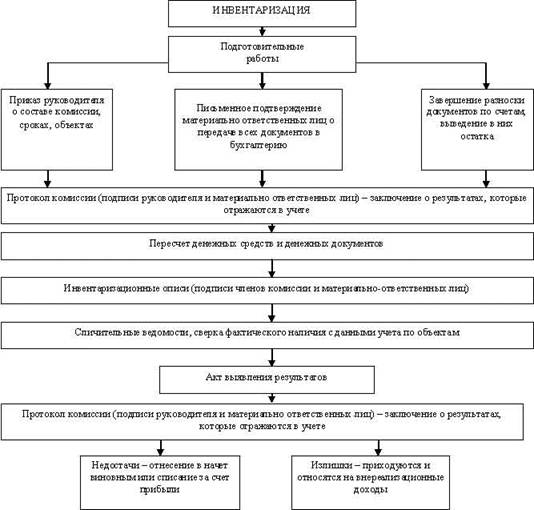


Рисунок 4 – Процесс проведения инвентаризации

Для проведения инвентаризации в организации создается инвентаризационная комиссия. Сроки проведения инвентаризаций определяет руководитель организации. Распорядительный документ на проведение инвентаризации должен иметь название: «приказ», «распоряжение» или «постановление». Приказ издает руководитель организации, распоряжение – руководить подразделения, постановление – вышестоящая организация или коллективный орган (правление, совет директоров). В распорядительном документе указываются председатель и члены комиссии, полное наименование их должностей по основному месту работы, фамилии, имена и отчества, какое имущество и обязательства подлежат инвентаризации, дата начала и окончания инвентаризации, причины инвентаризации и дата сдачи итоговых документов в бухгалтерию.

К началу инвентаризации необходимо потребовать, чтобы была закончена обработка всех документов по поступлению и расходу ценностей, сделаны записи в аналитическом учете и выведены остатки на день инвентаризации. До начала инвентаризации у материально-ответственных лиц берется подписка о том, что все документы, относящиеся к приходу и расходу ценностей, сданы в бухгалтерию и что неоприходованных или не списанных в расход ценностей нет. Наличие такой расписки предупреждает выписку подложных документов материально-ответственными лицами в случаях обнаружения излишков или недостач.

К началу инвентаризации все товарно-материальные ценности должны быть уложены по наименованиям, сортам, размерам. К ним нужно прикреплять ярлыки со сведениями, характеризующими эти ценности. Если ценности находятся в различных местах, то их все, кроме проверяемых, запирают и опечатывают. Ключи от мест хранения находятся у материально-ответственного лица, а пломбир или печать – у ревизора или председателя инвентаризационной комиссии. Такой же порядок соблюдается во время перерывов в работе этой комиссии. Обязательно проверяются измерительные приборы, весы и т.д., наличие запасных ключей от мест хранения ценностей. При инвентаризации обязательно присутствуют материально-ответственные лица.

В период инвентаризации прием и отпуск материальных ценностей прекращается, посторонние лица в места хранения ценностей не допускаются. Целесообразно до начала инвентаризации отпустить количество ценностей, обеспечивающих нормальную работу подразделений и инвентаризационной комиссии. Поступившие ценности в период инвентаризации хранятся в отдельном помещении и в инвентаризационную ведомость не включаются. Поступление материальных ценностей во время инвентаризации заносится в опись «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации», в которой указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного ордера, наименование товара, количество, цена и сумма. На приходном ордере делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которой записаны эти ценности.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей проводится по каждому месту их нахождения и ответственному лицу, на хранении у которого они находятся. Иногда одно и то же материально ответственное лицо отвечает за небольшую кладовую и за склад с большой номенклатурой ценностей. При инвентаризации кладовой заполняется инвентаризационный ярлык, который после инвентаризации передается материально ответственному лицу на период всей инвентаризации. Ярлык является учетным документом, в котором отражаются, фактическое наличие ценностей на начало инвентаризации, а также приход и расход из кладовой во время инвентаризации основного склада. После окончания инвентаризации на основном складе составляется инвентаризационная опись, в которую переносятся данные из инвентаризационного ярлыка.

Фактическое наличие ценностей проверяется в натуре путем пересчета, взвешивания, перемеривания. Количество материала и товаров, хранящихся в неповрежденной упаковке поставщика, может определяться на основании документов при обязательной выборочной проверке части этих ценностей.

Ревизией устанавливается правильность регулирования выявленных инвентаризациями и другими проверками суммовых расхождений между фактическим наличием ценностей и данными бухгалтерского учета. Ревизор проверяет соблюдение руководителями организации пятидневного срока направления результатов инвентаризации в судебно-следственные органы и предъявления гражданского иска материально-ответственным лицам, злоупотребления которых привели к недостачам и потерям.

Нормы естественной убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. Списание материальных ценности в пределах норм убыли до установления факта недостачи запрещается. Ревизор должен тщательно проверить выполнение этих требований, так как материальные ценности иногда списываются в пределах норм естественной убыли при отсутствии недостач и без оформления необходимыми документами.

2.3. Способы и приемы документальной проверки операций

Основными приемами документального контроля являются следующие виды проверки: формальная; логическая; арифметическая; нормативно-правовая; встречная проверка документов; взаимный контроль; анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств; восстановление количественно-суммового учета; контрольные сличения; проверка правильности корреспонденции счетов; проверка регистров бухгалтерского учета; исследование неофициальных материалов; исследование и проверка объяснительных записок, полученных в процессе ревизии.

1. *Формальная проверка* документа предусматривает проверку соблюдения действующих форм документов, последовательности, полноты и правильности заполнения реквизитов документов, соблюдения порядковой нумерации и наличия соответствующих подписей в документах. Посредством формальной проверки устанавливается наличие доброкачественных и недоброкачественных документов. К доброкачественным относятся правильно оформленные документы, верно отражающие совершенную операцию. В недоброкачественных документах операции могут отражаться в искаженном виде или быть оформлены на фиктивную операцию. Их можно подразделить на недооформленные и неправильно оформленные.

2. При *логической проверке* путем сопоставления хозяйственной операции, отраженной в документе, с различными взаимосвязанными показателями, событиями, явлениями определяется, была ли объективная возможность ее возникновения. Осуществление логической проверки обусловливается квалификацией проверяющего, знанием необходимых нормативных документов, умением анализировать взаимосвязи хозяйственных операций.

3. *Арифметическая проверка* документов включает правильность проставленных цен в документе, приведенных наценок, скидок, произведенных вычислений и таксировок, подсчетов итогов и других арифметических действий, выполняемых при оформлении и обработке документа. Неправильные арифметические подсчеты могут быть умышленными и неумышленными. Ревизиями устанавливаются случаи умышленного искажения себестоимости продукции, сырья и материалов, объемов строительно-монтажных работ за счет неправильного определения процентов, индексов, итогов общепроизводственных и общехозяйственных накладных расходов; в денежных документах – завышения итоговых сумм. При арифметической проверке регистров бухгалтерского учета иногда обнаруживаются подлоги в журналах-ордерах и ведомостях.

В результате комплексного применения формальной, логической и арифметической проверок все недоброкачественные документы в процессе ревизии можно подразделить на дефектные по существу отраженных в них операций и на дефектные комбинированные, т.е. сочетающие недостатки по существу и по форме отражения операций. В свою очередь недоброкачественные документы по существу отраженных в них операций подразделяются на документы, содержащие случайные ошибки, отражающие незаконные операции, подложные. К первым относятся такие документы, в которых случайно, неумышленно искажены отдельные реквизиты (номер расчетного счета организации, ее наименование, адрес получателя). Документы, содержащие данные о незаконных операциях, характеризуются несоответствием сущности операции действующему законодательству – нормативным актам, положениям, инструкциям. В подложных документах умышленно искажаются реквизиты или содержание хозяйственной операции. Они подразделяются на документы с материальным подлогом (подделка подписи должностного лица или подписи в получении денег, подделка штампа, печати и др.); с интеллектуальным подлогом (завышение количества, цены, суммы); комбинированные, сочетающие материальные и интеллектуальные подлоги.

4. *Нормативно-правовая проверка* устанавливает соответствие совершенной операции действующим правилам, требованиям устава или учредительных документов, законам, утвержденным нормам, сметам, лимитам и т.п. Данный метод применяется для выявления отклонений фактических затрат от плановых или нормативных. Этот метод позволяет ревизорам выявлять случаи сокрытия недостач, растрат, хищений и перерасхода за счет завышения плановых и нормативных затрат на производство продукции, списания на затраты производства денежных и материальных средств по нормам, когда фактически израсходовано меньше.

5. *Встречная проверка* – эта проверка представляет собой сравнение нескольких экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных подразделениях ревизуемой организации или в других организациях. При такой проверке могут быть вскрыты следующие злоупотребления:

* полное или частичное недооприходование товарно-материальных ценностей
* денежных средств, полученных от другой стороны, участвующей в хозяйственной операции;
* присвоение выручки от реализации товаров, работ и услуг (в том числе и сдаваемой в банк);
* наличие полностью или частично бестоварных операций.

6. *Взаимный контроль документов, отражающих взаимосвязанные хозяйственные операци*и. При этом возможно:

* сопоставление документов, отражающих непосредственное совершение хозяйственной операции, с документами, имеющими к первым косвенное отношение (сопоставление материального отчета о расходе сырья и материалов данными карточек складского учета);
* сопоставление документов, отражающих хозяйственную операцию, с документами, оформление и содержание которых обусловливается непосредственно первичными документами (включение в акт выполненных работ таких объемов, на которые не оформлены наряды, и пр.).

Взаимный контроль позволяет выявить:

* полностью или частично бестоварные или безденежные операции;
* участие в торгово-хозяйственной деятельности неучтенных товаров;
* создание неучтенных излишков различных материалов, сырья, товаров и тары, а также других ценностей с целью дальнейшего оформления подложных документов об их реализации или приобретении;
* создание неучтенных излишков готовой продукции либо необоснованного начисления и выплаты заработной платы;
* составление подложных бухгалтерских проводок либо проводок, не подтвержденных оправдательными первичными документами, и др.

7. *Анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств* характерен тем, что в результате хронологического анализа хозяйственных операций представляется возможность выявить отклонения от нормального оборота материальных ценностей или денежных средств и установить искажения данных об остатках, образующихся после совершения каждой операции. Наибольший эффект этот метод дает при проверке достоверности оборотов и остатков материальных ценностей и денежных средств в случаях, когда материально ответственные лица несвоевременно делают записи в аналитическом учете (в кассовой книге, карточке складского учета и других документах и регистрах аналитического учета). Применение этого метода помогает выявить, противоречия, как оформление расхода товарно-материальных ценностей, еще не поступивших в организацию.

8. *Восстановление количественно-суммового учета* применяется при ревизии баз, предприятий общественного питания, складов некоторых организаций, где количественный учет не ведется, хотя каждая операция поступления и расходования материальных ценностей оформляется первичными документами. Указанный метод проверки состоит в том, что по первичным документам в хронологической последовательности восстанавливаются данные о поступлении и расходовании материальных ценностей по каждому сорту, виду или типовому размеру. Результаты восстановления количественно-суммового учета позволяют анализировать движение этих ценностей за определенный период времени. Применение этого метода, например, помогает выявить противоречия в учетных записях, такие как превышение количества отпущенных товарно-материальных ценностей над максимально возможным их остатком на конец отчетного периода.

9. *Контрольные сличения* применяются преимущественно там, где ведется учет материальных ценностей по наименованиям без указания сортов, марок, номеров и других признаков, при запущенности аналитического учета по отдельным сортам, маркам, номерам материальных ценностей и во всех случаях, когда отдельные организации используют суммовой учет материальных ценностей. При контрольных сличениях остаток на начало проверяемого периода вместе с документированным приходом должен быть равен документированному расходу вместе с остатком на конец проверяемого периода. Начальные и конечные остатки обычно базируются на данных инвентаризационных описей.

Особенности контрольного сличения позволяют выявить злоупотребления, которые связаны:

* с созданием неучтенных излишков отдельных видов товарно-материальных ценностей в результате:
* недооприходования части поступающих товарно-материальных ценностей;
* излишнего списания части товарно-материальных ценностей под видом документированного расхода;
* неправомерного оформления пересортицы и др.;
* с манипулированием ценами при верной количественной информации о движении однородных ценностей в результате:
* занижения цен на получаемые товары;
* завышения цен на отпускаемые и списываемые товары и др.
* с сокрытием части выручки, полученной от населения за реализацию товарно-материальных ценностей, и др.

10. *Проверка правильности корреспонденции счетов* нужна, чтобы установить факты ошибочного или умышленного искажения данных взаимосвязи синтетических счетов бухгалтерского учета, чем создаются условия для хищения денежных средств и материальных ценностей, хотя все первичные документы могут быть составлены безукоризненно.

11*. Проверка регистров бухгалтерского учета* заключается в сопоставлении данных регистров бухгалтерского учета с данными первичных документов, что позволяет установить наличие подложных записей, сделанных в целях сокрытия хищений и злоупотреблений. Применение данного метода дает возможным уточнить достоверность и своевременность отражения хозяйственной операции бухгалтерском учете.

12*. Исследование неофициальных материалов* заключается в изучении черновых записей кассиров и других материально ответственных лиц, анонимных писем, неофициальных заявлений работников ревизуемой организации. Эта информация помогает устанавливать истинное состояние дел, выявлять злоупотребления и хищения денежных и материальных средств.

Исследование и проверка объяснительных записок, полученных в процессе ревизии позволяет глубже анализировать действия должностных и материально ответственных лиц, выявлять обстоятельства, способствующие возникновению бесхозяйственности и нарушению финансовой дисциплины, намечать мероприятия по их устранению.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие вы знаете методы фактического контроля?

2. Какие вы знаете методы документального контроля?

3. Какие документы считаются доброкачественными?

4. Какие документы считаются недоброкачественными?

5. Дайте понятие материального и интеллектуального подлога.

6. Охарактеризуйте методические приемы проверки отдельного документа.

7. Какие вы знаете приемы проверки системных бухгалтерских записей?

8. Каким образом проводится инвентаризация?

9. Какие злоупотребления позволяет выявить контрольное сличение?

10. В чем заключается исследование неофициальных материалов?

11. Выполните представленный ниже тест по проверке знаний:

1) Инвентаризация представляет собой:

1. способ фактического контроля за сохранностью имущества организации, путем сопоставления фактических остатков ОС, ТМЦ, денежных средств и состояния расчетов, с соответствующими данными БУ на определенную дату и выявление отклонений;

2. способ фактического контроля, основанный на проведении квалифицированными специалистами экспертизы действительных объемов и качества выполняемых работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, соблюдения технологических режимов, соответствия продукции стандартам и техническим условиям;

3) способ фактического контроля, предполагающий изучение организации труда и учета на рабочих местах, в цехах, на отдельных производственных участках и в организации в целом, проверку условий хранения товарно-материальных ценностей на складах, состояния пропускной системы, контроля за поступлением и отпуском товарно-материальных ценностей и т.п.  
  
2) Инвентаризация – это:

1. способ фактической проверки наличия ТМЦ и денежных средств;  
2. изучение документов, подтверждающих право собственности на ТМЦ и денежные средства;

3. проверка порядка хранения ТМЦ;

3) К приемам фактического контроля относится:

1. очный опрос;

2. письменный опрос;

3. экономический анализ;

4) Взаимная сверка позволяет выявить:

1. неучтенные излишки готовой продукции, сырья, материалов;

2. излишнее списание денежных средств;

3. присвоение выручки от реализации продукции;

5) Приемы проверки системных бухгалтерских записей:

1. контрольное сличение;

2. Сканирование;

3. оба ответа верны;

6) Примером проверки нескольких документов по однотипным или взаимосвязанным хозяйственным операциям является:

1. встречная проверка;

2. нормативно – правовая проверка;

3. формальная проверка;

7) Метод формальной проверки документов:

1. проверка записей в регистрах бухгалтерского учета и отчетности, правильности корреспонденции счетов;

2. проверка арифметических расчетов;

3. визуальная проверка документов;

8) Нормативно-правовая проверка документов:

1. проверка записей в регистрах бухгалтерского учета и отчетности, правильности корреспонденции счетов;

2. проверка соблюдения различных нормативов, инструкций, положений;

3. проверка арифметических расчетов;

9) К методам фактического контроля можно отнести:

1. инвентаризацию;

2. взаимную сверку;

3. сканирование;

11) Документ – это:

1. письменное свидетельство с заполнением необходимых реквизитов, придающих ему юридическую силу;

2. свидетельство, доказательство;

3. оба ответа верны;

12) Практическое значение документов:

1. служат источником контрольных данных при осуществлении внутрихозяйственного контроля;

2. являются основным поставщиком оперативной информации;

3. служат доказательством поступления и расходования ценностей;

13) Документы, недоброкачественные по форме, отражают:

1. информацию, которая оказывает существенное воздействие на достоверность финансовых результатов;

2. реальные хоз. операции в неискаженном виде и объеме, но неправильно оформленные или недооформленные;

3. оба ответа верны;

14) Документы, недоброкачественные по существу содержат:

1. информацию, которая оказывает существенное воздействие на достоверность финансовых результатов;

2. реальные хозяйственные операции в неискаженном виде и объеме, но неправильно оформленные или неоформленные;

3. оба ответа верны;

15) Документы, недоброкачественные по существу содержат:

1. измерение внешних параметров;

2. способ определения фактического количества имущества;

3. оба ответа верны;

16) Контрольный обмер представляет собой:

1. измерение внешних параметров;

2. способ определения фактического количества имущества;

3. оба ответа верны;

17) Инвентаризация – это…

1. опыт для проверки полученных результатов;

2. независимая оценка отдельных операций и объектов;

3. проверка наличия и состояния объектов;

4. установление фактического наличия средств и их источников, путем перерасчета остатков в натуре;

18) Инвентаризация по объему охвата объектов подразделяют на:

1. плановую и внеплановую;

2. полную и частичную;

3. сплошную и выборочную;

4. перманентную и полную;

19) Инвентаризация, проводимая одновременно во всех структурных подразделениях, которые принадлежат данной организации …

1. полная;

2. частичная;

3. сплошная;

4. выборочная.

3. СУЩНОСТЬ И ЗАДАЧИ РЕВИЗИИ

3.1. Понятие, цель и задачи ревизии

*Ревизия* – это система обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера и иных должностных лиц.

Ревизия в отличие от проверки дает наиболее полную и достоверную информацию о положении дел в проверяемой организации, так как предполагает сплошной охват проверяемых документов; в то время как проверка предполагает выборочность и поэтому в большей степени содержит риск необнаружения тех или иных отклонений от установленных норм, правил, параметров. Кроме того, результаты ревизии содержат конкретное документально подтвержденное определение установленных недостач и потерь денежных и материальных ресурсов.

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

Основные *задачи* ревизии представлены данными рисунка 5.

Рисунок 5 – Задачи проведения ревизии

3.2. Предмет и объекты ревизии

Ревизия осуществляется по поручению государственных, ведомственных или внутрихозяйственных органов управления. Она может назначаться по поручению правоохранительных органов. Ревизия представляет собой наиболее действенную форму последующего контроля, в процессе которого контролирующими органами исследуются финансовые операции и хозяйственные процессы предприятий и организаций, отраженные в первичных документах и записях бухгалтерского учета.

Ревизия исследует финансово-хозяйственную деятельность организаций и предприятий в рамках определенного круга вопросов. Так, предметом или объектом ревизии является проверка фактического наличия денежных средств и материальных ценностей. Для реализации этой задачи используют прием фактического контроля, такой, как инвентаризация, и сопоставляют ее результаты с данными бухгалтерскою учета. Проведение инвентаризации позволяет обеспечить реальность и достоверность учетных данных, а также создает условия обеспечения сохранности денежных и материальных ценностей, возможность проверки работы материально ответственных лиц, что значительно повышает их ответственность за подотчетные ценности, правильное и своевременное документирование их движения.

Объектом ревизии являются также финансовые операции, хозяйственные процессы и факты хозяйственной жизни предприятий и организаций, отраженные в первичных документах, учетных регистрах, формах бухгалтерской и статистической отчетности, других источниках информации. Используя и объективно оценивая их при проверке, ревизующие устанавливают соблюдение технологической, сметно-финансовой и платежно-расчетной дисциплины, а также достоверность, законность, целесообразность и экономическую эффективность финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта.

Объектом ревизии выступает и непосредственно сама управленческая деятельность проверяемой организации. В этом случае изучается организация работы по подбору и расстановке кадров текущего контроля за исполнением приказов и распоряжений, работы по рассмотрению писем, заявлений, жалоб и предложений, внутрихозяйственного контроля за работой структурных подразделений и подведомственных предприятий. При этом устанавливаются и анализируются причины недостатков в работе, определяются виновные должностные и материально ответственные лица, вносятся предложения по совершенствованию системы управления предприятием и рационализации управленческого аппарата.

Объекты ревизии необходимо рассматривать применительно к конкретным условиям, которые зависят от организационно-правовой формы организации, особенностей производства, масштабов деятельности организаций и других факторов.

3.3. Правила проведения ревизии

К основным правилам проведения ревизии относятся внезапность, активность, непрерывность, обоснованность, гласность.

*Внезапность.* Ревизор должен применять неожиданные для контролируемых лиц средства и способы проверки их действий. Важнейшим условием достижения внезапности ревизии является неразглашение этапов ее подготовки и начала.

*Активность.* Ревизор должен проявлять инициативу в поиске приемов и средств проверки, высокую оперативность в работе, соблюдать сроки проверки, так как медлительность в ревизии может позволить скрыть нарушения, например, оформить недостающие документы, завезти и вывезти ценности, оприходовать неучтенные ценности. Однако ревизору не нужно проявлять опрометчивость и делать поспешные выводы.

*Непрерывность*. Начатые ревизионные действия должны вестись активно и непрерывно до полного объяснения обнаруженных фактов, возмещения выявленного ущерба, привлечения виновных к ответственности, т.е. до выполнения намеченных в программе ревизии заданий.

*Обоснованность.* Вскрытые факты и выводы ревизии должны быть документально обоснованы, что предполагает дополнительную проверку любого факта, приводимого заинтересованными лицами в свое оправдание. Ревизору нельзя игнорировать просьбы заинтересованных лиц о выполнении каких-либо ревизионных действий, в результате которых могут быть установлены важные обстоятельства, например, данные, оправдывающие заинтересованных лиц. Необъективность ревизии приводит к тому, что отдельные нарушения так и остаются до конца не выясненными. Несоблюдение правила обоснованности является причиной повторных и дополнительных ревизий, бухгалтерских экспертиз, возврата материалов ревизии следственными органами.

*Гласность.* Ревизоры с момента начала ревизии оповещают работников организации о ее начале, объявляют о месте и времени приема лиц, желающих переговорить по вопросам, относящимся к ревизии. Первоначально результаты ревизии обсуждаются с руководством обревизованной организации, затем о них информируют непосредственного заказчика данной работы (собственника, руководство вышестоящей организации). Правило гласности ревизии способствует устранению любой ошибки, допущенной ревизующими, и ориентирует их на объективную оценку материалов.

* 1. Виды ревизии

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

1. По субъекту контроля:

* ревизии государственных органов;
* внутрихозяйственные ревизии;
* ревизии, проводимые аудиторскими фирмами.

2. По организационному признаку:

* *плановые ревизии* проводятся в соответствии с планом ревизионной работы вышестоящей организации или органа управления, но не реже одного раза в год;
* *внеплановые ревизии* и проверки проводятся в сроки не предусмотренные планом (например, при ухудшении результатов работы по основным производственным и финансовым показателям, при замене руководителя или главного бухгалтера организации, по требованию правоохранительных органов).

3. По объему проверки документооборота и записей в регистрах бухгалтерского учета ревизии делятся на:

* *сплошные ревизии*, при которых изучаются все документы и регистры бухгалтерского учета, где отражена производственная и финансовая деятельность организации. Сплошные ревизии могут применяться не только в целом по операциям хозяйственной деятельности организации, но и по отдельным однородным операциям (кассовым, банковским счетам, расчетам с поставщиками и заказчиками и т.д.). Как правило, к сплошным ревизиям прибегают в случаях установления хищений и злоупотреблений, такие ревизии из-за затрат на них большого количества времени проводятся сравнительно редко;
* *выборочные ревизии*, при которых исследованию подвергается часть хозяйственных операций, документов и регистров бухгалтерского учета. При этом некоторые хозяйственные операции проверяются не за весь ревизуемый период, а лишь за отдельные отрезки времени. При подготовке и проведении таких ревизий очень важно правильно выбрать отрезок времени, за который нужно осуществлять проверку соответствующих документов и операций, а также определить их количество. Это полностью зависит от квалификации и опыта ревизора;
* *полные ревизии* предусматривают проверку всей хозяйственной деятельности организации;
* *частичные ревизии* предусматривают проверку лишь отдельных областей деятельности или отдельных видов хозяйственных операций организации (ревизия товарно-материальных ценностей); 5) комбинированные ревизии представляют собой сочетание видов ревизий по объему проверки.

4. По кругу вопросов, подлежащих проверке:

* *тематические ревизии* предусматривают проверку ряда организаций по отдельным специальным вопросам или проверку состояния отдельных участков деятельности организации. Цель тематической ревизии – получить общую характеристику состояния дел по данному вопросу;
* *при сквозной ревизии* проверяется деятельность головной организации и входящих в ее состав подразделений. Цель сквозной ревизии – наряду с проверкой финансово-экономической деятельности подразделений организации установить качество управления их деятельностью. Сквозные ревизии весьма трудоемкие и применяются в исключительных случаях, когда имеются данные о недостаточном уровне руководства деятельностью подразделений организации со стороны вышестоящего органа управления;
* *комплексные ревизии* обычно проводят бригады, в которые кроме бухгалтера-ревизора входят работники планового отдела, отдела кадров и другие специалисты. Цель комплексных ревизий – объективная, полная и правильная проверка всех участков деятельности организации, так как одновременно с проверкой финансово-хозяйственной деятельности проводится контроль организации и технологии производства, изучение технической, социальной и других сторон деятельности ревизуемого объекта.
* *некомплексные* ревизии проводятся обычно одним ревизором путем проверки хозяйственно-финансовой деятельности по данным бухгалтерской документации, учетных регистров и отчетности.

5. По способу контроля за результатами ревизионной работы:

* *дополнительные ревизии* проводятся, когда имеются данные о том, что при проведении плановой ревизии не полностью вскрыты факты нарушений финансово-хозяйственной деятельности организации;
* *повторные ревизии* проводятся другими ревизорами в случаях некачественного проведения первичной ревизии, аргументированных возражений ревизуемых должностных лиц и в некоторых других случаях.

3.5. Права, обязанности и ответственность ревизоров

Основной служебной функцией ревизора является проведение ревизий и проверок в соответствии с полученной программой и в установленные сроки. В работе ревизор руководствуется действующим законодательством и требованиями нормативных документов.

При проведении проверки бухгалтер-ревизор *имеет право*:

- требовать предъявления необходимых для проведения ревизии документов, регистров бухгалтерского и оперативного учета, отчетности, нормативно-плановой документации, договоров, приказов проверяемой организации и ее вышестоящих органов, актов и справок по предыдущим ревизиям и проверкам, устных пояснений и письменных объяснений работников ревизуемых объектов;

- изымать необходимые документы, подтверждающие злоупотребления и хищения материальных ценностей, сохранность которых не гарантируется, и документы, отражающие фиктивные операции, подлоги, подделки;

- требовать заверенные копии и выписки из документов, характеризующие бесхозяйственность, злоупотребления, хищения, приписки, другие нарушения;

- получать от поставщиков, заказчиков, субподрядчиков, банковских учреждений справки и копии документов по операциям с проверяемой организацией для установления их идентичности (встречные проверки);

- осматривать помещения и склады, в которых находятся денежные средства и товарно-материальные ценности ревизуемой организации; проводить инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженностей;

- опечатывать документы ревизуемой организации, а также помещения (при обнаружении хищений и злоупотреблений и с согласия руководителя ревизуемой организации, при этом печать находится у ревизора, а ключи у материально-ответственного лица);

- требовать от руководителей и работников ревизуемого предприятия объяснений по вопросам, связанным с проведением проверки;

- проверять правильность списания на издержки производства материалов, включения заработной платы, стоимости услуг и других затрат;

- привлекать работников ревизуемой организации (по согласованию с ее руководителем) для выполнения отдельных работ, необходимых для проведения ревизии;

- приглашать специалистов для консультаций и участия в изучении вопросов, определенных заданием по проведению ревизии;

- проверять жалобы и заявления работников организации в пределах круга вопросов, связанных с проводимой ревизией;

- ставить перед руководством ревизуемой организации и ее вышестоящим органом вопросы о принятии мер по устранению выявленных при ревизии нарушений и недостатков;

- вносить предложения о наложении дисциплинарных взысканий, освобождении от работы и возмещении материального ущерба;

- разрабатывать предложения по результатам ревизии и осуществлять контроль за их выполнением;

- сообщать в оперативном порядке руководителям, назначившим ревизию, или вышестоящим организациям о случаях непринятия на ревизуемом предприятии мер по устранению нарушений и недостатков в работе, а также об условиях и причинах, способствующих хищениям и злоупотреблениям;

- сообщать правоохранительным органам через руководителя, назначившего ревизию, о каждом случае недостачи. Допускается не сообщать лишь о мелких недостачах, по которым виновные лица наказываются в дисциплинарном порядке с возмещением материального ущерба.

*Обязанности ревизора*:

- поставить в известность руководителя ревизуемой организации о начале ревизии, сообщить о ее задачах, в ходе ревизии информировать его об отдельных выявленных недостатках и нарушениях для принятия мер к их устранению в период проведения ревизии;

- проверять законность финансово-хозяйственных операций, сохранность собственности, соблюдение сметно-финансовой и штатной дисциплины, постановку бухгалтерского учета и достоверность отчетности, качество первичных документов, правильность бухгалтерских записей; проверять фактическое наличие имущества и его соответствие учетным данным; выявлять случаи бесхозяйственности, расточительности, хищений, растрат, недостач, незаконного и непроизводительного расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, а также другие нарушения;

- точно и объективно освещать выявленные ревизией факты нарушений и злоупотреблений с указанием виновных лиц, размера причиненного материального ущерба и причин этих негативных факторов;

- обсуждать результаты ревизии на совещании работников;

- проверять полномочия должностных лиц, законность и целесообразность их действий;

-соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в ходе ревизии;

- ставить вопросы привлекаемым экспертам в письменной форме;

- повышать профессиональную квалификацию;

- вести себя дисциплинированно и не допускать неделовых отношений с работниками, деятельность которых проверяется;

- проверить выполнение решений по результатам предыдущей ревизии и отразить в акте проверки полноту и своевременность его выполнения.

*Ревизор привлекается к уголовной ответственности:*

- за разглашение информации о полученных данных и выводах ревизии до ее завершения,

- за сокрытие злоупотреблений и других должностных нарушений, фактов бесхозяйственности и хищений,

- за использование служебного положения в корыстных целях.

Этика профессионального поведения ревизора определяет его нравственные моральные качества.

Ревизор обязан действовать в интересах собственников организаций, защищать их интересы в налоговых, судебных и иных органах власти.

Ревизор должен быть объективным и внимательным по отношению к руководству, специалистам, работникам службы бухгалтерского учета проверяемой организации. Объективность в выводах, рекомендациях ревизора может быть достигнута только при получении достаточной информации. Изучая полученную информацию, ревизоры обязаны объективно рассмотреть и оценить все возникающие ситуации и реальные факты (недостачи, хищения, нарушения нормативных актов и т.п.), не проявлять личную предвзятость, избегать давления со стороны руководства или правовых, следственных органов.

Ревизор обязан осуществлять ревизии профессионально, для чего постоянно повышать свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и методов проведения проверок. Ревизор обязан стремиться к постоянному улучшению качества проводимых ревизий, полностью использовать свои профессиональные способности.

Ревизор должен быть независимым в своих суждениях и выводах. Чтобы заслужить доверие, он должен честно выполнять свои профессиональные обязанности и не принимать участия в конфликтных ситуациях. Ревизор не должен использовать свои отношения с проверяемой организацией в личных целях, извлекать личную выгоду из знания коммерческой тайны.

Ревизор не должен способствовать незаконной деятельности проверяемой организации.

Ревизор не должен одновременно заниматься деятельностью, которая может повлиять на объективность его суждений и репутацию.

3.6 Права, обязанности и ответственность лиц, служебная деятельность которых проверяется

*Руководитель ревизуемого предприятия обязан*:

* создавать необходимые условия для работы ревизионной группы;
* до окончания проверки или ревизии принять меры к устранению выявленных нарушений;
* обеспечить сбор специалистов, руководителей подразделений и служб для обсуждения результатов ревизии и принять меры к устранению выявленных недостатков и к недопущению их в дальнейшем.

*Должностные лица, служебная деятельность которых проверяется, обязаны:*

* по требованию ревизора предъявить для проверки документы, учетные регистры, бланки строгой отчетности, денежные средства и товарно-материальные ценности;
* давать объяснения в устной и письменной форме по вопросам, имеющим отношение к проводимой ревизии.

*Должностные лица, служебная деятельность которых проверяется, имеют право:*

* присутствовать при инвентаризации вверенных им ценностей, контрольных запусках сырья и материалов в производство, контрольных обмерах, осмотрах складов и хранящихся в них материальных ценностей;
* знакомиться с актами ревизий и проверок, относящихся к их служебной деятельности, и представлять в письменной форме объяснения и возражения по ним;
* знакомиться со всеми документами и отчетами, послужившими основанием для выводов о допущенных ими недостатками в работе, а также с произведенными расчетами сумм подлежащего возмещению материального ущерба;
* предоставлять ревизору подлинные документы и другие материалы в оправдание своих действий.

*Должностные лица несут ответственность:*

* за преднамеренное искажение фактов и обстоятельств;
* за невыполнение требований ревизора о представлении для проверки материальных ресурсов, документов, учетных регистров, отчетов и объяснений.

Ответственность должностных лиц определяется должностными инструкциями, разработанными на основании типовых должностных инструкций и утвержденными руководителем организации.

Контрольные вопросы и задания

1. Что такое ревизия? В чем заключаются ее сходство с контролем и отличия от него?

2. Какие цели и задачи ставятся перед ревизией?

3. Дайте определение ревизии.

4. Какие виды ревизии вы знаете? Охарактеризуйте их.

5. В каких случаях проводятся внеплановые ревизии?

6. Перечислите права, обязанности и права ревизора.

7. Перечислите права, обязанности и права лиц, служебная деятельность которых проверяется.

8. Что определяет нравственные и моральные качества профессионального поведения ревизора?

9. Укажите «Имеет право» или «обязан» в пропуске

* Ревизор ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ проверять соблюдение сметно-финансовой и штатной дисциплины;
* Ревизуемые лица ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по требованию ревизора предъявить для проверки документы, учетные регистры;
* Ревизуемые лица ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ присутствовать при контрольных запусках сырья и материалов в производство;
* Ревизуемые лица ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ давать объяснения в устной и письменной форме по вопросам, имеющим отношение к проводимой ревизии;
* Ревизуемые лица ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ знакомиться с актами ревизий и проверок, относящихся к их служебной деятельности;
* Ревизор ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ выявлять случаи незаконного и непроизводительного расходования денежных средств;
* Ревизуемые лица ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ предоставлять ревизору подлинные документы и другие материалы в оправдание своих действий;
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ проверять правильность списания на издержки производства материалов, включения заработной платы, стоимости услуг и других затрат
* Ревизор ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ обсуждать результаты ревизии на совещании работников
* Ревизор ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в ходе ревизии
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ требовать от руководителей и работников ревизуемого предприятия письменные объяснения по вопросам, связанным с проведением проверки;
* Ревизор ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ проверять полномочия должностных лиц, законность и целесообразность их действий;
* Ревизор ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ повышать профессиональную квалификацию
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ требовать заверенные копии документов, характеризующие нарушения;
* Ревизор ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ проверить выполнение решений по результатам предыдущей ревизии
* Ревизуемые лица ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ знакомиться со всеми документами и отчетами, послужившими основанием для выводов о допущенных ими недостатками в работе, а также с произведенными расчетами сумм подлежащего возмещению материального ущерба;
* Ревизуемые лица ОБ\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по требованию ревизора предъявить для проверки документы, учетные регистры
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ проводить инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженностей;
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ привлекать работников ревизуемой организации (по согласованию с ее руководителем) для выполнения отдельных работ, необходимых для проведения ревизии;
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ приглашать специалистов для консультаций и участия в изучении вопросов, определенных заданием по проведению ревизии;
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ вносить предложения о наложении дисциплинарных взысканий, освобождении от работы и возмещении материального ущерба;
* Ревизор ИП\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ разрабатывать предложения по результатам ревизии и осуществлять контроль за их выполнением

4. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

4.1. Планирование, учет и отчетность в контрольно-ревизионной работе

Процесс организации ревизионной работы можно подразделить на следующие взаимосвязанные этапы (рисунок 6):

* планирование ревизии;
* подготовка к ревизии;
* составление программы проведения ревизии;
* организация работы на месте (объекте) ревизии;
* документальная и фактическая проверка;
* систематизация материалов ревизии и составление акта;
* согласование и обсуждение результатов ревизии на предприятии;
* обсуждение и утверждение акта ревизии;
* организация контроля за выполнением решений, принятых по материалам ревизии.

Ревизующие организации составляют перспективные и текущие планы проведения ревизий.

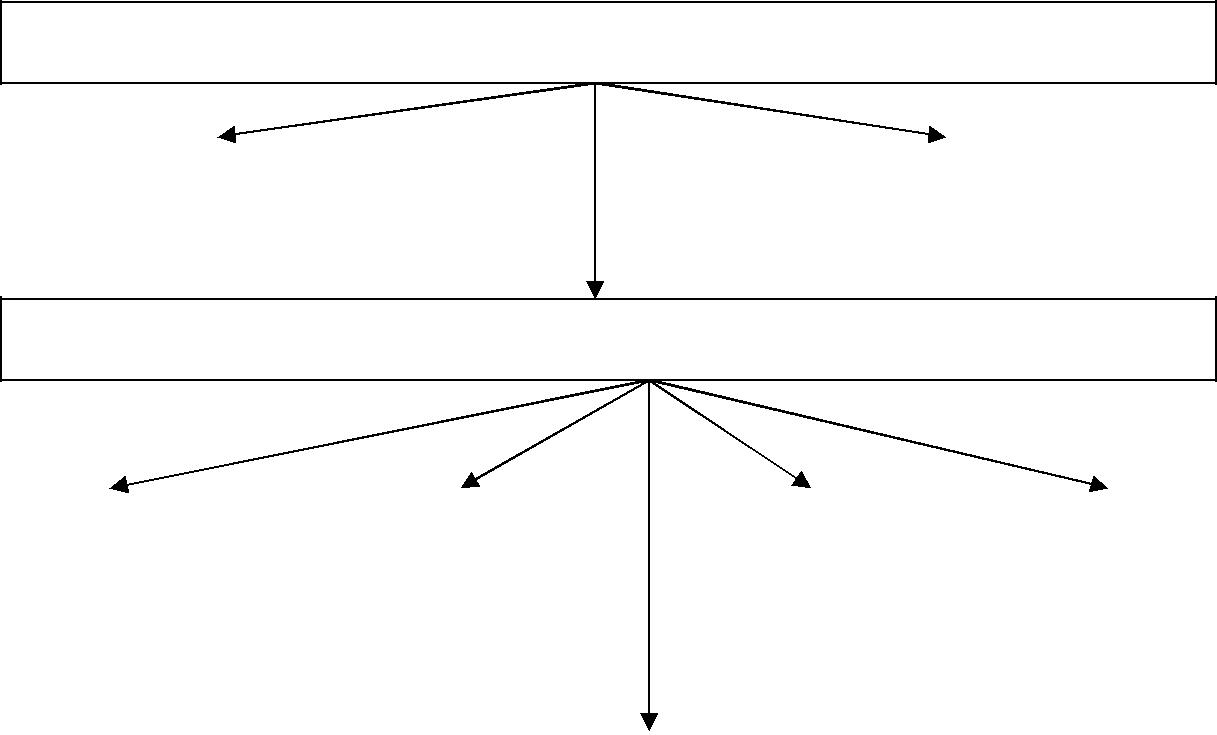
Перспективные планы составляются на несколько лет (три, пять и более). Они включают в себя мероприятия по организации контрольно-ревизионной работы, совершенствованию, по внедрению передовых форм и методов хозяйственного контроля, по разработке нормативно-справочных материалов, по подготовке и повышению квалификации кадров контрольно-ревизионного органа.

Текущие планы составляют на календарный год с разбивкой по кварталам. В первую очередь ревизии планируются в тех организациях, в которых продолжительное время их не было, имеются недостатки и сигналы о злоупотреблениях. Составлению планов предшествует изучение отчетности организаций, материалов ранее проведенных ревизий и т. д.

Годовой план контрольно-ревизионной работы состоит из двух разделов: документальные ревизии и тематические проверки. В плане указывают: наименование и местонахождение ревизуемых предприятий; сведения о предыдущей ревизии (когда, за какой срок и кем она проводилась); ревизуемый период; вид ревизии; дата начала и окончания ревизии; продолжительность ревизии (в днях); исполнителей (табл.1).

Таблица 1 – Годовой план контрольно-ревизионной работы (пример)

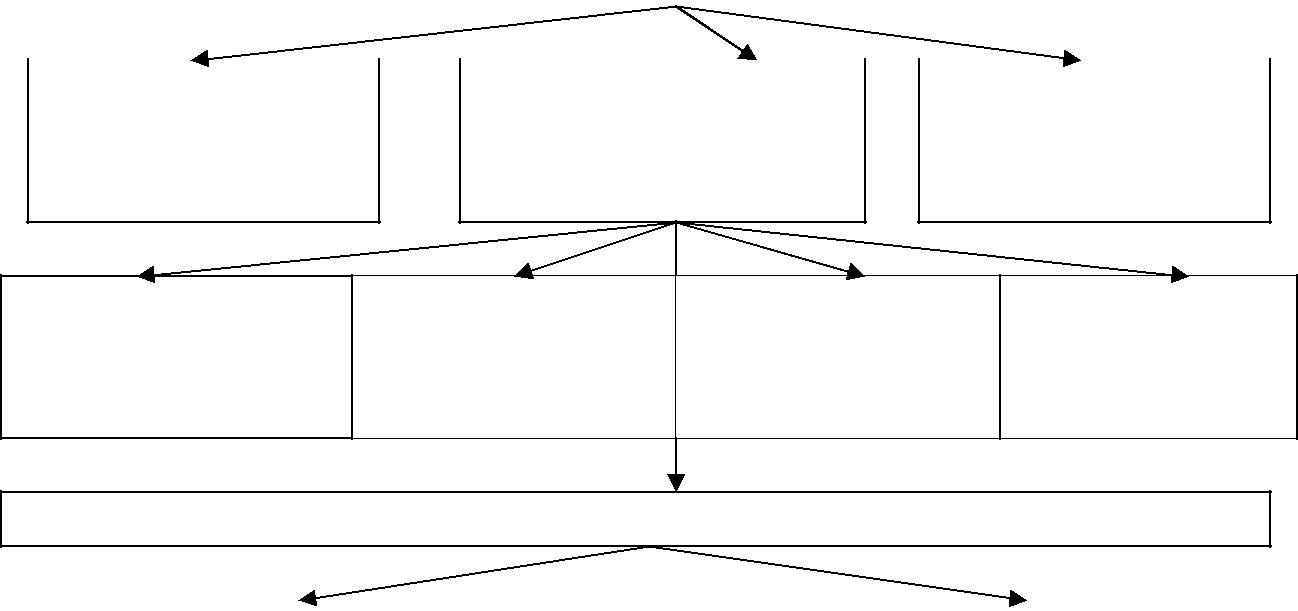
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование предприятия | Срок проведения предыдущей ревизии |  |  |  | Данные по планируемым ревизиям | | | |  |
| Тема ревизии | Вид ревизии | Период, за который проводится ревизия | Время на подготовку ревизии | Дата начала ревизии | Дата окончания ревизии | Дата подготовки отчета |  |
|  |
|  |  |  |  |  |

Планирование ревизии

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Составление перспективных |  | Составление текущих |
| планов ревизионной |  | планов ревизионной |
| деятельности |  | деятельности |
|  |  |  |

Подготовка к проведению ревизии

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Ознакомление с |  |  |  | Изучение | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  | законодательных | | |  |  |  | Подбор | | |  |  | Составление | |  |
|  | деятельностью |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | актов по | |  |  |  | участников | | |  |  | программы | |  |
|  | ревизуемого |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | ревизуемым | |  |  |  | ревизии | | |  |  | ревизии | |  |
|  | субъекта |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  | вопросам | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  | | |  | |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | Проведение ревизии | | | | | | |  |  |  |  |  |
|  |  | | |  |  |  | | |  | |  |  |  | | |  |  |
|  |  | | |  |  |  | | |  | |  |  |  | | |  |  |
|  | Организационная | | |  |  | Систематизация и | | | | | | | Документальная и | | | |  |
|  | работы на месте | | |  |  | подготовка материалов | | | | | | |  | фактическая | | |  |
|  | ревизии | | |  |  |  | ревизии | | | | | |  |  | проверка | |  |



|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Систематизация | Составление | Составление | Составление |  |
| промежуточных | приложений к |  |
| материалов ревизии | сводного акта |  |
| актов | актам |  |
|  |  |  |

Реализация материалов ревизии

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Мероприятия по устранению |  | Контроль за устранением |  |
| выявленных недостатков и |  |  |
|  | недостатков и нарушений |  |
| нарушений |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |  |



|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Устранение недостатков ревизии |  | Обсуждение результатов ревизии на предприятии |  | Передача дел следственным органам |  | Издание приказов, указаний |  | Получение информации об устранении нарушений |  | Выезд ревизора на место контроля |  | Вызов руководителя и специалистов предприятия |  | Проверка в ходе следующей ревизии |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

К годовому плану обычно прилагаются график отпусков, список работников, направляемых на курсы повышения квалификации, планы проведения совещаний, семинаров и др.

Текущий план проведения ревизии составляется в одном экземпляре и утверждается руководителем ревизующей организации. Содержание его имеет конфиденциальный характер.

В год каждый ревизор должен участвовать в среднем в 8 – 9 проверках, то есть приблизительно две трети рабочего времени отводится на ревизии, подготовку к ней и оформление акта. Остальное время резервируется для внеплановых ревизий, учебы, участия в семинарах.

Каждая ревизия должна охватывать период начиная с даты окончания предыдущей ревизии. Продолжительность ревизии не должна превышать 45 календарных дней. Продление срока ревизии допускается с разрешения руководителя ревизионного органа по мотивированному представлению руководителя ревизионной группы.

*Основанием для продления срока могут быть следующие причины*:

* проведение ревизии за время, превышающее один год;
* изменение программы в ходе осуществления ревизии;
* необходимость сплошной проверки хозяйственных операций с целью установления полного размера причиненного материального ущерба при выявлении фактов хищений, злоупотреблении и других нарушений;
* болезнь ревизора на срок до одного месяца (при болезни на срок более одного месяца рекомендуется назначить другого ревизора).

На основании годовых планов контрольно-ревизионной работы каждый работник контрольно-ревизионного органа разрабатывает индивидуальный план-график работы на год, в первом разделе которого указываются наименование предприятий, подлежащих ревизии, сведения о проведенной в них предыдущей ревизии, а также сроки предстоящей ревизии и ревизуемый период; во втором разделе планируются тематические проверки. Для контроля ревизий и проверок план содержит графу «Отметка о выполнении».

Для учета выполнения планов контрольно-ревизионной работы и результатов ревизий и проверок ведется журнал регистрации проведенных ревизий и проверок и принятых по ним решений. В журнале указывают: наименование ревизуемого предприятия, вид ревизии, время проведения ревизии, дату представления акта ревизии, дату и номер принятого решения (приказа, письма) по результатам ревизии, информацию о выполнении данного решения, а затем отражают результаты ревизии.

*К результатам ревизии относятся:*

* незаконные выплаты денежных средств (в том числе заработная плата, начисленная из-за неправильного применения расценок и приписки выполненных объемов работ, а также другие незаконные выплаты);
* премии, выплаченные в нарушение действующего законодательства;
* незаконные выплаты командировочных, выплаты пенсий, пособий;
* недостачи и хищения;
* ущерб от порчи и повреждений материальных ценностей;
* приписки и искажения отчетности.

Также в журнале следует учитывать: число дел и на какую сумму передано следственным органам; количество лиц, привлечённых к дисциплинарной ответственности, в том числе лиц, привлеченных к материальной ответственности; сумму возмещенного ущерба.

На основании данных журнала составляется отчет о контрольно-ревизионной работе за первое полугодие и в целом за год, который направляется вышестоящей организации. К отчету прилагается объяснительная записка, которая составляется по каждому разделу отчета.

В первом разделе отражается выполнение плана проведения ревизий. Если план проведения ревизий не выполнен, указываются причины невыполнения и принятые меры по недопущению таких фактов в дальнейшем. Характеризуются наиболее существенные нарушения и недостатки, выявленные ревизиями и проверками, а также меры, принятые по их устранению и предотвращению в дальнейшем.

Во втором разделе приводятся наиболее характерные факты причиненного ущерба, которые занимают наибольший удельный вес в общей сумме выявленного ущерба, указываются причины, способствующие образованию данного ущерба.

В третьем разделе показываются принятые меры по возмещению выявленного ущерба. Отражается организация контроля за выполнением принятых мер. Приводятся данные о сумме возмещенного ущерба, выделяются наиболее крупные суммы невосстановленного ущерба. Показывается количество дел, находящихся на рассмотрении в правоохранительных органах на конец отчетного периода.

В четвертом разделе отражается работа с кадровым составом ревизионного органа по повышению квалификации, организации обмена опытом ревизионной работы, а также совершенствованию методов проведения ревизий.

В заключительной части пояснительной записки излагаются предложения по совершенствованию контроля, устранению причин и условий, способствующих нарушениям и злоупотреблениям, в том числе предложения о внесении изменений в действующее законодательство и нормативные акты.

Объяснительную записку подписывает руководитель контрольно-ревизионного органа.

4.2. Подготовка к проведению ревизии

Предварительная подготовка ревизии проходит поэтапно. В процессе подготовки сначала решаются методические вопросы, затем организационные.

*Методические вопросы*. Ревизору нужно внимательно просмотреть материалы предыдущих ревизий данной 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.

Также ревизору необходимо просмотреть годовую и квартальную бухгалтерскую и статистическую отчетность. Ценную информацию можно получить из объяснительных записок к отчетам. Ревизоры должны снимать копии с отчетных документов, которые берут с собой, поскольку со стороны руководства организации возможна их подмена: в вышестоящую инстанцию подают один вариант отчетности, а ревизионной комиссии – другой.

Ревизоры изучают нормативные акты, касающиеся особенностей деятельности проверяемого объекта.

*Организационные вопросы.* Ревизорами составляется список необходимой оргтехники, пломбиров, печатей, штампов и др.; разрабатываются макеты объяснительных записок, заявлений, запросов.

Подбираются участники ревизии. Для проведения комплексной ревизии подбирают специалистов по технологии производства, планированию, снабжению, сбыту, финансам и т.д. Состав участников ревизии оформляется приказом, который издается за 3 – 5 дней до начала ревизии. В нем указывается полное наименование ревизуемого предприятия, вид ревизии, период, за который проверяется деятельность предприятия, фамилия, имя, отчество каждого члена ревизионной бригады, определяется ее руководитель и срок ревизии.

Ревизоры также готовят проект приказа генерального директора о начале работы ревизионной группы, в котором содержится фраза об обязательном содействии всех работников организации проведению ревизии. На проведение каждой ревизии ревизорам выдается командировочное удостоверение, которое подписывается руководителем контрольно-ревизионного органа и заверяется печатью. Кроме того, ревизоры должны иметь постоянные служебные удостоверения.

Образец приказа приведен ниже.

ПРИКАЗ № ХХХ по ООО «ХХХ»

ХХ.ХХ.20ХХ г. ХХ

* + проведении комплексной ревизии производственной
    - финансово-хозяйственной деятельности ООО «ХХХ»
* соответствии с планом проведения комплексных ревизий приказываю:
  1. Провести комплексную ревизию производственной и финансово-хозяйственной деятельности строительного управления № 3 за период с ХХ.ХХ. 20ХХ г. по ХХ.ХХ.20ХХг.
  2. Для проведения ревизии сформировать ревизионную группу в составе

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

* 1. Руководителем ревизионной группы назначить П.В. Иванову.
  2. Ревизию провести по утвержденной программе в период с ХХ.ХХ.20ХХг. по ХХ.ХХ.20ХХг. (ХХ рабочих дня).
  3. Материалы ревизии представить в строительный трест № 1 для рассмотрения
* результатов ХХ.ХХ.20ХХг.

Генеральный директор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Петров Я.Р.

(подпись)

Подготовка ревизоров к ревизии завершается инструктивным совещанием, которое проводит руководитель ревизии. На этом совещании руководитель ревизии направляет участников ревизии на основные вопросы, которые необходимо решить, дает ревизорам ряд практических советов по организации работы на месте ревизии, их личному поведению во время ревизии, выслушивает каждого участника ревизии и отвечает на 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 и приступить к ней позже.

4.3. Составление программы и плана проведения ревизии

На основании задач, поставленных перед ревизией, и изучения материалов, характеризующих хозяйственно-финансовую деятельность проверяемого предприятия, руководитель ревизионной группы составляет программу ревизии. Она составляется при проведении комплексных, тематических и внеплановых ревизий. Программа ревизии включает ее тему, период, который должна охватить ревизия, перечень основных объектов и вопросов, подлежащих ревизии.

В программу не следует включать второстепенные вопросы. Это приводит к потере времени и отвлекает от проверки основных вопросов. Вопросы должны быть сформулированы четко и ясно, они должны охватить самое важное для данной ревизии.

При проведении ревизии по требованию следственных органов руководитель ревизионной группы получает определенное задание, предусматривающее перечень вопросов, подлежащих проверке, с указанием периода, за который должна быть проведена ревизия.

Полная правильно составленная программа ревизии 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.

Программа ревизии утверждается руководителем контрольно-ревизионного органа. Один экземпляр программы вручается руководителю ревизионной группы, а второй остается в делах организации.

Руководитель ревизионной группы должен ознакомить всех ее членов с содержанием программы и распределить задания между ними. На основании полученных заданий члены ревизионной группы составляют рабочие планы определенных участков деятельности организации, которые утверждаются руководителем ревизионной группы.

В рабочем плане указываются перечень работ, подлежащих выполнению вовремя проведения ревизии, сроки их выполнения и способ проверки. Вопросы программы, подлежащие проверке, в плане конкретизируются до такого вида, чтобы можно было определить срок выполнения и назначить исполнителей. Однако окончательный рабочий план формируется только в ходе ревизии, на начальной ее стадии, после ознакомления на месте с организацией производства и особенностями постановки учета.

Образец рабочего плана приведен ниже.

Рабочий план

проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

за период с \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

ревизором \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Срок исполнения | | Дата | Примечание |  |  |
| (содержание) |  |  | представления |  |  |  |
| начало | окончание |  |  |  |
| работ |  |  | материала |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Ревизия расчетов | ХХ.ХХ.20ХХ | ХХ.ХХ.20ХХ | ХХ.ХХ.20ХХ | Сплошной |  |  |
| с персоналом по |  |  |  | контроль |  |  |
| оплате труда |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Ревизия | ХХ.ХХ.20ХХ | ХХ.ХХ.20ХХ | ХХ.ХХ.20ХХ | Выборочны |  |  |
| операций по |  |  |  | й контроль |  |  |
| счетам в банках |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| И т.д. |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |

В ходе ревизии план и программа могут дополняться, уточняться. Внесение в план изменений должно быть обоснованным и обусловливаться конкретными фактами. План корректируется до тех пор, пока по каждому выявленному факту не будут собраны материалы, дающие верное представление об изучаемых явлениях.

При проведении некомплексной ревизии и отсутствии данных о недостатках в работе ревизуемого предприятия осуществляется проверка всей его финансовой и хозяйственной деятельности.

В таких случаях программа ревизии не составляется, а ревизор руководствуется типовой программой. Вопросы, подлежащие проверке, определяются и конкретизируются им самостоятельно исходя из данных, полученных в ходе ревизии. При этом рабочий план проведения ревизии должен быть составлен.

4.4. Проведение ревизии на объекте

По прибытии на ревизуемое предприятие руководитель ревизионной группы должен предъявить руководителю ревизуемой организации удостоверение на право проведения ревизии. После этого производится инвентаризация кассы. При отсутствии кассира помещение кассы опечатывается. В необходимых случаях проводится инвентаризация товарно-материальных ценностей.

Руководитель ревизуемого предприятия обязан предоставить ревизорам рабочее помещение, транспорт.

Руководитель ревизуемого предприятия издает распоряжение, согласно которому работники обязаны содействовать проведению ревизии.

При проведении комплексной ревизии руководитель предприятия обязан созвать совещание с руководителями отделов, служб и структурных подразделений, на котором руководитель ревизионной группы представляет всех ее членов, сообщает о цели и задачах ревизии.

Ревизор должен оповестить работников ревизуемого предприятия о начавшейся ревизии и ее сроках.

Ревизорам необходимо ознакомиться со структурой управления организацией, 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 отдела, службы сбыта и снабжения, роль коллегиальных органов управления (совета директоров, правления и др.)

В ходе предварительного знакомства следует уяснить систему документооборота. Для этого требуется просмотреть номенклатуру дел, в которой представлена информация о содержании документов, накапливающихся в отделах организации. Необходимо проанализировать порядок создания, регистрации и доведения до исполнителей распорядительных документов (приказов, распоряжений). Следует ксерокопировать приказы о создании инвентаризационных, ревизионных комиссий, приказы с образцами подписей материально ответственных лиц, распорядителей денежных ресурсов.

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

Проведению документальной ревизии должно предшествовать обследование ревизуемого предприятия. В ходе предварительного обследования организации ревизор должен вникнуть в технологию работы, территориальное расположение мест хранения и отгрузки материальных ценностей.

Обследование позволяет ревизору установить недостатки в работе предприятия и отдельных его служб, в хранении и использовании оборудования, техники, материальных ценностей и других объектов контроля. Во время обследования предприятия руководитель ревизионной группы должен решить, где и какие товарно-материальные ценности следует подвергнуть контрольной инвентаризации.

Контрольные инвентаризации проводятся, как правило, вначале ревизии, но они могут применяться и в ходе ее осуществления, когда выявляются нарушения, недостачи или расхождения в документальных данных.

До начала проведения документальной ревизии следует ознакомиться с состоянием бухгалтерского учета. Если имеется отставание в учете, то руководитель ревизионной группы совместно с руководителем и главным бухгалтером ревизуемого предприятия должен наметить мероприятия по его ликвидации. При отсутствии или запущенности бухгалтерского учета руководителем ревизионной группы составляется об этом акт и докладывается руководителю контрольно-ревизионного органа. Руководитель контрольно-ревизионного органа направляет руководителю ревизуемой организации и в вышестоящую организацию либо органу, осуществляющему общее руководство деятельностью ревизуемой организации, письменное предписание о восстановлении бухгалтерского учета. Ревизия проводится после восстановления бухгалтерского учета.

Во многих организациях бухгалтерия создана по одному принципу: в ней выделяются отделы реализации, материальный, производственный, расчетный. В отделе реализации накапливаются сведения о готовой продукции организации, ее поступлении из подразделений (цехов) и отгрузке покупателям. В материальном отделе собираются данные о закупках сырья и материалов, их движении. В производственном отделе – сведения о затратах на производство, фактические калькуляции. В расчетном отделе определяются размеры заработной платы, начислений и удержаний. Важно установить, в каком отделе ведутся расчеты по кассе, расчетному и валютному счетам, ценным бумагам, в том числе векселям, кто и как оформляет взаимозачеты.

Также необходимо выслать всем поставщикам и покупателям, прочим дебиторам и кредиторам извещения о проводимой ревизии с просьбой сообщить о состоянии расчетов и имеющихся претензиях к ревизуемому предприятию.

После проведения подготовительной организационной работы на предприятии ревизор приступает к непосредственной ревизии, в ходе которой используются способы и приемы документального и фактического контроля.

При проведении комплексных ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий проверяются:

* обоснованность расчетов для определения объемных показателей работы предприятий, фондов заработной платы, уровня себестоимости, прибыли;
* правильность отражения в отчетности плановых показателей;
* нет ли случаев необоснованных изменений планов производства и реализации продукции, фондов заработной платы, прибыли, платежей в бюджет;
* выполнение плана по основным количественным и качественным показателям, влияние отдельных факторов на отклонения от утвержденных планов;
* содержание хозяйственных операций по данным первичных документов для установления их законности, целесообразности и достоверности;
* записи в регистрах бухгалтерского учета в сопоставлении с первичными документами, данные учетных регистров с показателями отчетности, отчетные данные с плановыми (баланс доходов и расходов, смета);
* данные разных документов, относящиеся к взаимосвязанным хозяйственным операциям, например, сопоставление данных о количестве выпущенных изделий с документами о начисленной заработной плате за выработку этих изделий; сравнение данных об отгрузке (отпуске) продукции с пропусками на
* вывоз с территории предприятия и т.д.;
* соблюдение установленного порядка ведения бухгалтерского учета денежных средств и материальных ценностей, а также обоснованность корреспонденции счетов в учетных регистрах;
* достоверность отчетных данных, выявление приписок и других искажений показателей отчетности.

В ревизионной практике применяются два варианта изучения документов, учетных регистров и отчетных показателей. Первый – от первичных документов к регистрам аналитического и синтетического учета и от последних к показателям баланса и других форм отчетности; второй – от отчетных показателей к регистрам синтетического и аналитического учета и от записей в них к первичным документам.

Проверка первичных документов и записей в учетных регистрах производится сплошным или выборочным способом. Сплошной проверке подвергаются кассовые и банковские операции, расчеты с подотчетными лицами и некоторые другие участки деятельности ревизуемого предприятия, указанные в программе ревизии.

При выборочном способе проверяется часть первичных документов в каждом месяце ревизуемого периода или за несколько месяцев. Если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения или злоупотребления, то ревизия на данном участке деятельности предприятия проводится сплошным способом.

При проверке законности и целесообразности хозяйственных операций, отраженных в первичных документах, хозяйственная операция считается законной, если ее содержание не противоречит действующему законодательству, нормативным актам министерств и ведомств. Целесообразность хозяйственной операции определяется ее направленностью на выполнение задач, стоящих перед ревизуемым предприятием, при соблюдении законности.

При выявлении незаконных и нецелесообразных хозяйственных операций ревизующий устанавливает, по чьему распоряжению они осуществлены, а также размер нанесенного материального ущерба.

Достоверность финансово-хозяйственных операций устанавливается путем формальной и арифметической проверок документов, а также с помощью приемов документального и фактического контроля.

При формальной проверке устанавливаются правильность заполнения всех реквизитов документа; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок текста и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц. В необходимых случаях подпись работника сопоставляется с его подписью в других документах, а при возникновении сомнений следует получить личное подтверждение работника или назначить графологическую экспертизу.

Достоверность хозяйственных операций, отраженных в первичных документах, при необходимости может быть установлена путем проведения встречных проверок, при которых первичные документы и учетные данные ревизуемого предприятия сличаются с соответствующими документами и данными, находящимися в тех организациях (предприятиях), от которых получены или которым выданы денежные средства и материальные ценности.

При необходимости проведения встречных проверок на предприятиях, расположенных в других городах и районах, руководитель ревизионной группы обращается по этому вопросу в соответствующие вышестоящие организации, которые должны обеспечить проведение встречных проверок и направление материалов этих проверок руководителю ревизионной группы, по просьбе которого произведены проверки.

4.5. Оформление результатов ревизии

Результаты ревизии оформляют актом. Для его составления ревизор в процессе проверки финансово-хозяйственной деятельности должен записывать в особую тетрадь, называемую рабочим дневником ревизора, все выявленные им факты нарушений законодательства, нормативных актов и устава предприятия. Рабочий дневник можно вести, записывая все нарушения подряд по мере их выявления или группируя материалы по разделам будущего акта (по видам операций – кассовые, расчетные и т.д.). В первом случае ревизор по окончании проверки помечает в дневнике, в какой раздел акта включить тот или иной материал. Во втором – для каждого раздела акта и группы нарушений отводит в дневнике отдельные листы. Второй способ облегчает составление акта, но требует от ревизора большего внимания. Делая записи в дневнике, надлежит избегать сокращений, указывать необходимые данные: номера и даты документов и записей; суммы операций; законы и инструкции, пункты устава, которые были нарушены; сущность нарушений; должности, фамилии, имена и отчества виновных, размер ущерба.

В проверяемых документах и книгах учета, формах отчетности не следует делать никаких отметок, исправлений, полностью сохраняя их первоначальный вид. По окончании документальной ревизии перед составлением акта необходимо пересмотреть черновые записи. Определить необходимое, исключить лишнее, проверить согласованность материалов.

*Акт ревизии состоит из вводной и описательной частей*.

*Во вводной части* акта ревизии рекомендуется отражать следующую информацию:

- наименование темы ревизии;

- дату и место составления акта ревизии;

- кем составлен акт ревизии;

- основание проведения ревизия (номер и дата);

- проверяемый период, охватываемый ревизией;

- сроки проведения ревизии;

- полное наименование и реквизиты организации;

- основные цели и виды деятельности организации;

- имеющиеся у организации лицензии на осуществление отдельных видов деятельности;

- перечень и реквизиты всех счетов в кредитных учреждениях;

- кто в проверяемый период имел право первой подписи в организации и кто являлся главным бухгалтером;

- кем и когда проводилась предыдущая ревизия, что сделано в организации за прошедший период по устранению ею выявленных недостатков и нарушений.

*Вводная часть акта ревизии* может содержать и иную необходимую информацию, относящуюся к предмету ревизии.

*Описательная часть акта ревизии* должна состоять из разделов в соответствии с вопросами, указанными в программе ревизии.

Акт комплексной ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности приводится ниже (образец).

АКТ

комплексной ревизии производственной и

финансово-хозяйственной деятельности

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

( наименование предприятия, организации)

«\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_г. г .\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

На основании \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ от «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_г. № \_\_\_\_\_\_\_

* + приказа, распоряжения организации)

ревизионной группе в составе\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(указываются должности, фамилии и инициалы, а также руководитель ревизионной группы)

проведена комплексная ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(указывается полное наименование ревизуемой организации)

за период с «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_г. по «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_г. руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(фамилия, инициалы)

в присутствии бухгалтера \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(фамилия, инициалы)

Ревизия проведена с «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_г. по «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_г.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(должность, инициалы ревизора)

Ответственными за производственную и финансово-хозяйственную деятельность за ревизуемый период являлись \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(фамилия, инициалы)

за период \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Сплошным способом проверены:\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Выборочным способом проверены: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(указать период времени, за который были подвергнуты проверке документы)

При проведении проверки установлено:

(Результаты ревизии излагаются в отдельных разделах. Количество и наименование разделов соответствует содержанию программы ревизии)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Руководитель ревизионной группы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
|  | Подпись | Ф.И.О. |
| С содержанием акта ознакомлены: |  |  |
| Руководитель | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
|  | Подпись | Ф.И.О. |
| Главный бухгалтер | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
|  | Подпись | Ф.И.О. |
| Один экземпляр получил: |  |  |
| Главный бухгалтер | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
|  | Подпись | Ф.И.О. |

В акте ревизии ревизующие должны соблюдать объективность и обоснованность, четкость, лаконичность, доступность и системность изложения.

Сначала кратко перечисляют основные показатели работы предприятия в ревизуемом периоде в сравнении с планом, сметой и предыдущими периодами.

Затем излагают сведения о выявленных недостатках в работе предприятия, называют виновных лиц, указывают размер их материальной ответственности. Особо выделяют вскрытые хищения и растраты.

Результаты проверки документов и инвентаризации ценностей группируют в разделы по типам операций. Например, один из разделов – результаты ревизии денежных средств, расчетных и кредитных операций; четвертый – результаты проверки сохранности материальных ценностей; пятый – результаты ревизии финансового состояния и т.п. К этим разделам акта прикладывают инвентаризационные описи и другие документы проверки сохранности собственности предприятия.

Результаты ревизии излагаются в акте на основе проверенных данных и фактов, подтвержденных имеющимися в ревизуемых и других организациях документами, результатами произведенных встречных проверок и процедур фактического контроля, других ревизионных действий, заключений специалистов и экспертов, объяснений должностных и материально ответственных лиц.

Описание фактов нарушений, выявленных в ходе ревизии, должно содержать следующую обязательную информацию: какие законодательные, другие нормативные правовые акты или их отдельные положения нарушены, кем, за какой период, когда и в чем выразились нарушения, размер документально подтвержденного ущерба и другие последствия этих нарушений.

В акте ревизии не допускаются различные выводы, предположения и факты, не подтвержденные документами или результатами проверок, сведениями из материалов правоохранительных органов и ссылками на показания, данные следственным органам.

В акте ревизии не должна даваться правовая и морально-этическая оценка действий должностных и материально ответственных лиц ревизуемой организации, квалифицироваться их поступки, намерения и цели.

Объем акта ревизии не ограничивается, но ревизующие должны стремиться к разумной краткости изложения.

Акт подписывается руководителем ревизионной группы, руководителем и главным бухгалтером ревизуемой организации. Один экземпляр акта ревизии, подписанного руководителем ревизионной группы, вручается руководителю ревизуемой организации под роспись в получении с указанием даты получения.

По просьбе руководителя или главного бухгалтера ревизуемой организации по согласованию с руководителем ревизионной группы может быть установлен срок для ознакомления с актом ревизии и его подписания до 5 рабочих дней.

При наличии возражений или замечаний по акту подписывающие его должностные лица делают об этом оговорку перед своей подписью и одновременно представляют руководителю ревизионной группы письменные возражения или замечания, которые приобщаются к материалам ревизии.

Руководитель ревизионной группы в срок до 5 рабочих дней обязан проверить обоснованность изложенных возражений или замечаний и дать по ним письменные заключения, которые после рассмотрения и утверждения руководителем контрольно-ревизионного органа, направляются в ревизуемую организацию и приобщаются к материалам ревизии.

В случае отказа должностных лиц ревизуемой организации подписать или получить акт ревизии руководитель ревизионной группы в конце акта производит запись об их ознакомлении с актом и отказе от подписи или получения акта.

В этом случае акт ревизии может быть направлен ревизуемой организации по почте или иным способом, свидетельствующим о дате его получения. При этом к экземпляру акта, остающемуся на хранении в контрольно-ревизионном органе, прилагаются документы, подтверждающие факт отправления или иного способа передачи акта.

В тех случаях, когда выявленные нарушения могут быть скрыты или по ним необходимо принять срочные меры к их устранению или привлечению должностных или материально ответственных лиц к ответственности, в ходе ревизии составляется отдельный (промежуточный) акт и от этих лиц запрашиваются необходимые письменные объяснения.

Истребование объяснений от должностных или материально ответственных лиц ревизуемой организации производится по определенным формам.

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 участником ревизионной группы, ответственным за проверку конкретного вопроса программы ревизии, и соответствующими должностными и материально ответственными лицами ревизуемой организации. Один экземпляр промежуточного акта вручается должностному (материально ответственному) лицу ревизуемого предприятия, подписавшему акт. Факты, изложенные в промежуточных актах, включаются в основной акт ревизии.

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

4.6. Реализация материалов ревизии и организация контроля за выполнением решений, принятых по материалам ревизии

Формы реагирования контролирующих органов на выявленные нарушения в результате ревизии многообразны. Они включают следующие полномочия:

– пресечение выявленных нарушений;

– устранение причиненного ими вреда;

– восстановление установленного порядка и условий деятельности;

– привлечение нарушителей к ответственности – дисциплинарной, административной, гражданско-правовой, уголовно-правовой;

– устранение причин и обстоятельств, способствующих нарушениям.

Реализация таких полномочий предусматривается в форме представлений и предписаний, ограничений и запретов нарушителю на определенные действия или виды деятельности (в том числе временных запретов в виде приостановления деятельности – полного или частичного), наложения штрафов и иных мер наказания, направления информации в вышестоящий орган субъекта-нарушителя либо в соответствующий контролирующий или правоохранительный орган для принятия мер, входящих в их компетенцию, в том числе заявления исков в суд, когда меры воздействия на нарушителя могут быть приняты только судом.

Результаты ревизии предаются гласности, в необходимых случаях результаты ревизии выносятся на обсуждение производственных совещаний. Руководитель ревизионной группы в ходе ревизии должен принимать меры к устранению выявленных нарушений и возмещению материального ущерба.

В случаях, когда имеется основание для привлечения виновных лиц к уголовной ответственности, материалы ревизий передаются следственным органам и одновременно руководством ревизуемого предприятия или вышестоящей организации решается вопрос об отстранении от работы виновных должностных и материально ответственных лиц. Передача материалов следственным органам может производиться в необходимых случаях непосредственно руководителем ревизионной группы, производившей ревизию.

Передаваемые в следственные органы материалы должны содержать: заявление (письмо), в котором должно быть изложено, в чем состоит суть злоупотреблений, какие законы нарушены, размер причиненного ущерба, виновные лица; акт ревизии и подлинные документы или копии документов, подтверждающие факты выявленных злоупотреблений; объяснения ревизуемых, а также лиц, чьи показания имеют значение для проверки обстоятельств совершения злоупотреблений; заключения ревизующих по этим объяснениям.

В случаях, когда причинен материальный ущерб, но виновные лица не привлекаются к уголовной ответственности, или уголовное дело прекращено, следует предложить руководителю ревизуемого предприятия предъявить гражданские иски к лицам, виновным в причинении материального ущерба.

Материалы ревизии представляются руководителю ревизионного органа в течение 3 рабочих дней после подписания акта ревизии. На последней странице акта руководителем контрольно-ревизионного органа делается отметка: «Материалы ревизии приняты», указывается дата и ставится подпись.

На основании материалов ревизии руководитель ревизионной группы не позднее недельного срока после подписания акта ревизии разрабатывает и представляет руководителю, назначившему ревизию, проект приказа или письма с конкретными предложениями, направленными на устранение выявленных нарушений, принятие мер к возмещению причиненного ущерба, предотвращение злоупотреблений, устранение причин неудовлетворительной работы ревизуемого предприятия и улучшение его финансово-хозяйственной деятельности.

Руководитель контрольно-ревизионного органа не позднее чем в 15-дневный срок по окончании ревизии принимает решение по устранению недостатков и нарушений, возмещению материального ущерба, привлечению к ответственности виновных лиц, которое направляет руководителю проверенной организации.

Кроме того, материалы ревизии по вопросам целевого использования средств федерального бюджета передаются в установленном порядке в органы Федерального казначейства для организации работы по реализации этих материалов.

Материалы ревизии, проведенной по постановлениям правоохранительных органов, передаются им в установленном порядке. При этом в делах контрольно-ревизионного органа должны быть оставлены копии: акта ревизии, объяснений должностных лиц проверенной организации, виновных в выявленных ревизией нарушениях, документов, подтверждающих эти нарушения.

Результаты ревизии в необходимых случаях сообщаются руководителем контрольно-ревизионного органа вышестоящей организации либо органу, осуществляющему общее руководство деятельностью ревизуемой организации, для принятия мер.

Контрольно-ревизионный орган обеспечивает контроль за ходом реализации материалов ревизии следующими способами:

1) получение письменных отчетов о выполнении предложении по итогам ревизии или оперативной информации посредством технических средств связи (телефонной, телефакса и др.);

2) проверка выполнения решения, принятого по результатам ревизии, по данным отчетности и другим материалам, представляемым и ревизующий орган;

3) вызов руководителя и специалистов предприятия с отчетом о выполнении решения, принятого по материалам ревизии;

4) проверка на месте, осуществляемая работниками ревизующей организации;

5) проверка в ходе следующей ревизии и отражение ее результатов в основном акте ревизии.

Контрольно-ревизионный орган систематически изучает и обобщает материалы ревизий и на основе этого в необходимых случаях вносит предложения о совершенствовании системы государственного финансового контроля, дополнениях, изменениях, пересмотре действующих в Российской Федерации законодательных и других нормативных правовых актов.

Контрольные вопросы

1. В чем состоит отличие перспективного и текущего планов проведения ревизий?

2. В чем состоит подготовка, предшествующая проведению ревизии?

3. Каковы периодичность и сроки проведения ревизии?

4. Кто назначает ревизии?

5. Кто разрабатывает программу и план ревизии?

6. В какой последовательности и какие действия необходимо проводить во время ревизии?

7. Что учитывают при планировании ревизии?

8. Пересматривается ли план ревизии во время ее проведения?

9. Какие этапы работ проводятся во время ревизии?

10. Каков порядок проведения комплексной ревизии?

11. Каким путем устанавливается достоверность финансово-хозяйственных операций?

12. Что должен обеспечить руководитель контрольно-ревизионного аппарата организации, назначившей ревизию?

13. Как проводится оформление результатов ревизии?

14. Какая рекомендуется последовательность изложения результатов ревизии при составлении акта комплексной ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности промышленных предприятий?

15. На основании чего излагаются результаты ревизии?

16. Кто принимает меры к устранению выявленных недостатков и возмещению ущерба?

17. Подготовьте план ревизии по следующим ситуациям, внесите данные в таблицу.

В отношении ООО «Ромашка» планируется ревизия годовой бухгалтерской отчётности за 2019 год

В отношении ООО «Букашка» планируется ревизия остатков ТМЦ в ходе годовой инвентаризации активов за 2019 год.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование предприятия | Срок проведения предыдущей ревизии |  |  |  | Данные по планируемым ревизиям | | | |  |
| Тема ревизии | Вид ревизии | Период, за который проводится ревизия | Время на подготовку ревизии | Дата начала ревизии | Дата окончания ревизии | Дата подготовки отчета |  |
|  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Подготовьте приказ о начале ревизии.

По данным таблицы составить программу (укрупненно) проведения ревизии.

По данным таблицы составить акт ревизии.

5. ПРОВЕДЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ ПО УЧАСТКАМ УЧЕТА

5.1. Контроль и ревизия операций по учету денежных средств

Контроль и ревизия операций с денежными средствами включает проверку кассовых, банковских и валютных операций, осуществляемых организацией.

*Денежные средства организации* – это наиболее подвижные и легкореализуемые активы. Завершая кругооборот средств хозяйства и будучи исходным пунктом нового кругооборота, денежные операции носят массовый характер применения и наиболее уязвимы с точки зрения различного рода нарушений и злоупотреблений.

Операции, связанные с движением денежных средств, должны проверяться, как правило, сплошным методом.

*Основная цель контроля и ревизии операций с наличными денежными средствами –* законность, достоверность и хозяйственная целесообразность совершенных операций на счетах, отражающих движения денежных средств.

В составе денежных средств наиболее подвижный характер имеют наличные деньги, движение которых совершается посредствам кассовых операций. Последние охватывают такие хозяйственные факты, как выдачу заработной платы, значительную часть административно-хозяйственных расходов, операции по подотчетным суммам.

Основные *задачи контроля и ревизии операций с наличными денежными средствами* состоят в том, чтобы выявить состояние сохранности денежных средств, правильность и законность их использования, подлинность и достоверность совершения денежных операций, отраженных в бухгалтерском учете, соблюдение кассовой дисциплины, полноты оприходования, целевого использования и условий хранения денежных средств в кассе, на расчётном и валютном счете.

Операции с денежной наличностью требуют тщательной проверки, осуществляемой четко разработанными методами.

Выявление злоупотреблений является одной из важнейших задач ревизии кассовых операций. Необходимо не только выявить факты недостач (хищений), но и определить условия, которые их подготовили, способствовали им и мешали их своевременному выявлению.

*Информационная база при проверке операций с наличными денежными средствами:*

* первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег (кассовые приходные и расходные ордера, формы КО-1; КО-2);
* кассовая книга (форма КО-4);
* журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (КО-3; КО-3а);
* книга учета принятых и выданных кассиром денег (форма КО-5);
* первичные оправдательные документы к кассовым документам;
* учетные регистры по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», другим расчетным счетам, корреспонденция которых связана со счетом 50; по балансовому счету 006 «Бланки строгой отчетности» и другие отчетные формы.

*Основные этапы проверки кассовых операций:*

1. Инвентаризация фактического остатка наличных денег в кассе и соответствие его учетным данным по кассовой книге.

2. Проверка по приходным и расходным ордерам полноты и своевременности оприходования, списания наличных денег по кассовой книге.

3. Проверка наличия оправдательных документов к приходным и расходным ордерам, на основании которых они оформлены.

4. Проверка законности совершенных хозяйственных операций.

5. Проверка фактического наличия других ценностей, хранящихся в кассе (ценных бумаг, ценных подарков, драгоценных вещей и других ценностей), которые в соответствии с действующими нормативными документами надлежит хранить в кассе.

6. Проверка итогов в кассовой книге и других учетных регистрах (журналах-ордерах, ведомостях).

7. Обеспечение сохранности денежных средств при их получении, доставке из банка (предприятия), хранении и выдаче на предприятии.

8. Проверка полноты оприходования по местам хранения закупленных материальных ценностей и отражение прихода по соответствующим книгам учета.

9. Проверка наличия письменного договора о полной материальной ответственности с кассиром.

Помимо описанных выше приемов и методов проведения проверок кассовых операций *в программу рекомендуется включить* и следующие вопросы:

- проводятся ли на предприятии внезапные проверки остатков денежной наличности в кассе. Если проводятся, то кто осуществляет такие проверки;

- снимаются ли остатки денег в кассе перед составлением бухгалтерской отчетности;

- на кого возложены функции оформления приходных и расходных кассовых ордеров, обращая при этом особое внимание на недопущение их оформления кассиром;

- кто осуществляет прием от кассира кассовых отчетов и оправдательных документов к ним;

- допускается ли кассиром внесение в кассовую книгу неоговоренных исправлений в произведенные ранее записи;

- осуществляется ли надлежащий учет депонированных сумм. Проверяя кассовые операции, ревизор должен установить, как соблюдается порядок ведения кассовых операций, кассовая дисциплина, законность и целесообразность совершенных операций с наличными деньгами.

*Тщательно проверяются:*

- в платежных ведомостях – достоверность подписи получателей денег. Имеют место случаи, когда один получатель в ведомости расписывается за несколько человек;

в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма КО-3) – соответствие дат, порядковой нумерации и сумм, с аналогичными показателями в приходных и расходных ордерах и кассовой книге;

- в расходных ордерах – правильность выполнения записи полученных сумм (прописью) и самой подписи получателем денег, а также заполнение паспортных данных получателей, не состоящих в штатной численности организации;

- во всех документах – наличие подписей распорядителей денежных средств. Обращается внимание на то, что руководитель подписывает лично все расходные кассовые документы. Исключение составляют только периоды, когда руководитель временно отсутствует в организации и свои функции он приказом передает другому лицу, временно его замещающему (отпуск, командировка, болезнь). В соответствии с Гражданским кодексом РФ нарушение порядка подписи документов за руководителей (первых лиц) влечет за собой не признание юридической силы таких документов (и других тоже);

- в кассовой книге – оформление и ее ведение, правильность внесенных исправлений. Особенное внимание обращается на правильность подсчета итоговых оборотов и выведение остатков наличных денег по окончании дня.

При проверке полноты оприходования наличных денег, полученных по чекам из банка, необходимо проверить наличие всех корешков чековой книжки.

При наличии в организации нескольких кассиров, необходимо проверить правильность ведения книг учета принятых и выданных денег (форма № КО-5), которые открываются на каждого кассира.

Проводя проверку соблюдения кассовой дисциплины, необходимо установить:

* использование полученных из банка наличных денег в кассе по целевому назначению;
* своевременность и полноту сдачи в банк неиспользованных наличных денег, полученных для выплаты заработной платы, премий, пособий и сумм по прочим поступлениям;
* соблюдение установленных правил расчетов наличными деньгами и пр.

Особое внимание следует уделить проверке выплаты депонированных сумм по неполученной вовремя зарплате (других начислений). При этом обязательно необходимо (хотя бы выборочно) проверить выданные суммы с аналогичными суммами, числящимися в книге (картотеке) учета депонированных сумм.

Важным элементом проверки кассовых операций является проверка правильности корреспондентских счетов, указанных в документах, особенно в расходных.

Изученные ревизионной практикой *злоупотребления в области кассовых операций* могут быть классифицированы следующим образом:

- неоприходование или неполное оприходование наличных денег, полученных в банке по чекам или принятых по приходным ордерам от юридических и физических лиц, а также полученных от юридических лиц по доверенностям;

- излишнее списание денег по кассе (кассовой книге) путем занижения итоговых оборотов по приходу кассовой книги или, наоборот, завышения оборотов по расходу, а также в результате обнаруженных ошибок в счетах (других аналогичных документах). Повторное списание сумм по одним и тем же документам;

- нарушения действующего порядка расчета наличными денежными средствами, в том числе: превышение установленного лимита расчета личными деньгами с юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица, расчеты с физическими лицами без применения контрольно-кассовых машин, или с их применением, но без регистрации в налоговых органах;

- отсутствие в документах необходимых подписей должностных лиц;

- несвоевременное отражение приходно-расходных кассовых документов в учетных регистрах;

- отсутствие документов, послуживших основанием для совершения в учетных регистрах записей хозяйственных операций;

- списание денег по кассе без оснований или по подложным (фиктивным) документам;

- ошибки в написании сумм получателями денег в расходных ордерах;

- несовпадение дат или сумм приходных или расходных ордеров с аналогичными их показателями в журнале регистрации;

- прямое хищение денежных средств (встречается крайне редко), выявляется при проверке кассы методом инвентаризации кассовой наличности. Оно маскируется иногда расписками должностных лиц, покрывающими по существу растраты. Недостача денег также может быть связана с временным незаконным заимствованием денег для других незаконных операций.

*Ревизия безналичных денежных средств на счетах в банке* осуществляется сплошным способом и начинается с проверки соблюдения порядка открытия счетов в банках и исследования выписок за весь период, который подлежит ревизии, и приложенных к ним документов предприятий-клиентов. Прежде всего определяют законность и обоснованность операций и правильность отнесения затрат на соответствующие счета. Особое внимание ревизор обращает на правильность оприходования в кассу денег, полученных из банка по чекам. Поэтому необходимо установить соответствие номеров и сумм использованных чеков корешкам книжек, а в случае выявления аннулированных или испорченных чеков выяснить, есть ли отметка об этом в корешках.

При ревизии банковских операций *целью проверки* являются:

- своевременность, законность, достоверность и целесообразность отраженных на счетах в банках осуществленных операций по поступлению и списанию денежных средств;

- проверка количества открытых и участвующих в расчетах счетов, законность совершения операций по каждому открытому счету;

- обоснованность получения и использования кредитов и займов, своевременности их погашения;

- проверка состояния платежно-расчетной дисциплины по заключенным договорам и т. д.;

- проверка полноты и своевременности оприходования поступивших на счета денежных средств;

- проверка полноты и соответствия оплаченных средств предъявленным счетам;

- проверка наличия оправдательных документов по каждой сумме, отраженной в выписке банка по соответствующему счету;

- проверка правильности применения корреспонденции счетов по банковским операциям;

- проверка операций по открываемым на предприятии счетам на уполномоченных лиц;

- не допускается ли неправильное перечисление авансов и платежей по бестоварным счетам и другим незаконным операциям, особенно на оплату счетов за продукцию и услуги других организаций, не имеющих отношения к проверяемой организации;

- организован ли должный учет на предприятии полученных в банке (банках) чековых книжек на получение наличных денег.

*Информационная база при проверке операций с безналичными денежными средствами:*

* выписки банков по соответствующим счетам с приложенными к ним документами, послужившими основанием для совершения приходно-расходных операций (копии платежных поручений, требований, мемориальных ордеров; корешки денежных и расчетных чеков и другие);
* учетные регистры по счетам 51 «Расчетные счета», 55 «Прочие счета в банках»;
* бухгалтерская отчетность;
* регистры бухгалтерского учета;
* договоры с юридическими и физическими лицами;
* претензионные иски;
* исполнительные листы и др.

*Основные этапы проверки операций с безналичными денежными средствами:*

1.Ознакомление с договором предприятия с банком (банками) об обслуживании банковского счета.

2. Ознакомление с порядком и сроком сдачи выручки в банк.

3. Ознакомление с днями выдачи заработной платы.

При проведении проверки банковских операций ревизор должен обратить внимание на следующие моменты. Если в ходе проведения проверки ревизор обнаружит отсутствие оправдательного банковского первичного документа или в качестве оправдательного документа будет присутствовать ксерокопия последнего, не заверенная мастичным штампом или печатью обслуживающего банка (печать подлинная, а не ксерокопия), такая операция не может быть признана законной. Ревизор обязан потребовать представления документа, оформленного установленным порядком.

Практика проведения ревизий показывает, что особенно внимательно следует проверять операции по перечислению денег предприятиям розничной и оптовой торговли и особенно в адрес физических лиц. По таким операциям аудитор должен убедиться в их законности и правильности возникших обязательств по таким платежам.

Проверяя оплату счетов за приобретенные материальные ценности, необходимо убедиться в полноте поступления и оприходования оплаченных товарно-материальных ценностей или получения услуг.

Имеют место незаконные операции, когда под различными предлогами перечисляются деньги, впоследствии списываемые на издержки производства или за счет других источников, а в действительности эти суммы направляются на приобретение различного имущества, которое впоследствии присваивается определенными должностными лицами.

Ревизор не должен оставлять без внимания банковские операции, не оправданные документами. В этом случае он обязан выяснить причину отсутствия документа и в случае необходимости обратиться в банк для выяснения основания проведения операции. Практика показывает, что записи методом «красное сторно» и повторные возобновленные проводки в большинстве случаев применяются для незаконного списания израсходованных денег на счете, безосновательного отнесения таких сумм на счета затрат, убытков, реализации, фондов, нереальной кредиторской задолженности

Много ошибок встречается в оформлении счетов и других аналогичных документов, на основании которых денежные средства перечисляются со счетов предприятия. Особое внимание в таких документах следует обратить на проверку таксировки указанных в них объемов и цен, и правильность расчетов надбавок, скидок, НДС.

Злоупотребления имеют место не только в оформлении первичных документов, но и в самом бухгалтерском учете при разноске сведений по банковским счетам. Вот почему одновременно с проверкой подлинности приложенных к выпискам первичных документов необходимо убедиться в правильности сделанных по ним бухгалтерских проводок.

Необходимо внимательно проверять все сторнировочные проводки по счетам в банках. Бывают случаи, когда участвующий в хищении денежных средств бухгалтер относит похищенные суммы на соответствующие, а потом путем сторнирования делает новые проводки в других учетных регистрах с целью завуалирования истинного положения вещей.

К *типовым нарушениям по операциям с безналичными денежными средствами* можно отнести:

- отсутствие платежных документов, подтверждающих факт совершения операции;

- наличие документов, оформленных не надлежащим образом (ксерокопии документов, отсутствие на документе банковских отметок);

- отсутствие приложений к платежным документам, послуживших основанием для совершения хозяйственных операций;

- присвоение наличных денег, получение с расчетного счета без их оприходования по кассе; для чего совершались фальсификация выписок банка; неполное отражение в учете операций по расчетному счету; сознательные ошибки в сводках (журналах) этих операций; искажения корреспонденции счетов при обработке выписок;

-перечисление средств с расчетного счета по другим (незаконным) направлениям: перевод подставным лицам под видом оплаты выполненных работ или погашения задолженности; перевод в сберегательные банки в форме расчетов с государственными или кооперативными организациями;

- присвоение денежных и материальных средств при покупке и продаже материалов: незаконное получение оплаченных через банк товарно-материальных ценностей; присвоение поступившей на расчетный счет выручки от реализации ценностей и услуг путем неполного отражения в учете сумм, поступивших на расчетный счет и полученных с расчетного счета; сокрытие выручки, поступившей наличными деньгами, путем фиктивного отнесения ее на расчетный счет;

- использование денежных средств в личных целях: оплата за счет предприятия услуг, работ и материальных ценностей, подлежащих оплате за личный счет должностных лиц; уплата штрафов и пени, подлежащих отнесению на счет виновных лиц;

- присвоение средств с аккредитивов и особых счетов: неоприходование оплаченных ценностей, списание наличных денег, полученных с особого счета, без представления отчетов и оправдательных документов.

Присвоение наличных денег, полученных из банка путем фальсификации выписок, раскрывается проверкой подлинности выписок в банке. Подлежат также сверке записи по расчетному счету, в корешках чековой книжки и в регистрах учета по счету кассы.

5.2. Контроль и ревизия операций по учету основных средств и нематериальных активов

Основными *целями проверки основных средств и нематериальных активов* являются проверка законности и правильности:

- операций поступления, перемещения и выбытия основных средств и нематериальных активов;

- определения первоначальной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов;

- своевременности начисления, включения в издержки производства и использования амортизационных отчислений основных средств и нематериальных активов;

- отражения на счетах бухгалтерского учета операций по движению основных средств и нематериальных активов.

Осуществляется также проверка наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения и принятых мер по его реализации или передаче другим организациям; сохранности основных средств и нематериальных активов; наличия излишних основных средств; эффективности использования основных средств и нематериальных активов.

*Информационная база при проверке операций по учету основных средств и нематериальных активов:*

* бухгалтерская отчетность;
* регистры бухгалтерского учета;
* акты (накладные) приемки-передачи основных средств;
* акты приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;
* акты на списание основных средств;
* инвентарные карточки учета основных средств;
* акты о приемке оборудования;
* акты о приемке-передачи оборудования в монтаж;
* акты о выявленных дефектах оборудования;
* договоры купли-продажи, поставки и дарения;
* приказ (распоряжение) об учетной политике предприятия;
* другие учетные регистры, вытекающие из особенностей организации учета в проверяемой организации.

*Основные этапы проверки операций по учету основных средств и нематериальных активов:*

1. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов.

2. Проверка операций по поступлению и выбытию основных средств и нематериальных активов.

3. Проверка наличия оправдательных документов по поступлению и выбытию основных средств и нематериальных активов, на основании которых они оформлены.

4. Проверка законности совершенных хозяйственных операций.

5. Проверка полноты оприходования по местам хранения закупленных материальных ценностей и отражение прихода по соответствующим данным учета.

*Проверку операций по оприходованию основных средств* следует начинать с изучения учетной политики предприятия на год, за который производится проверка, так как в учетной политике должно определятся, что принимать за основу (какую стоимость) при отнесении объектов к основным средствам.

Очень важно удостовериться в правильности определения первоначальной стоимости объектов основных средств. В практике проведения проверок встречается масса случаев, когда первоначальная стоимость объектов значительно занижается за счет неприсоединения к указанной в договоре (счете) поставщика стоимости дополнительных расходов, понесенных организацией, связанных с доставкой, погрузкой, разгрузкой и монтажом оборудования. Как правило, все эти дополнительные расходы относятся на себестоимость готовой продукции (работ, услуг), чем искажаются финансовые показатели деятельности организации и занижаются начисленные и уплаченные суммы налогов.

Имеют место случаи, когда оплаченные за поставку основных средств суммы длительное время значатся в дебиторской задолженности, в то время как они уже успешно работают на производство продукции. Отсутствие должного учета основных средств приводит к его хищениям, такие случаи выявляются при проведении встречных проверок с поставщиками основных средств, за которыми длительное время числится дебиторская задолженность за оплаченные основные средства.

Участились случаи, когда предприятия-поставщики за изделия, входящие по техдокументации в комплект основных средств, вынуждают заказчиков (покупателей) платить дополнительные суммы, которые бухгалтера предприятий присоединяют к стоимости основных средств, в результате чего первоначальная стоимость основных средств автоматически увеличивается на стоимость комплектующих деталей, узлов и агрегатов.

Важным элементом является проверка учета основных средств, полученных безвозмездно, принятых или сданных в аренду, а также оприходованных в качестве взноса в уставный фонд (капитал).

Проверки, проведенные на предприятиях, показывают, что участок, отвечающий за правильность документального оформления оприходования основных средств и их списания в большинстве случаев находится в запущенном состоянии. Необходимая (установленная) документация, связанная с оприходованием основных средств, не ведется, а если и ведется, то не заполняются все реквизиты, предусмотренные в форме документа, а это в конечном итоге может привести к неправильному определению нормы амортизации.

Часто оборудование числится в учете обезличенно, без закрепления за ответственными за его сохранность работниками, что порой приводит к недостачам и хищениям. Нередко передача основных средств с одного места нахождения в другое документально не оформляется, что приводит к запутанности в учете. Инвентаризация основных средств в большинстве случаев проводится поверхностно, а в обязательных случаях, определенных законом «О бухгалтерском учете», – не проводится вообще.

Особое внимание при проверке необходимо уделить документальному оформлению *законности списания основных средств* с учета, так как это момент очень влияет на конечные результаты отнесения убытков от списания на прибыль и на исчисление налога на прибыль.

Проверяя *операции по приобретению и движению нематериальных активов*, в первую очередь следует установить законность и правильность включения ценностей в состав нематериальных активов (НМА), акцентировав внимание на такой их особенности, как способность приносить доход. А ведь именно о последней нередко забывают руководители и учредители, когда вместо реального материального или денежного взноса в качестве вклада в уставной капитал принимают «ноу-хау», да еще и без экспертной проверки.

При проведении проверки необходимо проверять и такие вопросы, как правильность отнесения на себестоимость выпускаемых изделий стоимость отдельных продуктов, которые отнесены к НМА и рассчитаны на выпуск определенного количества изделий в течение года. Такие программные продукты нельзя учитывать в составе НМА, так как срок их использования менее одного года.

Много нарушений встречается при проверках правильности учета организационных расходов, особенно, когда учредительные документы, порой по независящим от предприятия причинам, проходят перерегистрацию с большими денежными затратами.

Нередко в состав нематериальных активов включают и различные лицензии со сроком действия менее одного года, стоимость различных сборов. Все это должно покрываться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия или включаться в себестоимость, в зависимости от состава затрат.

В современных условиях очень важно контролировать отнесение к НМА приобретенных предприятием квартир. Проверяя этот вопрос, необходимо тщательно проверить все документы, относящиеся к данной операции, обративособое внимание на законность сделки и правильность определения стоимости квартиры.

Проверяя *вопросы, связанные с выбытием НМА*, проверить правильность определения финансового результата. При покупке предприятием квартир и передачи их в личную собственность (причем как путем безвозмездной передачи, так и купли-продажи) необходимо проверить реальность оценки квартир и правильность отражения всех операций в бухгалтерском учете.

Проверки использования НМА необходимо увязывать с проверками состояния бухгалтерского учета, обращая внимание при этом на соответствие данных аналитического и синтетического учета НМА и их износа с записями в Главной книге и других регистрах учета.

При проверке правильности проведении инвентаризации капитальных вложений следует обратить внимание на следующие особенности.

По незавершенному капитальному строительству в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

При этом проверяется:

а) не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;

б) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документации (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

К *типовым нарушениям по операциям с основными средствами и нематериальными активами* можно отнести:

- несвоевременное оприходование объектов основных средств и НМА;

- неправильное исчисление первоначальной стоимости поступивших объектов основных средств и НМА;

- завышение (занижение) суммы амортизационных отчислений;

- неотражение на забалансовых счетах стоимости арендованного имущества, что приводит к недостоверному формированию информации

- неоприходование материальных ресурсов, остающихся при ликвидации объектов основных средств и пр.

5.3. Контроль и ревизия операций по учету товарно-материальных ценностей и готовой продукции

*Цели проверки* товарно-материальных ценностей и готовой продукции:

- достоверность показателей бухгалтерской отчетности по статье «Запасы», включая такие составляющие, как сырье и материалы, готовая продукция и товары для перепродажи, товары отгруженные и расходы будущих периодов; увязки этих показателей с аналогичными данными, отраженными в Главной книге и других учетных регистрах, определенных учетной политикой предприятия;

- полнота и своевременность оприходования материальных ценностей по местам хранения;

- правильность отпуска их на производственные и другие цели;

- обеспечение сохранности материальных ценностей по местам хранения;

- проверка материалов результатов годовой инвентаризации товарно-материальных ценностей;

- правильность оценки незавершенного производства;

- законность включения и правильность оценки готовой продукции и товаров отгруженных;

- правильность учета и оценки товаров, приобретенных для перепродажи;

- правильность формирования стоимости материальных ресурсов;

- документальное оформление движения материальных ресурсов;

- другие вопросы, вытекающие непосредственно из особенностей деятельности проверяемой организации.

*Информационная база при проверке операций по учету товарно-материальных ценностей и готовой продукции:*

* бухгалтерская отчетность;
* регистры бухгалтерского учета;
* приходные ордера;
* акт о приемке материалов;
* лимитно-заборные карты;
* требование-накладная;
* накладные на отпуск материалов на сторону;
* карточки учета материалов;
* акты об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений;
* материальные отчеты;

Следует заметить, что проверка материальных ценностей – вопрос трудоемкий и в зависимости от количества наименований единиц материальных ценностей занимает много рабочего времени. Вот почему при проверке этого вопроса чаще всего принимается выборочный метод и лишь в случае крайней необходимости – сплошной.

*Основные этапы проверки операций по учету товарно-материальных ценностей и готовой продукции:*

1. Инвентаризация товарно-материальных ценностей и готовой продукции.

2. Проверка операций по оприходованию и списанию товарно-материальных ценностей и готовой продукции.

3. Проверка наличия оправдательных документов по оприходованию и списанию товарно-материальных ценностей и готовой продукции, на основании которых они оформлены.

4. Проверка законности совершенных хозяйственных операций.

5. Проверка полноты оприходования по местам хранения закупленных материальных ценностей и отражение прихода по соответствующим счетам учета.

Практика проведения проверок на производственных предприятиях с большим удельным весом в составе затрат материалов показывает, что начинать надо *с правильности стоимости заготовления материальных ценностей*, обращая при этом особое внимание на правильность включения в себестоимость заготовления дополнительных расходов, связанных с их приобретением.

Тщательно проверить, не включались ли в стоимость заготовления материалов расходы, связанные с содержанием работников и другие расходы отделов снабжения и сбыта, складов хранения. Особенно такие нарушения допускают предприятия, где расходы на такие объекты значительны. Далее следует изучить документооборот, определенный учетной политикой, по движению материальных ценностей.

После этого начинается проверка (сплошная или выборочная) своевременности и полноты оприходования на склады оплаченных материальных ценностей. При этом обращается внимание на причины их непоступления на предприятие, если оплата за них уже произведена.

Имеют место случаи, когда заведующие складами или кладовщики учитывают ценности, сходные по внешнему виду, но разные по техническим характеристикам и ценам на одной карточке (например, краски, шурупы, арматура, продовольственные товары в торговле). Такое обезличивание в учете приводит к тому, что при проведении инвентаризаций недостачи (порой на большие суммы) покрываются излишками «одноименных» товаров. Это грубое нарушение порядка проведения инвентаризаций.

В ходе проведения проверки следует обследовать склады, где хранятся материальные ценности (соответствие условий хранения полной сохранности материалов). Необходимо также проверить, заключен ли со всеми материально-ответственными лицами договор о полной материальной ответственности, отвечает ли он требованиям действующего законодательства по данному вопросу.

Очень важный вопрос организации и ведения бухгалтерского учета материальных запасов: ведется ли учет материалов в разрезе субсчетов, которые предусмотрены Планом счетов к счету 10 «Материалы», а также учет материалов, временно находящихся на ответственном хранении у проверяемой организации (забалансовые счета).

Большого внимания требует проверка учета и списания тары. На ряде предприятий количество тары и ее суммарная оценка значительны. Нередко предприятия стоимость тары (в тех случаях, когда она поставщиком материалов в платежных документах выделена отдельной строкой) включают в стоимость материалов, чего делать категорически нельзя.

Необходимо проверить, как учитывается тара на предприятиях-изготовителях продукции, для которой хранение продукции в таре предусмотрено технологическим процессом.

Важный этап проверки – проведение выборочных проверок остатков материальных ценностей на складах инвентаризационными комиссиями предприятия, а также проверка материалов (документов) по результатам годовой инвентаризации указанных ценностей. При этом необходимо тщательно проверить правильность списания выявленных недостач и излишков ценностей на соответствующие балансовые счета, а также принятые меры к виновным в случае недостач, порчи или хищений ценностей, то есть причинения ущерба организации.

В конце года предприятия, особенно по лесопереработке, производят уценку материальных ценностей, доводят цену их заготовления до цены возможной реализации в результате потери ими первоначального качества или морального старения. Перед составлением годового отчета списываются значительные суммы на прибыль (в убытки) отчетного года. В этих случаях очень важно проверить документальное оформление этих операций, разобраться в объективности причин такого списания.

Очень важный элемент контроля – проверка правильности распределения транспортно-заготовительных расходов и отклонений от принятых на предприятии учетных цен между отнесенными на затраты материалами и их остатками на складах к концу отчетного периода.

В настоящее время важное значение приобрел контроль за неотфактурованными поставками материальных ценностей и стоимостью материалов, находящихся в пути. Проверки должны осуществляться по показателям, отраженным в журнале-ордере № 6 или других, принятых на предприятии, учетных регистрах.

Правильность оформления доверенностей на получение или выдачу материальных ценностей является составным элементом проводимой проверки.

Ошибки, допущенные в их оформлении, нередко приводят предприятия к большим финансовым потерям (например, неудовлетворение по этой причине иска предприятия к партнеру арбитражным судом).

*Проверка правильности списания материальных ценностей на затраты* является, пожалуй, главным элементом проверки. Именно здесь встречается наибольшее количество всякого рода нарушений в организации учета материальных ценностей.

Вначале необходимо изучить учетную политику предприятия по данному вопросу. Очень часто выявляются ситуации, когда принципы, заложенные в учетной политике по данному вопросу, фактически не соблюдаются, что в конечном итоге приводит к серьезным финансовым нарушениям в вопросах формирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Нередко списание материалов на производство производится по фактическому их расходу. Нормы их расхода не утверждаются; отдельные работники бухгалтерий списывают полностью на затраты переданные в производство материалы по мере их отпуска со склада, а не по факту их расхода, а материалы, израсходованные на строительные работы или на содержание объектов социально-культурной сферы, нередко тоже относятся на общие затраты основного производства.

Конечно, ограниченное время проведения проверки не позволяет провести сплошную проверку всех затрат материальных ценностей на производство, но выборочную, по укрупненным затратам, сделать необходимо на основании полученных результатов, сделать соответствующие выводы в акте проверки.

Часто на предприятиях производят замену одного вида материала другим, причем на менее дешевый (это бывает в строительном, железобетонном, деревообрабатывающем и других производствах). Причины замены, как правило, никакими документами не оговариваются, а если производятся лабораторные анализы замененных материалов (например, цемент одной марки заменяют на другую марку), то их результаты в большинстве случаев никем не утверждаются. Такого рода нарушения приводят не только к ухудшению качества выпускаемой продукции, но и к хищениям дефицитных материалов.

Если проверяющему, не знакомому с технологией производства изделий, трудно самому выявить нарушения, а сомнения в законности таких операций есть, он обязан пригласить специалистов-экспертов.

Подводя итоги сказанному, можно заключить, что проверка операций с материальными ценностями разнообразна и зависит от особенностей организации конкретного производства, организации бухгалтерского учета этих операций, состояния внутреннего контроля за расходованием материальных ценностей.

К *типовым нарушениям по учету товарно-материальных ценностей и готовой продукции* можно отнести:

- отсутствие договоров о материальной ответственности, заключенных с материально-ответственными лицами;

- не проводится фактический пересчет поступивших материально-производственных запасов для сопоставления с данными сопроводительных документов;

- не составляется акт приема материалов в случаях расхождений фактически поступивших активов с сопроводительными документами, при поступлении неотфактурованных поставок;

- отсутствие утвержденных приказом руководителя лиц, имеющих право подписи документов;

- отсутствие утвержденной комиссии по инвентаризации материально-производственных запасов;

- отсутствие договоров купли-продажи материально-производственных запасов с поставщиками, покупателями;

- не соблюдаются требования по оборудованию складских помещений;

- отсутствие утвержденных норм запаса, расхода материально-производственных запасов;

- несоблюдение норм материально-производственных запасов, расхода;

- отсутствие контроля за использованием материально-производственных запасов в производстве;

- неправильная организация документооборота;

- не проводится инвентаризация материально-производственных запасов при смене материально-ответственных лиц, составлении годового отчета и пр.,

- отсутствие документов на поступление, отпуск материально-производственных запасов или оформление их с нарушением;

- неправильно определена стоимость материально-производственных запасов при принятии к учету;

- списание на расходы организации неоприходованных материально-производственных запасов;

- неправильное ведение учета МПЗ в пути;

- отсутствие учета материально-производственных запасов, принятых на ответственное хранение, в переработку на соответствующих забалансовых счетах в договорной оценке;

- несоблюдение учетной политики при формировании показателя по материально-производственным запасам в финансовой отчетности;

- неправильное определение финансового результата при реализации материально-производственных запасов;

- неправильное отражение операций с материально-производственными запасами на счетах бухгалтерского учета;

- неверное формирование, корректировка резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов.

5.4. Контроль и ревизия операций по учету дебиторской и кредиторской задолженности

*Целью проверки* дебиторской и кредиторской задолженности является проверка законности возникновения дебиторской и кредиторской задолженности и своевременности их погашения, правильности организации учета расчетов и мероприятий, проводимых руководством организации для устранения причин, вызывающих возникновение невостребованной задолженности.

* поставщикам и подрядчикам, покупателям и заказчикам за товары, работы или услуги,
* по полученным и выданным авансам;
* по расчетам оплаты труда сотрудникам, включая депонированную зарплату;
* по расчетам с бюджетом (налоги);
* по внутриведомственным расчетам и другим текущим обязательствам.

В зависимости от принятой в организации учетной политикой формы организации бухгалтерского учета ревизор может использовать в работе и соответствующие источники информации. Могут быть использованы следующие *источники информации:*

* бухгалтерская отчетность;
* регистры бухгалтерского учета;
* карточки аналитического учета;
* материалы инвентаризации расчетов;
* первичные документы.

В зависимости от количества участвующих в расчетах организаций ревизор сам определяет метод проведения проверки – сплошной или выборочный. В большинстве проверок ревизоры принимают выборочный метод, однако, если учет расчетов находится в запущенном состоянии, целесообразно принимать сплошной метод проверки. Этот метод используется ревизорами и при незначительном количестве участвующих в расчетах организаций.

*Этапы ревизии операций по учету дебиторской и кредиторской задолженности:*

1. Ревизия расчетов, как правило, начинается с ознакомления с материалами инвентаризации расчетов. Проверяется качество проведенной инвентаризации расчетов, выполняются ли требования закона о бухгалтерском учете в части обязательного проведения инвентаризации расчетов перед составлением годового отчета. В необходимых случаях следует провести встречную проверку, особенно это делается тогда, когда списывается на финансовые результаты не подтвержденная дебиторская задолженность, по которой истекли сроки исковой давности.

2. Проверка состояния *дебиторской и кредиторской задолженности.*

Во всех случаях, приступая к проверке, необходимо выяснить:

- правильно ли отражены по соответствующим статьям баланса остатки задолженности;

- причины образования задолженности;

- давность образования задолженности;

- по чьей вине она допущена;

- реальность погашения дебиторской задолженности;

- какие меры принимались руководством организации для погашения задолженности;

- проводилась ли сверка расчетов головного предприятия со структурными подразделениями, как состоящими, так и не состоящими на отдельном самостоятельном балансе.

Необходимо составить перечень покупателей - дебиторов с просроченной задолженностью и сгруппировать их в порядок приоритетности получения от них оплаты (список должен составляться ежемесячно). Любые задержки платежа должны классифицироваться по времени так:

· Менее одного месяца;

· Более одного месяца, но менее 2-х;

· Более 2-х, но менее 3-х месяцев;

· Более 3-х месяцев.

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

3. Проверка правильности и законности оформления первичных оправдательных документов, относящихся к расчетам.

Прежде всего, необходимо проверить наличие заключенных с партнерами договоров на покупку (продажу) материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг. При этом должно быть обращено внимание на законность совершения сделки, соответствие условий выполнения заключенных договоров требованиям ГК РФ и других нормативных документов.

4. Проверка правильности и законности отражения в учете первичных оправдательных документов, относящихся к расчетам.

Проверяется полнота и своевременность оприходования полученных материальных ценностей. При этом, в случае поступления товарно-материальных ценностей, на которые расчетные документы не получены, следует проверить, не числятся ли эти ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков, и не числится ли стоимость этих ценностей как дебиторская задолженность.

Необходимо проверить согласованность цен на ТМЦ, указанных в расчетных документах, с ценами, указанными в договорах поставки.

Прочие вопросы, где риск нарушений значителен:

- своевременно ли предъявляются штрафные санкции к поставщикам (покупателям) при нарушении договорных обязательств;

- законность и документальное оформление списания задолженности, по которой истекли сроки исковой давности; выяснить причины ее возникновения;

- реальность дебиторской и кредиторской задолженности, по которой сроки исковой давности еще не истекли;

- законность осуществления расчетов по задолженности через третьих лиц. Особое внимание уделяется проверке расчетов по векселям. Проверяется также корреспонденция счетов и соответствие данных синтетического и аналитического учета соответствующим показателям отчетности;

- соблюдается ли в организации порядок отгрузки продукции покупателям на условиях последующей оплаты только при наличии необходимых санкций;

- обсуждаются ли кандидатуры покупателей до выдачи им разрешения на отгрузку продукции на условиях последующей оплаты;

· Своевременно ли направляется дебиторам, нарушающим сроки оплаты, извещение о возникновении задолженности;

- установлен ли на предприятии лимит дебиторской задолженности;

- есть ли у персонала оперативная информация о текущей дебиторской задолженности.

При проверке расчетов с дебиторами и кредиторами возникают *следующие характерные ошибки и нарушения:*

- несвоевременное списание задолженности с истекшим сроком исковой давности;

- непроведение инвентаризации (сверки) расчетов;

- несоответствие ГК РФ договоров с дебиторами и кредиторами;

- погашение дебиторской и кредиторской задолженности сверх утвержденной сметы (в соответствии со ст. 161, 289 БК РФ - нецелевое использование средств федерального бюджета);

- нереальность имеющейся в организации задолженности;

- недостоверность данных о дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской отчетности.

5.5. Контроль и ревизия операций по учету расчетов с персоналом по оплате труда

Понятие «*оплата труда*» включают все виды заработков, различных премий, доплат и социальных льгот, начисленных как в денежной, так и в натуральной формах.

Доходы персонала организации определяются в соответствии с личным вкладом каждого с учетом конечных результатов работы хозяйствующего субъекта. Минимальный размер оплаты труда устанавливается законодательно и не зависит от организационно-правовой формы организации. Максимальный размер оплаты труда не ограничивается.

Учет труда и его оплаты занимает важнейшее место в учете организации. Регулирование трудовых взаимоотношений между работодателем и персоналом организации осуществляется на основе трудовых договоров.

В настоящее время трудовые договоры могут заключаться между работодателем и трудовым коллективом (коллективный договор) и работодателем и отдельными работниками (трудовой договоров, контракт, договор о полной материальной ответственности).

Организации самостоятельно устанавливают формы и системы оплаты труда. Оплата труда рабочих основывается на тарифной системе, включающей тарифные ставки и сетки, тарифно-квалификационные справочники. Труд рабочих может оплачиваться сдельно или повременно.

*Целью ревизии расчетов по оплате труда* является проверка соблюдения действующего трудового законодательства по вопросам трудовых отношений, учета личного состава, правильности начисления и выплаты заработной платы, других видов оплаты труда, предусмотренных действующими на предприятии положениями; правильности производства удержаний из заработной платы работников; правильности производства начислений на зарплату, законности и своевременности включения заработной платы и начислений на нее во внебюджетные фонды в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг); правильности организации бухгалтерского учета этих операций и отражения в соответствующих видах отчетности.

*Информационная база при проверке операций по учету расчетов с персоналом по оплате труда:*

* положения по оплате труда, положения о премировании;
* приказы и распоряжения о приеме на работу;
* трудовые договоры, договоры гражданско-правового характера (договор-подряда, возмездный и безвозмездный договор, другие формы трудовых договоров);
* штатное расписание;
* табели учета использования рабочего времени и расчета заработной платы;
* расчетно-платежная ведомость и другие документы.

Все работники делятся на штатных и внештатных. На штатных работников распространяется действие положения ТК РФ, на внештатных – распространяются иные законодательные акты гражданского характера, например, Гражданский кодекс РФ. Поэтому и учет численности этих работников, и порядок расчетов по оплате труда различны. На всех штатных работников должен в обязательном порядке вестись табельный учет, на основании которого определяется списочная, среднесписочная численность работников предприятия.

Оплата труда работников определяется действующим на предприятии Положением об оплате труда, утвержденным руководителем предприятия и в необходимых случаях согласованным с профсоюзными организациями, а также утвержденным штатным расписанием (для руководителей, ИТР и служащих).

Перечисленные выше документы должны включать положения об оплате труда, определенные ТК РФ и другими нормативными документами по оплате труда.

Ревизор должен проверять правильность установления должностных окладов вновь принятым на предприятия работникам: не установлен ли оклад такому работнику ниже размера, предусмотренного штатным расписанием. При этом, если в штатном расписании предусмотрены вилочные оклады – от минимума до максимума, то минимальный оклад не должен быть ниже минимального размера заработной платы, определенного правительственными органами на всей территории Российской Федерации, независимо от наличия источников на выплату зарплаты на предприятии.

Проверка правильности начисления заработной платы, удержаний из заработной платы и других вопросов, относящихся к данной теме, порой достигает большого объема работ, который зависит от численности работающих, наличия различных категорий персонала (рабочих и служащих), действующих на предприятии форм оплаты труда (повременная, сдельная, с ее разновидностями), различных дополнительных начислений к основной зарплате.

Поэтому приступая к проверке, ревизор должен сам определить один из методов проверки этих вопросов – сплошной или выборочный.

*Основные этапы при проверке операций по учету расчетов с персоналом по оплате труда:*

*Во-первых,* изучая начисления заработной платы за фактически отработанное время, необходимо провести проверку правильности ведения табелей учета использования рабочего времени. К сожалению, на некоторых предприятиях они или вообще не ведутся или ведутся крайне небрежно, с большими отступлениями от действующего порядка.

*Во-вторых,* контролируя начисление зарплаты за выполненный объем работы (при сдельной оплате), необходимо провести сверку этого объема с количеством выпущенной и оставшейся в незавершенном производстве продукцией или другим аналогичным показателем.

*В-третьих*, проверить соответствие численности, указанной в табеле и штатном расписании, с численностью работников в расчетно-платежных ведомостях. Выяснить, нет ли в этих документах работников, которые не значатся в штате предприятия.

Проверяя правильность начисления премий, надбавок, доплат к основной зарплате работников, следует уточнить, зафиксированы ли эти выплаты в соответствующих, разработанных на предприятии, положениях.

Особое внимание при проверке должно быть уделено правильности начислений по среднему заработку в различных случаях, особенно при начислениях за дни отпуска, компенсаций за дни отпуска, по временной нетрудоспособности. В этих вопросах при проверках обнаруживается много нарушений.

Обязательно должны проверяться все итоговые показатели в расчетно-платежных документах, независимо от того, оформлены эти документы ручным или механизированным способом, к сожалению, в них тоже встречаются ошибки.

При проведении ревизии необходимо проверить сопоставимость показателей граф «к выдаче на руки» в расчетных ведомостях, с аналогичными показателями в платежных ведомостях, приложенных к кассовым документам.

Особенно тщательно это необходимо делать в организациях, где численность работников бухгалтерий небольшая и допускается совмещение профессий среди бухгалтерских работников.

Проводя проверку расчетов по заработной плате, ревизор должен сверить сальдо по счету 70 на конец месяца с сумой выплаченной зарплаты по платежным ведомостям в следующем периоде. Если в результате такой проверки обнаружены расхождения, необходимо выяснить, не явились ли эти расхождения результатом злоупотреблений.

Помимо начисления заработной платы работникам по действующим на предприятии системам оплаты труда каждое предприятие, как правило, производит со своими работниками расчеты и по другим выплатам, как например, выходное пособие при увольнении, компенсации за пуск, материальная помощь, разовое поощрительные выплаты за достижения определенных показателей в труде, к юбилейным датам, начисление дивидендов по акциям предприятия, оплата больничных листов, выплаты различных пособий, предоставление работникам кредитов и займов на различные цели (причем, полученных предприятиями в кредитных учреждениях или выплаченных за счет прибыли предприятия, остающейся после уплаты налогов).

Все эти выплаты носят единовременный характер, но расчеты по некоторым из них могут иметь длительный период.

Что касается проведения проверок по таким операциям, то ревизор должен убедиться в законности выплат, изучить документы, послужившие основанием для выплат и отражения по соответствующим регистрам бухгалтерского учета.

Такие выплаты должны производиться, как правило, только штатным работникам предприятия, поэтому и проверки таких операций необходимо начинать с выявления отношений конкретного работника, которому выплачены единовременные суммы, к данному предприятию.

Ревизорами выявляются и такие случаи, когда вместо заработной платы отдельным работникам предприятия производят выплаты в виде займов или кредитов, однако они не возвращаются работниками, а служат для них дополнительным источником дохода, который по действующему законодательству во многих случаях не облагается никакими налогами с физических лиц, а само предприятие не производит в свою очередь никаких начислений на эти суммы в различные внебюджетные фонды.

Тем самым, предприятия уклоняются от уплаты различных налогов и начислений в бюджет.

Задача ревизора при проверке установить причину, на основании которой проведены такие выплаты.

При проверке расчетов с персоналом по оплате труда возникают *следующие характерные ошибки и нарушения:*

- отсутствие локальных нормативных актов по учету труда и заработной платы: коллективного договора, положений об оплате труда, премировании работников;

- нарушения по оформлению (заполнению) первичных документов по учету труда и заработной платы: табелей учета использования рабочего времени

- несоответствие данных о выплатах в первичных документах данным учетных регистров;

- выплата заработной платы нелегально, «в конвертах»;

- несоответствие численности, указанной в табеле и штатном расписании, с численностью работников в расчетно-платежных ведомостях, наличие в этих документах работников, которые не значатся в штате предприятия, выплата заработной платы неработающим лицам;

- несоответствие оснований начислений, например, скрывается факт простоя и работнику начисляется обычный тариф;

- неверное начисление зарплаты за выполненный объем работы (при сдельной оплате), несоответствие объема выполненной работы с количеством выпущенной и оставшейся в незавершенном производстве продукцией или другим аналогичным показателем;

- несвоевременное включение расходов по заработной плате в расходы отчетного периода или неправомерное распределение расходов на оплату труда по счетам учета затрат

5.6 Контроль и ревизия операций по расчетам с подотчетными лицами

*Подотчетными лицами* считаются работники организации, получившие авансом денежные средства из кассы, их состав утверждается руководителем организации. Организации выдают наличные деньги под отчет для оплаты хозяйственных расходов и для предстоящих командировок.

Выдача наличных денег под отчет производится из кассы организации. Денежные средства под отчет выдаются по расходным кассовым ордерам и должны быть использованы строго по целевому назначению. По полученным денежным средствам подотчетные лица должны составить авансовый отчет с приложением оправдательных документов (товарный чек, железнодорожный билет и т. п.) и предоставить их бухгалтеру для проверки и последующего утверждения его руководителем организации. Направление работников в командировку производится руководителем на основании соответствующего приказа.

В последнее время, как показывают проведенные проверки, особенно много нарушений, а порой и злоупотреблений, допускается при выдаче наличных денег работникам в подотчет на различные цели. Нередко нарушения в этих вопросах допускают и сами руководители предприятия (организаций).

В зависимости от принятой в организации учетной политикой формы организации бухгалтерского учета ревизор может использовать в работе и соответствующие *источники информации:*

* бухгалтерская отчетность;
* регистры бухгалтерского учета;
* карточки аналитического учета;
* материалы инвентаризации расчетов;
* первичные документы.

В зависимости от количества участвующих в расчетах организаций ревизор сам определяет метод проведения проверки – сплошной или выборочный. В большинстве проверок ревизоры принимают выборочный метод, однако, если учет

Перечень *наиболее характерных нарушений при проверке расчетов с подотчетными лицами:*

- не соблюдаются правила выдачи наличных денег в подотчет работникам предприятия;

- нарушается порядок выдачи денежных средств в подотчет на командировочные расходы;

- при предоставлении авансовых отчетов об израсходованных суммах нередко в состав затрат включаются расходы, которые не подтверждаются никакими оправдательными документами, а оплата производится по заявлениям работников (чаще всего это имеет место при оплате за проезд в случае непредставления документа транспортной организации, подтверждающего фактический проезд, а также за проживание в гостиницах и в других случаях).

- в подтверждение производственных расходов по командировкам, работники бухгалтерии принимают к оплате и относят на издержки производства документы, которые не в полной мере отвечают требованиям закона о бухгалтерском учете. Такие документы, как правило, налоговыми органами не принимаются в качестве оправдательных документов со всеми вытекающими последствиями;

- факт нахождения работника в командировке не подтверждается никакими отметками организаций, где он находился;

- выдача денег под отчет производится лицом, не отчитавшимся по ранее полученным авансам. Результатом такого нарушения является тот факт, что при проверках устанавливаются значительные суммы, числящиеся за работником (нередко уже уволенным с работы), по которым не приняты решения по их возмещению;

- работники бухгалтерий, в оправдание произведенных расходов, принимают от подотчетного лица товарные чеки без приложения к ним чека кассового аппарата или квитанции к приходному ордеру;

- авансовые отчеты не утверждаются руководством организации; теряются первичные документы, подтверждающие соответствующие расходы;

- имеют место расхождения в показателях аналитического и синтетического учета, причем как по сумме, так и по корреспонденции счетов.

5.7. Контроль и ревизия операций по учету финансовых вложений

*К финансовым вложениям* относятся инвестиции в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, а также предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения осуществляются с целью избежать обесценения денежных средств в условиях инфляции, получить дополнительные доходы, установить контроль за деятельностью другой организации.

Организациям предоставляется самостоятельность как в выборе единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, так и в организации аналитического учета, чтобы обеспечить полную и достоверную информацию о движении финансовых вложений и контроль за их наличием и движением.

Регистр аналитического учета должен отражать необходимую информацию, как минимум, в следующих разрезах: наименование эмитента, название ценной бумаги, ее номер и серия, номинальная цена, цена покупки (фактическая стоимость), общее количество, а также даты покупки и продажи ценной бумаги и место ее хранения, временной характер инвестиций (краткосрочные или долгосрочные). Самостоятельность выбора учетной единицы финансовых вложений и показателей аналитического учета должна быть закреплена учетной политикой организации.

Проверка финансовых вложений проводится для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по статье «Финансовые вложения» и о соответствии применяемой методики учета и налогообложения по финансовым вложениям.

*Информационная база*, используемая при проверке финансовых вложений, включает:

* бухгалтерская отчетность;
* регистры бухгалтерского учета;
* приказ об учетной политике организации;
* первичные документы по отражению финансовых вложений.

По приказу об учетной политике организации необходимо ознакомиться с:

– порядком признания доходов от участия в уставных капиталах других организаций доходами от обычных видов деятельности или прочими доходами;

– рабочим планом счетов, используемых для отражения финансовых вложений;

– применяемой формой бухгалтерского учета и перечнем учетных регистров, составляемых бухгалтерией организации;

– документооборотом (графиком документооборота) первичных документов, связанных с учетом финансовых вложений;

– перечнем лиц, которым предоставлено право подписи документов, оформляющих финансовые вложения организации, договоров займа;

– формами первичных документов, разработанных и утвержденных организацией для учета финансовых вложений.

Перечень регистров, составленных организацией, утверждается приказом об учетной политике.

Операции (сделки) по финансовым вложениям совершают на основании: протоколов (при инвестициях в уставные капиталы других организаций), договора купли-продажи ценных бумаг, договора займа, договора на депозитный вклад, договора залога ценных бумаг, договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) и другие. Необходимо проверить, соответствуют ли указанные договоры требованиям других нормативных правовых актов, регулирующих операции с ценными бумагами.

К первичным документам, на основании которых учитывают финансовые вложения, относятся: акт приема-передачи ценных бумаг; акт приема-передачи вклада в совместную деятельность; авизо об оприходовании имущества товарищем, ведущим общие дела; выписки банка и платежные поручения о перечислении вкладов в денежной форме (при безналичных расчетах) или расходный кассовый ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру (при наличных расчетах); накладные на передачу имущества (активов) в оплату за ценные бумаги; инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности и другие документы.

*Этапы ревизии операций с финансовыми сложениями:*

1. *Проверка правильности отнесения активов организации к финансовым вложениям.*

В ходе проверки нужно удостовериться в том, что отраженные в отчетности финансовые вложения отвечают критериям признания активов и, в частности, приносят организации экономические выгоды. Подтверждением этого являются доходы, получаемые от финансовых вложений либо в виде процентов, дивидендов и других подобных доходов, либо в виде поступлений от продажи финансовых вложений.

Объектом финансовых вложений для инвестора являются ценные бумаги и предоставленные займы. Ценная бумага – это документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (ст.142 ГК РФ).

*К ценным бумагам относятся*: государственные и иные облигации, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги, простое и двойное складское свидетельство, а также другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

При проверке правильности отнесения объектов к финансовым вложениям необходимо выяснить, обладает ли организация правами на ценную бумагу и соблюдает ли порядок передачи прав по ценным бумагам.

По форме фиксации прав, выраженных ценной бумагой, их подразделяют на документарные и бездокументарные.

При *документарной форме* владельца устанавливают на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги или, в случае депонирования такового, на основании записи по счету депо. Проверяющему должны быть предъявлены сертификаты акций или выписка по счету депо.

При *бездокументарной форме* владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг или, в случае депонирования ценных бумаг, на основании записи по счету депо. Проверяющему должны быть представлены реестр или выписка по счету депо.

*2. Инвентаризация финансовых вложений.*

*Проверка правильности проведения инвентаризации финансовых вложений* проводится для подтверждения достоверности данных бухгалтерской отчетности и бухгалтерского учета ревизор проверяет правильность проведения инвентаризации финансовых вложений. В ходе проверки он устанавливает:

– соблюдает ли организация требования Федерального закона «О бухгалтерском учете» об обязательном проведении инвентаризации;

– установлены ли сроки проведения инвентаризации финансовых вложений в приказе об учетной политике, и соблюдаются ли эти сроки;

– правильность оформления инвентаризационных документов (использует ли организация унифицированные формы инвентаризационных описей, обеспечены ли полнота и точность внесения в описи данных о фактическом наличии ценных бумаг при хранении их в кассе организации и т. д.).

Если ценные бумаги хранят в организации, их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств. При хранении ценных бумаг в специальных организациях (банках, депозитариях, специализированных хранилищах) инвентаризация заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

В инвентаризационных описях должны быть указаны эмитенты, название ценной бумаги, серия, номер, номинальная и фактическая стоимость, сроки погашения и общая сумма.

Особенностью инвентаризации финансовых вложений является проверка не только фактического наличия ценных бумаг, но и правильности оценки ценных бумаг, т. е. фактических затрат, формирующих их стоимость, по которой они приняты к учету.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Организации могут хранить ценные бумаги в кассе или в депозитарии (ГКО и ОФЗ можно хранить только в депозитарии). При их хранении в организации необходимо проверить наличие реестра на передачу бланков (сертификатов) ценных бумаг на ответственное хранение в кассу организации. В реестре должны быть указаны: название ценной бумаги, номер, эмитент, номинал ценной бумаги.

При хранении ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете организации с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. В этом случае проверяющему должен быть представлен депозитарный договор (договор о счете депо) между депозитарием и депонентом, регулирующий их отношения.

В договоре должен быть однозначно определен его предмет – предоставление услуг по хранению сертификатов ценных бумаг или учету прав на ценные бумаги.

*3. Проверка правильности формирования первоначальной стоимости финансовых вложений и их последующая оценка.*

При приобретении ценных бумаг по договору купли-продажи финансовые вложения принимают к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат для инвестора. Фактические затраты на приобретение ценных бумаг включают: суммы, уплачиваемые по договору продавцу; суммы, уплачиваемые специализированным организациями или иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; расходы на уплату процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Оценка принятых к учету финансовых вложений, как правило, не меняется. Исключение составляют долговые ценные бумаги.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам. Проверяющий по рабочему плану счетов знакомится с перечнем счетов и субсчетов, используемых организацией для учета финансовых вложений, оценивает, насколько построение аналитического учета обеспечивает получение информации о финансовых вложениях по предприятиям-продавцам ценных бумаг, предприятиям-заемщикам, о вложениях в объекты на территории страны и за рубежом.

При получении ценных бумаг по договору дарения (безвозмездно) их оценивают по рыночным ценам на дату приобретения.

Если финансовые вложения осуществляют в иностранной валюте, необходимо проверить эти операции на соответствие нормативным актам валютного регулирования.

Вклады в уставный капитал других организаций оценивают по стоимости, определенной в учредительном договоре. При передаче в счет вклада имущества организации необходимо проверить правильность отражения в учете разницы между договорной стоимостью финансовых вложений и стоимостью переданного имущества.

При проверке операций по выданным займам необходимо обратить внимание на порядок отражения причитающихся по договору займа процентов, соблюдает ли организация допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что суммы процентов по договору займа должны отражаться по принципу начисления, а не фактического получения денежных средств.

При предоставлении займа материальными ценностями (вещами, имеющими родовые признаки) необходимо проверить, как был возвращен займ – денежными средствами или же материальными ценностями в равном количестве того же рода и качества, поскольку в первом случае (возврат займа денежными средствами) операция будет рассматриваться налоговыми органами как сокрытие объекта обложения налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль.

Если договор займа предусматривает использование предоставленных средств на строго определенные цели, то проверяющий должен проверить наличие финансовых и отчетных документов заемщика, подтверждающих целевой характер использования заемных средств.

Процедуры проверки доходов от ценных бумаг проводятся путем пересчета причитающихся доходов и проверки полноты их отражения в бухгалтерском учете. Доходы могут быть пересчитаны на основании информации, полученной из экономической печати, опубликованной финансовой отчетности эмитентов ценных бумаг, проспектов эмиссии и другой внешней информации об объявленных или выплаченных дивидендах, процентах, оплаченных купонах и тому подобных доходах по ценным бумагам. Доходы от продажи финансовых вложений проверяются на основе сопоставления условий договоров (контрактов) на их продажу с данными бухгалтерского учета и отчетности.

*4. Проверка оформления первичных документов по учету финансовых вложений.*

При проверке оформления первичных документов следует учесть, что сама ценная бумага – строго формальный документ, ее форма и обязательные реквизиты должны соответствовать требованиям, установленным законодательством для определенных видов ценных бумаг. Отсутствие обязательных реквизитов ценной бумаги или несоответствие ценной бумаги установленной для нее форме влекут ее ничтожность (ст.144 ГК РФ). Поэтому проверяющий должен провести как формальную проверку бланков ценных бумаг, так и арифметическую проверку первичных документов, используемых при оформлении операций.

Проверка первичных документов по учету финансовых вложений особенно важна, поскольку они определяют особый порядок перехода права собственности по ценным бумагам.

В документах, на основании которых объекты финансовых вложений принимают к учету, должна быть указана цель приобретения и срок, в течение которого предполагается использовать этот объект.

Проверяющий проверяет наличие в организации Книги учета ценных бумаг, в которой должны быть описаны все ценные бумаги, хранящиеся в организации.

Проверка операций по учету средств, переданных по договору займа проводится с привлечением договоров займов, первичных документов, подтверждающих передачу средств по договору, учетных регистров. В первую очередь необходимо ознакомится с порядком документального оформления этих операций:

– составлен ли договор займа в письменной форме (ст.808 ГК РФ);

– на какой срок предоставлен займ;

– предмет договора займа (предоставлены ли денежные средства или вещи, определенные родовыми признаками);

– предусмотрено ли получение с заемщика процентов, т. е. является ли договор возмездным или безвозмездным (ст.809 ГК РФ);

– носит ли договор займа целевой характер использования предоставленных средств (ст.814 ГК РФ), и определены ли в договоре конкретные цели использования и меры контроля заимодавца за целевым использованием займа;

– условия и порядок возвращения займа;

– предусмотрены ли договором последствия за нарушение заемщиком обязательств.

*Типичные ошибки и нарушения, выявляемые при проверке финансовых вложений:*

– отсутствуют документы, подтверждающие фактические фи­нансовые вложения;

– документы оформляются с нарушениями установленных тре­бований;

– исправления записей в документах проводятся без необходи­мых оснований;

– отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с за­конодательством документов;

– фиктивные документы и операции;

– некорректная корреспонденция счетов при отражении фи­нансовых вложений в учете;

– не соблюдается тождественность данных регистров бухгал­терского учета и показателей отчетности;

– не отражаются в учете свершившиеся операции;

– не совпадают данные синтетического и аналитического учета финансовых вложений;

– не проводится (или проводится с нарушениями) в установ­ленных законодательством случаях инвентаризация финансовых вложений;

– неправильное исчисление налога на доходы.

5.8. Контроль и ревизия операций по учету капитала

При контроле правильности формирования и изменения *уставного капита­ла* используются *следующие источники информации*:

– бухгалтерский баланс;

– отчет об изменениях капитала;

– главная книга;

– учетные регистры по счетам 75 и 80;

– устав организации, учредительный договор, свидетельства о государствен­ной регистрации и регистрации в органах статистики, ИФНС;

– протоколы собраний учредителей (акционеров);

– проспекты эмиссии;

– реестр акционеров;

– приказы, распоряжения;

– акты приема-передачи акций;

– акты оценки имущества, внесенного в счет оплаты акций (долей);

– документы, подтверждающие права на объекты недвижимости, земельные участки, нематериальные активы и др.

Следует проверить, когда и где зарегистрирована организация, установить, какова ее организационно-правовая форма, какова величина уставного капитала и соответствует ли она требованиям законодательства.

Так, например, минимальный уставный капитал на дату государственной регистрации должен составлять:

– для ООО - размер уставного капитала общества должен быть не менее чем десять тысяч рублей.

– для АО - минимальный уставный капитал публичного общества должен составлять сто тысяч рублей. Минимальный уставный капитал непубличного общества должен составлять десять тысяч рублей.

*Этапы проверки уставного капитала:*

1. Знакомясь с учредительными документами, проверяющий обращает внима­ние на состав учредителей, каковы их доли вкладов в уставном капитале. Число учредителей АО не ограничено, число учредителей ООО не должно превышать пятидесяти.

На момент государственной регистрации общества его уставный капи­тал должен быть оплачен участниками не менее чем наполовину. Не допу­скается освобождение учредителя общества от обязанности внесения вкла­да в уставный капитал общества, в том числе путем зачета его требований к обществу.

По данным учредительных документов и учетных регистров по счетам 75 и 80 определяется фактический порядок формирования средств уставного ка­питала, размеры вкладов участников и своевременность их оплаты в соответ­ствии с требованиями законодательства. Размещение акций АО при его учреждении осуществляется по номинальной стоимости. Следующие выпуски акций общества могут размещаться по рыночной стоимости, но не ниже номи­нальной.

2. Изучается обоснованность формирования и изменения уставного капитала. Поступление взносов учредителей проверяется на основании первичных до­кументов: накладных, актов приемки-передачи основных средств, приходных кассовых ордеров, выписок банка с приложенными документами и др. Прове­ряется полнота и своевременность оприходования внесенных участниками вкладов.

При проверке устанавливается, обеспечивает ли величина уставного капита­ла объем деятельности организации, какова его доля в составе собственных ис­точников средств.

*Типичные ошибки, выявляемые при проверке уставного капитала:*

- кредитовый остаток по счету 80 не соответствует заявленному в учредительных документах;

- невнесение или неполное внесение учредителями долей в уставный капитал в установленные сроки;

- несвоевременное внесение изменений в реестр акционеров;

- несвоевременное оформление выбы­тия и приема новых учредителей;

- невыплата дивидендов по привилегирован­ным акциям;

- отсутствие документов, подтверждающих погашение задолженно­сти учредителей.

При контроле правильности формирования и изменения *добавочного капита­ла* используются следующие *источники информации*:

– бухгалтерский баланс;

– отчет об изменениях капитала;

– главная книга;

– учетные регистры по счету 83;

– отчеты оценщиков и др.

*Ревизия добавочного капитала подразумевает следующие этапы:*

– проверку правильности его создания (путем прироста стоимости имущества при переоценке, за счет эмиссионного дохода);

– проверку правильности использования.

Средства добавочного капитала могут быть использованы в соответствии с решением общего собрания акционеров на увеличение уставного капитала, на погашение убытка, выявленного по результатам работы за год, на распределе­ние между учредителями, на погашение убытка при безвозмездной передаче имущества.

*Типичные ошибки, выявляемые при проверке добавочного капитала:*

- количество объектов, по которым существует добавочный капитал по счету 83 не соответствует объектам, подвергшимся переоценке, по счету 01;

- несвоевременное отражение операций по формированию добавочного капитал в результате переоценки или дополнительной эмиссии акций;

- несвоевременное отражение списания добавочного капитала на нераспределённую прибыль при выбытии объектов основных средств, подвергшихся переоценке;

- отсутствие документов, подтверждающих величину добавочного капитала.

При контроле правильности формирования и изменения *резервного капита­ла* используются следующие *источники информации*:

– бухгалтерский баланс;

– отчет об изменениях капитала;

– главная книга;

– учетные регистры по счету 82;

– Устав Общества и др.

Перед проверкой резервного капитала выясняется, образован он в соответ­ствии с законодательством (в СП, АО) или учредительными документами.

*Проверка резервного капитала включает следующие этапы:*

– соблюдения суммы резервного капитала;

– состава источников его создания (за счет чистой прибыли);

– правильности формирования резервного кпаитала в соответствии с учредительными документами по решению акционеров за счет прибыли, остающейся в распоря­жении организации;

– наличия фактов нарушения положения о выплате дивидендов по акциям;

– бухгалтерских проводок по формированию и использованию резервного капитала.

*Типичные ошибки, выявляемые при проверке резервного капитала:*

- несоответствие размера резервного капитала закрепленному в Уставе;

- несвоевременное отражение операций по формированию резервного капитала, нарушение решений собственников;

- несвоевременное отражение отнесения средств резервного капитала на покрытие убытков;

- отсутствие документов, подтверждающих величину резервного капитала.

5.9. Контроль и ревизия состояния учета, отчетности и внутрихозяйственного контроля

*Задача ревизии состояния учета, отчетно­сти и внутрихозяйственного контроля* состоит в повыше­нии эффективности превентивного (предупредительного) и текущего контроля производства и финансово-хозяйствен­ной деятельности предприятий с целью недопущения воз­никновения потерь и перерасходов производственных ре­сурсов, нарушения трудовой и производственной дисцип­лины, недостач и хищений собственности, а также других негативных явлений в хозяйствовании.

В соответствии с задачами ревизии определяются ее объекты, источники информации и методические приемы.

*Объекты ревизии* – учетная политика, пер­спективные и текущие планы совершенствования учета, превентивного и текущего контроля, их обоснованность и прогрессивность, выполнение этих планов, организация и состояние учета и контроля, содержание и достоверность отчетности, планы внутрихозяйственного контроля, ревизии и их выполнение, применение автоматизации учета и конт­роля, планы повышения квалификации работников учета, их выполнение.

*Источники информации* – законодательство по вопро­сам финансово-хозяйственной деятельности, учета и конт­роля, нормативные документы, нормативно-методические документы по инвентариза­ции, учету, отчетности и контролю, материалы контрольных проверок и решений по ним, решения по результатам хо­зяйственной деятельности, первичные документы и учет­ные регистры, промежуточная и годовая отчетность предприятия.

Особенности методических приемов ревизии, обобщения и реализации его результатов состоят в сплошных и выбо­рочных проверках состояния оперативного (внутрихозяй­ственного, управленческого), бухгалтерского учета, его организации и методологии, а также непосред­ственного контроля качества состояния учета и отчетности.

*Ревизия состояния учета*

Проверка ревизором состояния бухгалтерского, внутри­хозяйственного (управленческого) учета субъектов предпринимательской деятельности и других субъектов хозяйствования проводится незави­симо от форм собственности и вида деятельности

Необходимость ревизии обусловливается тем, что наиболее достоверным источником информации о хозяйственной деятельности предприятия являются дан­ные бухгалтерского учета и отчетности. Прежде всего проверяется применение в учете хозяйствен­ных операций типовой первичной документации, правильность оформ­ления этой документации и своевременность ее представ­ления в бухгалтерию предприятия. Проверяется организа­ция обработки первичной документации в бухгалтерии пред­приятия, правил отражения хозяйственных операций и процессов на сче­тах бухгалтерского учета и отчетности. Устанавливается достоверность отчетности, представляемой в разные органы хозяйственного и государственного управ­ления, а также сроки ее составления. Особой проверке под­лежит использование данных учета и отчетности в марке­тинге, управлении предприятием.

Основными нормативными документами, которые ис­пользуются при выполнении функций управления предпри­ятием, предусмотрены экспертизы качества учета и отчет­ности, служебного расследования действий работников уче­та и внутреннего контроля (ревизии) в процессе выполнения возложенных на них обязанностей; применение расчетно-аналитических методических приемов в установлении до­стоверности плановых и фактических показателей, отраженных в учете и отчетности, определение материального ущер­ба; применение документальных методических приемов в проверке качества учета, отчетности и внутреннего контро­ля при конкретизации недостатков, в установлении лиц, ответственных за выявленные недостатки.

Методические приемы обобщения и реализации результа­тов ревизии применяются для комплексной оценки органи­зации и методологии бухгалтерского учета на предприятии, его достоверности, взаимосоответствия аналитического и син­тетического учета, Главной книги, баланса и другой отчетно­сти о финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Кроме того, ревизия на этой стадии устанавливает, тождественны ли показатели статистического, внутрихозяйственного (управ­ленческого) и бухгалтерского учета между собой, выполня­ются ли законодательные и нормативные акты при ведении учета и составлении отчетности и их достоверность для вы­числения налогов, распределения прибыли, удовлетворения требований учредителей, акционеров, контрагентов и других участников предпринимательской деятельности.

Практика показывает, что нередко графики документо­оборота нарушаются на предприятиях. Это приводит к тому, что не всегда своевременно проверяются данные складско­го учета товаров и материалов с бухгалтерским учетом, а выявленные расхождения устраняются с опозданием, т.е. учет не способствует сохранности ценностей и рациональ­ному их использованию.

Первичные документы следует составлять в момент осу­ществления хозяйственных операций, а когда это невозмож­но – непосредственно после их окончания. Ответственность за своевременное и качественное составление документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бух­галтерском учете, за достоверность данных, представленных в документах, несут лица, составившие и подписавшие эти документы. Ответственность за правильность ведения ре­гистров бухгалтерского учета несут лица, составившие и подписавшие их.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета возложена на руководителя предприятия, учреждения. Ру­ководитель обязан создать необходимые условия для пра­вильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить не­уклонное выполнение всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, учреждения, причастными к уче­ту, правомерных требований главного бухгалтера относи­тельно порядка оформления и представления для учета до­кументов. Работники учета должны контролировать посту­пившую документацию как относительно законности опе­раций, так и по форме (правильность заполнения реквизи­тов, наличие соответствующих подписей, обозначение еди­ниц, количества и др.), а также правильность арифметиче­ских подсчетов. Важной задачей ревизии является установ­ление того, как работники учета выполняют возложенные на них обязанности по обеспечению контроля за достовер­ностью представленных документов и своевременностью их обработки.

Достоверность первичных документов устанавливается разными приемами контроля (по форме и содержанию, встречной проверкой документов, взаимным контролем опе­раций, аналитической и логической проверкой).

Ревизор проверяет, насколько целесообразно применять ту или иную форму организации учета (централизованную, децентрализованную), соответствует ли она конкретным условиям работы предприятия.

Большое значение в организации учета имеют выбор и применение форм бухгалтерского учета. Поэтому ревизор должен сделать заключения относительно формы бухгал­терского учета, которая применяется на предприятии. При оценке состояния бухгалтерского учета проверяется, как на предприятии соблюдается единый план счетов бухгалтер­ского учета. Неправильная корреспонденция счетов бух­галтерского учета приводит к запутыванию учета, искаже­нию результатов хозяйственной деятельности, не обеспечи­вает надлежащего контроля за сохранностью материаль­ных и денежных ценностей.

Особое внимание ревизор уделяет проверке взаимосвя­зи показателей хозяйственной деятельности в разных ви­дах учета. Важно, чтобы показатели разных видов учета дополняли друг друга и взаимно контролировались, исклю­чая дублирование показателей деятельности предприятия.

Проверяя уровень автоматизации учетно-вычислительных работ, ревизор определяет ее эффективность, использо­вание вычислительной техники и степень подготовленно­сти кадров для работы на вычислительной технике. Ревизор устанавливает, в какой степени применение вычисли­тельной техники повлияло на улучшение финансово-хозяй­ственной деятельности предприятия.

Ревизор проверяет также состояние синтетического уче­та и его связи с данными аналитического учета. Показате­ли расчетных статей баланса должны иметь обязательно развернутое сальдо по активу и пассиву и полностью соот­ветствовать данным оборотных ведомостей, журналов-ордеров, Главной книги.

Важнейшей задачей контроля состояния бухгалтерско­го учета является проверка, насколько учет обеспечивает сохранность ценностей и контроль за их расходованием и как главный бухгалтер осуществляет возложенные на него функции контроля за сохранностью и законностью расходования денежных средств и материальных ценностей. При этом выясняют, каким образом бухгалтерия осуществляет превентивный контроль за хозяйственными операциями при лимитировании расходов материальных и финансовых ре­сурсов, оформлении документов, дающих право на расходо­вание ценностей. Одновременно устанавливают, как бухгал­терия осуществляет текущий контроль за финансово-хозяй­ственной деятельностью, ведется ли оперативное выявле­ние перерасходов, штрафов, неустоек и какие меры прини­маются руководством предприятия по их предупреждению.

Среди основных задач контроля состояния бухгалтер­ского учета важной является проверка соблюдения на пред­приятии нормативных актов. На основании первичной документации, аналитического и синтетического учета проверяется достоверность представленной отчетности о результатах финансово-хозяйственной деятельности как за отдельные периоды, так и в целом за год. Особое внима­ние ревизор сосредоточивает на выявлении факторов иска­жения в отчетности действительного состояния деятельно­сти предприятия, выясняет, не было ли приписок невыпол­ненных работ, фальсификации основных показателей – прибыли, рентабельности, производительности труда и др.

Ревизор проверяет, как главный бухгалтер обеспечивает контроль и отражает на счетах учета хозяйственные операции, предоставляет ин­формацию для управления предприятием, по данным бух­галтерского учета и отчетности проводит экономический анализ и выявляет неиспользованные резервы улучшения деятельности предприятия и способствует их использова­нию. Кроме того, ревизор проверяет выполнение главным бухгалтером функций по контролю выполнения предприя­тием договорных обязательств, подбору материально ответ­ственных работников и подотчетность их и др.

*Ревизия финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия*

Особо ответственной работой ревизора является провер­ка достоверности бухгалтерской отчетности предприятия. Предприятие составляет промежуточную и годо­вую бухгалтерскую отчетность, в которой отражаются все активы и пассивы, имеющиеся у собственника.

Ревизор, проверяя достоверность отражения в отчетно­сти остатков товарно-материальных ценностей на конец от­четного периода, устанавливает, насколько на предприятии придерживаются избранной учетной политики.

Ревизор, используя нормативные акты, проверяет пра­вильность оценки статей бухгалтерского баланса и финан­совой отчетности.

Все статьи баланса должны подтверждаться материала­ми инвентаризации, которая проводится не ранее октября текущего года, поэтому ревизор проверяет правильность их оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета.

Организация бухгалтерского учета на предприятии воз­ложена на главного бухгалтера в соответствии с норматив­ными документами о бухгалтерском учете. Ревизор уста­навливает, есть ли в бухгалтерии распределение обязанно­стей между отдельными сотрудниками и структурными под­разделениями бухгалтерии, наличие плана совершенство­вания учета в соответствии с развитием технического про­гресса на предприятии. Одновременно проверяют, как по­вышается профессиональная и деловая квалификация ра­ботников учета. Ревизор также определяет соответствие фактического наличия работников учета штатной числен­ности, укомплектованность и текучесть работников учета, соблюдение трудовой дисциплины. Одновременно с проверкой уровня методической работы ревизор выясняет, прово­дятся ли семинарские занятия с работниками по совершен­ствованию учета, обеспечены ли работники учета необходи­мыми инструктивными и законодательными актами и спе­циальной литературой по вопросам учета, контроля, эконо­мического анализа, применения вычислительной техники.

Ревизор также выясняет, ознакомлены ли работники бухгалтерского учета со всеми участками работы по учету деятельности предприятия и могут ли они взаимозаменяться.

Ревизор изучает все замечания по промежуточной и годовой отчетности, поступающие на предприятие от фи­нансовых и налоговых органов, выясняет, что сделано руководителем предприятия для устранения недостатков и улучшения финансово-хозяйственной деятельности.

После того как ревизор проверил взаимную согласован­ность показателей финансовой отчетности предприятия за контролируемый год и обнаружил определенные расхож­дения, он вместе с главным бухгалтером предприятия ус­танавливает их причины. Если нужно, в отчетность руко­водством предприятия вносятся необходимые коррективы. Убедившись в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, состав­ленной по данным бухгалтерского учета, подтвержденного первичной документацией о хозяйственной деятельности предприятия, ревизор имеет основания подтвердить правиль­ность ее составления.

*Ревизия состояния внутрихозяйственного контроля*

Внутрихозяйственный контроль является разновидно­стью внутренних ревизий, функция которых состоит в опе­ративном информировании руководства предприятия о нерациональных расходах сырья, материалов, наличии брака продукции, хищении ценностей и пр. Поэтому внутрихо­зяйственный контроль является объектом ревизии.

Работа по обеспечению сохранности соб­ственности на предприятии состоит не только в том, чтобы найти и строго наказать виновных, но и в том, чтобы со­здать условия, которые сделали бы невозможными хище­ния и злоупотребления, а также бесхозяйственность и рас­точительство в хранении и расходовании материальных и финансовых ресурсов. Выполнение этих функций возлага­ется на внутрихозяйственный контроль. Организа­ция внутрихозяйственного текущего контроля законодатель­ными актами возложена на руководителя и главного бух­галтера предприятия. Осуществляется он непрерывно ра­ботниками предприятия в соответствии с планом, состав­ленным главным бухгалтером и утвержденным руковод­ством предприятия. В план текущего внутрихозяйствен­ного контроля, составленного на год, включается контроль трудовой дисциплины и использования рабочего времени работниками, мест хранения денежных и материальных цен­ностей, документирования хозяйственных операций (табель­ного учета, складского учета материалов, кассовых опера­ций), проверки продукции в местах ее производства (учета, качества, хранения), норм и нормативов расходования ре­сурсов, использования оборудования, производственных пло­щадей и др.

Важнейшей формой внутрихозяйственного текущего контроля (ревизии) является инвентаризация денежных средств и расчетов. Проверяя выполнение плана проведе­ния инвентаризаций, ревизор устанавливает: правильно ли определен состав постоянно действующей инвентаризаци­онной комиссии и утвержден ли он приказом руководите­ля предприятия, установлен ли приказом порядок созда­ния рабочих инвентаризационных комиссий и своевремен­но ли результаты инвентаризации отражают в учете.

К задачам внутрихозяйственного контроля относится комплексная ревизия структурных подразделений предпри­ятия, находящихся на самостоятельном балансе. Поэто­му в процессе ревизии деятельности предприятия выясняют, принимают ли участие в ревизиях кроме работников бух­галтерии специалисты других служб, насколько полно охва­чены эти подразделения контролем и каково качество этих решений (полнота охвата контролируемых объектов, содер­жание нарушений, принятые меры по их ликвидации и пре­дупреждению потерь). Источниками такой проверки явля­ются акты ревизии, решения, принятые по их результатам. Одновременно выявляют, не было ли фактов повторных проверок после проведения ревизии тех же фактов. Резуль­таты деятельности внутрихозяйственного контроля ревизор проверяет по данным бухгалтерского учета на счете «Недостачи и потери от порчи ценностей», где отражают все недостачи и потери, а затем списывают в соответствии с решениями центральной инвентаризационной комиссии, утвержденными руководителем предприятия, на издерж­ки производства и обращения, отнесения на материально ответственных лиц, на результаты финансово-хозяйствен­ной деятельности. Используя документальные методические приемы, ревизор исследует эти операции и составляет за­ключение. Кроме того, он использует данные аналитиче­ского и синтетического учета на счетах «Расчеты с персо­налом по другим операциям», где отражают расчеты по возмещению материального ущерба, «Расчеты по претензиям», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Исследуя эту информацию, ревизор может выявить завуа­лированную безнадежную задолженность, негативный ре­зультат (убыток) от коммерческого риска и т. п.

Своевременность проведения внутреннего контроля и тематических проверок определяется сопоставлением дат по плану и времени их осуществления, указанных в актах, количество ревизий устанавливается по представленным актам. При этом выясняют, рассматриваются ли руковод­ством предприятия и трудовым коллективом результаты ревизий и эффективность принятых решений по выявленным нарушениям, не было ли случаев сокрытия выявленных нарушений.

В завершение ревизии необходимо отразить выполнение плана текущего внутрихозяйственного контроля и приня­тых решений по результатам проведенных проверок, как они влияют на качество хозяйствования.

Следовательно, внутрихозяйственный контроль направлен на выполнение оперативного кон­троля за сохранностью собственности, предупреждение потерь и недостатков в хозяйственной деятельности.

При ревизии состояния бухгалтерского учета, отчетности и внутрихозяйственного контроля необходимо проверить: осуществление мероприятий по совершенствованию организации первичного учета, внедрению прогрессивных форм и методов учета, централизации и механизации бухгалтерского учета; достоверность данных учета и отчетности; организацию предварительного и текущего внутрихозяйственного контроля со стороны бухгалтерии и других служб предприятия (организации).

Контрольные вопросы

1. Перечислите источники информации при проверке кассовых операций

2. Какие вопросы рекомендуется включить в программу проверки кассовых операций?

3. Какими действиями представлены основные этапы проверки банковских операций по расчетным, текущим валютным счетам организации?

4. Укажите основные цели проверки основных средств и нематериальных активов.

5. С какой процедуры начинается проверка материальных ценностей?

6. В какой последовательности и какие действия необходимо проводить во время ревизии материальных ценностей?

7. Каковы цели проверки товарно-материальных ценностей и готовой продукции?

8. Из каких процедур состоит выборочная проверка остатков материальных ценностей на складах инвентаризационными комиссиями предприятия, а также проверка материалов (документов) по результатам годовой инвентаризации указанных ценностей?

9. Какие документы выступают информационной базой при проверке финансовых вложений?

10. В чем суть сплошного и выборочного метода ревизии расчётов с персоналом по плате труда?

11. С какой процедуры чаще всего начинается проверка расчетов с подотчетными лицами?

12. Какие наиболее характерные нарушения по расчетам с подотчетными лицами Вам известны?

13. В чем состоит цель проверки дебиторской и кредиторской задолженности?

14. Какими особенностями руководствуется ревизор, определяя метод проведения проверки дебиторской и кредиторской задолженности – сплошной или выборочный?

15. Укажите этапы контроля и ревизия операций с денежными средствами.

16. Приведите примеры типовых нарушений, выявляемых в ходе контроля и ревизии товарно-материальных ценностей и готовой продукции.

17. Какие документы необходимо анализировать в ходе ревизии расчетов по оплате труда?

18. Какие типовые замечания устанавливают ревизоры при проверке уставного капитала?

19. Какие этапы предусматривает ревизия добавочного капитала?

20. Какие операции проверяются ревизором в ходе проверки операций по учету основных средств?

21. В чем важность контрольно-ревизионной работы в отношении дебиторской и кредиторской задолженности?

22. Какие виды финансовых вложений проверяются ревизором в первую очередь в ходе ревизии финансовых вложений?

23. В каком случае проверяющему, не знакомому с технологией производства, следует пригласить специалистов-экспертов?

24. Какова цель проверки наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения и принятых мер по его реализации или передаче другим организациям; сохранности основных средств и нематериальных активов; наличия излишних основных средств; эффективности использования основных средств и нематериальных активов?

Понятийно-терминологический словарь

*Акт ревизии* – основной документ, в котором излагаются результаты ревизии работы организации. В акте ревизии отражаются выявленные недостатки в работе, допущенные должностными лицами, нарушения законодательства и злоупотребления, а также положительные стороны и достижения в работе, заслуживающие распространения. Фиксируемые факты должны подтверждаться ссылками на документы с указанием размера причиненного ущерба, конкретных виновников, времени и места совершения злоупотреблений, упущений в работе и т. п.

*Акты инвентаризации* – документы, составляемые по установленной форме инвентаризационной комиссией и подтверждающие фактическое наличие денежных средств, ценностей, бланков, соответствие расчетов и других объектов записям в регистрах бухгалтерского учета.

*Аудиторская деятельность, аудит* – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

*Аудиторская организация* – коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

*Бухгалтерский контроль* – часть внутрихозяйственного контроля, представляющая собой определенную систему наблюдения и проверки работниками бухгалтерии финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью выявления отклонений от параметров этой деятельности и их последующей корректировки.

*Ведомственный контроль* – вид контроля, который осуществляется министерствами (ведомствами) или другими вышестоящими органами управления за деятельностью объединений, организаций.

*Взаимный контроль* – один из приемов ревизии, при котором сопоставляются различные по своему наименованию и характеру документы, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций.

*Вневедомственный контроль* – контроль, осуществляемый органами общей и специальной компетенции (финансовые и кредитные учреждения, правоохранительные органы, специальные государственные инспекции и др.) за деятельностью неподчиненных им организаций. Каждый из этих органов осуществляет контроль в соответствии с возложенными на него функциями управления.

*Возмещение ущерба* – система мер, направленная на арест и опись имущества растратчиков, предъявление исков лицам, привлекаемым к материальной ответственности, в целях возмещения виновными ущерба. Под прямым действительным ущербом понимают утрату, ухудшение или понижение ценности имущества, необходимость для предприятия произвести затраты на восстановление и приобретение имущества или иных ценностей либо осуществить излишние выплаты.

*Время проведения ревизии* – число дней, отведенных на каждую конкретную ревизию, с указанием сроков ее начала и окончания. Время проведении ревизии определяется в зависимости от объема ревизии, количества и квалификации ревизующих.

*Встречная проверка* – один из приемов ревизии, заключающийся в сопоставлении двух экземпляров одного и того же документа или различных документов, связанных между собой единством операций и находящихся в различных организациях, ведущих расчеты (поставщик и покупатель), или в разных подразделениях одного предприятия (склад и производственный цех). Сравнение также может проводиться по записям в учетных регистрах двух организаций, ведущих взаимные расчеты.

*Выборочный порядок проверки документов* *и учетных регистров* основывается на существующем опыте и используется для проверки части первичных документов в каждом месяце ревизуемого периода или за несколько месяцев при отсутствии злоупотреблений.

*Выводы ревизии* – выражение в обобщенной форме мнения ревизора о степени верности и надежности проверенной информации с точной ссылкой на полученные данные. В выводах ревизии ревизор оценивает влияние обнаруженных недостатков и измеряет опасность, которую они могут представлять для финансово-хозяйственной деятельности. Выводы могут быть безоговорочные, ограниченные, неблагоприятные.

*Инвентаризационная опись* – опись ценностей, подвергаемых инвентаризации. В описи указываются сведения, необходимые для точного определения качества и количества данного вида ценностей: их наименования, присвоенные им учетные или инвентаризационные номера, марка, сорт и другие признаки, предусмотренные номенклатурой; количество в единицах измерения, принятых учете.

*Инвентаризационная разница* – расхождение между установленным инвентаризацией наличием ценностей и их остатком по данным бухгалтерского учета, выявляемое путем составления сличительных ведомостей.

*Инвентаризация* – прием ревизии, используемый для проверки соответствия фактического наличия средств в натуре данным бухгалтерского учета, также для выяснения сохранности собственности в ревизуемой организации. При этом фактическое наличие ценностей записывается в инвентаризационные описи, на основании которых, а также на основании данных бухгалтерского учета составляют сличительные ведомости, где выводятся недостачи и излишки ценностей. В процессе инвентаризации проверяется также реальность числящихся на балансе сумм товарно-материальных ценностей и денежных средств в пути, дебиторской и кредиторской задолженности, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и других статей баланса. Изучается соблюдение правил организации материальной ответственности за ценностями, правильность цен на них и условия их хранения, выявляются неходовые, залежалые, неполноценные и неиспользуемые товарно-материальные ценности.

*Источники ревизии* – совокупность законодательных актов, нормативных, первичных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности, на основании которых, используя соответствующие методические приемы контроля, ревизор устанавливает законность, экономическую целесообразность и достоверность совершенных финансово-хозяйственных Операций.

*Качество контроля* – уровень выполнения субъектом контроля работы по реализации отдельных процедур и задач контроля как целого: подготовки к проверке, практическому осуществлению контрольной деятельности и внедрению ее результатов. Качество контроля является условием, предпосылкой эффективности контрольной деятельности.

*Комплексная ревизия* – преимущественный вид ведомственного контроля. Она представляет собой всестороннюю и взаимосвязанную проверку всех участков деятельности предприятий. В ней принимают участие специалисты, хорошо знающие экономику и технологию производства, организацию труда и другие вопросы производственной и финансово-хозяйственной деятельности. Привлечение различных специалистов позволяет значительно расширить круг проверяемых вопросов. Характерной особенностью проведения комплексных ревизий является применение различных методов контроля, сочетающих приемы документальной и фактической проверки.

*Контроль* – самостоятельная функция управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, а также позволяющая выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры. Контроль необходим для обнаружения и разрешения возникающих проблем раньше, чем они станут слишком серьезными, и может также использоваться для стимулирования успешной деятельности.

*Контроль качества инвентаризаций* – система приемов проверки материалов инвентаризаций с формальной точки зрения и по существу с целью установления соблюдения порядка проведения инвентаризаций, контроля правильности оформления инвентаризационных и сличительных ведомостей, выявление возможных случаев вуалирования недостач и сокрытия неучтенных ценностей. Контроль качества инвентаризаций также включает: наличие разработанных и утвержденных планов; полноту охвата объектов и своевременность проведения инвентаризаций, правомочность и компетентность комиссий; качество инвентаризационного процесса, достоверность и правильность составления инвентаризационных описей и сличительных ведомостей; своевременность, объективность и законность реализации материалов инвентаризаций; правильность отражения результатов на счетах бухгалтерского учета и в учетных регистрах.

*Контрольно-ревизионный орган* – государственный, межрегиональный или иной орган, который создан и уполномочен выполнять обязанности внешних ревизий в соответствии с законом.

*Контрольное действие* – целенаправленное воздействие субъекта контроля на объект в целях получения определенного результата, характеризующего его состояние на данный момент времени.

*Контрольное сличение* – прием проверки документов, используемый при проверке розничных торговых предприятий. Сущность этого метода заключается в том, что к остатку товаров, значащемуся в инвентаризационной описи на начало проверяемого периода, прибавляется документальный приход и исключается документальный расход товара одного наименования за данный период. Полученное количество будет являться максимальным остатком товара на конец периода, так как оно определено без учета продажи в данном периоде товара за наличный расчет. Максимальный остаток сопоставляется с остатком, указанным в инвентаризационной описи на конец периода. При этом может быть выявлено, что документированный расход в магазине превысит остаток на начало проверяемого периода плюс приход товара или же будет обнаружен документальный расход товара, которого не было в приходе. Эти факты могут свидетельствовать о завышении цен, приписках товаров в инвентаризационной описи, реализации неучтенных товаров или их пересортице.

*Контрольные обмеры* – способ проверки соответствия актов приемки выполненных строительно-монтажных работ фактическому количеству и характеру этих работ в натуре. Посредством контрольных обмеров проверяют также, закончены ли в полном комплексе, предусмотренном сметами, расценками и ценниками, принятые объекты строительства, конструктивные элементы, виды работ или их части. Основным методом контрольного обмера являются инструментальный замер выполненных работ в натуре (рулеткой, лентой, геодезическими инструментами и т.п.). В качестве вспомогательных материалов могут использоваться первичные документы строительных организаций, например, журналы работ общестроительных и специальных видов, данные геодезических и маркшейдерских инструментальных замеров, акты на вскрышные работы и др. О результатах контрольных обмеров составляют специальные акты по установленной форме, к которым прилагают необходимые подсчеты и пояснительные записки со ссылками на проектно-сметную и первичную документацию строительных организаций, использованную при обмере. Если обнаруживается, что стоимость работы завышена, то излишне уплаченная сумма подлежит удержанию и, кроме того, взимается штраф.

*Контрольные процедуры* – дополнительные меры в среде контроля, которые принимает управленческий персонал для обеспечения обоснованных гарантий того, что задачи компаний будут достигнуты. В основном эти процедуры относятся к соответствующему разделению функций, составлению и использованию документов, хранению активов и разрешению сделок. В связи с тем, что контрольные процедуры интегрированы в среду контроля и учетную систему, ревизор изучает правильность и обоснованность этих процедур.

*Логическая проверка документов* – прием ревизии, основанной на выявлении противоречий между различными документами, отражающими одну ту же операцию, но в разных аспектах. Например, операции по выдаче заработной платы связаны с документами, служащими основанием для ее начисления (нарядами, табелями), а они в, свою очередь, – с документами, отражающими изготовление и движение готовой продукции.

*Материальная ответственность* – обязанность рабочих и служащих возместить имущественный ущерб, причиненный по их вине предприятию или организации, в которых они работают, вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения трудовых обязанностей. В зависимости от размеров возмещения различают ограниченную, полную и повышенную материальную ответственность.

*Методика контроля* – совокупность технических приемов, инструментов способов наиболее целесообразного исследования состояния и поведения контролируемых объектов в соответствии с поставленными целями.

*Налоговый контроль* – контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, установленных законодательством.

*Недоброкачественные документы* – документы, неправильно оформленные и не отражающие действительно совершенной операции или отражающие ее в искаженном виде. Недоброкачественные документы подразделяются на недоброкачественные по форме и по существу отраженных в них операций (подложные). Подложные документы, содержащие заведомо ложные сведения, подразделяются на полностью или частично бестоварные (безденежные). Документ, которым оформлено движение каких-либо материальных ценностей, их поступление или расход, в то время как эти ценности похищены (проданы) или остались без движения, называется бестоварным.

*Недостача* – фактическая нехватка денежных, товарных и иных ценностей. Несоответствие наличия ценностей бухгалтерским данным может быть результатом естественной убыли, допущенной работником, а также результатом присвоения работником вверенных ему ценностей или хищений ценностей посторонними лицами. Руководитель предприятия обязан принять меры к выяснению причин недостачи, установлению лиц, виновных в ее образовании, и возмещению причиненного ущерба. Если недостача по своему характеру не может быть признана мелкой, руководитель предприятия обязан передать материал следственным органам для привлечения виновных к уголовной ответственности. Большую роль играет квалификация недостач на крупные и мелкие, что является основанием для назначения виновному меры наказания. Например, при мелкой недостаче, происшедшей впервые и притом вследствие неопытности, просчета или других действий работника, не содержащих признаков уголовного преступления, на него может быть наложено дисциплинарное взыскание с возмещением убытков в полном их размере.

*Независимость контроля* – важнейшее требование, предъявляемое к ревизионным органам, заключается в том, что они проявляют самостоятельность в составлении программы своей работы в соответствии со своими полномочиями и методикой проведения ревизий. Никто не может связать обязательством ревизионный орган, воздержать его от проведения ревизии или изменить ее результаты. Ограждение ревизионного органа от какого-либо давления и влияния позволяет проводить ревизии беспристрастно и непредвзято.

*Незаконные действия* – действия, противоречащие закону, совершенные умышленно или без умысла.

*Неучтенная продукция* – такая продукция, изготовление которой не получило должного документального отражения в процессе производства, а сама продукция не оформлена приемосдаточными документами цеха или склада и не оприходована в бухгалтерском учете.

*Объективность ревизии* – независимая позиция в отношениях между ревизором и ревизуемым. Она обеспечивает то, что ревизор будет опираться только на факты, установленные во время ревизии, в соответствии с текущими правилами, принятыми принципами и практикой.

*Объем ревизии* – трудоемкость контрольно-ревизионных действий, определяемая количеством месяцев, подвергаемых проверке. На объем ревизии влияют такие факторы, как величина товарооборота, численность работающих, уровень автоматизации обработки экономической информации, приемы осуществления ревизии, наличие недостач и хищений.

*Осмотр документов* – непосредственное изучение ревизором документов формально, арифметически и по существу в целях выявления возможных нарушений и злоупотреблений. При установлении подлога или фальсификации документов составляют акт на их изъятие с последующей передачей следственным органам для криминалистической экспертизы. При проверке достоверности документов используют комплекс приемов документального контроля (встречная проверка, контрольное сличение и др.).

*Первоочередные контрольные действия ревизора* – совокупность контрольных действий ревизора на объекте ревизии, обеспечивающих внезапность ее проведения, планомерную организацию инвентаризаций ценностей и расчетов, привлечение специалистов к участию в ревизии, ознакомление с фактическим состоянием дел и качеством бухгалтерского учета. Первоочередные контрольные действия позволяют уточнить рабочий план ревизии, рационально организовать последующие ее этапы и нацелить ее на наиболее неблагополучные места в работе контролируемого объекта.

*Планирование и подготовка ревизий* – проведение ряда последовательных ревизионных мероприятий с целью гарантии высокого качества, экономичности, эффективности и своевременности проведения ревизий. Планирование позволяет сосредоточить внимание на главных вопросах, осуществлять контроль за ходом проверки.

*Планы контрольно-ревизионной работы* – система взаимосвязанных, направленных на достижение единой цели плановых заданий в области ревизионной деятельности и обеспечения сохранности активов, выполняемых в определенном порядке, последовательности и в установленные сроки.

*Подлог* – изготовление фальшивого или подделка законно составленного документа, т. е. внесение в него заведомо ложных сведений. Подлогом также считается изменение содержания, характера и назначения подлинного документа путем подчистки, правки или другим способом.

*Правовое обеспечение контроля* – совокупность нормативных актов и привил, определяющих статус и компетенцию органов контроля и обеспечивающих строгую упорядоченность и эффективность его функционирования.

*Предварительный обзор* – обзор, проводимый с тем, чтобы собрать информацию о предприятии или учреждении, которое будет проверяться. Он создает первоначальную картину состояния деятельности предприятия.

*Предупреждение хищений средств на контролируемых объектах* –совокупность мер организационного, экономического, технического, правового характера, направленных на устранение причин и обстоятельств возникновения хищений на конкретных объектах ревизии.

*Приемы документального контроля* – группа методических приемов финансово-хозяйственного контроля, в основе классификации которых лежит преобладающее использование в процессе проверки документальной информации (первичных документов, регистров бухгалтерского учета, данных оперативно-технического учета, бухгалтерской и статистической отчетности, планово-нормативной и технологической документации и др.). В ревизионной работе используют следующие наиболее распространенные приемы: аналитический, юридический и экономический.

*Приемы фактического контроля* – группа приемов финансово-хозяйственного контроля, основанных на изучении фактического состояния проверяемых объектов по данным осмотра их в натуре (обмера, взвешивания, пересчета, лабораторного анализа и др.). К этим приемам относят контрольный запуск сырья и материалов в производство, контрольный обмер строительных объектов, экспертную оценку, лабораторный анализ качества сырья и готовой продукции и др.

*Принципы контроля* – научно разработанные и апробированные практикой организационные и правовые основы организации контроля, обеспечивающие его эффективность.

*Принятие решений по материалам контроля* – воздействие субъекта на объект контроля, обеспечивающее его функционирование в заданных параметрах и режимах. Выражается в разработке и издании постановлений, приказов, распоряжений, а также написании служебных писем по результатам ревизии.

*Проверка законности хозяйственных операций* – изучение соблюдения и исполнения действующего законодательства и нормативных актов при совершении хозяйственных операций подконтрольными объектами и должностными лицами.

*Программа ревизии* – документ, в котором определяются подлежащие ревизии системы, документы, хозяйственные операции и отчетность, а также специальные цели и пределы ревизии, фазы выполняемой работы и используемые процедуры контроля. Программа ревизии описывает в логической последовательности содержания работы, которая должна быть выполнена. Она служит основой для ревизии, облегчает контроль за выполнением работы и организует работу ревизора наиболее эффективным образом.

*Профессиональная этика ревизора* – совокупность обязанностей и норм поведения, поддерживающих его моральный престиж в обществе.

*Процесс ревизии* – порядок и последовательность проведения контрольных действий, взаимных этапов изучения финансово-хозяйственной деятельности предприятий, оформления и реализации материалов ревизии. Целесообразно весь ревизионный процесс подразделить на следующие этапы:

* подготовка к проведению ревизии, включающая ознакомление с деятельностью ревизуемого предприятия, составление программы, плана ревизии
* изучение литературы и нормативных документов;
* проведение ревизии (инвентаризация, обследование, анализ и оценка показателей финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского баланса, проверка учетных регистров и первичных документов);
* подготовка материалов ревизии, состоящая из систематизации и обобщения фактов нарушений в промежуточных актах, специализированных ведомостях и основном акте ревизии;
* реализацию материалов ревизии, предусматривающую подготовку проекта приказа (постановления), его рассмотрение в коллективе обревизованной
* организации и установление контроля за выполнением принятых решений. Рабочее время ревизора – время, необходимое для проведения
* комплексных ревизий и тематических проверок, служебного расследования недостач и других ревизионных действий.

*Рабочий план ревизора* – документ, составляемый ревизором по прибы-тии на место ревизии и учитывающий результаты предварительно проведенного обследования и анализа основных показателей деятельности контролируемого объекта. В рабочем плане в хронологическом порядке перечисляются этапы ревизии (инвентаризация, обследование, документальные проверки, оформление материалов ревизий), виды хозяйственных операций, подвергаемых проверке, ревизуемый период, исполнители, способ проверки документов (сплошной или выборочный), сроки выполнения работ. С наибольшей детализацией в плане отражают трудоемкую работу, связанную с проверкой хозяйственных операций по данным бухгалтерских документов, учетных регистров и отчетов.

*Реализация материалов ревизии* – этап ревизии, заключающийся в оформлении и обсуждении решений по материалам проверки, а также в установлении контроля за их выполнением. Ревизоры могут оказывать существенное влияние на полноту реализации материалов ревизии, непосредственно не вмешиваясь в деятельность предприятия. Для этого они широко информируют руководство и коллектив ревизуемого предприятия об обнаруженных недостатках, а в необходимых случаях – вышестоящие и другие заинтересованные организации. Обычно для ликвидации нарушений и недостатков проводят следующие действия: устраняют выявленные нарушения и недостатки (если они незначительны) в ходе ревизии; разрабатывают план мероприятий, по которому постепенно в течение установленного времени недостатки устраняются коллективом предприятия; обсуждают материалы ревизии в вышестоящих или других организациях (при недостаточности мер по устранению нарушений, принятых коллективом обревизованного предприятия); передают материалы ревизии правоохранительным органам (если ревизия установила факты недостач, хищений, должностных преступлений).

*Ревизия* – форма последующего контроля, состоящего в углубленной и тщательной проверке деятельности организации с целью установления законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных хозяйственных операций.

*Ревизия по требованию правоохранительных органов* – способ собирания доказательств по уголовному делу с использованием специальных знаний в области бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности. Деятельность ревизора при этом ограничивается исследованием документов, представленных ему следователем (судом), и конкретным заданием, сформулированным правоохранительным органом.

*Ревизор* – должностное лицо в контрольно-ревизионном аппарате, которое в соответствии с заданием должно проводить ревизии, проверять выполнение мероприятий по обеспечению сохранности активов, контролировать исполнение решений, принятых по результатам ревизий, анализировать во всех звеньях состояние контрольно-ревизионной работы, разрабатывать совместно с организациями мероприятия и оказывать помощь по предупреждению недостач и потерь.

*Ревизуемый период* – период времени в деятельности контролируемого объекта, охватываемый ревизией. Ревизуемый период начинается от даты окончания предыдущей ревизии и завершается датой составления последнего баланса, проверкой которого оканчивается ревизия.

*Сквозная ревизия* – всесторонняя проверка деятельности головного предприятия и всех подведомственных ему организаций. При таких ревизиях на основе сравнительного анализа вскрывают не только характерные недостатки и положительные моменты, но и оценивают эффективность управления подчиненными предприятиями.

*Сличительная ведомость* – бухгалтерский документ, применяемый при сопоставлении данных бухгалтерского учета и инвентаризационных описей. В сличительной ведомости выявляются недостачи и излишки ценностей по каждому их виду.

*Служебное расследование* – всестороннее изучение фактов возникновения недостач и других нарушений в деятельности подконтрольного объекта. На первоначальном этапе на основе первичных данных выдвигают предположение (версию) о причинах нарушений или злоупотреблений, определяют направление расследования и совокупность приемов ревизии, с помощью которых будет изучаться злоупотребление. В дальнейшем выявляют обстоятельства, способствующие нарушениям, доказательства хищений, виновных лиц, нанесенный ущерб и предлагают мероприятия по результатам расследования. По итогам служебного расследования составляют справку или акт, которые обсуждаются руководством организации, назначившей проверку, с вызовом ответственных работников подконтрольных объектов, где допущены нарушения (злоупотребления).

*Сплошной порядок проверки документов и учетных регистров* – сплошное исследование первичных документов и учетных регистров, отражающих финансово-хозяйственные операции. Этим порядком исследуются кассовые и банковские операции, расчеты с подотчетными лицами, списания непланируемых потерь и убытков, а также некоторые другие операции при наличии задания в рабочем плане ревизии.

*Субъекты контроля* – отдельные лица, группы лиц или организации, проверяющие тот или иной объект. Все субъекты контроля наделены определенными правами и обязанностями, составляющими их правовой статус.

*Тематическая проверка* – проверка деятельности одновременно на нескольких предприятиях одного профиля или проверка отдельных участков работы предприятия по определенной тематике (кругу вопросов). Тематические проверки позволяют глубоко изучить и дать сравнительный анализ состояния дел по отдельным вопросам, выявить и устранить типичные нарушения и недостатки, обобщить опыт работы.

*Фальсификация* – преднамеренное искажение каких-либо данных с корыстной целью.

*Цель контроля* – проверка хода дел на подконтрольных объектах для улучшения определенной деятельности, устранения или предотвращения ошибок. Цели контроля более конкретно выражаются в его задачах и могут классифицироваться по содержанию, времени и уровню.

*Халатность* – один из видов должностных преступлений. Заключается в невыполнении или в ненадлежащем выполнении должностным лицом каких-либо

действий, входящих в его служебные обязанности, вследствие небрежного или недобросовестного отношения к работе.

*Хищение* – незаконное умышленное обращение с корыстной целью чужого имущества в свое владение либо распоряжение им в своих интересах или в интересах других лиц.

*Экономический анализ в системе контроля* – совокупность приемов формирования и обработки информации о результатах и эффективности контрольной деятельности, об объекте контроля, позволяющих выявить закономерности и тенденции их развития, обнаружить имеющиеся резервы и определить основные пути их использования.

*Эксперт* – физическое лицо или фирма, обладающие специальными знаниями и опытом в особой области, отличающиеся от учета и аудита.

*Этапы ревизионной работы* – часть процесса ревизионной деятельности, состоящая из четырех самостоятельных этапов. Это подготовка к проведению ревизии; проведение ревизии; подготовка материалов ревизии; реализация материалов.

*Эффективность контроля* – соотношение достигнутого контролирующим органом результата и стоящей перед ним цели, достижение этой цели с наименьшими затратами времени, сил и средств.