

**СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ СОЦИАЛЬНЫЙ ИНСТИТУТ**

**Н.В. Снегирева  
С.Н. Тимофеева  
Н.А. Елькина**

# **КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ**

**Учебное пособие**



**Ставрополь  
2026**

**СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ СОЦИАЛЬНЫЙ ИНСТИТУТ**

**Н.В. Снегирева  
С.Н. Тимофеева  
Н.А. Елькина**

**КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ**  
**Учебное пособие**

**Ставрополь  
2026**

ББК 65.052.2 я73  
УДК 65.012.7  
С 53

**Автономная некоммерческая организация высшего образования  
«Северо-Кавказский социальный институт»**

**Р е ц е н з е н т ы:**

А.В. Гладилин, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики и внешнеэкономической деятельности института экономики и управления СКФУ

О.И. Шаталова, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов, налогов и бухгалтерского учета СКСИ

Снегирева, Н. В.

Контроль и ревизия : учебное пособие / Н. В. Снегирева, С. Н. Тимофеева, Н. А. Елькина. – Ставрополь : СКСИ, 2026. – 94 с. – ISBN 978-5-6055622-7-6

Учебное пособие содержит некоторые теоретические основы общей теории контрольно-ревизионных мероприятий, глоссарий основных терминов.

Пособие предназначено для студентов бакалавриата, специалитета и магистратуры всех форм обучения, может быть использовано в ходе изучения таких дисциплин, как «Налоги и налогообложение», «Бухгалтерский учет и налогообложение», «Бухгалтерский учет и налоги», «Финансы», «Финансовый менеджмент».

ISBN 978-5-6055622-7-6

© Снегирева Н.В., Тимофеева С.Н.,  
Елькина Н.А., 2026  
© СКСИ, 2026

## Содержание

Введение	5
Глава 1. Концепция развития финансового контроля в условиях рыночной экономики	6
Вопросы для закрепления знаний	16
Глава 2. Предмет, содержание, задачи ревизии и организации контрольно-ревизионной работы	17
Вопросы для закрепления знаний	25
Глава 3. Подготовка и планирование ревизии	26
Вопросы для закрепления знаний	30
Глава 4. Методические приемы документального и фактического контроля при проведении ревизии	31
Вопросы для закрепления знаний	38
Глава 5. Распорядительные документы, обобщение материалов ревизии и контроль за выполнением принятых решений	39
Вопросы для закрепления знаний	55
Глава 6. Особенности ревизии в торговле	56
Вопросы для закрепления знаний	68
Глава 7. Особенности ревизии в сфере общественного питания	69
Вопросы для закрепления знаний	75
Глава 8. Особенности ревизии производственных предприятий	76
Вопросы для закрепления знаний	91
Глоссарий	93

## Введение

Контроль охватывает все сферы правоотношений, и затрагивает интересы миллионов людей, десятков тысяч организаций. В нашей стране действуют более 260 федеральных законов, указов, постановлений, которые регулируют контрольную и надзорную деятельность. Поэтому руководителям, бухгалтерам предприятий трудно ориентироваться в полномочиях контролирующих органов.

Переход к рыночной экономике требовал новых подходов к управлению, на смену командной системе пришли рыночные и экономические критерии. Предприятиям предоставлено право самостоятельно действовать в соответствии с принятой учетной политикой и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. В этих условиях становится необходимым выделение на предприятиях функционально обособленного направления экономической работы – организации контроля, который обеспечивал бы принятие оперативных и стратегических, рассчитанных не перспективу, управленческих решений. Контроль на предприятии включает: текущий сбор и обработку информации, проверку отклонений фактических показателей деятельности от нормативных или плановых, а также, что более важно, – подготовку рекомендаций для принятия решений. Способствуя координации деятельности по управлению предприятием для достижения поставленной цели, контроль обеспечивает выполнение функции «управление управлением» и является синтезом планирования учета, экономического анализа, организации информационных, денежных потоков, документооборота. Благодаря контролю выявляются слабые стороны предприятия, что позволяет оптимально использовать ресурсы, вводить в действие резервы. И, кроме того, избежать банкротства и кризисных ситуаций. Контроль на предприятии включается в процессы управления, установления целей, разработку бизнес планов, бюджетов, мониторинга отклонений от намеченных целей на всех этапах жизни товара (от его создания до реализации). В современных условиях при создании новых изделий, организации эффективной работы, НИОКР, внедрении достижений науки и техники роль контроля будет усиливаться.

Наряду с внутренним контролем, внутрихозяйственным расчетом, созданием мер по ограничению риска и безопасности хозяйственной деятельности предприятия важное значение в финансовой и налоговой сферах в настоящее время: имеет ревизия как инструмент контроля. Неплатежи, задержки заработной платы, налоговое бремя, инфляция и нестабильность экономики требуют проверок финансовых результатов, порядка документооборота со стороны государственных служб, а также контроля учетной политики, перехода на международные стандарты. Особое значение ревизионные мероприятия играют в организациях потребительской кооперации.

# **Глава 1. Концепция развития финансового контроля в условиях рыночной экономики**

## **1.1. Сущность финансового контроля, его содержание, виды, принципы**

В условиях функционирования организаций потребительской кооперации при рыночной экономике наиболее приемлем интенсивный путь их развития, сочетающий предприимчивость, практичность с инициативой, дисциплинированностью и ответственностью. В настоящее время осуществлена перестройка хозяйственного механизма в потребительской кооперации - демократизация управления, активизация человеческого фактора. При этом особое значение приобретает контроль.

Контроль - комплексное изучение деятельности организаций потребительской кооперации и их структурных подразделений; экономической эффективности и законности осуществляемых хозяйственных операций, достоверности учетной информации и бухгалтерской отчетности, состояния объектов контроля и соответствие их учетным данным.

Контроль охватывает все стороны финансово-хозяйственной деятельности организаций потребительской кооперации, в основе контроля лежат принципы документального и фактического контроля.

Финансово-хозяйственный контроль в основном звене фирмы и предприятии осуществляется путем проведения ревизий, тематических, выборочных, сплошных и контрольных проверок при помощи определенных приемов. Совокупность организационных, методических и технических приемов, используемых при ревизии посредством процедур, образует контрольно-ревизионный процесс. Динамический процесс, связанный с участием средств, предметов труда состоит из организационной, технологической и завершающей стадий. Применительно к контрольно-ревизионному процессу это стадии: организационная, исследовательская, обобщения и реализации результатов контроля.

Организацией и проведением этого процесса занимаются контрольно-ревизионные подразделения, имеющиеся в структуре органов управления предприятия, ведомств, министерств, администраций субъектов, городов. Организационная стадия включает в себя выбор объекта ревизии и организационно-методическую подготовку ревизии.

Выбор объекта зависит от определения первоочередности объекта ревизии. Им могут быть предприятия, которые должны подвергаться комплексной ревизии в соответствии с планом их проведения (по прошествии межревизионного периода), или отдельные показатели их деятельности, неотложная контрольная проверка которых вызвана невыполнением договора, государственного заказа, нерентабельной работой, необеспечением сохранности ценностей и др.

Рассмотрим основные виды и методы, применяемые для осуществления финансового контроля и аудиторских проверок. Существуют раз-

личные принципы их классификации. По организационным формам (по субъектам проведения) контроль подразделяется на (рис.1):

- государственный;
- ведомственный (внутриведомственный);
- вневедомственный;
- аудиторский (независимый);
- внутрихозяйственный.



Рисунок 1. Виды контроля

Государственный контроль преимущественно осуществлялся государственными органами контроля и управления, а также органами законодательной власти.

Ведомственный (внутриведомственный) контроль проводится министерствами, комитетами, департаментами и другими органами государственного управления за деятельностью подведомственных им предприятий (объединений), организаций и учреждений. Обычно такой контроль осуществляется путем проведения ревизий и тематических проверок.

Вневедомственный контроль осуществляется в отношении различных организаций в виде ревизий производственно-хозяйственной деятельности, например, департаментом государственного финансового контроля и аудита МФ РФ. Аудит также представляет форму вневедомственного контроля, но он, кроме того, является независимым контролем.

Аудиторский контроль осуществляется за деятельностью предприятий (фирм) аудиторскими фирмами и частными лицами (аудиторами), имеющими лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью.

Внутрихозяйственный (внутренний) контроль за деятельностью филиалов, цехов, участков, бригад, отделов, служб и других внутрихозяйственных формирований проводится на предприятиях их руководителями, специалистами, штатными контролерами-ревизорами (аудиторами).

В зависимости от времени проведения контроль подразделяется на предварительный, текущий (оперативный), последующий.

Предварительный контроль проводится до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Он носит профилактический, упреждающий характер. Его субъектами могут быть внутрихозяйственные планы, бизнес – планы, проектно-сметная документация и др. Цель предварительного контроля – предупредить незаконные действия должностных лиц.

Предварительный контроль полезен и необходим на всех уровнях управления. Он способствует предотвращению непроизводительных расходов, неправильному оформлению документации хозяйственных операций.

Текущий контроль организуется в процессе совершения различных хозяйственных операций. Именно поэтому текущий контроль называют оперативным контролем. И действительно, этому виду контроля присуща максимальная оперативность. Субъекты текущего контроля значительно более разнообразны, чем предварительного.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций. Количество объектов последующего контроля определяется самим проверяющим исходя из различных факторов: задач и целей проверки, финансовых затрат на его осуществление и др. Последующий контроль применяется и при проведении ревизии, и при организации аудиторской проверки.

В качестве субъектов последующего контроля выступают различные финансовые и налоговые органы, органы валютного и таможенного контроля и др. Среди субъектов последующего контроля внешний аудит занимает особое место.

В зависимости от источников информации контроль подразделяется на документальный и фактический.

Документальный контроль предусматривает использование первичных документов для установления достоверности и законности совершения хозяйственных операций, составления учетных регистров и отчетности.

Фактическим является контроль, при котором количественное и качественное состояния проверяемого объекта устанавливаются путем обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа и других способов проверки фактического состояния объектов. К объектам фактического контроля относятся: наличные деньги в кассе, основные средства, товарно-материальные ценности, готовая продукция, выполненные работы и услуги.

Документальный и фактический контроль тесно взаимосвязаны и зачастую используются совместно, позволяя установить действительное состояние объекта проверки.

Все применяемые методы контроля и система контрольных действий позволяют организовать проверку, используя проведение для этих целей ревизии, аудит, тематическую проверку, следствие, служебное расследование.

Поскольку контроль является одной из функций управления, он базируется на общих принципах управления, на которых основан процесс государственного управления и управления конкретным предприятием, но, конечно, с приложением содержания этих принципов к функции контроля. Можно выделить следующие принципы.

Принцип плановости предопределяется природой управления и необходимостью целеполагания. Субъекты контроля осуществляют свою работу на основе годовых, квартальных и месячных планов проведения контрольных мероприятий.

Принцип системности означает, что при проведении контрольных мероприятий должны рассматриваться все стороны объекта контроля и вся система его взаимосвязей по вертикали и горизонтали.

Принцип непрерывности заключается в том, что все объекты контроля (управляемая система) подлежат постоянно осуществляемому субъектами контроля (управляющей системой) предварительному оперативному и периодическому последующему контролю в сроки, установленные исходя из условий, характера и свойств деятельности этих объектов. Таким образом обеспечиваются постоянное наблюдение за ходом выполнения планов и производственных программ, принятие мер по корректировке деятельности по мере выявления отклонений от регламентированных значений (условий).

Принцип законности обусловлен действием Конституции РФ, предусматривающей, что государство, все его органы, в том числе контрольные, обеспечивают охрану интересов общества и граждан.

Принцип объективности предопределяет правильное, полное и объективное объяснение результатов контроля на основе сопоставления содержания проверенных фактов с нормами законов, положениями инструкций и распоряжений руководящих органов, регулируемыми проверяемую деятельность и действия должностных лиц при ее выполнении.

Принцип независимости устанавливает недопустимость какого-либо силового материального или морального воздействия на субъект контроля.

Принцип гласности вытекает из сущности контроля, проводимого в интересах государства. Результаты контроля доводят до сведения коллектива, чья деятельность проверялась, вышестоящих органов управления, а также, в необходимых случаях, и до средств массовой информации. Обнародование результатов контроля и принятых по ним решений мобилизует

на устранение выявленных отрицательных факторов и обеспечение успешного выполнения рекомендаций по их предупреждению.

Принцип эффективности (действенности) контроля проявляется в своевременности и полноте выявления отклонений от заданных условий, причин и виновников этих отклонений, а также оперативности в исправлении отрицательных результатов и обеспечении возмещения нанесенного материального ущерба.

## **1.2. Контролирующие органы и организации**

В условиях развивающейся рыночной экономики деятельность любого контролирующего органа связана с государственными властными и муниципальными структурами, общественными организациями и рыночной структурой.

Общая система контролирующих органов и организаций в Российской Федерации включает:

- 1) государственные органы федерального значения;
- 2) государственные органы регионального значения (субъектов Российской Федерации и местного самоуправления);
- 3) негосударственные контролирующие организации;
- 4) международные контролирующие организации.

### **ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗНАЧЕНИЯ**

Это наиболее многочисленная и важная по значимости группа. В большей части это различные министерства и ведомства, имеющие центральные аппараты и подчиненные им подразделения на уровне субъектов Российской Федерации, районов и городов. Некоторые из них имеют региональные межобластные и межрайонные подразделения. Все нижестоящие подразделения министерств и ведомств являются составной частью контролирующих органов федерального значения. Многие имеют двойное подчинение, поскольку одновременно входят в состав администрации (исполнительной власти) субъекта Российской Федерации. Но от этого они не утрачивают статус органа (подразделения органа) федеральной исполнительной власти, а поэтому не относятся ко второй группе – органам регионального значения. В эту группу входят лишь такие органы субъектов Российской Федерации и местного самоуправления, которые по своему статусу (организационно-правовому положению) полностью входят в компетенцию органов власти субъектов Российской Федерации или местного самоуправления, ими создаются и ими регулируется их деятельность.

Систему государственных контролирующих органов федерального значения с учетом характера и содержания их деятельности можно и целесообразно классифицировать и рассматривать по следующим сферам общественных отношений:

- 1) государственного управления;
- 2) здравоохранения и обеспечения безопасных условий жизни;

- 3) труда и социального обеспечения;
- 4) финансово-кредитных отношений и страхования;
- 5) экономики, промышленности, сельского хозяйства и торговли;
- 6) образования и культуры;
- 7) связи и информатики.

Градации контролирующих органов по указанным сферам общественных отношений позволяет, с одной стороны, обозначить группу однородных и близких по своей направленности государственных органов, с другой – глубже понять суть и направленность каждого отдельного государственного контролирующего органа. Правда, некоторые из них по определенным основаниям могут быть отнесены к двум, а то и к трем из перечисленных сфер общественных отношений.

### **ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ РЕГИОНАЛЬНОГО ЗНАЧЕНИЯ**

К их числу относятся такие, которые не являются структурными подразделениями федеральных органов, а формируются и функционируют на уровне субъектов Российской Федерации и местного самоуправления. Причем в качестве контролирующего органа может выступать и сам орган исполнительной власти, особенно на уровне местного самоуправления.

Из числа контролирующих органов субъектов Российской Федерации прежде всего следует назвать контрольно-счетные палаты, которые осуществляют контроль за правильным пополнением и расходованием бюджетных и внебюджетных средств субъекта.

Некоторые контролирующие органы в субъектах Российской Федерации действуют в связи с необходимостью осуществления контроля за использованием, потреблением и оплатой различного рода коммунальных услуг населением и организациями. К таким относятся главным образом органы энергонадзора и водообеспечения. Энергоснабжающие организации имеют право как на безакцептное (бесспорное) списание с потребителей задолженности за отпущенную энергию, так и на прекращение отпуска тепловой энергии.

По отдельным видам деятельности контрольные функции органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления вытекают из полномочий, предоставляемых им федеральными нормативно-правовыми актами. В соответствии с ними таким органам предоставляются, например, право лицензирования отдельных видов деятельности, причем особенно широко в сфере торговли и оказания услуг населению. В подобных случаях в роли контрольного органа выступают либо непосредственно исполнительный орган власти (правительство, администрация), либо специально созданные и уполномоченные им органы. Примером последних могут служить лицензионные палаты, которые созданы во многих субъектах Российской Федерации. Они осуществляют лицензирование по широкому кругу видов деятельности и контроль за соблюдением лицензионных условий.

## НЕГОСУДАРСТВЕННЫЕ КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Негосударственные контролирующие организации создаются на основе Закона об общественных объединениях, а полномочиями по контролю наделяются специальными законами (например, Федеральным законом «О профессиональных союзах», Трудовым кодексом Российской Федерации, Семейным кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «О защите прав потребителей»).

К числу самых распространенных негосударственных организаций относятся:

- союзы потребителей;
- профессиональные союзы;
- аудиторские организации;
- негосударственные организации по экспертизе и сертификации качества товаров и услуг;
- общественные объединения.

Общественные объединения могут выступать в качестве контролирующих органов в двух случаях:

1) если их контроль распространяется на членов общественного объединения (это так называемый внутрикорпоративный контроль в различного рода ассоциациях – риэлторских,

В целях решения перечисленных вопросов Счетная палата Российской Федерации осуществляет контрольно-ревизионную, экспертно-аналитическую информационную и иные виды деятельности, обеспечивает единую систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов. Наиболее важными из них являются:

- организация и проведение оперативного контроля за исполнением федерального бюджета в отчетном году;
- проведение комплексных ревизий и тематических проверок по отдельным разделам и статьям федерального бюджета, бюджетов федеральных внебюджетных фондов;
- производство экспертных проектов федерального бюджета, законов и иных нормативных правовых актов, международных договоров Российской Федерации, федеральных программ и иных документов, затрагивающих вопросы федерального бюджета и финансов Российской Федерации;
- анализ и исследование нарушений отклонений в бюджетном процессе, подготовка и внесение в Совет Федерации и Государственную Думу предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного законодательства;
- подготовка и представление заключений в Совет Федерации и Государственную Думу по исполнению федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов в отчетном году;

– подготовка и представление заключений и ответов на запросы органов государственной власти Российской Федерации.

Рассмотрим основные контролирующие организации, созданные в РФ.

Контрольное управление Президента Российской Федерации

Контрольное управление Президента РФ действует с первых дней существования Администрации Президента, учрежденной 19 июля 1991 года.

Приоритеты в деятельности Контрольного управления определяются Президентом и руководителем его Администрации.

Основными функциями Контрольного управления являются:

– контроль и проверка исполнения федеральными органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации должностными лицами, а также организациями федеральных законов, указов и распоряжений Президента РФ;

– контроль и проверка исполнения поручений Президента и руководителя его Администрации;

– подготовка на основе проверок информации для Президента о предупреждении нарушений и совершенствовании деятельности федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации;

– взаимодействие с федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации при осуществлении контроля и проверки исполнения федеральных законов;

– направление в необходимых случаях в органы прокуратуры, внутренних дел, федеральной службы безопасности и другие органы исполнительной власти материалов о выявленных нарушениях.

Контрольное управление непосредственно не наделено полномочиями по применению наказаний к должностным лицам, допустившим различного рода правонарушения, но оно вправе вносить предложения Президенту РФ, руководителям федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации о привлечении к ответственности должностных лиц, допустивших нарушения.

Работники Контрольного управления для осуществления возложенных на них функций вправе требовать от соответствующих органов документы, объяснения и другую информацию, необходимую при проведении контрольных мероприятий, вызывать должностных лиц для дачи устных и письменных объяснений по поводу нарушения и неисполнения федеральных законов, указов, распоряжений и поручений Президента. При этом работникам Контрольного управления гарантируется государственная защита в соответствии с Федеральным законом «О государственной

защите судей, должностных лиц правоохранительных и контролирующих органов».

Контрольное управление координирует деятельность органов контроля и надзора федеральных органов исполнительной власти и их подразделений в субъектах Российской Федерации при осуществлении проверок, готовит по итогам проверок и других контрольных мероприятий информацию для Президента РФ, вносит предложения, направленные на предупреждение нарушений и совершенствование деятельности федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Используется практика упреждающего контроля. В начале каждого месяца в аппарат Правительства РФ направляется перечень указов, распоряжений и поручений Президента РФ, срок исполнения которых истекает в текущем месяце. В необходимых случаях в министерства, ведомства и другие органы исполнительной власти направляются предупредительные запросы с целью получения промежуточной информации о принятых мерах по исполнению поручений Президента РФ.

Контрольное управление работает в тесном контакте с Правительством РФ, Советом Безопасности, Федеральным Собранием, самостоятельными подразделениями Администрации Президента и его полномочными представителями в федеральных округах, руководителями федеральных органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, федеральными и региональными органами контроля и надзора. Мнение федеральных органов власти, а также органов, осуществляющих контроль и надзорные функции, учитывается при подготовке плана контрольных проверок. В проверках непосредственно участвуют сотрудники Контрольного управления. К проведению проверок привлекаются также наиболее опытные специалисты федеральных и региональных органов власти и управления.

Министерство финансов Российской Федерации

Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в Российской Федерации и координирующим деятельность в этой сфере иных федеральных органов исполнительной власти.

Минфин России и его территориальные органы в своей деятельности руководствуются Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, указами и распоряжениями Президента РФ, постановлениями и распоряжениями Правительства РФ.

Единая централизованная система органов Минфина России состоит:

– из федерального органа исполнительной власти – Минфина России;

- из территориальных органов Минфина России, включающих:

- министерства финансов субъектов Российской Федерации,
- финансовые управления городов и районов. В рамках Центрального аппарата Минфина России образованы и действуют следующие департаменты:

- административный;
- бюджетной политики;
- бюджетной политики в отраслях экономики и социальной сферы;
- бюджетной политики в сфере государственной военной и правоохранительной службы и государственного оборонного заказа;
- межбюджетных отношений;
- международных финансовых отношений, государственного долга и государственных финансовых активов;
- налоговой и таможенно-тарифной политики;
- регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухгалтерского учета;
- федерального казначейства (Казначейства);
- финансовой политики;
- правовой.

В состав Минфина России также входят:

- Гохран России (Государственное учреждение по формированию Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, хранению, отпуску и использованию драгоценных металлов и драгоценных камней);
- федеральное казначейство (Главное управление федерального казначейства Минфина России).

Основными задачами Минфина России являются выработка единой государственной финансовой (включая бюджетную, налоговую, страховую, валютную сферы, сферу государственного долга), кредитной, денежной политики, а также политики в сфере аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, добычи, производства, переработки драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей (в части исчисления и порядка уплаты), включая определение таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Центральный банк Российской Федерации (Банк России)

Банк России – юридическое лицо и может совершать определенные гражданско-правовые сделки; вместе с тем он наделен широкими властными полномочиями по управлению кредитной системой Российской Федерации и осуществлению надзора за кредитными организациями. Он является одновременно юридическим лицом и субъектом публичного права.

Банк России осуществляет постоянный надзор за соблюдением кредитными организациями банковского законодательства, нормативных актов Банка России, в частности установленных ими обязательных нормативов.

Главные цели банковского регулирования и надзора – поддержание стабильности банковской системы, защита интересов вкладчиков и кредиторов.

Банк России регистрирует кредитные организации в Книге государственной регистрации кредитных организаций, выдает кредитным организациям лицензии на осуществление банковской деятельности.

Банк России осуществляет анализ деятельности кредитных организаций с целью выявления ситуаций, угрожающих законодательным интересам кредиторов (вкладчиков), стабильности банковской системы в целом.

Для осуществления своих функций в области банковского надзора и регулирования Банк России проводит проверки кредитных организаций и их филиалов, направляет им обязательные для исполнения предписания об устранении выявленных в их деятельности нарушений и применяет предусмотренные Федеральным законом санкции

### **Вопросы для закрепления знаний**

1. В чем сущность и значение контроля в современных условиях?
2. Приведите примеры предварительного, текущего и последующего контроля.
3. Каковы основные виды контроля?
4. Каковы основные задачи государственного контроля?
5. Назовите известные вам органы государственного финансового контроля и их функции.
6. В чем отличия внутриведомственного и внутрихозяйственного контроля?
7. Назовите субъекты внутреннего контроля.
8. Кем осуществляется независимый контроль?

## **Глава 2. Предмет, содержание, задачи ревизии и организации контрольно-ревизионной работы**

### **2. 1. Сущность, цели и задачи ревизии.**

Составной частью контроля является ревизия. Ревизия предполагает изучение документов, в которых отражены хозяйственные, денежные и финансовые операции потребительских обществ, союзов. В процессе ревизии используется один из методов фактического контроля - инвентаризация.

Главная цель ревизии - изучение деятельности потребительских обществ, союзов и их предприятий, фактического наличия и сохранности денежных средств, товаров, сырья, готовой продукции, основных средств и других материальных ценностей.

В процессе ревизии должна быть установлена достоверность информации, содержащейся в первичных и сводных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности, правильность составленных корреспонденции счетов, отражающих хозяйственные операции. Кроме того, в процессе ревизии лица, осуществляющие ее, должны проверить соответствие хозяйственных операций законодательно установленным нормативным актам.

Одной из задач ревизии и контроля является снижение вероятности ухудшения экономических показателей. В этой связи, ревизоры обязаны выявлять зарождающиеся отрицательные тенденции, которые могут повлиять на эффективность хозяйственной деятельности организаций потребительской кооперации.

Лица, осуществляющие ревизию, проверяют все участки хозяйственно-финансовой деятельности организации, в том числе:

- эффективность использования производственных ресурсов;
- отклонение от плановых (сметных) норм выработки продукции, работ, услуг;
- соблюдение законности и целесообразности всех совершенных хозяйственных операций;
- соблюдение условий, обеспечивающих сохранность денежных средств, материальных ценностей, основных фондов;
- правильность ведения бухгалтерского, налогового учета и достоверность отчетности;
- своевременность и правильность ведения расчетных операций (с поставщиками и покупателями, бюджетом, с подотчетными лицами, заказчиками и субподрядчиками, по оплате труда и социальному страхованию и др.);
- законность и правильность действий должностных лиц при выполнении служебных обязанностей;

- полноту выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производства;
- выявления причин образования непроизводительных расходов и потерь и установление виновных в этом должностных лиц;
- выполнение указаний по устранению нарушений и недостатков, выявленных предыдущей ревизией или проверкой и др.

Задачей ревизии является оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, определение их эффективности и возможности предупреждения хозяйственных операций, способствующих появлению злоупотреблений и хищений кооперативного имущества.

Ревизия должна выявить случаи, когда сверхнормативные потери следует взыскивать с виновных лиц, а также рассмотреть меры, принятые правлением потребительских обществ, союзов по возмещению ущерба, нанесенного действиями или бездействиями должностных лиц. К таким мерам относятся: предъявление гражданского иска, возбуждение уголовного дела, ходатайство об описи имущества виновных и т.п.

Ревизия назначается в каждом случае письменным распоряжением председателя правления потребсоюза, его заместителя или постановлением (распоряжением) ревизионной комиссии.

В распоряжении (постановлении) указывается: наименование ревизуемой организации (предприятия), фамилии ревизующих, в том числе руководителя ревизии, период и сроки ревизии.

Кроме распоряжений, ревизору дается задание, конкретизирующее содержание, объем и порядок ревизии. Задание по проведению ревизии подписывается начальником КРУ (КРО) и утверждается председателем правления или его заместителем, а по ревизиям, проводимым по распоряжению ревизионной комиссии-председателем ревизионной комиссии.

## 2.2. Виды ревизии

- Виды ревизии принято классифицировать по следующим признакам.

По субъекту контроля:

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

По организационному признаку:

- плановые ревизии, которые проводятся в соответствии с планом ревизионной работы вышестоящей организации или органа управления, но не реже одного раза в год;

- внеплановые ревизии и проверки, которые проводятся по специальным заданиям собственника или вышестоящей организации (например, при ухудшении результатов работы по основным производ-

ственным и финансовым показателям), при замене руководителя или главного бухгалтера организации.

По объему проверки:

- сплошные ревизии, которые предусматривают проверку финансово-хозяйственной деятельности путем изучения и анализа всех бухгалтерских документов и учетных записей организации за ревизуемый период. При сплошных ревизиях 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 предусматривают проверку части хозяйственных операций, документов и регистров бухгалтерского учета по предварительно намеченному плану после общей проверки данного вида хозяйственных операций. 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. Выборочные ревизии – один из основных способов проверки деятельности организаций. Однако методика их осуществления пока разработана недостаточно. Во многих случаях даже опытным ревизорам не всегда удается из общей массы выделить для исследования нужную часть документов или хозяйственных операций;

- полные ревизии, когда проверяется вся деятельность организации;
- частичные ревизии, в ходе которых проверяют лишь отдельные области деятельности или отдельные виды хозяйственных операций организации (ревизия затрат и выхода продукции, товарно-материальных ценностей и др.);

- комбинированные ревизии, которые представляют собой сочетание видов ревизий по объему проверки (например, в ходе полной ревизии поставлена задача проверки всей деятельности организации, при этом финансовая деятельность проверяется сплошным методом, а производство – выборочно).

По кругу вопросов, подлежащих проверке:

- тематические (частичные) ревизии, которые предусматривают проверку ряда организаций по отдельным специальным вопросам или проверку состояния отдельных разделов (частей, участков) экономической и социальной деятельности организации. Цель тематической ревизии – по-

лучить общую характеристику состояния дел по данному вопросу. Такие ревизии назначаются по мере необходимости для выправления положения на проверяемых участках экономической и социальной деятельности организаций, а также по требованию правоохранительных органов;

- сквозные ревизии, которые охватывают ряд подразделений, входящих в состав одной организации, при этом 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, в ходе которых изучается широкий круг вопросов хозяйственной деятельности организации. Такие ревизии обычно проводят бригады, в которые кроме бухгалтера-ревизора входят работники планового отдела, отдела кадров и другие специалисты. Комплексные ревизии – наиболее эффективный способ проверки финансово-хозяйственной деятельности организации. Цель таких ревизий – объективная, полная и правильная оценка работы анализируемой системы, разработка технически и экономически обоснованных предложений по ее совершенствованию и обеспечению успешного выполнения экономических показателей деятельности организации;

- некомплексные ревизии, которые проводит обычно один ревизор путем проверки хозяйственно-финансовой деятельности по данным бухгалтерской документации, учетных регистров и отчетности.

Ревизии республиканских, областных, краевых потребсоюзов, райпотребсоюзов, крупных многоотраслевых потребительских обществ, промышленных, транспортных предприятий и строительных организаций следует проводить, как правило, комплексно ревизионной группой. Ревизии небольших по объему работы предприятий (организаций) могут производиться одним ревизором.

Комплексными считаются такие ревизии, которые охватывают широкий круг вопросов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность ревизуемой организации (организации) в целом или отдельной отрасли ее деятельности (торговля, заготовки, производство и т.д.)

Комплексные ревизии, помимо финансово-хозяйственной деятельности, предусматривают также проверку оперативной работы предприятий (организаций).

Для проведения комплексных ревизий создается ревизионная бригада, возглавляемая назначенным руководителем. В состав бригады, кроме ревизоров, включаются специалисты, ученые из вузов, техникумов и колледжей хорошо знающие экономику и организацию торговли, заготовок, производство, финансовую работу, бухгалтерский учет и другие участки

деятельности (товароведы, инструкторы, экономисты, работники отдела кадров, инженеры строители и другие специалисты).

Необходимо также привлекать к участию в ревизии отдельных хозяйств или участков работы членов кооперативного контроля, контрольно-ревизионной или ревизионной комиссии ревизуемой организации.

При необходимости к ревизии, по согласованию с председателем правления, могут быть привлечены и другие компетентные лица, не являющиеся работниками потребительской кооперации.

В случае, когда бригада ревизоров не допускают к проведению ревизии, руководитель обязан обратиться в Прокуратуру с заявлением о выдачи Прокурорского требования на проведение ревизии. После чего под руководством следователя прокуратуры приступить к ревизии.

По способу контроля за результатами ревизионной работы:

- дополнительные ревизии, которые проводят, когда имеются Данные о том, что при проведении плановой ревизии не полностью вскрыты факты нарушений финансово-хозяйственной деятельности организации;

- повторные ревизии, которые практикуются для усиления контроля за качеством ревизионной работы. Обычно их проводят после

плановой ревизии за тот же период. Цель повторной ревизии – выяснить, как организация ликвидирует недостатки, отмеченные в акте плановой ревизии.

### **2.3. Права, обязанности и профессиональная этика ревизора**

Ревизор – ответственный представитель ревизующего органа, Его права и обязанности прописаны в должностных инструкциях. Если ревизию проводит аудиторская фирма, то права и обязанности определяются договором.

В соответствии с Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью объединений, предприятий, организаций и учреждений и Типовой инструкцией Министерства финансов «О порядке проведения комплексных ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности производственных объединений (комбинатов), предприятий и хозяйственных организаций, проводимых контрольно-ревизионным аппаратом министерств и ведомств», ревизор имеет право:

- проверять в ревизуемой организации денежные, бухгалтерские и другие первичные документы (кассовые, банковские документы, авансовые отчеты, наряды, отчеты, путевые листы и пр.), наличие денег, ценностей и ценных бумаг у кассира и подотчетных лиц, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерскую, статистическую и оперативную отчетность, сметы, планы и другие необходимые документы по производственной и финансово-хозяйственной деятельности ревизуемой организации, знакомиться с письменными приказами, распоряжениями и указаниями должностных

лиц ревизируемой организации, а также с протоколами проводимых в организации совещаний;

- требовать от должностных лиц проверяемой организации все необходимые ревизору документы, справки, расчеты, заверенные копии отдельных документов для приобщения их к акту ревизии, устные и письменные объяснения по вопросам, возникающим в ходе ревизии;

- осматривать объекты строительства, территорию, склады, мастерские и другие производственные, хозяйственные и служебные помещения, строения, места хранения оборудования, автопарки; проверять наличие, состояние и сохранность имущества, товарно-материальных ценностей у материально ответственных лиц; требовать проведения полной или частичной инвентаризации основных фондов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов;

- проводить контрольные обмеры выполненных строительно-монтажных работ и незавершенного строительного производства (или требовать от руководителей организации их проведения); проверять качество выполненных строительно-монтажных работ и выпускаемой промышленной продукции, соблюдение норм расхода и правильность списания сырья, материалов, топлива, электроэнергии и других материальных ценностей, а также норм естественной убыли при транспортировке и хранении материальных ценностей, полноты оприходования выпускаемой готовой продукции, в случае необходимости привлекать для этих целей через сторонние организации соответствующих специалистов;

- привлекать по согласованию с администрацией (в необходимых случаях – с общественными организациями) работников ревизируемой организации к выполнению работ и заданий по ревизии;

- обращаться с запросами к другим организациям (независимо от их ведомственной подчиненности) и лицам, не состоящим в штате ревизируемой организации, по вопросам ревизии (о расчетах, взаимных поставках, подлинности подписей и т.д.); знакомиться с подлинными документами, находящимися в банковских учреждениях и других организациях, связанных с деятельностью ревизируемой организации, или запрашивать и получать справки и заверенные копии документов, связанных с операциями ревизируемой организации; в случае необходимости проверять в других организациях с их согласия подлинность выявленных в процессе ревизии сомнительных счетов, актов и прочих документов по совершенным расходам и операциям (встречные проверки) и правильность отдельных операций, связанных с деятельностью ревизируемой организации;

- производить с ведома следственных органов, а при крайней необходимости самостоятельно изъятие подлинных документов, вызывающих сомнение или подтверждающих выявляемые факты подделок, подлогов и других злоупотреблений;

- при выявлении хищений, подлогов и других видов злоупотреблений денежными средствами, имущественными, товарно-материальными

и другими ценностями с разрешения руководителя, назначившего ревизию (или с последующим ему докладом), передавать на месте материалы ревизии следственным органам для расследования и привлечения к ответственности лиц, допустивших эти злоупотребления,

требовать от руководителя ревизуемой организации немедленного отстранения этих лиц от работы, связанной с материальной ответственностью; принимать меры к возмещению причиненного ущерба в соответствии с положением о материальной ответственности рабочих и служащих за ущерб, причиненный ревизуемой организации;

- пользоваться всеми видами связи для взаимодействия по делам ревизии с вышестоящей организацией и другими организациями, а также служебной пересылкой корреспонденции, имеющимися у ревизуемой организации транспортными средствами для передвижения по объектам с целью их обследования;

- проверять и рассматривать жалобы и заявления по вопросам ревизии;

- обжаловать решения, принятые по акту ревизии.

Приступая к ревизии, проводящий ее специалист должен помнить, что он обязан:

- поставить в известность об этом руководителя ревизуемой организации, сообщить о задачах ревизии, 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, совершенных ревизуемой организацией, обеспечение, сохранность собственности, соблюдение сметно-финансовой и штатной дисциплины, постановку бухгалтерского учета и достоверность отчетности, качество первичных документов, правильность бухгалтерских записей и материального учета складского хозяйства; 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 в акте ревизии все выявленные факты недостатков, злоупотреблений и хищений, неправильного составления или умышленного искажения бухгалтерской и другой отчетности, нарушения сметно-финансовой и штатной дисциплины, излишеств в расходовании средств и всякого рода бесхозяйственных потерь с указанием виновных в этом лиц и размеров причиненного ущерба; обязательно подтверждать все обнаруженные факты документами или ссылками на них, а также требовать объяснения от виновных лиц;

- получать от руководителя и главного бухгалтера ревизуемой организации соответствующие объяснения одновременно с подписанием ими

акта; обсуждать результаты ревизии на широком совещании работников ревизируемой организации;

- проверять полномочия должностных лиц и законность и целесообразность (эффективность) их действий;
- соблюдать конфиденциальность в отношении информации, полученной в ходе ревизии;
- ставить вопросы привлекаемым экспертам в письменной форме;
- следить за безопасностью и в случае возникновения опасности немедленно покинуть ревизируемый объект.

Ревизору запрещается:

- оказывать давление;
- употреблять обвинительные суждения;
- угрожать наказанием;
- давать оценку должностным лицам;
- высказывать предположения;
- поддаваться на провокации;
- участвовать в увеселительных мероприятиях (например, праздновании дней рождения сотрудников проверяемой организации);
- допускать неделовые отношения;
- прикасаться к проверяемым материальным ценностям;
- привлекать на роль экспертов специалистов ревизируемой организации.

Этика профессионального поведения ревизора определяет нравственные, моральные качества ревизора.

Ревизор обязан придерживаться моральных и нравственных правил, норм в своих поступках и решениях, жить и работать по совести.

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

Ревизор должен быть объективным и внимательным по отношению к работникам проверяемой организации. Объективность в выводах, рекомендациях ревизора может быть достигнута только при получении достаточной правдивой информации о проверяемом объекте. Изучая полученную информацию, ревизор обязан объективно рассмотреть и оценить все возникающие ситуации и реальные факты (недостачи, хищения, нарушения нормативных актов и т.п.), не руководствоваться личной предвзятостью, либо давлением со стороны руководителей или правовых, следственных органов.

Осуществляя проверку, ревизор должен внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям: планировать и контролировать работу, определять приемы и методы проведения ревизий и проверок.

Ревизор обязан осуществлять ревизии профессионально, для чего постоянно повышать свои профессиональные знания в области бухгалтерско-

го учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и методов проведения ревизий и проверок.

Ревизор должен быть объективным, независимым в своих суждениях и выводах. Чтобы заслужить доверие, ревизор должен честно выполнять все свои профессиональные обязанности, не имеет право принимать участия в конфликтных ситуациях и сознательно представлять факты не точно и предвзято.

Ревизор не может использовать свои отношения в проверяемой кооперативной организации в своих личных корыстных целях, а также извлекать личную выгоду из знания коммерческой тайны.

Нельзя способствовать незаконной деятельности проверяемой кооперативной организации (нельзя давать советы как скрыть прибыль, завуалировать отчетность, недоплатить налоги и т.д.).

Ревизор должен стремиться к постоянному улучшению качества проводимых ревизий, выполняя профессиональные обязанности полностью использовать свои способности.

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

### **Вопросы для закрепления знаний**

1. Дайте определение ревизии.
2. Дайте понятие аудита и его цели.
3. Назовите отличительные признаки ревизии от аудита. Охарактеризуйте их.
4. Какие виды ревизии вы знаете? Охарактеризуйте их.
5. Назовите основные этапы ревизии. Охарактеризуйте их.
6. Каков порядок проведения ревизии?
7. Перечислите обязанности ревизоров.
8. Перечислите права ревизоров.
9. Изложите ответственность ревизоров и в каких случаях она наступает.
10. Назовите основные профессиональные этические принципы ревизионной деятельности.

## Глава 3. Подготовка и планирование ревизии

### 3.1. Планирование ревизии

#### Основные этапы планирования

Планирование ревизии осуществляется поэтапно. Два основных этапа – это разработка программы и плана ревизии.

Задание на ревизию дает заказчик. Заказчиками могут быть:

- администрация организации;
- собственник организации;
- государственные органы.

Получив задание, ревизоры разрабатывают программу ревизии, которая содержит следующие разделы:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

План ревизии должен обладать определенными характеристиками.

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

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

1. Проверить обеспеченность организации складскими помещениями и их состояние.

2. Выявить нарушения в движении первичных документов и заполнении регистров бухгалтерского учета.

3. Проверить соблюдение установленного порядка складирования готовой продукции.

4. Выявить факты порчи готовой продукции на складах.

5. Выявить факты хранения готовой продукции вне складов.

6. Выявить факты хранения неучтенной продукции.

**Реальность.** План выверяется с точки зрения реальных возможностей выделенных для ревизии людей и материальных ресурсов. В нем предусматривается возможность привлечения к ревизии дополнительных ресурсов. Например, нельзя провести инвентаризацию

крупного склада без привлечения рабочих, по мере пересчета переносимых ценности в помещении.

**Гибкость и мобильность.** В ходе ревизии план совершенствуется, дополняется, уточняется. Если бы план, составленный в начале ревизии, оставался неизменным и не корректировался по мере выявления фактов нарушений и злоупотреблений, ревизия не могла бы быть успешной. Иногда план, даже тщательно продуманный, приходится перестраивать после проверки отдельных фактов. Внесение в план изменений должно быть обоснованным и обуславливаться конкретными фактами. Выявление ка-

ких-либо фактов может вызвать необходимость проверки новых обстоятельств, не предусмотренных ранее ни программой, ни рабочим планом, более углубленного рассмотрения ранее изученных вопросов. План корректируется до тех пор, пока по каждому выявленному факту не будут собраны материалы, дающие верное представление об изучаемых явлениях.

### **3.2. Предварительная подготовка ревизии**

Предварительная подготовка ревизии тоже проходит поэтапно. В процессе такой подготовки сначала решаются методические вопросы, затем организационные, после чего происходит ознакомление с объектом ревизии.

Методические вопросы. Необходимо изучить практический опыт ревизирующего органа по аналогичным программам проверки. Как правило, в аудиторских фирмах накапливаются материалы всех ревизий.

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

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

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

Организационные вопросы. Составляется список необходимой документации, пломбиров, печатей, штампов и др., разрабатываются пакеты объяснительных записок, заявлений, запросов, двух журналов: журнала регистрации вопросов и ответов и журнала входящих и исходящих документов. Если в программе не были предусмотрены бланки документального оформления ревизии, то они разрабатываются во время подготовки ревизии.

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

Состав участников ревизии оформляется приказом по организации, которым устанавливается также срок ревизии. Ревизоры готовят проект

приказа генерального директора о начале работы ревизионной группы. В приказе содержится фраза об обязательном содействии всех работников организации проведению ревизии. Каждый ревизор должен иметь копию приказа. Приходя на место ревизии, он обязан предъявлять копию приказа и по просьбе проверяемого – документы, удостоверяющие его личность.

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

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

Для обеспечения конфиденциальности информации, полученной в ходе ревизии, но не до конца выверенной, ревизоры должны пользоваться не зависящими от проверяемого средствами связи. Помещение, которое занимают ревизоры, должно опечатываться и сдаваться под охрану.

Ознакомление с объектом ревизии. Следующий шаг в процессе организации ревизии – это непосредственное знакомство с объектом ревизии.

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

В ходе предварительного знакомства следует уяснить себе систему документооборота. Первый документ, который требуется прочесть, – номенклатура 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.

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

материальных ценностей.

Во 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 аккумулируются данные о закупках сырья и материалов, их движении. В производственном отделе собираются 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.

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

### **Вопросы для закрепления знаний**

1. Назовите этапы ревизии финансово-хозяйственной деятельности организации.
2. Раскройте содержание разделов программы ревизии.
3. Изложите последовательность проведения ревизии.
4. Назовите основные характеристики плана ревизии.
5. Охарактеризуйте этапы предварительной подготовки ревизии.
6. Какая информация включается в состав методических вопросов?
7. Какая информация включается в состав организационных вопросов?
8. Изложите последовательность ознакомления с объектом ревизии в ходе предварительной подготовки.

## **Глава 4. Методические приемы документального и фактического контроля при проведении ревизии**

### **4.1. Методы документального контроля**

Отдельное контрольно-ревизионное действие принято называть методом. К таким методам могут быть отнесены сверка, сличение, Ревизионная практика не выработала конкретного метода, который применяется в ходе проверки к документам или хозяйственным операциям. Как правило, в процессе изучения даже простейших хозяйственных операций или первичных документов ревизору приходится использовать разные методы. В конкретной ревизионной ситуации для решения поставленной задачи он должен выбрать самые эффективные из них. Документальный контроль основан на нескольких методах. Приведем наиболее распространенные из них.

Экономический анализ работы организации. Этот метод позволяет выявить положительные и отрицательные стороны деятельности организации в целом и ее структурных подразделений. Во многих случаях анализом финансово-хозяйственной деятельности начинают заниматься в процессе подготовки к ревизии. Результаты такого анализа позволяют ревизорам целенаправленно составлять план ревизии и проводить проверки, предварительно определив необходимые методы контроля. В процессе ревизии данные экономического анализа подкрепляются результатами проверок первичных документов, регистров бухгалтерского учета и другой экономической информацией. Например, в результате анализа отчетных данных ревизор обнаруживает значительные колебания по периодам в размерах незавершенного производства. В таком случае ревизор обязательно включает в план ревизии инвентаризацию незавершенного производства,

Экономический анализ позволяет установить, по каким именно калькуляционным статьям или экономическим элементам затрат произошли значительные колебания по периодам.

Путем анализа изучаются показатели, характеризующие непродоводительные расходы, потери, растраты, недостачи и хищения, задолженность по возмещению материального ущерба, потери от брака и простоев и т.д.

Технико-экономические расчеты. Такие расчеты составляются в период ревизии. Они позволяют определить обоснованность норм расходования сырья и материалов, целесообразность трудовых затрат. В результате составления технико-экономических расчетов при ревизиях вскрываются факты применения устаревших норм материальных и трудовых затрат и как следствие – наличие неучтенных сырья, материалов и готовой продукции. Путем расчетов ревизор устанавливает искажения данных, отражающих себестоимость продукции, в связи с неправильным распределением косвенных расходов между объектами учета.

Нормативная проверка. Данный метод применяется для выявления отклонений фактических затрат от плановых или нормативных. Он необходим для исследования причин отклонений от норм и задержки изменений норм материальных и трудовых затрат при использовании ревизуемой организацией основных элементов нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

В комплексе с технико-экономическими расчетами 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.

Формальная проверка. В данном случае документы изучают в целях выявления дефектов в оформлении документов, установления правильности заполнения реквизитов и наличия неоговоренных исправлений, подчисток, дописок текста и цифр, уточнения подлинности подписей должностных лиц, соответствия документа действующей типовой форме и т.д.

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. По реальному содержанию хозяйственных операций, отраженных в документах, их можно подразделить на недооформленные и неправильно оформленные.

Логическая проверка. Такая проверка позволяет определить объективную возможность и целенаправленность в расходовании денежных средств и материальных ресурсов, реальность взаимосвязей между отдельными хозяйственными операциями. Осуществление логической проверки обуславливается квалификацией проверяющего, знанием необходимых нормативных документов, умением анализировать взаимосвязи хозяйственных операций.

Арифметическая проверка. Данный метод применяется для определения в документах правильности подсчетов и выявления признаков хищений и злоупотреблений, завуалированных путем арифметических действий. 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. Следует, например, обращать внимание на записи в журнале-ордере № 1, в котором итоговые суммы по дебетуемым счетам проставляются такие же, как и в

отчетах кассира. Расхождение в указанных цифрах свидетельствует о нарушении финансовой дисциплины.

В результате комплексного применения формальной, логической и арифметической проверок представляется возможность подразделить уже в процессе ревизии все недоброкачественные документы 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 характеристики реквизитов (номер расчетного счета организации, ее наименование, адрес получателя и пр.). 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.

Проверку документов в хронологической последовательности целесообразно проводить в организациях с небольшим объемом документооборота. При большом объеме документооборота, когда документы подшиваются в сгруппированном виде по отдельным экономически однородным операциям, наибольшая эффективность достигается с помощью систематизированной проверки.

Встречная проверка. Эта проверка представляет собой сличение разных документов или сравнение нескольких экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных подразделениях ревизуемой организации или в других организациях.

В ревизионной практике применение встречной проверки дает эффект при выяснении достоверности и реальности получения, например, цехом со склада сырья и материалов (по требованиям или лимитно-заборным картам) либо поступления из цеха на склад произведенной готовой продукции (по накладным или приходным ордерам, нарядам на выполненные работы).

Взаимный контроль. Подобный контроль необходим для сопоставления различных документов, отражающих взаимосвязанные хозяйственные операции. При этом возможно:

- сопоставление документов, отражающих непосредственное совершение хозяйственной операции, с документами, имеющими к первым косвенное отношение (сопоставление материального отчета о расходе сы-

рья и материалов с данными карточек складского учета);

- сопоставление документов, отражающих хозяйственную операцию, с документами, оформление и содержание которых обуславливается непосредственно первичными документами (включение в акт выполненных работ таких объемов, на которые не оформлены наряды, и пр.).

Анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств. Такой метод характерен тем, что в результате хронологического анализа хозяйственных операций представляется возможность выявить отклонения от нормального оборота материальных ценностей или денежных средств и как следствие – 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, лимитно-заборной карте и других документах и регистрах аналитического учета).

Восстановление количественно-суммового учета. Этот метод 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 материальных ценностей за определенный период времени.

Проверка правильности корреспонденции счетов. Такая проверка нужна, чтобы установить факты ошибочного или умышленного искажения данных взаимосвязи синтетических счетов бухгалтерского та, чем создаются условия для хищения денежных средств и материальных ценностей, хотя все первичные документы могут быть со-1влены безукоризненно.

Проверка регистров бухгалтерского учета. Этот метод 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 указанного метода дает возможность уточнить достоверность и своевременность отражения хозяйственной операций в бухгалтерском учете.

При исследовании других, не бухгалтерских документов устанавливаются наличие неблагополучных участков в работе ревизуемой организации и в результате целенаправленно проводят исследование документов. К таким документам относятся акты и справки внешних проверок и ревизий, акты и справки внутрипроверочных комиссий, внутренние приказы и при-

казы вышестоящих организаций, протоколы собраний и совещаний, письма и рекламации покупателей и поставщиков и т.д.

Исследование неофициальных материалов. Согласно данному методу изучаются черновые записи кассиров и других материально ответственных лиц, анонимные письма, неофициальные заявления работников ревизуемой организации. Ревизоры не должны игнорировать информацию, получаемую из неофициальных материалов, поскольку она помогает устанавливать истинное состояние дел, выявлять злоупотребления и хищения денежных и материальных средств. Однако такую информацию необходимо использовать весьма осторожно, не унижая достоинства работников проверяемой организации.

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

Правильность совершения хозяйственных операций не всегда можно проверить методами документального контроля. Часто возникает необходимость провести проверку наличия денежных средств, материальных ценностей и основных фондов в натуре. С этой целью вместе с методами документального контроля в ходе ревизий применяются методы фактического контроля.

## **4.2. Методы фактического контроля**

Методы фактического контроля включают:

- инвентаризация

- проверка ревизуемых операций в натуре;
- проверка фактов по конечной (заключительной) операции;
- лабораторные анализы;
- экспертная оценка;

контрольный обмер;

контрольный запуск сырья и материалов в производство;

контрольная приемка продукции по количеству и качеству;

обследование на месте проверяемых операций;

проверка соблюдения трудовой дисциплины и использования рабочего времени персоналом;

- проверка исполнения принятых решений.

Проверка ревизуемых операций в натуре. Цель такой проверки – удостовериться в совершении операций по приобретению материальных ценностей, правдивости составленных актов на ввод объектов в эксплуатацию после окончания их строительства или капитального ремонта, наличии товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Проверка фактов по конечной (заключительной) операции. Подробную проверку рекомендуется применять в тех случаях, когда для экономии времени можно не проверять документы и бухгалтерские записи (например, когда нет необходимости проверять выполнение операций по всему технологическому циклу, а достаточно проверить фактическое наличие деталей, за которые начислена заработная плата по конечной операции). Этот метод можно использовать и для определения планового расхода сырья и материалов за отчетный период по данным складского аналитического учета и принятой от производственных подразделений готовой продукции. В таких случаях нет необходимости делать громоздкую работу по выборке данных о расходе сырья и материалов на каждой стадии изготовления изделий.

Лабораторные анализы. 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. Результаты лабораторных анализов должны оформляться письменными заключениями,

В ревизионной практике к лабораторным анализам часто приходится прибегать, чтобы выявить причины брака или значительных отходов сырья и материалов (когда руководители производства основной причиной этого считают некачественность сырья и материалов).

Экспертная оценка. Данный метод заключается в исследовании хозяйственных операций специалистами различных отраслей знаний по поручению ревизора. По результатам экспертизы должно быть составлено 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 заключения, основанные на познаниях в области других наук, давать правовую оценку предоставленным ему материалам. Его убеждения должны базироваться на документальных данных. Оценка экспертом исследуемых фактов должна быть объективной. Одним из важных условий, определяющих качество экспертизы, является правильная формулировка вопросов эксперту.

Контрольный обмер. Такой обмер выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ ревизор может проводить самостоятельно и с привлечением специалистов строительных организаций или банков, финансирующих указанные работы. Контрольные обмеры проводятся непосредственно на объекте. Проверяются выполнение объемов и стоимость работ как оплаченных, так и предъявленных к оплате. Контрольными обмерами устанавливаются: соответствие строящегося объекта его характеристике и назначению, предусмотренным в проектно-сметной документации и во внутривозвращенном титульном списке; полнота завершения строительных работ, принятых по актам приемки в соответствии с проект-

но-сметной документацией; соответствие объема, характера, стоимости работ, принятых актом приемки, данным, указанным в рабочих чертежах, журналах учета выполненных работ, а также в актах инвентаризации незавершенного производства.

В целях усиления контроля за правильностью отражения подрядными организациями и заказчиками в периодической и годовой отчетности объемов незавершенного производства и затрат по монтажу оборудования контрольные обмеры разрешается проводить на незаконченных строительных объектах (или этапах), акты и счета по которым не предъявлены к оплате. Такие обмеры осуществляются в порядке, установленном для объектов, расчеты по которым ведутся по единичным расценкам и ценникам на монтаж оборудования.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство. Этот метод используют в целях определения достоверности действующих норм расхода сырья и материалов на производство продукции и объемов строительно-монтажных работ. Данный метод помогает ревизору обнаруживать факты применения устаревших норм, в результате чего в подразделениях и на складах организации создаются душенные излишки сырья и материалов.

Контрольным запуском материалов в производство устанавливаются случаи завышения норм времени и расценок на выполняемые работы, неправильность расчетов эффективности, принятых за основу при выплате денежных вознаграждений по внедрению новой техники и рационализаторским предложениям.

Нередко снижение качества продукции и брак объясняют низким качеством сырья и материалов. Применение ревизором контрольного запуска сырья и материалов позволяет определить действительное состояние дел.

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.

По требованию ревизора в комиссию по проведению контрольного запуска сырья и материалов в производство могут привлекаться рабочие и инженеры данной организации и специалисты со стороны.

Контрольная приемка продукции по количеству и качеству. Подобная приемка необходима для определения достоверности данных отдела технического контроля о количестве и качестве выпускаемой продукции, проверки сигналов о хищениях сырья, материалов, деталей, полуфабрикатов, готовой продукции, правильности начисления заработной платы рабо-

чим, соблюдения условий хранения материальных ценностей на производственных участках и складах и т.д. Этот метод проверки целесообразно использовать в случаях выявления приписок в сведениях о выпуске и реализации продукции.

Обследование на месте проверяемых операций. Данный метод целесообразен при проверках: соблюдения порядка хранения, приемки и отпуску материальных ценностей; установления степени готовности объектов капитального ремонта; изношенности основных средств, временных нетитульных сооружений и приспособлении; организации производства и технологических процессов.

Проверка соблюдения трудовой дисциплины и использования рабочего времени персоналом. Такая проверка ведется непосредственно на производственных местах путем выборочного наблюдения, хронометража и фотографий рабочего дня. Это позволяет улавливать неявки и опоздания на работу, степень занятости работников, факты их использования на других должностях, не по специальности. Результаты проверки требуются в последующем при ревизии заработной платы.

Проверка исполнения принятых решений. Этот метод применяется в ревизионной практике для изучения и анализа соблюдения исполнительской дисциплины и необходим, когда ревизуемая организация не выполняет предложения по акту предыдущей ревизии.

Все перечисленные методы изучения документов и хозяйственных операций способствуют повышению эффективности и качества ревизии. Однако большую часть вопросов ревизорам приходится решать с учетом взаимосвязи различных хозяйственных и финансовых ситуаций.

### **Вопросы для закрепления знаний**

1. Назовите методы документального контроля
2. Охарактеризуйте методы документального контроля
3. Изложите порядок и способы проверки документов и записей в учетных регистрах
4. Назовите критерии доброкачественности и недоброкачественности документов
5. Назовите виды подлогов
6. Охарактеризуйте материальный подлог
7. Охарактеризуйте интеллектуальный подлог
8. Перечислите внешние признаки злоупотреблений
9. Перечислите методы фактического контроля
10. Охарактеризуйте методы фактического контроля
11. Изложите основные этапы и сущность проведения инвентаризации
12. Назовите основные нарушения, выявляемые в ходе проверки материалов инвентаризации

## **Глава 5. Распорядительные документы, обобщение материалов ревизии и контроль за выполнением принятых решений**

### **5.1. Распорядительные документы на проведение инвентаризации**

В каждой организации должна быть книга контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. Эта книга должна содержать следующие графы:

- 1) наименование инвентаризируемого склада, кладовой, участка, цеха и т.д.;
- 2) фамилия материально ответственного лица;
- 3) дата и номер приказа;
- 4) состав инвентаризационной комиссии;
- 5) расписка в получении приказа;
- 6) наименование инвентаризируемого имущества;
- 7) начало инвентаризации (по приказу и фактическое);
- 8) окончание инвентаризации (по приказу и фактическое);
- 9) дата предварительного результата инвентаризации;
- 10) сумма недостачи по предварительным результатам инвентаризации;
- II) сумма излишков по предварительным результатам инвентаризации;
- 12) дата окончательного результата инвентаризации;
- 13) сумма недостачи по окончательным результатам инвентаризации;
- 14) сумма излишков по окончательным результатам инвентаризации;
- 15) дата утверждения результатов инвентаризации;
- 16) дата погашения недостачи;
- 17) дата передачи дел в следственные органы;
- 18) отметка о выполнении приказа.

Контролирующие органы обязаны периодически проверять итоги инвентаризаций с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц до открытия помещений (склада, кладовой, секции и т.п.), где проводилась инвентаризация. Контрольные проверки проводятся внезапно, как правило, на следующий день после окончания инвентаризации. Для регистрации проверок в организации ведется книга учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций. Книга должна содержать следующие графы:

- 1) фамилия и должность работника, проводившего контрольную проверку;
- 2) наименование инвентаризируемого склада, кладовой, участка, цеха и т.д.;

- 3) фамилия материально ответственного лица;
- 4) дата проведения контрольной проверки;
- 5) количество и сумма ценностей по инвентаризационной ведомости;
- 6) количество и сумма ценностей, проверенных в ходе контрольной проверки;
- 7) количество и сумма недостатков по результатам контрольной проверки;
- 8) количество и сумма излишков по результатам контрольной проверки;
- 9) решение администрации по результатам контрольной проверки;
- 10) расписка лица, проводившего контрольную проверку. При контрольных проверках инвентаризаций в организациях торговли и общественного питания составляется акт контрольной проверки правильности проведения инвентаризации ценностей. В констатирующей части акта отмечается, когда, в каком составе и где проводилась инвентаризация ценностей, итоги которой перепроверяются, даются полное наименование должности, фамилия, имя, отчество лица, осуществлявшего контрольную перепроверку. В итоговой части акта дается таблица со следующими графами:
  - 1) наименование ценностей, подвергавшихся контрольной проверке;
  - 2) количество, цена, сумма ценностей в инвентаризационной описи;
  - 3) количество, цена, сумма ценностей, фактически оказавшихся в наличии при контрольной проверке;
  - 4) недостатки и излишки ценностей по количеству, цене и сумме по итогам контрольной проверки.

## **5.2. Первичные документы, составляемые по итогам инвентаризации отдельных видов имущества**

Первичные документы составляются по итогам инвентаризации:

- основных средств в эксплуатации;
- основных средств в ремонте;
- нематериальных активов;
- финансовых вложений;
- товарно-материальных ценностей:
  - на складе,
  - в кладовой,
  - на ответственном хранении,
  - в пути,
  - отгруженных,
  - в торговле;
- незавершенного производства;
- незавершенного капитального строительства;
- денежных средств.

Основные средства в эксплуатации. По итогам инвентаризации основных средств составляется инвентаризационная опись основных средств по форме № ИНВ-1, в которой должны быть сделаны ссылки на номер и дату распорядительного документа, указаны даты фактического начала и окончания инвентаризации.

Обязательно должно быть две расписки материально ответственных лиц: одна – в начале документа (дается перед началом инвентаризации) о том, что все документы сданы в бухгалтерию и все поступившие ценности оприходованы; вторая – в конце документа о том, что претензий со стороны материально ответственных лиц к инвентаризационной комиссии нет.

Сведения о наличии основных средств заносятся в таблицу со следующими графами:

- 1) наименование основного средства;
- 2) год выпуска, постройки основного средства;
- 3) инвентарный и заводской номер, номер паспорта;
- 4) количество и сумма фактического наличия;
- 5) количество и сумма по данным бухгалтерского учета. Опись должна быть подписана членами инвентаризационной комиссии, материально ответственными лицами и лицом, проверившим цены и подсчеты итогов.

Основные средства в ремонте. Во время инвентаризации часть основных средств может находиться в ремонте (например, в другом цехе). Сведения о таких основных средствах заносятся в аюп инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств по форме № ИНВ-10, в начале которого даются ссылки на дату и номер распорядительного документа, отказываются даты фактического начала и окончания инвентаризации. В конце акта должны быть подписи всех членов инвентаризационной комиссии. Информация об основных средствах, находящихся в ремонте, заносится в таблицу со следующими графами:

- 1) наименование, инвентарный номер ремонтируемого основного средства;
- 2) наименование и код заказчика ремонта, номер заказа;
- 3) стоимость ремонта по смете;
- 4) процент технической готовности;
- 5) сметная стоимость выполненного ремонта;
- 6) фактическая стоимость выполненного ремонта;
- 7) экономия, перерасход стоимости ремонта основного средства, предусмотренного сметой.

Нематериальные активы. При инвентаризации нематериальных активов проверяются наличие соответствующих первичных бухгалтерских и юридических документов, подтверждающих право организации на использование нематериального актива, правильность и своевременность отражения НМА в балансе. Патент на изобретение, свидетельство на полезную модель, патент на промышленный образец, товарный знак, знак обслужи-

вания требуют государственной регистрации, остальные НМА государственной регистрации не требуют.

Утвержденной формы акта инвентаризации нематериальных активов нет. Он составляется в соответствии с общим правилом: приводятся сведения о дате и номере распорядительного документа, даты фактического начала и окончания инвентаризации, подписи всех членов инвентаризационной комиссии.

Итоги инвентаризации НМА должны быть сведены в таблицу, из которой можно сделать вывод о наличии принадлежащих организации НМА по количеству и стоимости, а также правомерности использования норм амортизации по ним.

Финансовые вложения. При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические расходы организации в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также представленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Если ценные бумаги хранятся в организации, то по итогам инвентаризации составляется инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности по форме № ИНВ-16. В начале описи фиксируются номер и дата распорядительного документа, на основании которого проводится инвентаризация, указываются даты фактического начала и окончания инвентаризации. Утвержденная форма акта предусматривает расписку материально ответственного лица о том, что все документы по ценным бумагам сданы в бухгалтерию и ценные бумаги оприходованы.

В конце акта расписываются члены инвентаризационной комиссии, материально ответственное лицо и лицо, проверившее расчеты. В этом же акте материально ответственное лицо может указать причины выявленных излишков или недостатков. Руководитель предприятия обязан сформулировать свое решение по итогам инвентаризации ценных бумаг в акте.

Фактические данные по итогам инвентаризации ценных бумаг и бланков строгой отчетности заносятся в специальную аналитическую таблицу со следующими графами:

- 1) наименование и код ценной бумаги;
- 2) наименование и код по СОЕИ единицы измерения ценных бумаг;
- 3) номер, серия, номинал, количество, сумма расходов на приобретение ценных бумаг;
- 4) излишек или недостача по номеру, серии, количеству, сумме расходов на приобретение ценных бумаг.

Если ценные бумаги организации сданы на хранение в специальные учреждения (банк, депозитарий, специализированное хранилище и др.), то инвентаризация заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации-владельца, с данными выписок специальных учреждений. Форма итогового документа такой инвентаризации не утверждена, однако она должна отвечать общим требованиям акта инвентаризации.

Нормативно не установлена форма итогового документа инвентаризации вложений в уставные капиталы и займы, предоставленные другим организациям, однако он должен отвечать общим требованиям инвентаризационного документа. Вложения в уставные капиталы и займы должны быть подтверждены правильно оформленными первичными документами, сведения о которых должны содержать инвентаризационные акты.

Товарно-материальные ценности на складе. Итоги инвентаризации на складах заносятся в инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-3, которая отличается от инвентаризационной описи основных средств разными итоговыми накопительными таблицами. В накопительной таблице формы № ИНВ-3 содержатся следующие графы:

- 1) наименование и номенклатурный номер товарно-материальных ценностей;
- 2) наименование и код единицы измерения;
- 3) цена;
- 4) количество и сумма товарно-материальных ценностей по итогам фактической проверки;
- 5) количество и сумма товарно-материальных ценностей по данным бухгалтерского учета.

Во время инвентаризации на складе выдача материальных ценностей прекращается. 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.

Товарно-материальные ценности в кладовой. Иногда одно и то же материально ответственное лицо отвечает за небольшую кладовую и за склад с большой номенклатурой ценностей. Все инвентаризационные описи составляются по материально ответственным лицам, а не по местам хранения материальных ценностей. По программе ревизии пересчет ценностей в кладовой может занять у комиссии один день, а на складе – несколько дней. В этой ситуации комиссия может начать инвентаризацию ценностей с кладовой и продолжить ее на основном складе. Форма № ИНВ-3 не позволяет отразить этого.

При инвентаризации кладовой заполняется инвентаризационный ярлык по форме № ИНВ-2, который после этой инвентаризации передается материально ответственному лицу на период всей инвентаризации. Этот 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 по форме № ИНВ-3, в которую переносятся данные из инвентаризационного ярлыка.

В ярлыке содержатся ссылки на номер и дату распорядительного документа, в соответствии с которым проводится инвентаризация, приводятся даты фактического начала и окончания инвентаризации, подписи членов комиссии, материально ответственного лица и лица, проверившего подсчеты и цены инвентаризационного ярлыка.

Ярлык содержит две таблицы. В первой таблице отражается фактическое наличие товарно-материальных ценностей по следующим графам;

- 1) номер места хранения ценности (стеллаж, полка, ячейка);
- 2) наименование и номенклатурный номер ценности;
- 3) наименование и код единицы измерения по СОЕИ;
- 4) количество ценностей (цифрами и прописью).

Во второй таблице отражается движение материальных ценностей в кладовой во время инвентаризации по следующим графам:

- 1) дата и номер документа, по которому приходятся или выдают материальные ценности;
- 2) количество и сумма прихода ценностей;
- 3) количество и сумма расхода ценностей;
- 4) количество и сумма остатка ценностей;
- 5) подпись члена комиссии по каждому номеру ценностей, по которому произошли изменения во время инвентаризации.

Товарно-материальные ценности на ответственном хранении. На складе могут находиться товарно-материальные ценности, не принадлежащие организации, которые заносятся во время инвентаризации в специальную ведомость по форме № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых (сданных) на ответственное хранение». Преамбула этой описи и ее заключительная часть имеют те же

реквизиты, что и основная опись товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-2, в которой также даются ссылки на дату и номер распорядительного документа, даты фактического начала и окончания инвентаризации, приводятся две расписки: во-первых, о том, что все документы сданы в бухгалтерию и поступившие ценности оприходованы, а во-вторых, о том, что претензий к инвентаризационной комиссии нет.

Итоги инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся на ответственном хранении, заносятся в таблицу по следующим графам:

- 1) наименование и код ОКПО поставщика товарно-материальных ценностей;
- 2) наименование и номенклатурный номер товарно-материальных ценностей;
- 3) наименование и код по СОЕЙ единицы измерения товарно-материальных ценностей;
- 4) количество и стоимость товарно-материальных ценностей;
- 5) дата принятия на хранение товарно-материальных ценностей;
- 6) место хранения;
- 7) наименование, дата и номер товарно-транспортного документа, по которому поступили товарно-материальные ценности.

Товарно-материальные ценности в пути. На начало инвентаризации часть сырья, материалов, товаров может находиться в пути от поставщика. Инвентаризация таких ценностей оформляется актом инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути, по форме № ИНВ-6. В преамбуле акта даются ссылки на дату и номер распорядительного документа, указываются даты фактического начала и окончания инвентаризации. Все члены инвентаризационной комиссии ставят свои подписи в конце документа. Акт оформляется в виде таблицы со следующими графами:

- 1) наименование и номенклатурный номер товарно-материальных ценностей;
- 2) наименование и код СОЕЙ единицы измерения товарно-материальных ценностей;
- 3) количество и сумма товарно-материальных ценностей;
- 4) дата отгрузки товарно-материальных ценностей;
- 5) наименование и код ОКПО поставщика товарно-материальных ценностей;
- 6) дата, номер и сумма товарно-транспортного документа, по которому поступят товарно-материальные ценности.

Товарно-материальные ценности отгруженные. При инвентаризации готовой продукции часть продукции может быть отгружена, но оплата по ней еще не поступила. В таком случае проводится инвентаризация документов по товарам отгруженным. Итоги инвентаризации заносятся в акт инвентаризации товаров отгруженных по форме № ИНВ-4, в преамбуле которой даются ссылки на номер и дату

распорядительного документа, указываются даты начала и окончания инвентаризации. В заключительной части акта расписываются все члены инвентаризационной комиссии.

Информация по итогам инвентаризации товаров отгруженных сводится в одну таблицу со следующими графами:

- 1) наименование и код ОКПО покупателя (плательщика);
- 2) наименование и номенклатурный номер отгруженных товарно-материальных ценностей;
- 3) дата отгрузки;
- 4) дата, номер и сумма товарно-транспортного документа. Товарно-материальные ценности в торговле. По итогам инвентаризации товарно-материальных ценностей в оптовой торговле, где имеется количественный и суммовой учет, составляется инвентаризационная опись товаров, материалов, тары и денежных средств в торговле по форме № ИНВ-12.

Если инвентаризация проводится в магазине розничной торговли, то заполняется инвентаризационная опись товаров, материалов, тары и денежных средств в торговле по форме № ИНВ-13.

Незавершенное производство. Методика проверки незавершенного производства определяется технологией этого производства. Перед началом инвентаризации незавершенного производства необходимо сдать на склад все не нужные цеху материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также детали, узлы, агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Инвентаризационная комиссия совместно с технологами определяет количество заделов, места, где сосредотачиваются детали, узлы, агрегаты, являющиеся полуфабрикатами. Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания. Используя технологические коэффициенты переработки, инвентаризационная комиссия делает расчет содержащихся в полуфабрикатах исходных продуктов.

В некоторых отраслях незавершенное производство представляет собой смеси сырья, материалов (например, в химической промышленности). В этом случае технологи рассчитывают количество исходного сырья, материалов, входящих в состав измеренной смеси, с помощью технологических коэффициентов из регламентов организации.

Нормативными документами не предусмотрена итоговая форма акта инвентаризации незавершенного производства. Однако в акте инвентаризации незавершенного производства должны быть сделаны ссылки на номер и дату распорядительного документа, приведены даты фактического начала и окончания инвентаризации. В конце описи должны быть подписи всех членов инвентаризационной комиссии.

Итоги инвентаризации незавершенного производства должны быть сведены в таблицу, которая дает возможность членам инвентаризационной комиссии установить, сколько исходных продуктов по количеству и стои-

мости находится в состоянии обработки и передела, какую стоимость составляет незавершенное производство на момент инвентаризации.

Акт составляется на каждое обособленное структурное подразделение организации. В итоговой таблице акта должны быть указаны точные наименования заделов, стадий переработки, оценка степени готовности по количеству или объему.

Сырье и материалы, не прошедшие обработку, но находящиеся на рабочих местах, в акт инвентаризации незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельной описи. Забракованные детали в опись незавершенного производства тоже не включаются, по ним составляются отдельные описи.

Незавершенное капитальное строительство. Форма итогового акта инвентаризации незавершенного строительства не предусмотрена нормативными документами. Требования к итоговой форме общие: обязательные ссылки на номер и дату распорядительного документа, указание фактических сроков начала и окончания инвентаризации. Акт должен быть подписан всеми членами инвентаризационной комиссии. Специальные требования к итоговому инвентаризационному документу по незавершенному капитальному строительству включают: наименование объекта, объем выполненных работ по объекту, объем выполнения по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию, сравнение сметной и фактической стоимости работ. Инвентаризационная комиссия должна обратить внимание, не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое им, оценить готовность законсервированных и временно прекращенных объектов капитального строительства. Акт инвентаризации незавершенного капитального строительства должен содержать сведения о перерасходе или экономии стоимости работ по сравнению со сметой.

Денежные средства. Инвентаризация наличных денежных средств в кассе организации заносится в акт инвентаризации наличных денежных средств по форме № ИНВ-15, в начале которого даются ссылки на номер и дату распорядительного документа, указывается дата фактического проведения инвентаризации кассы, приводятся подписи всех членов инвентаризационной комиссии и материально ответственного лица, а также содержатся две расписки материально ответственного лица: во-первых, о том, что все документы сданы в бухгалтерию и все наличные денежные средства оприходованы, и, во-вторых, о том, что все денежные средства, перечисленные в акте, находятся на его ответственном хранении.

В акте предусмотрено место для объяснения материально ответственным лицом причин выявленных излишков или недостач. Руководитель организации обязан в акте отразить решение, принятое по итогам инвентаризации наличных денежных средств.

### **5.3. Первичные документы, составляемые по итогам инвентаризации**

## расчетов

Первичные документы составляются по итогам инвентаризации:

- расходов будущих периодов;
- расчетов:
  - с банками, бюджетом,
  - с подотчетными лицами,
  - с покупателями, поставщиками.

Расходы будущих периодов. Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете расходов будущих периодов. В соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой комиссия определяет, какие суммы расходов будущих периодов должны быть отнесены на издержки производства и обращения, а какие – на соответствующие источники организации.

Итоги инвентаризации расходов будущих периодов заносятся в акт инвентаризации расходов будущих периодов по форме № ИНВ-11, в начале которого даются ссылки на дату и номер распорядительного документа, даты фактического начала и окончания инвентаризации. Акт заверяется подписями всех членов инвентаризационной комиссии. Содержательная часть акта инвентаризации расходов будущих периодов сведена в таблицу, которая имеет следующие графы:

- 1) наименование и код вида расходов будущих периодов;
- 2) первоначальная сумма, дата возникновения и срок погашения расходов будущих периодов;
- 3) расчетная сумма к списанию расходов будущих периодов;
- 4) списано расходов будущих периодов на начало инвентаризации и остаток расходов;
- 5) расчетный остаток расходов, подлежащий списанию в будущем периоде;
- 6) сумма, которая подлежит списанию, или излишне списанные суммы, которые необходимо восстановить.

Расчеты с банками, бюджетом. Инвентаризационные документы по расчетам с банками и бюджетом Минфином России не утверждены. При их составлении надо руководствоваться общими требованиями: в акте инвентаризации расчетов с банками и бюджетом должны быть сделаны ссылки на дату и номер распорядительного документа, указаны даты фактического начала и окончания инвентаризации. Акты должны быть подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии.

Проверяя расчеты с банками и бюджетом, инвентаризационная комиссия выверяет обоснованность сумм, числящихся по этим организациям на счетах бухгалтерского учета на момент инвентаризации. Акт инвентаризации расчетов с банками и бюджетом должен содержать сверку фактических данных с данными бухгалтерского учета, ссылки на первичные документы и разработочные таблицы.

Расчеты с подотчетными лицами. При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования. Итоговый инвентаризационный документ по подотчетным суммам не предусмотрен Минфином России. Он разрабатывается инвентаризационной комиссией самостоятельно и должен отвечать общим требованиям к акту инвентаризации: иметь дату и номер распорядительного документа, даты фактического начала и окончания инвентаризации, подписи всех членов инвентаризационной комиссии.

Итоговая таблица акта должна содержать сведения по каждому подотчетному лицу, даты выдачи и погашения аванса, оценку его целевого использования. В акте должны содержаться сведения о фактических и бухгалтерских данных по подотчетным суммам.

Расчеты с покупателями, поставщиками. Инвентаризация расчетов с покупателями и поставщиками должна подтвердить обоснованность сумм дебиторской и кредиторской задолженности, числящейся по счетам бухгалтерского учета. Кроме этого, инвентаризация должна выявить обоснованность сроков исковой давности по кредиторской и дебиторской задолженности.

Итоги инвентаризации расчетов с покупателями и поставщиками заносятся в акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по форме № ИНВ-17, в начале которого даются ссылки на дату и номер распорядительного документа, даты фактического начала и окончания инвентаризации. Все члены инвентаризационной комиссии заверяют данные акта своими подписями.

Итоги инвентаризации заносятся в две таблицы. В первой таблице фиксируются сведения по дебиторской задолженности, во второй – по кредиторской. Графы таблиц идентичны, в первом случае речь идет о дебиторах, во втором – о кредиторах:

1) наименование и номер счета бухгалтерского учета, где числится дебиторская (кредиторская) задолженность;

2) сумма задолженности по данным бухгалтерского учета;

3) сумма задолженности, подтвержденная документами дебитора (кредитора);

4) сумма задолженности, не подтвержденная документами дебитора (кредитора);

5) сумма задолженности с истекшим сроком исковой давности. К данной форме акта Минфин России предусмотрел приложение под названием «Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами». Справка представляет собой аналитическую таблицу, которая содержит следующие графы:

1) наименование и адрес дебитора, кредитора;

2) за что числится задолженность;

3) дата начала задолженности;

4) сумма дебиторской, кредиторской задолженности;

5) наименование, дата и номер документа, подтверждающего задолженность;

6) лицо, виновное в пропуске срока исковой давности (или по чьей вине возникла задолженность).

#### **5.4. Сличительные ведомости, составляемые по итогам работы инвентаризационных комиссий**

Сличительные ведомости – один из важнейших заключительных документов инвентаризации. В них отражаются итоговые результаты, которые представляют собой расхождение между показателями бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей и актов. Для составления сличительных ведомостей остатки в учетных данных должны быть выведены по всем представленным приходным (расходным) документам на дату инвентаризации. Лица, проводившие фактическую инвентаризацию, должны подтвердить оценку окончательных фактических остатков своими подписями. Если при этом в инвентаризационных первичных документах, описях и актах будут обнаружены ошибки в ценах, таксировке и подсчетах, то они должны быть исправлены, оговорены и удостоверены подписями всех членов комиссии и материально ответственных лиц. На последней странице описи и акта делается специальная отметка о проверке цен, таксировке и подсчете итогов.

Сличительные ведомости составляют работники бухгалтерии организации. В сличительных ведомостях стоимость излишков и недостач товарно-материальных ценностей дается в оценке, по которой они числятся в учетных регистрах.

Основные средства. Фактические данные инвентаризационной описи основных средств по форме № ИНВ-1 заносятся в сличительную ведомость по форме № ИНВ-18. В начале сличительной ведомости содержатся те же реквизиты, что и в первичном инвентаризационном документе: ссылки на дату и номер распорядительного документа, даты фактического начала и окончания инвентаризации. Ведомость подписывают бухгалтер и материально ответственное лицо. Она содержит таблицу со следующими графами:

- 1) наименование основного средства;
- 2) год выпуска основного средства;
- 3) инвентарный, заводской и паспортный номер основного средства;
- 4) излишек или недостача по количеству и сумме.

Товарно-материальные ценности. Фактические данные из инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-3, акта инвентаризации товаров отгруженных по форме № ИНВ-4, акта инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути, по форме

№ ИНВ-6 заносятся в сличительную ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-19.

В начале сличительной ведомости содержатся те же реквизиты, что и в первичном инвентаризационном документе: ссылки на дату и номер распорядительного документа, даты фактического начала и окончания инвентаризации. Сличительную ведомость подписывают бухгалтер и материально ответственное лицо. Она содержит таблицу со следующими графами:

- 1) наименование, номенклатурный номер товарно-материальных ценностей;
- 2) наименование и код единицы измерения по ОКЕИ (Общероссийский классификатор единиц измерения);
- 3) излишек, недостача по количеству и сумме по первичным инвентаризационным документам;
- 4) излишек, недостача по количеству и сумме, отрегулированная за счет уточнения записей в бухгалтерском учете;
- 5) излишки по количеству и сумме, зачтенные в покрытие недостач как результат пересортицы;
- 6) недостачи по количеству и сумме, покрытые излишками как результат пересортицы;
- 7) приход окончательных излишков по количеству и сумме;
- 8) окончательные недостачи по количеству и сумме.

Торговля. Фактические сведения из инвентаризационной описи товаров, материалов, тары, денежных средств в торговле по форме № ИНВ-12 заносятся в сличительную ведомость товаров, материалов и тары в торговых организациях, осуществляющих количественно-стоимостный учет ценностей, по форме № ИНВ-20.

Фактические сведения из инвентаризационной описи товаров, материалов, тары, денежных средств в торговле по форме № ИНВ-13 заносятся в сличительную ведомость товаров, материалов и тары в организациях розничной торговли, осуществляющих стоимостный учет ценностей, по форме № ИНВ-21.

Недостачи. По итогам инвентаризации в организации составляется ведомость результатов, выявленных при инвентаризациях.

В ведомости фиксируется общая сумма недостач и излишков, а также сумма недостач, связанных соответственно с порчей имущества, зачтенных пересортицей, в пределах норм естественной убыли, отнесенных на виновных лиц, списанных на финансовые результаты организации.

## **5.5. Построение и содержание основного акта документальной ревизии и требования, предъявляемые к нему**

Для оформления результатов ревизии ревизор должен систематизировать накопленные материалы и факты в рабочих документах (журналах,

таблицах, справках). По каждому проверенному участку деятельности результаты записываются в рабочие документы, в которых в сжатой форме отражают их.

Качество ревизии зависит не только от правильности организации и осуществления ревизионного процесса, но и от оформления обобщающих документов. На основании их разрабатываются и принимаются меры по ликвидации недостатков и нарушений, решается вопрос об ответственности нарушителей, а в случае выявления недостатков, хищений и других злоупотреблений оформляются материалы для передачи следственным органам.

Рабочие документы должны оформляться четко, ясно, так как при поверхностном, нечетком и неконкретном изложении и плохом оформлении материалов невозможно определить сущность выявленных недостатков и нарушений.

По результатам проверки необходимо составлять обобщающие, аналитические документы с учетом того, чтобы получить общее представление о положении дел в организации, где была проведена ревизия, наметить пути для устранения имеющихся недостатков.

В рабочие документы ревизора необходимо включать факты, которые выяснены полностью.

К рабочим документам ревизора предъявляются определенные требования, которые сводятся к следующему:

- они должны быть четкими, ясными, аккуратно оформленными;
- каждый документ должен быть полным с учетом того, чтобы можно было отраженные в нем результаты проверки рассматривать отдельно от других документов;
- в каждом документе (при необходимости) должна быть ссылка на первичные документы или другой рабочий документ;
- в каждом документе должны отражаться данные, необходимые для подтверждения идентичности статей баланса и статей отчета о финансовых результатах и выводов ревизора;
- каждый документ должен быть пронумерован, иметь название, содержание его должно соответствовать наименованию;
- в каждом документе должна быть указана дата выполнения работы и подпись ревизоров, выполнявших соответствующую работу.

Акты ревизии подразделяют на: основные акты, частные промежуточные акты, разовые акты.

Основной акт отражает результаты ревизии хозяйственно-финансовой деятельности проверяемой организации. Основной акт составляют по завершении ревизии, после того, как все установленные его факты найдут отражение в других видах актов.

Частные промежуточные акты составляются в тех случаях, когда выявленные недостатки и нарушения требуют срочного принятия мер по их устранению или наказанию виновных лиц.

Промежуточные акты подписывают руководители и члены ревизионной бригады, а также виновное должностное лицо. К акту прилагаются объяснительная записка или возражения.

Разовые акты составляют при проверке отдельных операций: проверка цен, контрольная покупка товаров, проверка полновесности блюд, инвентаризация денежных средств и других товарно-материальных ценностей, расчетов с поставщиками и покупателями и т.п.

Выявленные факты нарушений целесообразно отражать в «Ведомости установленных ревизией нарушений». В ведомости все факты нарушений указываются со ссылкой на учетный регистр и документ с указанием нарушенного законоположения и лица, виновного в этом нарушении. Итоги ведомости нарушений включают в обобщающий акт, а ведомость прилагают к акту.

На основании промежуточного акта, разового акта, накопительной ведомости установленных комиссией фактов нарушений, рабочих документов (таблиц, справок), расчетов, составленных членами комиссии, составляется обобщающий акт ревизии.

В нем отражаются следующие данные:

- общая характеристика потребительского общества, союза, его структура и данные о финансово-хозяйственной деятельности;

- выявленные ревизией факты невыполненных предложений, принятых по материалам предыдущих ревизий и проверок. Такие сведения оформляются справкой.

- выявленные факты нарушений законов, решений федерального и республиканских правительств, постановлений Совета, Правления Центросоюза РФ, областных, краевых, республиканских Союзов;

- оценка системы бухгалтерского учета и состояния внутреннего контроля;

- бесхозяйственность, недостатки и хищения денежных средств и товарно-материальных ценностей;

- выявленные факты необоснованного планирования, невыполнения договорных обязательств, недостатков в расходовании денежных средств их кассы и счетов в банке;

- размеры причиненного ущерба, виновные в этом ущербе;

- выявленные факты необоснованного завышения издержек обращения, производства;

- вскрытые при ревизии дополнительные возможности и резервы роста производства, снижение издержек обращения и повышения производительности труда, увеличения прибыли (дохода), сокращения расходов на содержание аппарата управления, ликвидации потерь и непроизводительных расходов, улучшения взаимоотношений с финансовыми органами.

Акт ревизии составлять по следующей структуре:

I. Вводная часть. Указываются объект и объем ревизии, время ее проведения, проверяемый период, состав комиссии, руководители ревизи-

зуемой организации. Указывается, какие участки хозяйственной деятельности были подвергнуты сплошной ревизии, и какие - выборочной.

Подробно описывается когда и где зарегистрирована организация (предприятие), её учредители, акты государственной регистрации на недвижимое имущество и землю, должно быть отражено кто является собственником имущества и земли.

II. Проверка экономического состояния. Приводятся общие данные о финансовом состоянии потребительского общества, союза и их подразделений, выполнении договорных обязательств, состоянии товарных запасов, взаимоотношениях с поставщиками, развитии складской сети, применения прогрессивных форм организации труда.

III. Оценка постановки и достоверности бухгалтерского учета и отчетности, состояния и надежности внутреннего контроля. Приводятся общие данные о состоянии учета, эффективности применяемой системы бухгалтерского учета и достоверности отчетности.

Эффективной считается система бухгалтерского учета в тех случаях, если в ходе отражения хозяйственных операций соблюдаются следующие требования:

- операции в учете правильно отражают во времени их осуществления;

- операции в учете отражены в правильной оценке;

- операции правильно, в соответствии с методологией, предусмотренной Инструкцией по применению плана счетов, и в соответствии с принятой учетной политикой, отражены на счетах бухгалтерского учета;

- учет поставлен так, что ограничивает возможность появления умышленных нарушений и других злоупотреблений.

Система внутривозвратного контроля может считаться надежной, если систематически осуществляются следующие процедуры:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей (пересчет);

- проверка правильности составления и наличия первичных документов и наличия разрешительных записей руководителей организации;

- проведение сверок расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, с разными дебиторами и кредиторами;

- проведение плановых и внезапных инвентаризаций денежной наличности в кассе, бланков строгой отчетности, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей с целью установления соответствия данным бухгалтерского учета фактическому их наличию;

- предотвращение или ограничение доступа несанкционированных лиц к активам предприятия, к системе ведения документации и записей на счетах бухгалтерского учета;

- анализ хозяйственных показателей в сравнении со сметой, прошлым годом и выявление причин существенных отклонений.

IV. Использование и сохранность основных фондов. В этом разделе указывают, проводилась или нет инвентаризация основных средств в структурных подразделениях потребительского общества. Показывается состояние и использование активной и пассивной части основных средств. Приводятся общие (фондоотдача) и частные показатели.

V. Использование и сохранность товарно-материальных ценностей. Отмечаются недостатки и нарушения в производстве, торговле, оцениваются потери, указываются случаи несоблюдения режима приемки, хранения и реализации товаров, продукции, нарушения и применения норм естественной убыли и понижения качества товаров, продукции при соблюдении условий хранения. Рассматриваются результаты инвентаризации, порядок их отражения в учете. Отмечают случаи несвоевременного, не правильного и неполного оприходования товаров.

VI. Заключение. В этом разделе указывается выполнение предложений по предыдущему акту ревизии. При этом перечисляются все устраненные недостатки, отмечаются нарушения, которые не были исправлены, оценивается работа с правоохранительными органами по ранее переданным делам. Определяется сумма возмещения ранее выявленного ущерба.

#### **Вопросы для закрепления знаний**

1. Изложите порядок обобщения и оформления материалов ревизии.
2. Раскройте структуру Акта комплексной ревизии.
3. Изложите содержание вступительной (общей) части Акта комплексной ревизии.
4. Изложите содержание результативной (исследовательской) части Акта комплексной ревизии.
5. Изложите требования, предъявляемые к Акту ревизии финансово-хозяйственной деятельности.
6. Изложите порядок изъятия подлинных документов, прилагаемых к акту ревизии.
7. В каких случаях составляются промежуточные акты, их содержание.
8. В каких случаях к Акту ревизии прилагаются подлинные документы?
9. Перечислите особенности организации и проведения ревизий и проверок по требованию судебно-следственных органов.
10. Изложите порядок действий при наличии возражений по Акту ревизии подписывающих его должностных лиц ревизуемой организации.
11. Как осуществляется реализация материалов ревизии?

## Глава 6. Особенности ревизии в торговле

Основной целью ревизии наличия и сохранности товаров на оптовых и розничных предприятиях является обстоятельное изучение условий сохранности и хранения товарных ценностей, выявление фактов искажения отчетных данных и хищений, а также разработка мероприятий по предотвращению хищений и порчи имущества организации.

Для достижения поставленной цели ревизор должен:

- а) определить фактическое наличие имущества организации;
- б) определить уровень контроля за сохранностью материальных ценностей;
- в) выявить товарно-материальные ценности полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество;
- г) выявить сверхнормативные и неиспользуемые материальные ценности с целью последующей реализацией;
- д) проверить соблюдение правил и условий хранения материальных ценностей, а также правил содержания и эксплуатации;
- е) проверить реальность стоимости и оценки имущества организации

Для достижения поставленных задач ревизор должен провести инвентаризацию, но, если проверяемая организация осуществляет постоянные и своевременные инвентаризации и ревизор пришел к выводу, что инвентаризация нецелесообразна, может применить метод выборочной инвентаризации контрольного, сличения.

Приступая к проверке фактического наличия и сохранности ревизор должен установить перечень имущества, которое будет подвергнуто инвентаризации. Кроме этого, ревизор должен убедиться, что с материально-ответственными лицами заключен договор о полной материальной ответственности

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии следует получить последние на момент инвентаризации отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на ..." (дата)", что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию, отражены в бухгалтерских регистрах или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их материальную ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение материальных ценностей или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Количество материалов и товаров, хранящихся в неповрежденной упаковке поставщика, может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей.

Осуществляя инвентаризацию, ревизор должен следить за тем, чтобы на данной странице описи были указаны числа порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

В случае допущения ошибок исправление производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

Ревизор должен проследить, чтобы в описях не оставались незаполненные строки, а на последних страницах незаполненные строки должны прочеркиваться.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчете итогов за подписями членов инвентаризационной комиссии.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

При проведении инвентаризации товарных запасов ревизор должен следить за тем, чтобы записи в описи группировались по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация товарных запасов, как правило, проводится в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении товарных запасов в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица, ревизор должен организовать инвентаризацию последовательно по местам хранения.

После проверки ценностей вход в помещение, где проводилась инвентаризация, не допускается и помещение опечатывается.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц должна проверить фактическое наличие товарных запасов путем обязательного их пересчета, перевзвешивания или перемеривания. При этом ревизор должен следить за недопущением вне-

сения в описи данных об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Инвентаризация товаров, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные правильно оформленными документами: по находящимся в пути - расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным - копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), по просроченным оплатой документам - с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций - сохранными расписками.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Комиссия должна составить отдельно описи на товары, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций, по каждой отдельной отправке произвести следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товары, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товаров, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

По товарам, которые хранятся на складах других организаций, должны составляться описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

Окончательные результаты инвентаризации ревизор отражает в акте проверки, где он должен указать следующую информацию:

- подробные сведения о причинах и виновниках недостач, потерь и излишков;
- меры наказания принятые по отношению к виновным лицам;
- предложения по регулированию расхождений фактического наличия имущества против данных бухгалтерского учета.

Расхождения, выявленные в ходе инвентаризации регулируется п.3.ст.12 Федеральным законом « О бухгалтерском учете» (№ 129-ФЗ).

При отнесении потерь от порчи или хищения имущества на счет виновных лиц ревизор должен ориентироваться на максимальные либо

среднерыночные цены, причем даже в тех случаях, когда организация ведет учет не по покупным, а по продажным ценам.

Осуществляя инвентаризацию, ревизор должен обращать внимание на:

а) как оборудованы складские помещения;  
б) наличие техники безопасности, оборудование противопожарной сохранной сигнализацией и др.

в) выполняются ли требования СЭС по хранению товарных запасов (товарное соседство, соблюдение температурного режима и др.)

В случае обнаружения нарушений все выявленные факты должны отражаться в акте проверки организации.

Осуществляя проверку сохранности имущества, ревизор должен убедиться:

а) в правильности составления отчетов материально-ответственных лиц;

б) в реальности начальных остатков, аккуратности и правильности составления отчетов и приложенных к нему документов;

в) своевременности оприходования товаров или списания их с учета, так как своевременное отражение движения товаров искажает величину товарного остатка и позволяет некоторое время скрывать недостатки и излишки.

Проведение ревизии товарных операций следует осуществлять по: поступлению товаров; реализации товаров; переоценке товаров;

Каждый этап проверки должен включать следующие основные процедуры ревизии:

а) проверку первичной документации на предмет правильности оформления и законности;

б) установление своевременности и правильности отражения торговых операций в регистрах бухгалтерского учета;

в) соответствия данных синтетического учета отраженных в главной книге данным аналитического учета, выявленных в книгах К-2, К-3;

г) проверку системы внутреннего контроля за товарными операциями организации;

д) проверку правильности налогообложения торговых операций

В процессе ревизии следует:

а) проверить первичные документы на предмет правильности их оформления, имеются ли подписи лиц, ответственных за их оформление. Все обнаруженные нарушения должны отражаться в рабочем документе ревизора;

б) тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета, для чего сопоставить показатели регистров бухгалтерского учета, касающиеся торговые операции (синтетический учет), с остатками и оборотами по счетам главной книги за проверяемый период. В случае невозможности сопоставления показателей с главной

книгой, ревизор использует соответствующие регистры аналитического учета;

в) проверка правильности ведения аналитического учета, при этом следует обращать внимание на случаи отсутствия аналитического учета или на случаи когда данные аналитического учета товарных запасов не соответствуют оборотам и остаткам по счетам синтетического учета, что позволит не допустить неточностей в синтетическом учете по оборотам и остаткам, а также подтверждения достоверности статьи «Товары». Если ревизор обнаружит, что остатки по счетам товарных запасов по показателям аналитического учета не соответствуют показателям складского учета товара, то в этом случае он может сделать вывод о занижении оборотов по дебету счета 41 «Товары» (кредиту счета 42 «Торговая наценка»), и, как следствие, к занижению налога на имущество в строке баланса «Товары».

г) применяется ли счет 42 «Торговая наценка», при этом следует знать, что не применение счета 42 может привести к недостоверности информации по счету 41 «Товары»;

д) производится ли сторнировочная запись на сумму торговой наценки, относящейся к реализованным товарам по кредиту счета 42 «Торговая наценка» и дебету счета 90 «Продажи», так как данные обстоятельства могут привести к недостоверности исчисления налогооблагаемой прибыли, НДС;

е) если организация использует учет товаров по продажным ценам, то необходимо проверить правильность отражения в учете (Дт 41 «Товары» Кт 42 «торговая наценка»).

При осуществлении оптовых операции по импортным товарам на условиях системы Инкотермс 90, ревизор должен хорошо разбираться в международных терминах данной группы, так как эти термины определяют базисные условия в договорах, а также распределяют обязанности сторон международного договора купли-продажи по перевозке товара от продавца к покупателю и его таможенной очистке, а также распределяются расходы и отмечаются возможные риски между сторонами.

При изменении первоначальной стоимости товара ревизор должен проверить:

а) правильность внесения изменения стоимости в учет, а также различия показателей в зависимости от того, когда была осуществлена поставка товара - в текущем году или в предыдущих.

в) проверить наличие расчетов по договорам купли-продажи через ККМ.

При обнаружении фактов возврата от покупателей, необходимо обратить внимание на следующие факты:

а) причина возврата товара;

б) были ли произведены сторнированные записи на соответствующие счета;

в) произведен ли пересчет налога на добавленную стоимость;

г) был ли произведен порядок возмещения сумм платежа из бюджета;

д) каков порядок возвращения денег покупателю или была произведена замена товара;

Кроме того, ревизор должен ознакомиться с учетом товаров, находящихся в пути, что позволит определить обеспечена ли сохранность грузов, а в случае выявления фактов пропажи товаров, узнать какие применялись меры

Наиболее общими процедурами ревизии для всех типов розничных предприятий являются следующий перечень:

а) одновременная инвентаризация товарно-материальных ценностей и кассы контрольно-кассовой машины торгового предприятия;

б) проверка правильности оформления первичных документов по приемке и отпуску товарно-материальных ценностей, своевременности сдачи и правильность оформления товарно-кассовых отчетов материально-ответственными лицами;

в) проверка правильности оформления и отражения в учете потерь от недостач, порчи, естественной убыли и переоценки товарно-материальных ценностей;

г) проверка тождественности данных товарно-кассовых отчетов с регистрами синтетического и аналитического учета;

д) проверка правильности организации реализации товаров в розничном торговом предприятии, оформления ценников и использования ККМ.

До начала проведения инвентаризации:

а) материально-ответственным лицом должно составить в 2-х экземплярах отчет по приходу и отпуску товарно-материальных ценностей на дату проведения инвентаризации, первый экземпляр которого должен быть сдан в бухгалтерию предприятия, а второй экземпляр - передан ревизору. Отчет подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии в правом верхнем углу документа;

б) проверяющий должен получить расписку от материально-ответственного лица о том, что все документы, относящиеся к приходу или расходу товарно-материальных ценностей сданы в бухгалтерию, и что никаких не оприходованных или не списанных в расход товарно-материальных ценностей у него нет. После этого комиссия приступает к проверке наличия товарно-материальных ценностей путем взвешивания, пересчета или перемеривания. Ревизор должен лично проверить пригодность проверяемого при этом весоизмерительного оборудования, имеется ли документ, подтверждающий - его госпроверку, клеймение и мерного инвентаря.

в) не допускается вносить в описи данные об остатках товаров со слов материально-ответственного лица или по данным учета без проверки их фактического наличия. Товары, поступающие на розничное торговое

предприятие во время проведения инвентаризации принимаются материально-ответственным лицом в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или отчету после инвентаризации. Эти товары заносятся в отдельную опись под наименованием «товарно-материальные ценности поступившие во время инвентаризации». В этой описи указывается дата поступления, наименование поставщика, дата и номер документа, наименование товара, количество, цена, сумма стоимости товара. Одновременно на приходном документе за подписью председателя комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату. Товарно-материальные ценности числящиеся за розничным торговым предприятием и хранящиеся на складах других организаций заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих товаров на ответственное хранение. В описях на эти товары указывается их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия товаров на хранение, место хранения, номера и даты документов. На товары, переданные в переработку другой организации, в описи указывается наименование перерабатывающей организации, наименование товаров, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи товара в переработку, номера и даты документов.

Оформленную опись ревизор передает в бухгалтерию для составления сличительной ведомости. Если в магазине применяется натурально-стоимостная схема учета товаров (при использовании штриховых кодов, мягких чеков и т.д.). Сличительные ведомости составляются только по товарно-материальным ведомостям, по которым выявлены отклонения от учетных данных. Их подписывает главный бухгалтер и материально ответственное лицо. Если в магазине применяется стоимостная схема учета товаров, то стоимость реализованных товаров по покупным ценам рассчитывается по формуле:

$$P = O_n + П - O_k,$$

где P - выручка, O<sub>п</sub> - остаток товаров на начало периода, П - поступление товаров за отчетный период, O<sub>к</sub> - остаток товаров на конец периода.

Поступление товаров, определяется как сумма оборотов по дебету счета 41 "Товары". Остаток товаров в стоимостном выражении рассчитывается путем умножения остатков товаров, выявленных при инвентаризации на цену каждого наименования товаров исходя из способа оценки товаров, предусмотренного учетной политикой организации.

Ревизор составляет справку о проведенных инвентаризациях товарно-материальных ценностей в пределах документальной ревизии.

В соответствии ст. 317 ПС РФ, магазины могут указывать цены на товары в иностранной валюте или в условных денежных единицах. Пересчет стоимости товаров в рубли производится контрольно-кассовой машиной в комплекте с компьютером.

Для определения покупной стоимости реализованных товаров при их продаже выписываются мягкие чеки в двух экземплярах с указанием покупной и продажной цены в валюте.

На основании оплаченных мягких чеков составляется их реестр с подсчетом итогов в валюте (по покупным и продажным ценам) и рублях. Реестр со вторыми экземплярами чеков прилагается к товарному отчету.

Если установлены недостача или излишки, материально-ответственное лицо должно представить письменное объяснение по этому поводу. Недостачи товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц, а излишки подлежат оприходованию.

Ревизор должен проверить правильность составления сличительной ведомости бухгалтерией розничного торгового предприятия и соответствие записей, внесенных в нее работниками бухгалтерии, т.е. бухгалтерским данным.

Предложения ревизора о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений между фактическим наличием товара и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает также руководитель торгового предприятия.

При инвентаризации тары в розничном торговом предприятии ее заносят в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в негодность инвентаризационная комиссия составляет акт на списание, с указанием причин непригодности.

Инвентаризация денежной наличности розничного торгового предприятия производится в момент начала ревизии в присутствии кассира и главного бухгалтера предприятия. При наличии в ревизуемом предприятии, нескольких ККМ ревизор должен их опечатать, чтобы предотвратить возможность покрытия недостачи денег в одних кассах за счет наличный денег из других касс. Одновременно кассир предприятия должен составить кассовый отчет, вывести остаток денежных средств в кассовой книге и дать расписку о том, что к началу ревизии кассы все приходные и расходные документы включены в отчет и к моменту ревизии денежной выручки вся наличность находится в кассе ККМ. Отчет визирует главный бухгалтер предприятия.

После проверки наличия денежных средств в кассе ревизор оформляет акт ревизии денежной выручки в розничном торговом предприятии, который подписывает сам ревизор, кассир и главных бухгалтер предприятия.

Величину денежной выручки по данным учета ревизор проверяет по книге кассира-операциониста, в которой записи делаются на момент инвентаризации по показаниям контрольных и суммирующих счетчиков контрольно-кассовых машин.

Фактическое наличие денег в операционной кассе сопоставляется с суммой выручки по кассовым чекам, находящихся в отделах и секциях розничного торгового предприятия. Определяется полнота сдачи и сохранность выручки за реализованные товары. Одновременно ревизор проверяет соответствие нумерации ККМ документам, свидетельствующих о регистрации данной контрольно-кассовой машины в налоговых органах; осуществление руководством предприятия текущего контроля за использованием ККМ.

Ревизор должен проверить осуществлялась ли проверка показаний счетчиком ККМ перед началом и окончанием работы.

Ревизор проверяет пронумерована ли, прошнурована и скреплена ли подписями руководителя, главного бухгалтера и печатью предприятия книга кассира-операциониста, имеет ли она отметку налогового органа о регистрации.

На розничных торговых предприятиях, эксплуатирующих одновременно несколько контрольно-кассовых машин, на каждую из них должна быть заведена отдельная книга кассира-операциониста. Показатели счетчиков не действующих ККМ, находящихся в запасе или ремонте должны быть заактированы и заверены подписями бригадира-механика и представителя администрации торгового предприятия.

Полноту оприходования выручки ревизор устанавливает сопоставлением общей денежной выручки значащейся во всех книгах кассира-операциониста с документами на сдачу денег в банк, кассу организации, почту, инкассатору.

Полноту и своевременность сдачи денежной выручки в центральную кассу предприятия проверяют путем взаимного контроля документов на поступление денег в кассу и выдачу их.

Вся торговая выручка в течении отчетного месяца, до зачисления ее на расчетный или другие счета, должна учитываться на счете 90 «Продажи».

По результатам проверки операционных ККМ составляется акт в 3-х экземплярах, который также подписывается ревизором, бухгалтером и кассиром-операционистом.

Ревизор осуществляет проверку правильности оформления и учета поступления товаров на предприятия розничной торговли. Товары в розничную торговую сеть поступают от производственных предприятий, оптовых организаций, посреднических фирм, фермерских хозяйств и от лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью.

Ревизор должен знать, что в зависимости от каналов поступления товаров, они оформляются различными документами:

а) от поставщиков в розничном торговом предприятии должно оформляться товаросопроводительными документами: накладной, счетом или счетом-фактурой;

б) при доставке товара автомобильным транспортом - товарно-транспортной накладной; .

в) при поставке по железной дороге - железнодорожную накладную;

г) при доставке в контейнере выписывается накладная на перевозку груза в универсальном контейнере.

д) приемка товара от юридических лиц оформляется документально за подписью материально-ответственного лица и печатью (или штампом) на счете-фактуре установленной формы. В счете-фактуре поставщиком должны быть заполнены все реквизиты, предусмотренные этой формой, проставлены наименование товара, его количество, цена и сумма, размер НДС, печать и подпись лица отпустившего товар;

е) счет-фактура является для розничного торгового предприятия приходным товарным документом и служит также основанием для оплаты поступившего товара и возмещения бюджетом НДС по приобретенным товарам;

ж) внутреннее перемещение товара между магазинами потребительского общества производится по накладной, подписанной руководителем;

з) товары, поступившие в предприятие розничной торговли от физических и юридических лиц без расхождения по количеству и качеству приходовать в день поступления. На неоприходованные в день поступления товары у материально-ответственного лица должны быть документы, подтверждающие его принятие на ответственное хранение;

и) товары приобретаемые у индивидуальных сдатчиков оформляются приходной накладной, где указываются следующие данные : наименование розничного торгового предприятия закупающего товар, номер и дата составления документа, паспортные данные сдатчика, наименование товара, справка из СЭС на продовольственные товары и живсырье цена и общая стоимость, необходимо выяснить заводится ли специальный реестр на каждого индивидуального сдатчика, в котором накапливают сведения об объемах сданных на реализацию товаров и данные о фактически полученных доходах;

к) на расхождение по количеству, качеству или договорной цене составляют акт о несоответствии фактически поступившего товара сведениям, указанным в документах поставщика или условиям договора поставки, и прикладывают копии телеграммы о вызове представителя поставщика. В противном случае данная партия товара должна быть заактирована как излишки. Ревизор обязан тщательно проверить нет ли случаев, когда товары приходуются по данным документов поставщиков, а фактически не пересчитываются, не перевзвешиваются.

В магазинах помимо проверки правильности оформления движения товаров проверяют хранение их в складских помещениях:

а) имеются ли на каждый товар складской ярлык, номенклатурный номер, регистрируемый в специальной книге или карточках складского учета;

б) выделены ли для хранения уцененных товаров специальные помещения (места), имеются ли на товарах ярлыки, подписанные членами инвентаризационной комиссии и заверенные печатью организации.

Во время проверки товарно-денежных отчетов розничного торгового предприятия ревизор обязан проверить:

а) подлинность документов и правильность записей в товарно-кассовом отчете, сделанных на основании приложенных первичных документов;

б) наличие в документах всех необходимых реквизитов, подписей материально-ответственных лиц, распорядительных подписей руководителя организации, соответствие остатка товара в данном отчете на начало отчетного периода, остаткам, показанным в предыдущем отчете на конец отчетного периода;

в) правильность цен на товары, таксировку и подсчеты сумм по каждому приложенному к отчету документу;

г) полноту оприходования в отчетном периоде полученных материально-ответственным лицом по выданным доверенностям оплаченным или принятым к оплате счетам;

д) соответствие записей, сделанных материально-ответственным лицом в журналах поступления и выбытия товаров с первичными приходными и расходными документами, документальную обоснованность операций по приемке, отпуску, списанию и переоценке товаров.

Для проверки правильности отпуска и точности расчетов с покупателями ревизор проводит внезапные контрольные закупки, при выявлении недовеса, недомера, недолива, обсчета составляет акт и требует объяснений. При отказе от подписи акта контрольной закупки составляет в присутствии двух свидетелей акт об отказе подписать документ.

Ревизор проверяет нет ли случаев учета товаров принятых на комиссию на счете 41 «Товары», что приводит к увеличению налога на имущество.

Ревизор должен проверить обоснованность задержки поступления в продажу товара, принятого на комиссию, а также не продавались ли товары принятые на комиссию по более низким ценам, чем предусмотрено договором. Если товары проданы по более низким ценам, необходимо выяснить причину и потери в результате данной сделки.

В соответствии с Правилами комиссионной торговли непродовольственными товарами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 06.06.98г. №569; товар принятый на комиссию, поступает в продажу не позднее следующего дня после его приема, за исключением выходных и праздничных дней.

В случае задержки по вине комиссионера он обязан уплатить комитенту за каждый день просрочки неустойку в размере 3% суммы вознаграждения или больше по соглашению сторон.

Кроме того, ревизор проверяет правильность отражения в учете операций по учету реализации товаров по договору комиссии.

Ревизор проверяет, соответствует ли розничное предприятие требованиям, предъявляемым правилами торговли.

Торговый зал и складские помещения должны отвечать техническим санитарным противопожарным и другим требованиям установленным для розничных торговых предприятий соответствующего типа.

Торговое оборудование и инвентарь должны находиться в надлежащем техническом и санитарном состоянии. При размещении товаров и выкладке их в торговых залах должны строго соблюдаться принципы товарного соседства. Все товары, находящиеся в торговом зале должны быть снабжены четко оформленными ярлыками цен (ценниками), которые должны быть вывешены в доступном для покупателя месте. В ценниках:

а) на продовольственные товары должны быть указаны следующие реквизиты:

- для весовых товаров - наименование товара, сорт (на товары имеющие сортность), цена за килограмм или 100 граммов;

- для товаров продаваемых в разлив - наименование товара и цена за единицу емкости или отвеса;

- для штучных товаров и напитков, расфасованных предприятиями-изготовителями в бутылки, банки, коробки, пакеты и т.д. - наименование товара, емкость или вес, цена за фасовку.

Для товаров, расфасованных непосредственно на предприятии торговли –наименование товара, вес, цена за фасовку, должны быть указаны во вкладыше или на упаковке.

б) на непродовольственные товары:

- наименование товара, сорт (для товаров, имеющих сортность), цена за килограмм, литр, штуку или упаковку;

- для мелких штучных товаров (парфюмерия, галантерея и т.п.) - наименование товара и цена.

Особенности реквизитов, необходимых в ценниках на реализуемые населению меховые товары, изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней, алкогольные напитки и пиво предусмотрены в соответствующих Правилах продажи этих видов товаров. В ценниках на все виды реализуемых в розничном торговом предприятии товарах должны быть также обязательно указано наименование предприятия и они должны быть заверены подписью материально-ответственного или другого должностного лица, на которое возложены обязанности по оформлению цен и печатью торгового предприятия.

Все реквизиты на ценниках должны быть нанесены четко, разборчиво без исправлений штемпельной краской (штампом), чернилами.

При ревизии товарных операций обязательно проверяют издержки обращения, их обоснованность и отклонения от смет, что возможно посредством осуществления аналитических процедур.

### **Вопросы для закрепления знаний**

1. Назовите цель ревизии операций с товарно-материальными ценностями.
2. Изложите задачи и источники проведения ревизии операций с товарно-материальными ценностями.
3. Назовите основные этапы (последовательность) проведения ревизии товарных операций.
4. Раскройте сущность проверки работы по заключению договоров с поставщиками и покупателями.
5. Какие условия обеспечивают сохранность материальных ценностей?
6. Изложите порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей.
7. Как проверяется качество инвентаризаций товарно-материальных ценностей?
8. Раскройте порядок проведения ревизии товарных операций.

## Глава 7. Особенности ревизии в сфере общественного питания

При ревизии общественного питания проверяется:

а) наличие товаров;

б) правильность ценообразования. При этом необходимо знать, что в учете товары могут отражаться по нескольким вариантам.

Ревизию начинают с внезапного снятия остатков продуктов в кладовой и на производстве, наличия денег и товаров в буфетах. Инвентаризацию проводят в общеустановленном порядке, однако имеются особенности в подсчете остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий на производстве (кухне). Фактические остатки сырья и обеденной продукции, находящиеся на кухне, записывают в инвентаризационную опись: готовую продукцию – по количеству изделий (блюд) и продажным ценам, определенной калькуляцией; необработанное сырье (мясо, жиры, картофель и др.) – по весу и продажным ценам, по которым они поступили из кладовой. Жидкие блюда (супы, кисели, компоты и т. п.) проверяют по массе или объему при помощи мерной посуды. Вторые блюда, разложенные на порции, пересчитывают по количеству порций и наименованиям блюд, причем для проверки массы выборочно взвешивают порции. При этом отдельно проверяют массу порций мяса, рыбы и других основных продуктов, а также массу гарнира и соуса.

В момент инвентаризации на кухне (в цехе полуфабрикатов) могут находиться остатки продукции, не прошедшей полной технологической обработки (например, фарш для изготовления котлет, разделанная рыба и др.). Такая продукция является незавершенным производством. Инвентаризационная комиссия взвешивает фактическое количество продуктов в незавершенном производстве и записывает данные для расчета перевода продукции в необработанное сырье, исходя из норм отходов и потерь при его кулинарной обработке. При последующем пересчете полуфабрикатов в необработанное сырье учитывается, на какой стадии технологической обработки произведено снятие остатков (очистка, обвалка, жиловка, варка, жарка, тушение и т. д.). Нормы отходов берутся в зависимости от степени обработки продуктов по действующему Сборнику рецептур блюд и кулинарных изделий для предприятий общественного питания.

При наличии полуфабрикатов, приготовленных из нескольких видов сырья в виде массы (тесто, котлетная масса и др.), количество необработанного сырья определяют в соответствии с нормами закладки по действующей калькуляции и нормами выхода полуфабрикатов, составленными на основе Сборника рецептур. При определении массы необработанного сырья расчетным путем фактическую массу делят на массу полуфабриката по норме выхода и полученное количество единиц умножают на нормы закладки отдельных видов сырья в соответствии с рецептурой (калькуляцией).

Определять количество сырья в полуфабрикатах можно путем рас-

четов, которые прилагают к инвентаризационной описи. В инвентаризационной описи фактические остатки необработанного сырья суммируют с количеством сырья, полученным в результате пересчета, указывают учетные цены и определяют общую стоимость.

В кондитерских цехах комбинатов общественного питания, где ведется количественно-суммовой учет сырья и продуктов, возникает необходимость в пересчете остатков полуфабрикатов и готовых изделий на исходное сырье. Остатки необработанного сырья и готовых изделий включают в акт, составляемый по типовой форме

Некоторые особенности имеет инвентаризация специй и соли. При проверке сравнивают их фактический расход за межинвентаризационный период с нормативным и выявляют возможные отклонения – экономию или перерасход. Для этого используют специальный контрольный расчет и справку установленной формы.

При инвентаризации на кухне необходимо по документам, приложенным к отчетам, проверить, все ли продукты, которые значатся в приходных документах, имеются в наличии. Расхождения в весе и количестве между данными, указанными в приходных документах и в акте инвентаризации, рассматривают как недостачу или как результат использования продуктов не по назначению.

При инвентаризации кулинарной продукции в буфетах контролируют ее качество и правильность цен, а при снятии остатков вин и винно-водочных изделий – акцизных марок

Инвентаризацию картофеля и овощей, заложенных на хранение, производят путем обмера. Овощи и картофель, заложенные в бурты, проверяют по актам закладки. Соленые овощи (огурцы, помидоры), сельдь взвешивают в открытых бочках без рассола. Массу растительного масла, повидла, жиров в бочках определяют вместе с тарой. Затем вычитают вес тары по трафарету.

В процессе ревизии проверяют качество ранее проведенных инвентаризаций, обращая внимание на правильность зачета отдельных групп товаров, возможные случаи применения завышенных норм естественной убыли и увеличения количества реализованных товаров при ее расчете.

Ревизору необходимо установить степень оснащения предприятий оборудованием, инвентарем, посудой и выявить эффективность их использования. При этом устанавливают соответствие количества и номенклатуры имеющегося оборудования, посуды, столовых приборов, мебели и кухонного инвентаря примерным нормам оснащения, организацию их технического обслуживания и профилактического ремонта.

На предприятиях общественного питания сырье, покупные полуфабрикаты, приобретенные или полученные от других юридических и физических лиц, а также от структурных подразделений, находящихся на одном или отдельном балансе для производства собственной продукции оцениваются в учете по фактической себестоимости.

В соответствии с ПБУ 5/01 под фактической себестоимостью материально-производственных запасов следует понимать затраты на их приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). Однако, согласно пункту 60 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и пункту 13 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы, приобретенные предприятиями общественного питания в качестве товаров для последующей их продажи, могут отражаться в бухгалтерском учете:

- по стоимости их приобретения;
- по продажной стоимости.

Продажная цена покупных товаров складывается из покупной стоимости (без НДС) и торговой наценки (надбавки) предприятия общественного питания и НДС по установленным ставкам.

Проверяя цену реализации на блюда, ревизор должен знать, что сырье, необходимое для производства блюд, приобретают по различным ценам, поэтому продажная цена будет ежедневно изменяться на одни и те же блюда. В целях сокращения объема работ по калькулированию продажных цен и упрощению учета сырья и материалов используют в качестве учетных цен средневзвешенные покупные цены.

Осуществляя ревизию обоснованности ценообразования, следует проверить:

а) соблюдается ли порядок установления размеров наценок на продукты, сырье, расходуемые на изготовление продукции собственного производства для предприятий различных категорий;

б) покрывают ли наценки, накидки возмещение транспортных расходов, уровень издержек обращения и обеспечивают ли они плановые накопления;

в) соответствуют ли цены на продукты, указанные в расходных документах на отпуск продуктов в кухню, ценам, которые приняты для калькуляции блюд; ведется ли заведующим кладовой количественный учет продуктов, товаров и тары;

г) правильность составления калькуляций на отдельные блюда и другую продукцию (провести выборочную проверку); соблюдается ли в рецептурах на приготовление блюд вес брутто овощей и плодов, имеющих в зависимости от сезона года различный процент отходов;

д) при применении средневзвешенных цен на продукты, нормы закладки брутто которых для получения массы нетто и выхода готовой продукции, установленного сборниками рецептур, могут изменяться (мясо, рыба, картофель, овощи), ревизор должен проверить, применяется ли коэффициент выравнивания кондиций. Коэффициент выравнивания кондиций определяется как частное от деления нормы выхода сырья (продуктов) нетто на основную кондицию на норму выхода сырья (продуктов) нетто основной продукции.

е) включается ли в калькуляцию блюд средневзвешенная цена с добавлением наценки.

Средневзвешенная цена на сырье, полуфабрикаты определяется следующим образом: производственная (нормативная) себестоимость продукции + нормативная прибыль + НДС по установленным ставкам.

ж) правильность применяемых цен по книгам регистрации окончательных продажных цен на продукты, товары и калькуляционным карточкам готовых изделий.

Ревизию ценообразования и калькуляции продажных цен на продукцию общественного питания следует проводить в последовательности, представленной в таблице.

Таблица 1

**Последовательность проверки ценообразования и калькуляции продажных цен**

№ п/п	Процедуры проверки	Методы проверки	Источники информации
1.	Проверка покупной стоимости товаров, сырья, полуфабрикатов	Сравнение договорных и покупных цен	Счета-фактуры, регистры бухгалтерского учета, договора
2.	Проверка правильности определения продажной стоимости товаров, полуфабрикатов	Пересчет	Счета-фактуры, регистры бухгалтерского учета, калькуляционные карточки
3.	Проверка правильности определения средневзвешенных цен	Пересчет	Книга регистрации окончательных продажных цен, калькуляционные карточки готовых изделий
4.	Проверка правильности определения средневзвешенных цен с учетом применения коэффициента выравнивания кондиций	Пересчет	Расчеты (калькуляции) средневзвешенных цен
5.	Книга регистрации окончательных продажных цен, калькуляционные карты, сборник рецептур	1) Сравнить цены на продукты с окончательно продажными ценами; 2) Сравнить нормы закладки с нормами рецептуры	Книга регистрации окончательных продажных цен, калькуляционные карты, сборники рецептур
6.	Анализ покрытия рас-	Сравнение издер-	Данные о товарооборо-

ходов на приобретение сырья, полуфабрикатов, товаров доходами за счет цен	жек обращения с выручкой от реализации (товарооборотом)	те (книга К-3, ж/о 7-ПК, машинограммы по счету 46). Аналитический учет по счету 90.
---	---	---

Завышение продажных цен можно обнаружить в случаях, если:

а) цены продуктов не тождественны данным книг регистрации окончательных продажных цен на продукты и товары (цена с наценкой), а превышают окончательную продажную цену;

б) нормы закладки продуктов не соответствуют данным номера рецептуры, ее колонки (варианту) и сборнику, из которого рецептура взята (с поправками на сырье в соответствии с таблицей взаимозаменяемости продуктов), а превышают установленные нормы вложения продуктов, выявлены ошибки в таксировке и подсчетах общей стоимости продуктов на 100 блюд и нарушения правил округления продажной цены одного блюда.

Необходимо проверить в случае допущения ошибок в определении продажных цен на блюда и кулинарные изделия, составляют ли новые калькуляционные карточки, акты, в которых отражают, со ссылкой на карточку, разницу в ценах изделий (блюд), количество реализованных и отпущенных готовых изделий, суммы переборов (завышения) и недоборов (занижения) цен. К актам прилагают неверные калькуляционные карточки с неправильными продажными ценами, а также новые исправленные. Кроме того, составляют ведомость отклонений от норм раскладок. На ее основе возможно установить, как посредством нарушений норм установленными сборниками рецептур, незаконно завышаются продажные цены на готовые изделия.

Правильность отражения в учете поступления и отпуска продуктов в производстве и буфетах ревизоры могут установить на основании изучения первичных документов и данных регистров бухгалтерского учета

Проверка документов позволяет выявить факты запутывания учета, фабрикация подложных документов, корреспонденции счетов, не предусмотренных методологией учета, занижения доходов с целью сокрытия налогов, создания нереальной кредиторской задолженности в целях хищения.

Проверка документов заключается не только лишь в выявлении соблюдения документального оформления поступления, отпуска сырья и материалов, товаров и тары в кладовых, производстве и буфетах, а прежде всего ревизор должен убедиться в реальности имеющегося документа. Для этого необходимо выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность этой операции.

В процессе ревизии документы по поступлению и отпуску продуктов проверяют по форме и по существу, а также подвергают арифметической проверке пересчету).

По формальным признакам проверяют правильность и своевременность составления документов, применение типовых бланков (соответственно коду по ОКУД), все ли установленные реквизиты и приложения, подписи, печати, штампы и т.д. содержат документы; заполняются ли они в соответствии с требованиями, предусмотренными п.п. 13-15 Положений по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденные Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. №34н.

Проверяемые документы подлежат арифметической проверке, что позволяет выявить зачастую умышленные ошибки, способствующие хищению.

Бухгалтерские записи в учетных регистрах могут быть формальными, то есть нарушать требования п.п. 13,15 выше указанного Положения, а также по существу, то есть подложные, бестоварные, безденежные, фиктивные, содержащие незаконные операции и т.п.

В процессе ревизии ревизоры проверяют:

а) правильность списания потерь товаров, возникающие в виде разницы между фактическим весом тары из-под товаров и ее массой по трафарету. Для этого изучают записи в Книге регистрации товаров, материалов, требующих завеса (код по ОКУД 0903006), и сопоставляют их с актом о завесе тары (код по ОКУД 6903005);

б) предъявление претензии вместе с экземпляром акта о завесе тары при списании потерь за счет поставщика;

в) списание потерь от завеса тары на виновное лицо по претензиям, не признанным поставщиком;

г) представление поставщикам скидки на завес тары по рыбе и рыбопродуктам и др., завес тары за счет скидки списывают при выявлении недостатков товаров сверх норм естественной убыли. Первоначально списывают сумму полученной скидки на завес тары, а затем естественную убыль за счет организации или за счет виновного лица.

При подготовке товаров к продаже возникают потери, которые в соответствии Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях потребительской кооперации включаются в издержки обращения как: ненормированные расходы, образующиеся при подготовке в розничной продаже колбас, мяскопченостей и рыбы чистой массой (весом); потери от зачистки сливочного масла, крошения карамели обсыпной и сахара рафинада.

Соответствие отпущенного из кладовой в производство (на кухню) количества проордуктов изготовленным блюдам и кулинарным изделиям определяют на основании меню и заявок старшего повара. При этом ревизор должен: выяснить, все ли отпущенные продукты использованы в сырьевом наборе при изготовлении блюд; выяснить причины недовложений; составить расчеты по возмещению стоимости недовложенных продуктов; определить ответственность виновных лиц.

Проверить полновесность готовых блюд возможно путем взвешивания 10-15 порций определенного блюда, подсчета их общей массы и деления на количество отобранных (взвешенных) порций. Отклонения в массе в соответствии со сборником рецептур допускается до  $\pm 3\%$  (кроме кондитерских изделий и пирожков, для которых установлены другие нормы). Основной продукт в мясных и рыбных блюдах и гарнир взвешивают раздельно. Результаты контрольного взвешивания оформляют актом с указанием в нем наименований блюд, их массы (согласно меню и фактической), а также отклонения.

Пользуясь сборником рецептур, массу по отклонениям необходимо перевести в исходное сырье и определить массу недоложенных продуктов в общем количестве определенных видов блюд, по которым допущена неполновесность.

Количество сырья в полуфабрикатах, в продукции не разложенной в порции (необжаренные шницели, тефтели, колбасы) определяют в соответствии с нормами закладки по сборнику рецептур.

В процессе ревизии следует проверить правильность и обоснованность расхода средств на содержание предприятий общественного питания. Для этого выясняют, соблюдаются ли сметы расходов, определяют отклонения и их причины.

### **Вопросы для закрепления знаний**

1. Что такое ревизия в общественном питании?
2. Какие цели преследует проведение ревизии в общепите?
3. Каковы основные этапы подготовки к проведению ревизии?
4. Перечислите обязательные документы, необходимые для начала ревизионных мероприятий.
5. Чем отличается инвентаризация от ревизии?

## Глава 8. Особенности ревизии производственных предприятий

В процессе ревизии производственных предприятий следует проверить:

а) налажено ли надлежащим образом материально-техническое снабжение;

б) обеспеченность производства материалами, для чего ревизор анализирует правильность определения плановой потребности в материальных ресурсах с учетом нормативов производственных запасов, а также обоснованность норм расхода сырья и материалов.

С учетом отраслевых особенностей предприятия, а также в соответствии с целевым назначением, расчет плановой потребности в материальных ресурсах определяется: на основное производство; на вспомогательное производство; на повышение эффективности производства и т.д.

Ревизор должен выборочно проверить правильность расчетов плановой потребности в материальных ресурсах с учетом достаточного количества материальных ресурсов для работы, а также страховой запас, так как он необходим для дальнейшей работы предприятия, в случае нарушения сроков поставки материальных ценностей.

в) наличие договоров поставки на полную потребность в материальных ресурсах; согласование сроков поставки с учетом условий производства и цен на приобретаемые материальные ценности (предоставление торговых скидок);

г) обоснованность выбора поставщиков; своевременно ли заключаются с ними договора; существуют ли случаи срыва производства по вине поставщиков (из-за недопоставки или несвоевременной поставки материальных ценностей); предъявляются ли штрафные санкции к поставщикам недоброкачественных материальных ценностей, а также в случаях срыва сроков поставок;

д) какие материальные ценности излишне приобретены и насколько по ним превышены нормы запасов; на какую сумму; по чьему распоряжению была произведена закупка и т.д. Излишнее приобретение материальных ценностей ведет к замедлению оборачиваемости оборотных средств» а также к ухудшению качества и повышению норм потерь при их длительном хранении;

е) правильность отнесения на себестоимость заготовленных материальных ценностей топлива, расходов по разгрузке и доставке материальных ценностей на склады предприятия; расходы по приобретению тары и упаковки; расходы по командировкам, связанным непосредственно с заготовкой материальных ценностей и доставкой их на склад предприятия и т.д.;

ж) обеспечение сохранности материальных ценностей. Для этого ревизор должен проверить: организацию складского хозяйства; организацию охраны складов; подбор и расстановку кадров материально ответст-

венных лиц; заключение договора о материальной ответственности; организацию пропускной системы и внутрихозяйственного контроля.

Особое внимание следует уделить деятельности материально ответственных лиц. При этом необходимо проверить: заключаются ли договора о материальной ответственности, а также своевременность их заключения (в момент приема на работу и подписании договора); согласован ли прием, перемещение и увольнение работников с главным бухгалтером; не привлекались ли они ранее к уголовной ответственности за расхищения товарно-материальных ценностей и денежных средств и т.д. Эти вопросы ревизор проверяет путем сопоставления данных отдела кадров и по месту работы материально ответственных лиц, а также путем устных опросов;

и) соблюдение правил складирования материальных ценностей, т.е. имеются ли соответственно оборудованные складские помещения и достаточно ли в них места для хранения необходимого количества материальных ценностей; нет ли потерь сверх норм при хранении материальных ценностей; оснащены ли места хранения материальных ценностей контрольно-измерительными приборами (весами, мерной тарой и т.д.) и соблюдаются ли сроки их клеймения; не хранятся ли материальные ценности в непригодных помещениях или под открытым небом и т.д.;

к) состояние противопожарной безопасности, наличие надежных запоров и сигнализации, сторожей в ночное время суток;

л) организацию пропускной системы, порядок выдачи пропусков, их учет в бухгалтерии и на пропускном пункте организации; контроля на пропускном пункте ввоза и вывоза материальных ценностей со складов; выявление случаев вывоза материальных ценностей по одним и тем же сопроводительным документам и т.д.;

м) случаи выявления недостач, хищений и порчи материальных ценностей и обоснованность их списания, проследить как эти потери и недостачи учитываются в бухгалтерском учете; принимаются ли меры к взысканию ущерба с виновных лиц;

н) проводятся ли внезапные инвентаризации материальных ценностей, а также своевременность проведения годовых инвентаризаций или инвентаризаций при смене материально ответственных лиц и в других случаях, предусмотренных нормативными актами.

Ревизор должен убедиться, что инвентаризации проводятся своевременно, данные, отраженные в инвентаризационных ведомостях учтены в полном объеме и верны; все сроки проведения инвентаризации были соблюдены; инвентаризационные ведомости оформлены в соответствии со всеми требованиями.

В процессе ревизии следует установить, принимаются ли меры к виновникам недостач, выявленных в ходе инвентаризации; не было ли случаев сокрытия недостач под видом пересортицы материальных ценностей; не завышались ли нормы естественной убыли и не применялись ли

они к тем материальным ценностям, по которым не было установлено недостач.

Следующим этапом ревизионной работы является:

а) проверка правильности организации приемки и отпуска сырья и материалов. В последнее время важное значение приобрела проверка правильности отражения в учете материальных ценностей, причем как при принятии их к учету, так и при списании в расход, НДС, акцизов, других доплат, надбавок, наценок к первоначальной их отпускной цене, не выделенных отдельной строкой в платежных документах или не предусмотренных договорах поставок. На практике предприятия нередко сами, особенно в части НДС, применяют расчетные ставки и, таким образом, корректируют первоначальные цены на материалы, чем нарушают действующий порядок их оценки, что сказывается при включении их в состав затрат;

б) 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) установить, своевременно ли поступающие материалы приходятся и отражаются в бухгалтерском учете; имеются ли сопроводительные документы на поступающие материалы и правильно ли они оформлены; наличие перечня работников, имеющих право получать материалы по доверенности и т.д.;

г) проведение выборочной проверки путем сопоставления данных первичных документов с данными счетов, предъявленных к оплате от поставщиков, тем самым установить полноту оприходования материальных ценностей;

д) проверка правильности оформления доверенностей; наличие приказа на лиц, имеющих право подписи доверенностей; своевременности возврата не использованных доверенностей, по которым истек срок действия; порядка уничтожения этих доверенностей; в также отчитываются ли лица, получившие доверенности, после каждого получения ценностей, документами.

е) проверка поступления материалов от подотчетных лиц, соответствие цен. Путем сопоставления остатков материальных ценностей на складе и счетов поставщиков, в которых определяются качественные характеристики, ревизор может определить, соответствует ли данная цена приобретения материальных ценностей тем остаткам, которые находятся на складе.

Ревизор обращает внимание на правильность документального оформления поступающих материальных ценностей от поставщиков, вспомогательных производств, а также прочих источников: своевременность их поступления, полноту и точность отражения в них материальных ценностей, а также правильность оформления.

ж) проверка правильности отражения поступающих материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета и субсчетах, соответствующих регистрах.

Проводя проверку операций по отпуску материальных ценностей, ревизор в первую очередь должен выяснить:

а) лимитируется ли отпуск материальных ценностей со склада в производство, а также вносятся ли корректировки в лимит в связи с допустимой заменой других материалов в производство;

б) правильность расчета лимита, в соответствии с нормами отпуска материальных ценностей на производство, кем эти нормы были утверждены, конкретно для каких предприятий и в какое время.

Путем сопоставления норм расхода материальных ценностей за предыдущие годы, а также норм расходов за соответствующий отчетный период ревизор может выявить завышение расходов материальных ценностей.

Проверку правильности применения норм расходов материальных ценностей целесообразно провести путем контрольного запуска сырья и материалов в производство. Контрольный запуск сырья и материалов в производство ревизор должен производить вместе со специалистами, по результатам составляется акт, который в соответствии со всеми требованиями оформления содержит следующие обязательные реквизиты: дата составления; вид контрольного запуска; участок (цех), материально ответственное лицо (бригада); члены комиссии, подробно изложены результаты контрольного запуска; подписи членов комиссии; а также виза руководителя предприятия, утверждающего результаты контрольного запуска.

в) Использование материалов на производство: ревизору необходимо ознакомиться со специфическими особенностями предприятия, т.к. методы контроля использования материальных ценностей в производстве зависят от типов производства, от особенностей организации технологического процесса, от методов учета затрат на производство, а также от видов используемых на производство материальных ценностей.

Методом документального контроля проверяется правильность израсходованных на производство материальных ценностей, те материальные ценности, которые в период проведения ревизии имеются в наличии, рекомендуется проверять методом фактического контроля.

Правильность использования материалов на производство ревизоры проверяют путем сопоставления количества списанных на производство материальных ценностей с расходом по нормам, необходимым для выпуска продукции, а также с учетом остатков незавершенного производства.

Для проверки правильности применения норм расходов при отпуске материальных ценностей со склада в производство, ревизор сопоставляет данные об отпуске материальных ценностей по лимитно-заборной карте с действующими нормативами расхода на производство. Действующие

нормы ревизор может получить путем контрольного запуска материалов в производство.

Все выявленные случаи расхождений ревизор должен проанализировать и ответить на следующие вопросы:

какое конкретно количество сырья и материалов выдано на производство сверх установленных норм расходов по конкретным товарным группам или номенклатуре;

были ли оформлены соответствующие документы;

как было использовано сверх выданное сырье и материалы;

установлены ли причины и виновные лица перерасхода, применялись ли к ним меры взыскания ущерба;

была ли учтена излишне выпущенная готовая продукция и т.д.

На практике встречаются случаи отпуска материальных ценностей в производство без оформления каких-либо документов со склада, что является серьезным нарушением, поэтому ревизор должен проконтролировать документы по ежедневному отпуску материальных ценностей в производство.

Обратить внимание на то, что на практике могут встречаться при проведении ревизии:

- материальные ценности в производство отпускаются без взвешивания, обмера, пересчета;

- переданные в производство материальные ценности не оформляются сопроводительными документами;

- передача материальных ценностей из смены в смену носит «формальный характер»;

- порча, брак в производстве, отходы сырья не отражаются в технологических журналах;

- отпуск продуктов для проведения анализа не оформляется документами;

- производственные отчеты материально-ответственных лиц составляются в соответствии с выпущенной продукцией, встречаются неогворенные исправления, не соблюдаются сроки сдачи в бухгалтерию и т.д.

При ревизии расхода материалов на производство необходимо проверить незавершенное производство и установить:

- какие виды затрат включаются в состав незавершенного производства;

- нет ли случаев завышения объема незавершенного производства;

- нет ли фактов сокрытия брака, недоделок, недостач материальных ценностей и т.д..

Ревизору необходимо помнить, что в состав незавершенного производства не включаются:

- материалы, которые получены со склада в производство, но еще не участвующие в производственном процессе;

- полуфабрикаты, полученные со стороны или от вспомогательных производств;

- комплектующие изделия;
- окончательно забракованные изделия.

Правильность определения остатков незавершенного производства влияет на реальность информации о себестоимости готовой продукции, и, соответственно, на размер прибыли, получаемой от реализации готовой продукции, а также и на другие показатели, характеризующие деятельность предприятия.

В связи с этим ревизор должен выяснить:

- как часто проводится инвентаризация незавершенного производства;
- каким образом определяется объем незавершенного производства;
- каким образом проводится оценка незавершенного производства;
- *встречались ли случаи неточного учета незавершенного производства, которые выявлялись в ходе контрольных перепроверок;*
- устанавливались ли причины искажения данных и принимались ли меры к виновным лицам.
- Правильно ли отражались на счетах бухгалтерского учета недостачи и излишки, выявленные в ходе инвентаризации.

Основными нарушениями, которые ревизор может выявить при проведении ревизии отпуска материальных ценностей в производство, являются:

- завышение норм расходов;
- списание материальных ценностей в производство по нормам, а не по фактическому расходу;
- сокрытие экономии материалов, полученных от внедрения прогрессивных технологий;
- нарушения производственных рецептур, т.е. недовложение материалов, предусмотренных рецептурой, или замена дорогих материалов дешевыми, и т.д.

Ревизор должен проверить всю первичную документацию, по которой производится отпуск материальных ценностей в производство (требования, накладные на отпуск товаров на сторону, а также на внутреннее перемещение материальных ценностей и т.д.). Документы проверяются с точки зрения правильности их оформления, а также верности указанных в них данных по количеству и сумме.

Операции по внутреннему перемещению материалов проверяются с точки зрения их экономической целесообразности и местам возникновения.

При проверке операций, по отпуску материальных ценностей на сторону ревизору необходимо установить: по чьему распоряжению они были осуществлены, чем были вызваны и к каким дополнительным расходам привели. Все операции на отпуск материальных ценностей на сторону

следует проверить сплошным путем; на документах, в обязательном порядке, должны стоять визы руководителя предприятия и главного бухгалтера. При этом ревизору рекомендуется сверить данные расходных документов склада и данные платежных документов, а также количественные данные по наименованиям материальных ценностей по заявкам (договорам, соглашениям) с их количеством по расходным документам склада. Здесь необходимо проанализировать все случаи неправильного распределения материальных ценностей, которые привели к нанесению материального ущерба.

Ревизия операций с готовой продукцией предусматривает проверку:

а) сохранности готовой продукции на складе предприятия или в других местах хранения готовой продукции;

б) реальности отпуска готовой продукции в магазины, на лотки и т.д., для чего ревизор должен сопоставить накладные выписанные по готовой продукции, с данными о таре, в которой она перевозилась (мешки, ящики, бочки и т.д.).

Методом взаимного контроля документов, ревизор, сопоставляет данные накладных, путевых листов, записей в книгах регистрации пропусков, книг учета доверенностей, может выявить случаи реализации неучтенной продукции.

Проверяя документы на отпуск готовой продукции, необходимо обращать внимание на правильность их оформления: имеются ли все реквизиты, подписи материально ответственных лиц и главного бухгалтера, дата отпуска, полное наименование отпускаемых изделий, единицы измерения, количество и сумма. В документах не должно быть исправлений, помарок, подчисток, особенно по количеству и качеству реализуемого товара.

На практике встречаются случаи хищения готовой продукции при ее реализации путем неправильного указания сорта или количества реализуемых изделий.

Ревизия выполнения плана производства товарной и валовой продукции начинается с проверки правильности составления этого плана. Прежде всего нужно проверить правильность планирования номенклатуры и ассортимента выпускаемой продукции. Номенклатура продукции представляет собой перечень изделий (готовой продукции, полуфабрикатов), подлежащих выпуску в планируемом периоде. Ассортимент продукции показывает набор отдельных разновидностей продукции определенного вида, отличающихся размерами, качеством, внешним видом и др.

Ревизор проверяет, включены ли в план выпуска все важнейшие виды продукции, в каком количестве и в какие сроки намечено их производство. Затем ревизор проверяет полноту включения в план производства продукции, необходимой для выполнения обязательств по прямым заказам покупателей, имея в виду, что невыполнение плана приводит к непроизво-

дительным расходам, связанным с уплатой покупателям неустоек. Если в процессе проверки будут выявлены случаи не включения в план производства продукции, необходимой для выполнения договорных обязательств, то ревизор должен установить причины этого, определить размер материального ущерба, выяснить, какие были приняты меры для недопущения в дальнейшем подобных нарушений договорной дисциплины.

Каждая формальная процедура контроля должна разрабатываться в соответствии с определенными условиями реализации, а именно: вид договора (договор поставки, договор мены, договор комиссии и др.); тип покупателя (посредник, потребитель), тип посредника (зависимый, независимый посредник) тип потребителя (юридическое лицо, подразделение юридического лица, физическое лицо), статус юридического лица (государственная или негосударственная организация), вид отгрузки (самовывоз, доставка транспортом организации-изготовителя, централизованная доставка); порядок расчетов (предварительная оплата, последующая оплата, расчеты в порядке взаимопоставок и т.д.)

Ревизию выполнения плана производства и реализации промышленной продукции начинают с выделения из планов производства и реализации предшествующего и текущего годов объемов товарной и валовой продукции, относящейся к ревизуемому периоду, и тщательно проверяют правильность представленных за ревизуемый период отчетных данных о составе и стоимости товарной и валовой продукции.

Нужно знать, что в отчет о выполнении плана по товарной продукции разрешается включать лишь готовые изделия. Изделия считаются готовыми, если они полностью укомплектованы и точно соответствуют ГОСТам или техническим условиям, приняты отделом технического контроля (ОТК) и снабжены сертификатами качества, и лишь после того, как они фактически сданы на склад готовых изделий (отделу сбыта) и оформлены сдаточными документами.

При ревизии выполнения плана производства товарной и валовой продукции данные о выпуске продукции сопоставляют с данными о заработной плате. Если по нарядам и другим документам, по которым учитывается выработка и начисляется заработная плата в проверяемом месяце, рабочим оплачено за меньшее количество изготовленной продукции, чем значится в учете оприходовании, то это будет свидетельствовать о допущенной приписке. Выборка этих данных и сопоставление производится по отдельным видам продукции или работ промышленного характера, в результате чего выясняют, за счет какой продукции или работ и в каком размере допущены приписки.

Иногда приписки допускаются за счет оприходования продукции, которая еще находится в незавершенном производстве. В этом случае складу готовой продукции выдается сохранная расписка в том, что якобы изготовленная продукция находится на ответственном хранении на складе. Склад готовой продукции приходит указанное в сохранной расписке ко-

личество изделий. Эти приписки легко установить при внезапной инвентаризации фактического наличия готовой продукции, а также проверкой оплаты рабочим за изготовленную продукцию в первые дни следующего за отчетным месяца.

Приписки совершаются также за счет представления неправильных сведений о размере незавершенного производства. Такие факты проверяют по нарядам, данным оперативно-технического учета движения материалов и другим документам.

Тщательно должны быть проверены записи, связанные с исправлением отчетных данных об объеме валовой и товарной продукции. Отчетные данные по продукции могут исправляться за тот период (месяц, квартал и т.д.), в котором были допущены искажения, и в нарастающих итоговых данных (за квартал, с начала года) во всех последующих отчетах.

Выполнение плана выпуска продукции по ассортименту проверяют по данным месячной, квартальной и годовой отчетности ф № 1-п о выполнении плана выпуска продукции, а также по данным аналитического учета или ведомостей выпуска готовой продукции, если они ведутся по отдельным наименованиям.

Наибольшее распространение оценки выполнения плана выпуска товарной продукции по ассортименту получил способ исчисления «коэффициента ассортимента», или среднего процента выполнения плана по ассортименту. При этом способе в выполнение плана выпуска товарной продукции по ассортименту засчитывается только та продукция, которая произведена в пределах плана. Продукция, изготовленная сверх плана, в выполнение плана по ассортименту не засчитывается. Таким путем исключается возможность перекрыть невыполнение плана по одним изделиям за счет других.

Определив невыполнение плана по ассортименту, ревизор устанавливает причины его невыполнения по отдельным видам продукции, виновных в этом лиц и сумму понесенного предприятием материального ущерба. Одновременно следует проверить, не был ли перевыполнен план выпуска отдельных видов изделий по продукции, не имеющей спроса, сбыт которой не гарантирован.

Ревизия качества произведенной продукции начинается с определения:

а) удельного веса новой продукции в общем ее выпуске; удельного веса продукции высшей категории качества; среднего коэффициента сортности; удельного веса аттестованной и неаттестованной продукции; удельного веса продукции, соответствующей мировым стандартам; удельного веса экспортируемой продукции, в том числе в высокоразвитые промышленные страны.

б) установления индивидуальных (единичные) показателей качества продукции характеризуют одно из ее свойств:

- полезность (жирность молока, содержание белка в продуктах питания);
- надежность (долговечность, безотказность в работе);
- технологичность, т.е. эффективность конструкторских и технологических решений (трудоемкость, энергоемкость);
- эстетичность изделий.

в) установление косвенных показателей - штрафов за некачественную продукцию, объем и удельный вес забракованной продукции, удельный вес зарекламированной продукции, потери от брака и др.

Проверку качества произведенной продукции осуществляют по данным статистической отчетности, а также рекламациям, актам о браке, отчетам о проведенном гарантийном ремонте, данным бухгалтерского учета о потерях производства, аналитического учета по счетам 28 «Брак в производстве» и 43 «Готовая продукция» и т.д.

Оценка качества продукции производится также по данным о приемке готовой продукции отделом технического контроля или актам приемки продукции на месте представителями покупателей.

Нередко предприятия получают рекламации на брак и дефекты изделий, вызванные низким качеством сырья, материалов, деталей и узлов, поставленными другими предприятиями для производства и комплектации их продукции. В этом случае необходимо проверить, какие претензии предъявило предприятие поставщикам в порядке компенсации части понесенного ими ущерба, а также нужно выяснить, как организован контроль за качеством поступающего сырья, материалов и других материальных ценностей, получаемых в порядке кооперированных поставок.

Характеристику качества продукции можно получить и по данным о размере уплаченных покупателям штрафов за поставку недоброкачественной продукции или имеющиеся недоделки.

Располагая данными о стоимости забракованной продукции в процессе производства, о стоимости дефектной продукции, за которую по рекламациям уплачен штраф, и стоимости продукции, подвергшейся гарантийному ремонту, ревизор может дать обобщающую оценку качества продукции, исчислив коэффициент выпуска некачественной продукции. Этот коэффициент определяется как отношение стоимости забракованной продукции в процессе производства, стоимости реализованной продукции, имевшей недоделки или дефекты, за которую по рекламациям уплачен штраф, и стоимости продукции, подвергшейся гарантийному ремонту, к общей стоимости товарной продукции в оптовых ценах предприятия за проверяемый период.

Важным показателем качества продукции является ее комплектность. Выпуск и поставка некомплектной продукции приводит к замораживанию средств, накоплению сверхнормативных запасов оборудования, замедлению темпов строительства и снижению эффективности капитальных вложений.

По данным актов отдела технического контроля, актов приемки продукции по рекламациям от покупателей следует установить количество изготовленной некомплектной продукции и изучить причины, вызвавшие ее производство, а также выявить виновных в этом лиц.

Очень часто плохое качество продукции и брак вызываются нарушениями технологического процесса. Отклонения можно установить по заключениям работников отдела технического контроля в актах о браке продукции, по рекламациям покупателей об обнаруженных дефектах и заключениям об их происхождении и другим документам, отражающим последовательность технологической обработки.

Инженеры-технологи, входящие в состав ревизионной бригады, должны на рабочих местах произвести внезапную проверку соблюдения технологического процесса и оформить результаты проверки промежуточным актом. Одновременно проверяют, как организован технический контроль за ходом технологического процесса и приемкой деталей из производства.

При изучении деятельности промышленного предприятия особо важное значение имеет проверка ритмичности производства и реализации продукции. Ритмичность - равномерный выпуск продукции в соответствии с графиком в объеме и ассортименте, предусмотренных планом.

Ритмичная работа является основным условием выпуска и реализации продукции. Неритмичность ухудшает все экономические показатели: снижается качество продукции; увеличиваются объем незавершенного производства и сверхплановые остатки готовой продукции на складах и, как следствие, замедляется оборачиваемость капитала; не выполняются поставки по договорам и предприятие платит штрафы за несвоевременную отгрузку продукции; несвоеременно поступает выручка; перерасходуется фонд заработной платы в связи с тем, что в начале месяца рабочим платят за простои, а в конце за сверхурочные работы. Все приводит к повышению себестоимости продукции, уменьшению суммы прибыли, ухудшению финансового состояния предприятия.

При ревизии выпуска продукции проверяют ритмичность выпуска продукции, ревизор должен иметь в виду, что ее показатели на предприятиях неодинаковы и зависят от типа производства. На предприятиях индивидуального и мелкосерийного типа производства ритмичность выпуска продукции целесообразно проверять путем сопоставления графика производства отдельных заказов со временем фактического их изготовления и сдачи продукции на склад или покупателю.

При проверке ритмичности выпуска продукции используются сведения о сдаче готовой продукции на склад по данным аналитического учета по счету 40 «Готовая продукция», сменные отчеты и другие первичные документы и отчеты о выполнении плана выпуска продукции.

Проверку выполнения плана выпуска продукции по ритмичности нужно проводить за ревизуемый период в целом, а внутри его по кварта-

лам, месяцам и декадам как по всей продукции, так и по отдельным ее видам.

Детализация проверки выполнения плана по ритмичности определяется ревизором после общего ознакомления с отчетными данными о выпуске продукции по времени. Иногда проверка ритмичности за весь ревизуемый период дополняется выборочной проверкой ритмичности выпуска продукции внутри какого-нибудь месяца по дням и декадам. По этим данным легко исчислить коэффициент ритмичности за месяц, квартал и весь ревизуемый период. Данный показатель определяется путем отношения стоимости (или количества в натуральном выражении при определении ритмичности по отдельным изделиям) выпущенной продукции в пределах плана к стоимости выпуска по плану.

Ревизор должен тщательно изучить причины, вызвавшие перебои в производстве и повлиявшие на снижение показателя ритмичности, с тем, чтобы разработать конкретные мероприятия, направленные на их устранение и обеспечение ритмичного выпуска продукции в текущем периоде.

Ревизия затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции производственных предприятий начинается с:

а) проверки правильности признания в бухгалтерском учете расходов и обоснованности включения их в состав затрат;

б) проверки соответствия фактического учета затрат налоговому законодательству и принятой Учетной политике;

в) проверка правильности планирования расходов и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции. Для этого производят корректировку затрат на весь выпуск продукции.

Ревизия правильности признания в бухгалтерском учете расходов и обоснованности включения их в состав затрат предполагает:

а) проверку принятия расходов к учету. Поскольку расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности, то устанавливается соответствие ее величины цене и условиям установленными договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) и иным контрагентом;

б) отвечают ли расходы требованиям законодательных или нормативных актов;

в) проверку соответствия периода принятия расходов и отражения их в отчетности (временная определенность фактов хозяйственной деятельности).

Ревизия соответствия фактического учета затрат налоговому законодательству и принятой учетной политике предполагает:

а) проверку соответствия фактического учета затрат налоговому законодательству, что позволит выявить правильность налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. При этом проверяется, соблюдаются ли:

- способы списания амортизации нематериальных активов и основных средств;
- методы оценки материалов по их видам при отпуске их в производство,
- способы погашения стоимости специальных инструментов и приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов,
- порядка списания общехозяйственных расходов.

Если принятые в Учетной политике способы учета отличаются от требований налогового законодательства, то на предприятии должен быть организован отдельный учет, позволяющий определять налогооблагаемую базу в соответствии с предъявляемыми требованиями;

б) обоснованность выбора объектов калькулирования. В качестве объекта калькулирования целесообразно принимать продукт или услугу, которые могут быть реализованы самостоятельно.

в) проверку способа учета затрат. В индивидуальном и мелкосерийном производстве обычно применяется позаказный способ учета. Попередельный или попроцессный способ используется на предприятиях с однородной по исходному материалу и характеру обработки массовой или крупносерийной продукцией, где исходные материалы проходят ряд переделов или где из исходных материалов получают несколько видов продукции. При использовании данного способа учет затрат может быть организован по полуфабрикатному или бесполуфабрикатному варианту. Полуфабрикатный вариант предполагает, что учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. Бесполуфабрикатный вариант предполагает ведение учета без перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех, затраты на изготовление полуфабрикатов учитываются по цехам в разрезе статей затрат;

г) проверку применяемого метода формирования себестоимости продукции. По видам затраты подразделяются на прямые и косвенные. Прямые это затраты, по которым уже в момент возникновения известно к какому конкретно виду и объему продукции они относятся, Это прежде всего сырье и материалы, заработная плата основных рабочих, амортизация активной части основных средств Вышеперечисленные способы учета затрат позволяют организовать аналитический учет по каждому объекту калькулирования. Прямые затраты собираются по основному производству на счете 20 «Основное производство», по вспомогательному производству на счете 23 «Вспомогательное производство».

Косвенные затраты невозможно в момент их возникновения увязать с конкретным видом продукции, поэтому в течение отчетного периода они собираются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Однако следует обратить внимание на то, чтобы аналитический учет по косвенным расходам был организован по

каждому структурному подразделению, что облегчает дальнейшую процедуру их распределения.

д) проверку правильности формирования производственной себестоимости. Основное внимание уделяется распределению общепроизводственных расходов между отдельными объектами. Процедура распределения обычно состоит из двух операций:

- распределение общепроизводственных расходов по видам производств,

- расходы, отнесенные к готовой продукции распределяются по видам продукции. Проверить механизм этого распределения можно только по расчетным данным, так как в системном учете записи не производятся.

Распределение между отдельными видами продукции косвенных расходов производится пропорционально одному из выбранных показателей: выручке от реализации, фонду оплаты труда, затратам труда в человеко-часах, прямым затратам и др.

Для определения полной себестоимости реализованной продукции в конце отчетного периода расходы на продажу, которые относятся к реализованной партии продукции списываются со счета 44 «Расходы на продажу» на счет 90 «Продажи».

е) проверку обоснованности оценки незавершенного производства и готовой продукции. Для этого, прежде всего, проверяют порядок расчета себестоимости готовой продукции и объема незавершенного производства. Здесь возможны следующие способы:

- оценка себестоимости готовой продукции по фактической себестоимости полной или сокращенной,

- оценка себестоимости готовой продукции по нормативной себестоимости полной или сокращенной. С использованием счета 40 «Выпуск продукции».

- по прямым статьям расходов.

Ревизия правильности планирования расходов и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, планирования уровня затрат на 1руб. товарной или реализованной продукции, необходимо проверить правильность исчисления этого показателя в следующем порядке:

1. Определяют затраты на 1руб. продукции в базисном периоде.

2. Определяют себестоимость продукции планируемого периода исходя из уровня затрат базисного периода, для чего продукцию планируемого года умножают на затраты на 1руб. продукции базисного периода.

3. Определяют влияние всех факторов изменения себестоимости на уровень затрат в ценах и условиях базисного периода.

4. Из себестоимости продукции, найденной по уровню затрат базисного периода, вычитают итоговую сумму изменения себестоимости, за счет всех факторов и получают себестоимость продукции планируемого периода.

5. Делением себестоимости на планируемый объем продукции получают уровень затрат на 1руб. продукции планового периода.

6. Находят процент снижения затрат к уровню базисного периода (разность между уровнем затрат на 1руб. в планируемом периоде в сопоставимых ценах и условиях и уровнем затрат на 1руб. продукции в базисном периоде).

7. Определяют влияние изменения оптовых цен на объем и себестоимость продукции и определяют себестоимость в действующих ценах.

8. Определяют уровень затрат на 1руб. продукции в действующих ценах.

9. Определяют сумму снижения затрат на 1руб. продукции в действующих ценах.

Для увязки плана себестоимости продукции с другими разделами плана, а также для расшифровки отдельных статей в Форме №5 Бухгалтерской отчетности составляется смета затрат на производство по экономическим элементам, показывающая общую сумму затрат в планируемом периоде. Проверая правильность сметы необходимо иметь в виду, что в нее включаются все расходы основного и вспомогательного производств без внутреннего оборота.

Важным участком планирования себестоимости является исчисление плановой себестоимости единицы изделий, намеченных к выпуску в плановом периоде. Этот показатель устанавливается путем составления плановых калькуляций.

Ревизор должен проверить наличие плановых калькуляций отдельных видов продукции, наличие смет накладных расходов по комплексным статьям: расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, расходов на производство по вспомогательным цехам, расходов по изготовлению специальной оснастки, расходов по подготовке и освоению производства новых видов продукции, транспортно-заготовительных и других расходов.

Действующими нормативными документами предусмотрен различный порядок калькулирования себестоимости в части полноты включения в нее периодических расходов, в частности общехозяйственных. Предприятие может не распределять эти расходы, а сразу относить их сумму на финансовые результаты (в дебет счета 90). В этом случае в результате калькулирования будет определяться производственная себестоимость продукции, т. е. неполная. С точки зрения принятия управленческих решений и контроля внутри предприятия это оправдано. Однако, в настоящее время, предприятия вынуждены при калькулировании себестоимости полностью распределять все затраты (включая и периодические) между отдельными видами продукции с целью обоснования цен и их соответствия рыночным в соответствии с требованиями ст.40 НК РФ. В этой ситуации ревизору необходимо детально проверить механизм распределения накладных расходов и его обоснованность.

Если на производственном предприятии используется нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости, то в ходе проверки ревизор устанавливает обоснованность используемых норм, при этом изучаются спецификации на сырье материалы, покупные полуфабрикаты, технологические карты, технические характеристики оборудования, организация производства.

В ходе проверки фактические затраты сравниваются с нормативными, определяются отклонения и выявляются их причины. Прежде всего выявляют отклонения по прямым расходам.

Так, причиной отклонений по сырью и материалам может быть изменение норм расхода сырья и изменение цен. Чтобы определить это влияние составляют аналитическую таблицу.

Если имеются возвратные отходы, то они вычитаются из затрат. Поэтому необходимо проверить правильность отраженных сумм возвратных отходов. Количество и оценка возвратных отходов рассматривается по накладным на сдачу отходов.

По статье Основная заработная плата производственных рабочих отклонения в затратах возникают под воздействием изменения объема выпущенной продукции, ее структуры и расходов заработной платы на единицу продукции. Для определения влияния факторов составляется таблица.

Отклонения по статье Дополнительная заработная плата выявляются исходя из анализа планируемых и фактических выплат. Изменение по статье Отчисления на социальные нужды зависят от двух предыдущих статей. Далее ревизор переходит к анализу смет накладных расходов. По каждой статье фактические затраты сравнивают со сметными и выявляют отклонения. Ревизор должен обратить внимание на обоснованность всех расходов, их законность и хозяйственную целесообразность.

При проверке накладных расходов необходимо особое внимание уделить исследованию причин возникновения непроизводительных расходов: потерь и простоев. Кроме этого устанавливается порядок списания канцелярских расходов и расходов инвентаря, приобретаемых за полный расчет по периодам их использования. Проверяется законность и правильность расходов по текущему ремонту служебных зданий, помещений, инвентаря, соблюдения норм на отопление, освещение, водоснабжение. Проверяется правильность арендной платы, исходя из договоров аренды и счетов арендодателей.

### **Вопросы для закрепления знаний**

1. Что представляет собой ревизия производственного предприятия?
2. Какие виды ревизий применяются на предприятиях промышленности?

3. Назовите основные задачи ревизора при проведении проверки производственной организации.
4. Перечислите ключевые различия между внешней и внутренней ревизиями производства.
5. Зачем проводится предварительная подготовка перед проведением ревизии?

## Глоссарий:

**Аудит** — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчётности организации с целью выражения мнения о её достоверности.

**Внутренний контроль** — система мер, организованная руководством предприятия для обеспечения эффективности деятельности, достоверности учёта и сохранности активов.

**Внутренний аудит** — деятельность по оценке и совершенствованию системы внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления.

**Внешний аудит** — проверка, проводимая независимой аудиторской организацией для подтверждения достоверности финансовой отчётности.

**Камеральная проверка** — проверка, осуществляемая на основе представленных документов и отчётности без выезда на объект.

**Контроль** — процесс, направленный на обеспечение соответствия деятельности организации установленным нормам, стандартам и планам.

**Контрольная среда** — совокупность условий, ценностей и организационной структуры, определяющих подход к контролю в организации.

**Маркировка (контрольная метка)** — специальный знак или запись, подтверждающая факт проверки или ревизии.

**Надзор** — форма контроля со стороны государственных или иных уполномоченных органов за соблюдением законодательства.

**Объект контроля** — хозяйственные операции, документы, имущество, обязательства, по которым осуществляется проверка.

**План ревизии** — документ, определяющий цели, объём, сроки и методы проведения ревизии.

**Предмет контроля** — состояние и результаты деятельности, подлежащие проверке.

**Ревизия** — комплексная проверка финансово-хозяйственной деятельности организации с целью выявления нарушений, недостатков и резервов.

**Риск-ориентированный подход** — метод организации контроля, при котором интенсивность проверок зависит от уровня риска в проверяемой области.

**Субъект контроля** — орган или лицо, осуществляющее контроль (ревизор, аудитор, контролёр).

**Тематическая проверка** — проверка отдельных вопросов или направлений деятельности организации.

**Финансовый контроль** — контроль за формированием, распределением и использованием финансовых ресурсов.

**Хозяйственная операция** — действие или событие, отражаемое в бухгалтерском учёте и подлежащее контролю.

# КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

## ЭЛЕКТРОННОЕ УЧЕБНОЕ ИЗДАНИЕ

© Северо-Кавказский социальный институт, 2026

Юридический адрес: 355012, г.Ставрополь, ул. Голенева, 59а  
Почтовый адрес: 355012, г.Ставрополь, ул. Голенева, 59а

**ЭЛЕКТРОННОЕ ИЗДАНИЕ СЕТЕВОГО РАСПРОСТРАНЕНИЯ**