

## Тема 2: Методическое обеспечение контроля

Вопросы:

1. Общая характеристика метода контроля
2. Способы и приемы документальной проверки
3. Приемы фактического контроля

### 1. Общая характеристика метода контроля

Метод (греч. *methodos* – путь, исследование, прослеживание) – это способ достижения определенной цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности.

Научной основой метода всех общественных наук является закон диалектики, который предполагает изучение явлений в развитии; выявление причин этого развития, установление взаимосвязи отдельных явлений; определение объективных законов развития.

**Метод финансово-хозяйственного контроля** представляет собой диалектический подход к комплексному, всестороннему и глубокому исследованию финансово-хозяйственной деятельности организаций для установления законности, целесообразности, экономической эффективности их функционирования и обеспечения сохранности и приумножения экономического потенциала. Для этого в процессе финансово-хозяйственного контроля используются общие и специальные приемы и методы.

К **общенаучным методическим приемам** относятся:

- анализ и синтез;
- индукция и дедукция;
- аналогия;
- моделирование;
- абстрагирование;
- конкретизация;
- системный анализ;
- функционально-стоимостный анализ.

К **специальным методическим приемам финансово-хозяйственного контроля** относятся:

- 1) фактические;
- 2) расчетные (экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математический анализ);
- 3) документальные;
- 4) аналитические, основанные на сопоставлении информации.

Характерной особенностью метода финансово-хозяйственного контроля является комбинированное использование различных способов и приемов контроля. Применение их позволяет всесторонне анализировать и синтезировать фактический материал, уяснить последовательность действий объекта

контроля в сложных хозяйственных ситуациях или в условиях неопределенности, установить достоверность привлекаемых источников информации.

## 2. Способы и приемы документальной проверки

**Документальный контроль** – это проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности и документации. При этом устанавливается, насколько объективно отражена информация в этих документах, соответствуют ли проверенные операции требованиям законов и других нормативных актов, а также дается оценка системы внутреннего контроля проверяемого субъекта хозяйствования.

В зависимости от целей контроля и состояния бухгалтерского учета используются различные по содержанию приемы документального контроля. К ним относятся:

Формальная проверка документа предусматривает проверку соблюдения действующих унифицированных форм документов и требований к их составлению.

Арифметическая проверка документов – установление степени безошибочности вычислений, выполняемых при оформлении и обработке документа.

Экспертная проверка направлена на выявление подделок в документах.

Логическая проверка (взаимная сверка) – сопоставление различных документов, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций. При этом определяется, была ли объективная возможность возникновения этой операции, нет ли противоречий в содержании документа.

Нормативно-правовая проверка позволяет установить соответствие совершенной операции действующим нормативно-правовым документам.

Экономическая проверка определяет экономическую целесообразность и обоснованность совершенной операции и ее влияние на конечные финансовые результаты деятельности ревизуемого субъекта.

Встречная проверка – сопоставление двух вариантов одного и того же документа, а также учетных регистров, которые находятся в двух различных организациях.

Контрольное сличение – проверка количественной информации о движении однородных ценностей за межинвентаризационный период. Этот прием основывается на равенстве:

$$O_n + П = P + O_k$$

где  $O_n$  и  $O_k$  – соответственно остатки на начало и конец проверяемого периода, по данным инвентаризационных описей.

$П, P$  – документированный приход и расход за межинвентаризационный период.

Превышение правой части равенства над левой может быть результатом выписки бестоварных расходных документов или реализации неоприходованных материальных ценностей, завышения цен и других злоупотреблений.

Разновидностью контрольного сличения является хронологическая проверка движения ТМЦ и денежных средств, при котором их остатки определяют не только на дату инвентаризации, но при необходимости – на конец каждого дня (любую дату межинвентаризационного периода).

Обратная калькуляция (обратный счет) используется для установления размера необоснованного списания сырья на производство при выпуске определенного вида готовых изделий. Для этого:

1) исчисляется нормативный расход сырья ( $PC_n$ ) на фактический выпуск продукции ( $B_\phi$ )

$$PC_n = B_\phi H_p^{nl},$$

где  $H_p^{nl}$  - норма расхода сырья;

2)  $PC_n$  сопоставляется с фактическим документальным расходом сырья ( $PC_\phi$ ):

$$\Delta_{сырья} = PC_\phi - PC_n.$$

При наличии расхождений правильность списания сырья проверяется на основании уточненных норм по заключению специальной экспертизы.

В результате устанавливаются факты незаконного списания сырья на производство, а соответственно, и сумму завышения затрат на производство:

$$\Delta_{затрат} = B_\phi (H_p^\phi - H_p^{уточн.}).$$

По результатам расчетов можно составить альтернативный баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции.

Проверка документов по данным корреспондирующих счетов означает сопоставление записей в учетных регистрах с оправдательными документами и показателями отчетных форм.

При этом часто используются такие приемы, как:

прослеживание – прием, при котором проверяющий убеждается в правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, либо в обратном направлении – от корреспонденции счетов в бухгалтерском учете к документам;

сканирование – просмотр первичных документов и составленных на их основе отчетов за ряд смежных периодов;

подтверждение – прием, при котором проверяющий получает письменные подтверждения от третьих лиц об информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

Аналитическая (счетная) проверка отчетности и балансов устанавливает обоснованность показателей отчетности и балансов данным аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности и баланса, в регистрах бухгалтерского учета и первичных документах.

В результате приемов документального контроля может быть выявлен материальный и интеллектуальный подлог.

Материальный подлог содержат такие документы, в которых имеются подделки части информации.

Интеллектуальный подлог содержат такие документы, которые составлены и оформлены верно (с формальным соблюдением всех существующих требований), но которые содержат заведомо ложную информацию.

Документальный контроль может проводиться в хронологическом или систематизированном порядке. Хронологическая проверка предусматривает изучение документов за весь ревизуемый период в том порядке, в каком они хранятся или сброшюрованы в папки.

Систематизированная проверка проводится по однородным операциям (кассовым, банковским, расчетам с подотчетными лицами и др.).

### **3. Приемы фактического контроля**

Приемы фактического контроля обеспечивают проверку правильности использования и фактического наличия имущества организации.

Рассмотрим приемы фактического контроля.

Инвентаризация представляет собой проверку остатков денежных средств, материальных ценностей, состояния расчетов на определенную дату и сопоставление полученных результатов с данными бухгалтерского учета. Она, как правило, проводится вначале ревизии, внезапно.

Для исследования вопросов, требующих специальных знаний в процессе осуществления фактического контроля применяется экспертная оценка.

В частности, при изучении капитальных и ремонтных работ используется контрольный обмер выполненных объемов работ и произведенных затрат на объектах строительства – способ контроля путем инструментального обмера и (или) сопоставления выполненных объемов работ и израсходованных на их выполнение денежных, материальных и других средств с объемами, предусмотренными в проектно-сметной документации, договорах строительного подряда, документах бухгалтерского учета и других документах, служащих основанием для получения денежных средств, а также требованиям актов законодательства, в том числе технических нормативных правовых актов.

Этот прием используется для определения фактически выполненного объема строительных и ремонтных работ и применяется для проверки:

- достоверности учета незавершенного производства,
- расходования строительных материалов в сравнении с нормами и фактически выполненным объемом работ,

- правильности начисления заработной платы,
- правильности расчетов с подрядчиками и другими предприятиями за выполненные объемы работ.

Результаты обмера оформляются актом. Если контрольный обмер проводился с целью проверки правильности расходования материалов, то на основе акта составляется сличительная ведомость, в которой приводятся данные о наименовании материалов, израсходованных на фактические объемы выполненных работ по установленным нормам, фактический расход материалов по данным бухгалтерского учета и результат обмера (списано больше или меньше).

Для проверки обоснованности действующих норм расхода сырья и материалов, потребления тепло- и электроэнергии используется контрольный запуск сырья и материалов в производство. При этом в присутствии контролера и приглашенного специалиста проверяется весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, его обработки и заканчивая взвешиванием готовой продукции.

При проверках соответствия качества готовой продукции действующим стандартам, а также для определения качества проектно-сметной и технической документации чаще всего применяют лабораторные анализы.

Результаты таких проверок оформляются соответствующими заключениями или актами, которые составляют экспертные организации, специальные лаборатории или отдельные сотрудники.

Осмотр – непосредственно изучение проверяющим объекта, выполняющего в хозяйственной системе определенные функции.

Обследование объектов – это также непосредственно изучение определенных объектов хозяйственной системы. Однако при этом чаще, чем при осмотре, осуществляется документирование информации о выявленных особенностях, а также привлекаются работники правоохранительных или финансовых органов, товароведы, технологи и др. специалисты. Обследование объектов целесообразно проводить в начале ревизии.

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

Контрольная закупка – специальный, организованный по особой программе методический прием, потенциально позволяющий определить правильность и законность отпуска товаров покупателям и расчетов с ними в условиях непосредственного совершения указанных хозяйственных операций.

Наблюдение заключается в просмотре процедур или процессов, выполняемых персоналом, в том числе участие в инвентаризации различных активов клиента.

Опрос состоит в изучении соответствующей информации компетентных лиц внутри или за пределами экономического субъекта.

Характерной особенностью способов фактического контроля является то, что проверки проводятся непосредственно на месте совершения хозяйствен-

ных операций в присутствии материально-ответственных лиц, результаты оформляются актами и подписываются этими лицами.