**1. Методы документального контроля**

Метод финансово-хозяйственного контроля характеризуется использованием общенаучных методических приемов исследования объектов контроля и соб­ственных конкретно-научных эмпирических методических приемов экономи­ческого исследования.

Существуют две группы методов документального контроля.

*1). Методы формально-правовой проверки документов*:

а) проверка соблюдения правил составления, полноты и подлинности оформле­ния документов;

б) сопоставление учетных и отчетных показателей с показателями бизнес-пла­нов и установленными нормативами;

в) проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, т. е. про­верка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам;

г) проверка арифметических расчетов клиента — перерасчет, т. е. арифмети­ческий (счетный) контроль и др.

*2). Методы проверки реальности (достоверности) отраженных в документах обстоятельств и процессов*:

а) сопоставление данных документов, отражающих операции с данными доку­ментами, которые явились основанием для этих операций;

б) получение письменного подтверждения от третьих лиц о реальности остат­ков на счетах денежных, счетах расчетов, счетах дебиторской и кредитор­ской задолженности и др.;

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

г) аналитические процедуры (самостоятельно осуществляемые ревизором рас­четы, часто значительные по объему);

д) прослеживание, под которым понимают процедуру, в ходе которой, проверя­ющий исследует некоторые первичные документы, проверяет отражение их данных в регистрах аналитического и синтетического учета, находит заклю­чительную корреспонденцию и убеждается в правильности (неправильнос­ти) отражения в учете соответствующей операции;

е) специальные методы (встречная проверка, взаимная проверка, контрольное сличение, восстановление натурально-стоимостного учета, логическое ис­следование хозяйственных операций и др.);

ж) подготовка альтернативных балансов, как промежуточных — сырья, материа­лов, выхода продукции — так и заключительного бухгалтерского («пробного»).

*Методы фактического контроля*:

— инвентаризация;

— осмотр;

— обследование;

— контрольный запуск сырья в производство;

— лабораторный анализ качества товаров, сырья и готовой продукции;

— экспертная оценка;

— проверка объемов выполненных работ;

— проверка соблюдения трудовой дисциплины и фактического использования рабочего времени;

— получение устных и письменных объяснений, справок и ответов на заранее разработанные анкеты;

— контрольная покупка и др.

Знание и умение применения основных методов и приемов существенно по­вышает эффективность контроля. Все хозяйственные операции и факты хозяй­ственной жизни у экономических субъектов должны быть документированы. Проверяющий работает с первичными документами, учетными регистрами, формами отчетности и т. д. Документы могут быть либо доброкачественными, либо недоброкачественными, и частные задачи проверяющего нередко состоят в выявлении недоброкачественных документов с целью их последующего ана­лиза и определения последствий их использования экономическим субъектом.

Для классификации документов по качественным признакам используют три критерия доброкачественности документов:

1) формальный критерий. Любой доброкачественный документ должен быть составлен по определенной форме. В РФ широко используются типовые меж­ведомственные формы различных первичных документов. В документе долж­ны быть заполнены все реквизиты;

2) критерий законности. Хозяйственная операция, отраженная в документе, долж­на быть законна по своему содержанию, быть санкционированной в установ­ленном порядке ответственными должностными лицами;

3) критерий действительности. Документ должен отражать содержание имен­но той хозяйственной операции, для которой он был создан, причем отра­жать это содержание в неискаженном виде относительно объемов, даты, участ­вующих в хозяйственной операции сторон или лиц и т. д. Документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных критериев, являются недоброкачественными.

Недоброкачественные документы в свою очередь могут быть подразделены на две группы.

1. Документы, недоброкачественные по форме. Они отражают реальные хозяйствен­ные операции в неискаженном виде и объеме. Однако среди них могут быть:

— неправильно оформленные, например, с использованием не типовой межведом­ственной формы, а той формы, которая применяется только в данной организации;

— неоформленные или недооформленные, например, без указания определен­ных реквизитов, обязательных для данного типа документов.

2. Документы, недоброкачественные по существу. Они могут отражать такую информацию, которая, в конечном счете, оказывает существенное воздействие на достоверность финансовых результатов, среди них могут быть:

— недоброкачественные документы, содержащие случайные ошибки или даже незаконные операции, например совершенные по незнанию;

— содержащие признаки материального или интеллектуального подлога.

Для этого среди подложенных документов выделяют:

материальный подлог — это документы, в которых содержатся подделки определенной части информации. Например, подделка подписи, исправление даты и т. п.;

интеллектуальный подлог — это такие документы, которые составлены и оформлены верно, но которые содержат заведомо ложную информацию.

Подлоги, сочетающие интеллектуальный и материальный подлоги, называются комбинированными.

Методические приемы документального контроля также подразделяют на:

— приемы проверки отдельного документа (формальная проверка, арифмети­ческая проверка, нормативно-правовая проверка, проверка на действитель­ность хозяйственной операции);

— приемы проверки нескольких документов по однотипным или взаимосвязан­ным хозяйственным операциям (встречная проверка, взаимная сверка);

— приемы проверки системных бухгалтерских записей (контрольное сличение, восстановление количественно-суммового учета, хронологическая проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств, сканиро­вание, наблюдения проверяющего, проверка документов и проверка соблю­дения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждения, про­слеживания, подготовка альтернативного баланса).

Методические приемы проверки отдельного документа:

а) формальная проверка. Это визуальная проверка документов: проверка пра­вильности заполнения реквизитов, отсутствия неоговоренных исправлений, а также проверка наличия и подлинности тех реквизитов, которые преду­смотрены для данного типа документов. Такие реквизиты, как подписи, печа­ти, штампы, при необходимости можно сопоставить с реквизитами на дру­гих документах, составленных ранее или позднее;

б) арифметическая проверка. Она состоит в пересчете результатов таксиров­ки, общих итогов, взаимоувязки начислений и удержаний (скидок) и т. д.;

в) нормативно-правовая проверка. Суть такой проверки зависит от хозяйствен­ной операции, при этом проверяется соблюдение различных нормативов, инструкций, положений и т. п.;

г) проверка на действительность хозяйственной операции (в неискаженных объемах) или фактов экономической деятельности.

Среди наиболее часто используемых приемов проверки небольших количеств доку­ментов по однотипным или взаимосвязанным операциям различают: встречную проверку, взаимную сверку, контрольное сличение и др.

*Встречная проверка* — сопоставление двух различных вариантов одного и того же документа (а при необходимости и других взаимосвязанных с про­веряемой хозяйственной операцией документов), а также учетных регистров, которые находятся в двух различных организациях либо даже в двух различных подразделениях одного и того же предприятия. При такой проверке могут быть вскрыты следующие злоупотребления:

1) полное или частичное недооприходование товарно-материальных ценно­стей и денежных средств, полученных от другой стороны, участвующей в хозяйственной операции;

2) присвоение выручки от реализации товаров, работ и услуг (в том числе и сдаваемой в банк);

3) наличие полностью или частично бестоварных операций;

4) излишнее списание товарно-материальных ценностей и денежных средств и др.

*Взаимная проверка*. Сопоставляются различные по своему наименованию и характеру документы, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций.

Взаимная сверка позволяет выявить:

1) полностью или частично бестоварные или безденежные операции;

2) участие в торгово-хозяйственной деятельности неучтенных товаров;

3) создание неучтенных излишков различных материалов, сырья, товаров и тары, а также других ценностей с целью дальнейшего оформления подложных до­кументов об их реализации или приобретении (с присвоением самих ценно­стей или их денежного эквивалента);

4) создание неучтенных излишков готовой продукции либо необоснованного начисления и выплаты заработной платы;

5) составление подложных бухгалтерских проводок либо проводок, не подтвер­жденных оправдательными первичными документами, и др.

**2. Практическое задание**

1. Составьте отчет кассира, включив в него данные об остатках на начало и конец дня, а также все данные о поступлении и выдаче денежных средств. Затем произведите корректировку содержания отчета от имени ревизора.

2. Проверьте ведение кассовых операций в универсаме № 57, после чего занесите данные проверки в таблицу.

3. Составьте акт инвентаризации денежных средств в кассе.

4. Составьте бухгалтерские записи по урегулированию инвентаризационных разниц.

Материал для выполнения практического задания:

Ревизор КРУ Л.П. Иванова в присутствии главного бухгалтера универсама Н.И. Зиминой, кассира Е.Ю. Пархоменко 15 мая 2009 г. осуществила проверку ведения кассовых операций универсама № 57.

Для определения выручки текущего дня ревизором Л.П. Ивановой были сня­ты показания счетчиков кассового аппарата. Они оказались на начало рабочего дня: 02482050.

На момент начала инвентаризации: 03623200.

При пересчете денежных купюр был определен остаток денег в кассе в сумме 4005 руб. 67 коп. Кроме того, кассиром Е.Ю. Пархоменко были предъявлены билеты денежно-вещевой лотереи на сумму 550 руб. 00 коп.

В кассовом отчете, составленном кассиром Е.Ю. Пархоменко, остаток на на­чало дня составил 3220 руб. 00 коп., при лимите 4000 руб. Кроме акта снятия остатков в кассе, к кассовому отчету были приложены документы, лежащие в основе деятельности кассира ревизуемого универсама:

1) приходный кассовый ордер № 12 от 15 мая 2009 г. на сумму 3060 руб. 60 коп., являющуюся выручкой за реализацию ранних овощей с лотков 14 мая 2009 г.;

2) расписка о взятии под отчет 200 руб. продавцом отдела приемки стеклопосуды А.В. Симоновой;

3) по расходному ордеру № 121 от 15 мая 2009 г. была выдана зарплата лоточни­кам Т.В. Цыгановой 455 руб. 77 коп. и А.И. Петровой 465 руб. 23 коп. Ревизо­ром Л.П. Ивановой были затребованы соответствующие трудовые соглаше­ния. Однако главным бухгалтером К.И. Зиминой они представлены не были;

4) по расходному ордеру № 122 от 15 мая 2009 г. работнице Е. И. Плотниковой выдан аванс 120 руб. 00 коп. для оплаты за стирку белья в прачечной. К рас­ходному ордеру приложено заявление, подписанное директором и главным бухгалтером универсама;

5) по расходному ордеру № 123 от 15 мая 2009 г. выдана зарплата бывшего сотрудника И.С. Попова — 615 руб. 13 коп., ранее депонированная. В тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег указаны фамилия, имя, отчество доверенного лица И.П. Скворцовой. Сопровождающих рас­ходный ордер документов не обнаружено;

6) списана разъездная ведомость за апрель месяц на сумму 360 руб. 00 коп.;

7) по расходному ордеру № 124 от 15 мая 2009 г. списан реестр расходов по разгрузке сахарного песка за апрель месяц. По данным реестра песок завозил­ся 5 раз в месяц в количестве 15 тонн. Деньги в общей сумме 300 руб. 00 коп. были получены шофером автомашины, завозившим товар, И.Д. Беловым. Однако при встречной проверке поступления товара было установлено, что сахарный песок завозился в универсам в апреле трижды в общем количестве 9 тонн;

8) по расходному ордеру № 125 от 15 мая 2009 г. выдано И.Д. Титову 50 руб. 00 коп. за ремонт дверных замков в универсаме № 57. Трудовое соглашение заключено;

9) в кассовом отчете отражено также списание платежной ведомости по зарпла­те за апрель 2009 г. в сумме 11 215 руб. 30 коп.

Решение

Кассовый отчет, составленный кассиром Е.Ю. Пархоменко, выглядит следующим образом:

**Отчет кассира**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Касса за 15.05.2009г Лист\_\_\_ | | | | |
| **№ документа** | **От кого получено и кому выдано** | **Счет, субсчет** | **Приход, руб.** | **Расход, руб.** |
|  | Остаток на начало дня | 90 | 3220 | Х |
| №12 | Выручка за реализацию овощей с лотков | 90 | 3060,60 |  |
| №13 | Выручка ККМ | 90 | 11411,5 |  |
| расписка | Выдано под отчет А.В. Симоновой | 71 |  | 200 |
| 121 | Выдана зарплата  Т.В. Цыгановой  А.И. Петровой | 70 |  | 455,77  465,23 |
| 122 | Выдан аванс Е.И. Плотниковой для оплаты за стирку белья | 71 |  | 120 |
| 123 | Выдана депонированная зарплата И. П. Скворцовой | 70 |  | 615,13 |
| Разъездная ведомость | Списана разъездная ведомость | 71 |  | 360 |
| 124 | Списан реестр расходов по разгрузке сахара за апрель | 71 |  | 300 |
| 125 | Выдано И.Д. Титову за ремонт дверных замков | 70 |  | 50 |
| Платежная ведомость | Выдача зарплаты | 70 |  | 11215,30 |
|  |  |  |  |  |
| Итого за день: | | | 14472,10 | 13781,43 |
| Остаток на конец дня:  В т.ч. на з/п, выплаты соц.характера | | | 3910,67 |  |
|  |  |

Кассир\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ /Е.Ю.Пархоменко/

подпись расшифровка подписи

Записи в кассовой книге проверил и документы в количестве 2 приходных и 5 расходных получил

Бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ /Н.И.Зимина/

подпись расшифровка подписи

В ходе проведенной проверки ревизором Л.П. Ивановой была составлена ведомость нарушений.

**Ведомость нарушений**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Документ** | | | **В чем состоит нарушение** | **Сумма** | | | | **Долж-ность, ФИО лица, виновного в наруше-нии** |
| **Наименова-ние** | **№** | **Дата** | **В приход кассы** | | **В расход кассы** | |
| **Фактичес-ки по документу** | **может быть принята** | **Фактичес-ки по документу** | **может быть принята** |
| 1 | Остаток ден.средств в кассе |  |  | Нарушений нет | 3220 | 3220 |  |  |  |
| 2 | ПКО | 12 | 14.05.  2009 | Нарушение нет | 3060,60 | 3060,60 |  |  |  |
| 3 | расписка |  |  | Нарушение порядка ведения кассовых операций. Не оформлен РКО |  |  | 200 | - | Кассир Пархоменко Е.Ю. |
| 4 | РКО | 121 | 15.05.  2009 | Нарушение порядка ведения кассовых операций:  - отсутствует основание для выдачи заработной платы - трудовой договор;  - выписан РКО один на двоих. |  |  | 921 | - | Гл. бухгалтер Зимина К.И. |
| 5 | РКО | 122 | 15.05.  2009 | Нарушений нет |  |  | 120 | 120 |  |
| 6 | РКО | 123 | 15.05.  2009 | Нарушение порядка ведения кассовых операций:  - отсутствует доверенность |  |  | 615,13 | - | Кассир Пархомен-ко Е.Ю. |
| 7 | Разъездная ведомость |  |  | Нарушение порядка ведения кассовых операций:  дан. документ не является основой для выдачи денег. Должен быть составлен РКО |  |  | 360 | - | Кассир Пархомен-ко Е.Ю. |
| 8 | РКО | 124 | 15.05.  2009 | Количество разгруженного сахарного песка не совпадает с данными в реестре (выявлено при встречной проверке поступления товара) |  |  | 300 | 180 | Шофер автомаши-ны Белов И.Д. |
| 9 | РКО | 125 | 15.05.  2009 | Нарушений нет |  |  | 50 | 50 |  |
| 10 | Платежная ведомость |  | 01.04.  2009 | Нарушение нет |  |  | 11215,30 | 11215,30 |  |

По результатам проведенной проверки должен быть составлен отчет кассира следующего содержания:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Касса за 15.05.2009г Лист\_\_\_ | | | | |
| **№ документа** | **От кого получено и кому выдано** | **Счет, субсчет** | **Приход, руб.** | **Расход, руб.** |
|  | Остаток на начало дня | 90 | 3220,0 | Х |
| 12 | Выручка за реализацию овощей с лотков | 90 | 3060,60 |  |
| 13 | Выручка ККМ | 90 | 11411,5 |  |
| 122 | Выдан аванс для оплаты за стирку белья | 71 |  | 120 |
| 124 | Списан реестр расходов по разгрузке сахара за апрель |  |  | 180 |
| 125 | Выдано за ремонт дверных замков | 70 |  | 50 |
| Платежная ведомость | Выдача зарплаты | 70 |  | 11215,30 |
| Итого за день: | | | 17692,1 | 11565,3 |
| Остаток на конец дня:  В т.ч. на з/п, выплаты соц.характера | | | 6126,8 |  |

По окончании проверки ревизором должен быть составлен акт ревизии наличных денежных средств:

После проведения ревизии должны быть составлены следующие бухгалтерские проводки по урегулированию инвентаризационных разниц (недостачи):

1) по РКО № 126 от 15.05.2009г.:

Д 94 К 50 – 200 руб. - выявлена недостача денежных средств в кассе;

Д 73 К 94 – 200 руб. - недостача отнесена на виновное лицо (кассира Пархоменко Е.Ю.);

Д 70/ Пархоменко К 73 - 200 руб. - удержана недостача из зарплаты кассира.

2) по РКО № 127 от 15.05.2009г.:

Д 94 К 50 – 360 руб. - выявлена недостача денежных средств в кассе;

Д 73 К 94 – 360 руб. - недостача отнесена на виновное лицо (кассира Пархоменко Е.Ю.);

Д 70/ Пархоменко К 73 - 360 руб. - удержана недостача из зарплаты кассира.

3) по РКО № 121 от 15.05.2009г.:

Д 94 К 50 – 921 руб. - выявлена недостача денежных средств в кассе;

Д 73 К 94 – 921 руб. недостача отнесена на виновное лицо (главного бухгалтера Зимину Н.И.);

Д 70/ Зимина К 73 - 921 руб. - удержана недостача из зарплаты гл.бухгалтера.

4) по РКО № 123 от 15.05.2009г.:

Д 94 К 50 – 615,13 руб. выявлена недостача денежных средств в кассе;

Д 73 К 94 – 615,13 руб. - недостача отнесена на виновное лицо (кассира Пархоменко Е.Ю);

Д 70/ Пархоменко К 73 – 615,13 руб. - удержана недостача из зарплаты кассира.

5) по РКО № 124 от 15.05.2009г.:

Д 94 К 50 – 120 руб. выявлена недостача денежных средств в кассе;

Д 73 К 94 – 120 руб. недостача отнесена на виновное лицо (шофера автомашины Белова И.Д.);

Д 70/ Белов К 73 - 120 руб. - удержана недостача из зарплаты шофера.

**Библиографический список**

1. Богомолов А. М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. М.Экзамен.2000г. – 348 с.

2. Макоев О.С.: под ред. В.И. Подольского Контроль и ревизия: Учебное пособие, «Финансы и кредит»/ Макоев О.С.: под ред. В.И. Подольского-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006 –256с.

3.Контроль и ревизия: Учебное пособие/кол. авт.; под ред. доктора эконом. наук, проф. М.Ф. Овсийчук 5-е изд., стер. – М.:-КНОРУС, 2007-224с.

4. Контроль и ревизия: Учебник для сред. проф. образования/ Под. ред. проф. М.В. Мельник; Финансовая академия при Правительстве РФ – М.: Экономисть, 2007-254с.

5.Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль:Учебное пособие/ Под. ред. проф. М.В. Мельник – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004-520с.

6. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. М.-2001г.- 232с.

7. Фетодова Е.С. Контроль и ревизия. – М.: 2004 – 564 с.

8. Информационно-правовая система «Консультант Плюс»