1. Процедуры проверки внутренней системы контроля предприятия, организации, учреждения.

Целями внутреннего контроля являются, с одной стороны, объективное отражение хозяйственной ситуации, а с другой стороны, поддержка интересов и политики руководства фирмы, поэтому даже эффективные системы ревизии могут находиться под влиянием руководства компании. Если аудитор после изучения взаимоотношений в фирме считает, что вероятность этого большая, то риск внутреннего контроля необходимо оценить как высокий независимо от прочих результатов.

Необходимо различать аудит СВК в целом, т.е. общие темы, и аудит ее основных объектов (снабжение, сбыт и т.д.). Проверка СВК в целом должна обязательно проводиться аудитором, а степень необходимости проверки внутреннего контроля по каждому объекту аудитор устанавливает, исходя из соотношения предполагаемых затрат (с учетом и без учета подготовительного этапа) и размера проверяемой совокупности.

При проверке системы СВК аудитор выполняет три важных этапа:

- описание действующей СВК,

- оценка целесообразности контрольных механизмов;

- проверка эффективности СВК.

При этом аудитору следует руководствоваться следующими принципами, необходимыми для функционирования данной системы:

1. Организация рабочих процессов.

Эффективность внутреннего контроля во многом зависит от вида и объема проводимых хозяйственных операций. Процессы, выполняемые каждый день в новом виде и новыми людьми, содержат в себе большую вероятность сознательной или бессознательной ошибки, чем процессы, выполнение которых определено инструкциями и указаниями. В связи с этим целью СВК должна стать замена индивидуальной, часто меняющейся обработки повторяющихся операций на четко сформулированные, организованные процессы.

Каждое отклонение от определенной организации рабочего процесса должно служить сигналом для проведения конкретной проверки и выяснения причин этого отклонения.

2. Разделение функциональных обязанностей.

Данный принцип предполагает, что определенные функциональные обязанности не могут выполняться одним и тем же лицом. Хозяйственные, управленческие и бухгалтерские функции должны быть разделены.

3. Контроль.

В эффективно действующей предпринимательской структуре ни одна операция не должна оставаться без контроля. Контроль бухгалтерского учета может проводиться как случайным, ручным способом, так и в систематизированном, запрограммированном, а значит, и обязательном порядке. При этом правильность выполнения операции может быть проверена путем сравнения результатов данной операции с результатами другой операции, не зависимой от первой.

Наряду со сравнительными могут проводиться и аналитические проверки, например анализ изменения отгруженной продукции и изменения дебиторской задолженности, анализ изменения материалов по отдельным подразделениям.

К вспомогательным средствам, позволяющим внедрить названные принципы внутреннего контроля на предприятии, относятся:

1) организационный план.

Благодаря организационному плану аудитор получает первое представление о том, насколько широко используется на предприятии принцип разделения функциональных обязанностей. В дальнейшем организационный план поможет сделать вывод о возможном недостаточном контроле отдельных подразделений (в случае запутанности организационной структуры и нечеткого разделения сфер ответственности на предприятии). Однако окончательные выводы можно сделать лишь после детального анализа хозяйственных операций;

2) рабочие инструкции и указания.

Для закрепления перечисленных в организационном плане процессов необходимы рабочие инструкции и указания, которые определяют задачи и ответственность для каждого рабочего места. Как правило, в подобных документах указываются вид проводимой деятельности, кто и каким способом должен ее выполнять. Они могут содержать сроки выполнения повторяющихся операций (представление месячной отчетности, напоминание покупателю о неоплаченных счетах). Кроме того, в инструкции требуется отразить, как проводить проверку результатов проделанных операций.

3) описание хозяйственных процессов.

Подобные описания отражают содержание и последовательность действий хозяйственного процесса, например описание учета кредиторской задолженности от момента получения счета от поставщика до его оплаты.

4) заготовленные бланки и формуляры.

Заготовленные единые бланки и формуляры способствуют более точному выполнению требуемых действий сотрудниками и, таким образом, уменьшению вероятности возникновения ошибки.

5) внутренняя ревизия.

Даже самые эффективные внутренние контрольные механизмы не могут гарантировать полного обнаружения или избежания ошибок. Постоянные изменения в хозяйственной жизни любой организации приводят к необходимости проверки СВК относительно ее способности соответствовать новым требованиям как в целом по предприятию, так и по отдельным циклам бизнеса. Эти функции и берет на себя внутренняя ревизия, которая также является составной частью СВК.

Чтобы описать СВК и таким образом установить ее запланированную структуру и состояние, аудитор использует в своей работе:

- сбор информации.

Аудитор собирает все относящиеся к данному объекту проверки материалы: диаграммы, указания, инструкции, описания и т.д. Обычно он высылает клиенту список необходимых документов до начала проведения проверки, что помогает намного сократить время, а значит, и расходы на проверку;

- вопросные листы.

Применение вопросных листов — один из наиболее распространенных приемов в деятельности аудитора. С помощью заранее заготовленных вопросов он может получить от клиента более детальную информацию относительно организации и действия внутренних проверок.

Результаты описания существующей СВК закрепляются аудитором в рабочих документах и позволяют определить наличие и запланированное предназначение контрольных механизмов. Так как описание СВК требует больших затрат времени, то при повторяющихся ежегодных проверках используются материалы и записи прошлых лет, которые только актуализируются в зависимости от произошедших изменений.

После завершения описания существующей системы внутреннего контроля аудитор приступает к оценке используемых в данной системе контрольных механизмов. Его задача — оценить целесообразность внутренних проверок в конкретных ситуациях. При этом он исходит из того, что система функционирует так, как она должна функционировать, т.е. как было запланировано руководством.

На данном этапе своей деятельности внимание аудитора должно быть обращено как на отдельные компоненты СВК (разделение функциональных обязанностей, инструкции, указания и внутренние проверки), так и на взаимодействие этих компонентов.

1. Оценка отдельных компонентов системы внутреннего контроля, Если ситуация и численность работников на предприятии не предусматривают требуемого разделения функциональных обязанностей в организации, то это является недостатком СВК, который необходимо учесть при общей оценке системы. Если же подобное разделение запланировано, то аудитору следует оценить возможность его длительного сохранения существующим персоналом.

Каждая инструкция, относящаяся к системе контроля, проверяется аудитором, насколько полно, профессионально правильно и понятно она написана. Установленные при такой проверке недостатки требуют скорейшего исправления. Ошибочные инструкции не приводят однозначно к ошибочным действиям персонала, но это должно быть обязательно проверено аудитором.

2. Оценка взаимодействия отдельных компонентов системы внутреннего контроля.

Для оценки компонентов СВК как единого целого аудитор учитывает их взаимодействие, исходя при этом из соображения, что риск составления неполной и неправильной отчетности, ограниченный одной внутренней проверкой, должен быть уменьшен исследующими проверками.

Проанализировав эти моменты, аудитор делает выводы о целесообразности взаимодействия отдельных компонентов системы.

Обнаружение внутренних проверок, финансовые и людские затраты на проведение которых не соизмеримы с получаемыми от них результатами, — важное требование, предъявляемое аудитору. Такие малоэффективные или совсем неэффективные внутренние проверки могут принести больше ущерба, чем их отсутствие.

Оценку эффективности системы внутреннего контроля аудитор должен организовать по направлениям, соответствующим циклам бизнеса: снабжение и учет производственных запасов и оказанных услуг; производство; сбыт продукции; оплата труда; финансы.

Сточки зрения аудитора, оценка эффективности СВК заключается в оценке достоинств и недостатков контроля экономического субъекта. СВК может считаться эффективной, если, во-первых, она эффективно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а во-вторых, эффективно выявляет недостоверность в пределах ограниченного времени, после того как недостоверная информация возникла.

Успешное выполнение аудитором своих обязанностей не может ограничиваться в настоящее время только проверкой бухгалтерской отчетности. Получение реального представления о СВК, происходящих на предприятии процессах, уровне организации бухгалтерского учета необходимо аудитору для формулирования правильных выводов.

2. Проверка правильности оценки остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 N° 34н, к незавершенному производству относятся:

— продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом;

— изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку.

При проверке аудитор должен выяснить, соответствует ли оценка незавершенного производства оценке, утвержденной учетной политикой предприятия.

Аудитор должен учитывать, что в массовом и серийном производстве незавершенное производство может отражаться в бухгалтерском учете:

• по фактической производственной себестоимости;

• по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Такой метод обычно используют предприятия с длительным технологическим циклом производства. При этом производственная себестоимость может быть полной или сокращенной.

Чтобы определить величину незавершенного производства, производственную себестоимость выпускаемой продукции (полную или сокращенную) нужно умножить на определенную долю. Эта доля рассчитывается как отношение остатков незавершенного производства к общему количеству материалов, поступивших в производство за отчетный период:

• по прямым статьям затрат. Необходимо учитывать, что все затраты организации можно разделить на прямые и косвенные.

К прямым относятся такие затраты, которые можно прямо включить в себестоимость выпускаемой продукции. Прямые затраты распределяются на остатки незавершенного производства пропорционально определенной доле. Эта доля рассчитывается как отношение остатков незавершенного производства к общему количеству материалов, отпущенных в производство за отчетный период;

• по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. Необходимо учитывать, что этот метод применяется на материалоемких производствах с непродолжительным технологическим циклом. Чтобы подсчитать величину незавершенного производства, аудитор должен количество сырья, материалов и полуфабрикатов, не прошедших всех стадий обработки, умножить на их себестоимость. При этом себестоимость сырья, материалов и полуфабрикатов оценивается по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, методом ФИФО или методом ЛИФО.

При единичном производстве продукции незавершенное производство может отражаться в бухгалтерском учете по фактически произведенным затратам.

При проверке правильности оценки незавершенного производства аудитор должен учитывать, что порядок оценки остатков незавершенного производства для целей бухгалтерского и налогового учета различен.

Аудитор должен проверить данные первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, первичных учетных документов о движении и остатках готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика), налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов, на основании которых должна производиться оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца.

Если предприятие определяет доходы и расходы по методу начисления, то аудитор должен проверить правильность разделения расходов на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся такие как:

• расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров;

• расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

• расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, а так же суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;

• суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров.

Аудитор должен учитывать, что сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Также аудитор должен проверить состав косвенных расходов, к которым для целей налогового учета относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации и осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Если в отношении отдельных видов расходов Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода, что должно быть проверено аудитором.

Выясняя правильность оценки незавершенного производства для целей налогового учета, аудитору необходимо иметь в виду, что Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает три варианта оценки незавершенного производства в зависимости от вида производства:

— связанное с обработкой и переработкой сырья;

— связанное с выполнением работ и (или) оказанием услуг;

— прочие виды производств.

При этом на все три варианта оценки незавершенного производства распространяются следующие общие правила:

• сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав материальных расходов следующего месяца;

• по окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав расходов следующего налогового периода в описанном выше порядке.

Также аудитор проверяет, закреплен ли в учетной политике для целей налогообложения один из трех вариантов оценки незавершенного производства.

Аудитор должен выяснить, не включены ли для целей бухгалтерского учета налогообложения в состав незавершенного производства потери от брака. Налоговый кодекс Российской Федерации потери от брака определяет как убытки налогоплательщика в отчетном (налоговом) периоде и приравнивает к внереализационным расходам.

Необходимо учитывать, что для целей налогообложения расходы, составляющие незавершенное производство, могут одновременно относиться к нескольким видам деятельности. Аудитор должен проверить, распределены ли эти расходы пропорционально доле дохода конкретных видов деятельности в общем объеме всех доходов налогоплательщика, возникших при реализации:

• товаров, работ, услуг собственного производства, реализацииимущества, имущественных прав, за исключением ниже перечисленных;

• ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке;

• финансовых инструментов срочных сделок, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке;

• основных средств;

• товаров, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств.

Также аудитор должен проверить, разработаны ли в организации регистры налогового учета остатков незавершенного производства. Регистры налогового учета незавершенного производства должны вестись всеми организациями, у которых есть незавершенное производство, а также у которых его нет, так как принцип оценки незавершенного производства распространяется и на оценку готовой продукции, и на оценку товаров отгруженных.

3. Аудиторские проверки по поручению суда, органов власти и налоговых служб.

Контроль — важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами — неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями.

В зависимости от субъекта и характера деятельности финансовый контроль разделяется на государственный, ведомственный и вневедомственный; в зависимости от объекта — на внутренний и внешний; в зависимости от организации осуществления — на ревизионный (ревизия) и аудиторский (аудит). При осуществлении контрольной деятельности используются специальные приемы документального и фактического контроля, экспертные оценки, методы анализа и другой инструментарий.

Государственный финансовый контроль регламентируется законами Российской Федерации и другими нормативными актами. В системе государственного финансового контроля имеются специальные контрольные органы: Счетная палата Российской Федерации, Департамент государственного финансового аудита и бухучета Министерства финансов Российской Федерации. В определенной мере функции государственного финансового контроля выполняют и другие госорганы, в частности Федеральная налоговая служба, Федеральная служба по финансовому мониторингу, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора.

Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием, предприятия, организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии, общественные неправительственные организации и учреждения, предпринимательские структуры и физические лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Основные задачи государственного финансового контроля: проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; проверка эффективного и экономного расходования государственных средств;

проверка правильности расчета и уплаты налогов. Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно только в том случае, если они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

Элементами системы внутреннего контроля экономических субъектов являются внутренний аудит и управленческий контроль. Внутренний контроль создается для упорядоченного и эффективного ведения дел, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, обеспечения полноты и точности документации и всей внутрифирменной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. При этом реализация целей управления в системе внутреннего контроля возложена, во-первых, на организационно-технический механизм (включающий процедуры контроля, внутреннюю регламентирующую нормативную документацию и т.п.) и, во-вторых, на специальные контрольные подразделения — управления (отделы) внутреннего аудита.

Организация системы внутреннего контроля является прерогативой самого экономического субъекта.

В настоящее время подразделения внутреннего аудита у экономических субъектов по-разному встраиваются в структуру управления экономического субъекта, поэтому условно внутренний аудит можно разделить на внутренний аудит акционеров и внутренний аудит исполнительного руководства. Первый из них часто называют независимым внутренним аудитом, так как внутренние аудиторы непосредственно не подчинены исполнительному руководству и, следовательно, по поручению собственников, акционеров могут осуществлять в том числе и проверку деятельности самого исполнительного руководства.

Некоторые экономические субъекты, по образцу фирм ФРГ, создают у себя подразделения контроллинга и назначают контролеров. Кратко основные функции этих подразделений и самих контролеров можно охарактеризовать как «управление управлением», т.е. это координация, согласование, контроль, упорядочение и подготовка информации для руководства в виде, удобном для принятия управленческих решений.

Хотя аудиторская деятельность может охватывать все экономические организации независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, основными объектами аудита являются предпринимательские структуры, а предметом аудита — собственность акционеров и инвесторов. Независимость — необходимое условие деятельности аудиторов, причем независимость аудиторов гораздо шире независимости государственных контролеров-ревизоров.