

Н.В. Шашло, А.А. Кузубов

**КОНТРОЛЬНО-
АНАЛИТИЧЕСКИЙ
ИНСТРУМЕНТАРИЙ
В СИСТЕМЕ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ
ПРЕДПРИЯТИЯМИ**

Монография

RU
science
RU-SCIENCE.COM

Москва
2024

УДК 658.5/.8:657.6
ББК 65+65.290-2+65.053
ШЗ2

Рецензенты:

Т.В. Кушнарченко, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», ФГБОУ ВО «Донской государственный технический университет», д-р экон. наук, проф.,

А.В. Родионов, профессор, ФКОУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний», д-р экон. наук

Шашло, Нина Владимировна.

ШЗ2

Контрольно-аналитический инструментарий в системе эффективного управления предприятиями : монография / Н.В. Шашло, А.А. Кузубов. — Москва : РУСАЙНС, 2024. — 128 с.

ISBN 978-5-466-06534-3

Монография посвящена исследованию теоретико-методологических и практических основ и аспектов использования контрольно-аналитического инструментария в системе эффективного управления предприятиями. Обоснованы теоретико-методические положения и разработаны практические рекомендации по совершенствованию организационно-методического обеспечения аудита, контроля и ревизии как инструментов для повышения эффективности управления деятельностью предприятий. Научная новизна представлена следующими результатами: обоснован и конкретизирован понятийно-категориальный аппарат в части трактовки понятия «контроль»; формализован категориально-терминологический аппарат внутреннего аудита в информационном обеспечении процесса управления финансово-хозяйственной деятельностью; усовершенствованы организационно-методические основы внутреннего аудита в условиях использования информационно-коммуникационных технологий; разработана методика непрерывного внутрихозяйственного контроля и аудита, а также методический подход к оценке эффективности внутреннего контроля и аудита.

Результаты, полученные авторами в монографии, имеют практическую значимость и могут быть использованы в работе предприятий, производственно-предпринимательских структур, организаций, что обеспечит комплексный подход к организации и методике функционирования системы контроля, аудита и ревизии в системе управления. Материалы исследования рекомендуются к использованию научно-педагогическими работниками, студентами, магистрантами, аспирантами, специалистами-практиками, для которых процессы в области экономики, бухгалтерского и управленческого учета, анализа, аудита, контроля и ревизии являются необходимой профессиональной составляющей.

Ключевые слова: контрольно-аналитический инструментарий; аудит; контроль; ревизия; предприятие; управление; эффективность.

УДК 658.5/.8:657.6
ББК 65+65.290-2+65.053

© Шашло Н.В.,
Кузубов А.А., 2024
© ООО «РУСАЙНС», 2024

ISBN 978-5-466-06534-4

Содержание

Введение	4
1. Контрольно-аналитический инструментарий в системе эффективного управления предприятиями: теория и методология .. 8	
1.1. Контроль: экономическая сущность и место в системе управления Предприятием.....	8
1.2. Ревизия как форма контроля	17
1.3. Сущность аудита и методический подход к структуризации его принципов, функций и элементов	20
2. Исследование практики использования контрольно- аналитического инструментария в системе эффективного управления предприятиями	34
2.1. Организационно-правовая характеристика предприятия	34
2.2. Комплексная оценка имущественного и финансового состояния исследуемого предприятия.....	36
2.3. Процесс использования контрольно-аналитического инструментария в деятельности предприятий.....	60
3. Развитие новых направлений и совершенствование методических подходов к использованию контрольно- аналитического инструментария в системе управления.....	75
3.1. Модель автоматизированной информационной контрольно-консультационной системы аудита и контроля	75
3.2. Разработка методики непрерывного аудита и контроля на предприятиях	91
3.3. Методический инструментарий оценки эффективности аудита и контроля	97
Заключение.....	106
Список использованных источников	109
Приложение А.....	115
Приложение Б.....	116
Приложение В.....	120
Приложение Г	122
Приложение Д.....	126

Введение

Развитие социально-экономических отношений предусматривает повышение результативности деятельности предприятий. Трансформация условий хозяйствования требует гибкости системы управления к факторам внутренней и внешней среды, своевременной и адекватной оценки хозяйственных рисков в соответствии с целями функционирования и развития предприятия. В условиях углубления действия кризисных явлений и вирусных пандемий удовлетворить информационные потребности управления в процессе принятия оптимальных решений призвано функционирование системы внутреннего контроля, аудита и ревизии. Контроль позволяет обеспечить законность хозяйственной деятельности предприятия, сохранность его активов, обеспечивает предупреждение отрицательного влияния факторов, повышение эффективности основных бизнес-процессов. Однако, исследование системы функционирования внутреннего контроля на предприятиях показало, что эта составляющая системы управления требует существенного усовершенствования. Это обусловлено тем, что информация для контроля хозяйственной деятельности доводится до руководства с опозданием, когда уже трудно повлиять на эффективность деятельности и предотвратить потери, избежать риски.

Одним из наиболее эффективных инструментов контроля, включая комплекс мер по оптимизации хозяйственной деятельности, ограничению противоправного экономического поведения, предупреждению рискованных операций и выявлению резервов повышения эффективности бизнеса, является внутренний аудит. Реформирование бухгалтерского учета в связи с приведением национального законодательства в соответствие с нормами международных законодательных актов, расширение информационной и отчетной базы вносят свои коррективы в организацию внутреннего аудита, модифицируя при этом систему принципов и правил его проведения. Внутренний аудит является значительным конкурентным преимуществом и действенным механизмом, который позволяет выявить возможности повышения эффективности деятельности и нивелировать возможные рискованные ситуации, которые присущи бизнес-операциям. Правильное использование методических инструментов внутреннего аудита, который является на сегодня одним из недооцененных ресурсов улучшения управленческих функций, может способствовать повышению финансовых возможностей предприятия. На основе всего изложенного выше, можно сделать вывод об актуальности изучения данной проблематики.

Вклад в исследование теоретических и практических вопросов организации и методики внутрихозяйственного контроля, аудита и ревизии сделали такие ученые, как: А. Аренс, Р. Адамс, Дж. Лоббек, Дж.К. Робертстон, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, А.А. Колабаева, Р. Меллер, Н.Г. Барышников, М.А. Мартыненко, В.И. Подольский, Т.В. Терентьева, А.Л. Скифская, О.И. Харламова, Л.А. Чайковская и др.

В исследованных работах рассмотрены актуальные вопросы как теоретического, так и практического характера по организации и методике контроля, аудита и ревизии в системе управления хозяйственной деятельностью предприятий, однако существует ряд нерешенных проблем. В настоящее время недостаточно разработанными остаются организационные и методические подходы к функционированию системы внутрихозяйственного контроля, оценки его роли в повышении эффективности управления предприятием, организационно-методологические основы функционирования системы внутреннего аудита, а также подробный анализ практических проблем, что и обусловило актуальность и выбор темы исследования, ее цель, задачи и структуру работы.

Цель исследования заключается в обосновании теоретико-методических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию организационно-методического обеспечения контрольно-аналитического инструментария – аудита, контроля и ревизии для повышения эффективности управления деятельностью предприятий.

Для достижения цели были решены следующие задачи:

1) обосновать и конкретизировать понятийно-категориальный аппарат в части трактовки понятия «контроль» и уточнить состав его элементов;

2) формализовать категориально-терминологический аппарат внутреннего аудита в информационном обеспечении процесса управления финансово-хозяйственной деятельностью, а также обосновать методический подход к систематизации принципов, функций и элементов внутреннего аудита;

3) усовершенствовать организационно-методические основы внутреннего аудита в условиях использования информационно-коммуникационных технологий;

4) разработать методические рекомендации по организации внутреннего контроля и аудита на предприятиях с выделением этапов осуществления;

5) обобщить и систематизировать подходы к оценке эффективности внутрихозяйственного контроля и аудита для усиления их значимости как функции управления.

Объектом исследования является процесс использования контрольно-аналитического инструментария на предприятиях.

Предметом исследования являются совокупность теоретико-методологического, методического и организационного обеспечения процесса контроля, аудита и ревизии на предприятиях.

Методологической основой исследования являются принципы диалектической логики, комплексный подход, системный подход, методы сравнительного и ситуационного анализа и синтеза, методы статистического анализа, графические методы, метод абстрактно-логической оценки, методы детализации, типологии, группировки и обобщения, индукции и дедукции.

Информационно-эмпирической базой исследования являются фундаментальные положения концепций контроля, аудита и ревизии.

Наиболее существенные результаты, обладающие научной новизной, содержатся в основных положениях и выводах, отраженных в монографии:

1) усовершенствованы теоретические основы внутрихозяйственного контроля с уточнением сущности и классификации его элементов, что способствовало выявлению функций контроля, направленных на своевременное реагирование на отклонения, недопущения возникновения негативных явлений и содействие достижению запланированных целей деятельности предприятия. Обосновано толкование «внутрихозяйственный контроль», что, в отличие от существующих, путем синтеза системного, процессного, функционального и прикладного подходов и обоснования места внутрихозяйственного контроля в системе управления предприятием, позволило идентифицировать его информационно-коммуникационные связи с другими информационными подсистемами;

2) определена сущность аудита как независимого инструмента контроля, который реализуется в информационном обеспечении системы управления предприятия через раскрытие его дуалистической природы (как процесса и как результата). Учитывая это, обоснован методический подход к классификации функций аудита на макро- и микроуровне, а также систематизации принципов аудита как области знаний (методологические) и как вида деятельности (организационные), и элементов внутреннего аудита;

3) усовершенствованы организационные положения внутривоздейственного контроля и аудита с использованием информационно-коммуникационных технологий, которые, в отличие от удаленной обработки данных, основаны на переносе автоматизированных процедур аудита на платформу предприятия с использованием архитектуры программного обеспечения внутреннего аудита, благодаря чему обеспечено повышение надежности системы, снижение вероятности случайных отключений, уменьшение задержки выполнения аудиторских процедур;

4) разработана методика непрерывного внутривоздейственного контроля и аудита на основе уточнения и обобщения методических подходов для их осуществления, которая, в отличие от существующих, построена по основным хозяйственными процессами (приобретение оборотных и внеоборотных активов, производство и реализация продукции), а также предусматривает осуществление контроля и аудита по таким формам: предварительный, текущий и последующий;

5) разработан методический подход к оценке эффективности внутривоздейственного контроля и аудита для усиления их как функций управления, что позволит определить целесообразность их функционирования на предприятии.

Достоверность результатов исследования базируется на использовании результатов научных исследований отечественных и зарубежных ученых по теории, методологии и организации аудита, контроля и ревизии, материалов научно-практических конференций и семинаров, профессиональных периодических изданий; информации, размещенной на профессиональных специализированных сайтах в сети «Интернет». Используются нормативно-правовые документы, которыми регулируется контрольная, аудиторская и ревизионная деятельность, официальная статистическая и аналитическая информация, локальные акты и бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятия.

Теоретическая значимость результатов исследования состоит в разработке конкретных предложений по осуществлению процедур контроля, аудита и ревизии на предприятиях с целью повышения эффективности управления деятельностью предприятий.

Практическая значимость результатов исследования заключается в возможности использования выводов, предложений и рекомендаций, сделанных автором, в работе предприятий, что обеспечит комплексный подход к организации и методике функционирования системы внутривоздейственного контроля, аудита и ревизии.

1

Контрольно-аналитический инструментарий в системе эффективного управления предприятиями: теория и методология

1.1 Контроль: экономическая сущность и место в системе управления Предприятием

Необходимость оптимизации процесса управления хозяйственной деятельностью предприятий доказывает потребность в совершенствовании контроля, который выступает координирующим звеном между всеми функциями управления [1, 2]. Несмотря на наработки в направлении исследования категории контроля, экономическая наука не сформировала единого подхода как к трактовке понятий «контроль», «внутренний контроль», «внутрихозяйственный контроль», так и к выявлению его роли в современных экономических условиях. Формирование теоретических основ изучения контроля предполагает оценку понятийно-категориального аппарата исследования. В соответствии с этим, ключевым является изучение подходов к пониманию понятия «контроль», поскольку его толкование является определяющим при формировании производных от него понятий – «внутренний контроль» и «внутрихозяйственный контроль».

По результатам проведенного исследования [3-6] выявлено отсутствие единого подхода к пониманию понятия «контроль», обобщение его определения отражено схематически на рисунке 1.1.

Понятие «контроль» происходит от латинского слова «контра роллюс», от которого позже образовалось французское слово «контроль», что означает сопоставление или противопоставление [7].

Считаем целесообразным при определении сущностной характеристики понятия «контроль» использовать указанные подходы комплексно с учетом того, что:

- 1) системный подход позволяет формализовать элементы контроля и взаимосвязи между ними с учетом необходимости достижения целей и задач во взаимодействии с внешней и внутренней средой предприятия;
- 2) процессный подход позволяет рассматривать контроль как последовательность действий, направленных на достижение целей и задач

контроля, рассматриваемых как межфункциональные, что позволяет интегрировать системный и функциональный подходы путем объединения функций контроля и его системы;

3) функциональный подход является основой при определении значения контроля путем определения тех функций, которые им реализуются, при этом сам он рассматривается как функция управления;

4) прикладной подход, который определяет контроль как проверку и / или наблюдение функционирования соответствующего объекта контроля. По нашему мнению, использование данного подхода является нецелесообразным, так как сужает его понимание и исключает из его состава ряд методов и форм контроля.



Рисунок 1.1 – Основные подходы к определению понятия «контроль»

Для контроля присущи определенные формы, под которыми понимают совокупность методов и средств исследования подконтрольного объекта, применяемые для изучения финансово-хозяйственной деятельности предприятия в определенное время [8]. Форма осуществления контроля зависит от отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы предприятия. К основным формам контроля, которые будут рассмотрены, относятся:

– внутривладельческий контроль – система мер, направленная на проверку соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям с целью оценки результативности, эффективности и законности его деятельности;

– ревизия – форма контроля, которая заключается в документальной и фактической проверке контролирующими лицами или органами контроля определенного комплекса или отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного объекта;

– аудит – проверка данных бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности субъекта хозяйствования с целью высказывания владельцам и внешним пользователям независимого мнения относительно ее достоверности и соответствия требованиям законодательства.

Обзор подходов ученых к определению сущности понятия «внутренний контроль» и «внутрихозяйственный контроль» позволил установить, что значительное количество ученых не разделяют данные понятия [2-3]. Однако, многие исследователи [4,5,] употребляют термин «внутрихозяйственный контроль» в исследованиях по учету, аудиту и контролю. Мы согласны с их мнением, ведь такое понятие как «внутрихозяйственный контроль» содержит в себе экономический, финансовый и финансово-хозяйственный контроль операций предприятия и точнее характеризует содержание процессов, происходящих на предприятии. Следует отметить, что ученые в определениях не всегда акцентируют внимание на тех признаках, которые отличают данный вид контроля в системе контроля в целом [8].

Считаем, что внутрихозяйственный контроль осуществляется лицами, наделенными полномочиями управления предприятием и самого управления, а также другим персоналом, который выражает уверенность в достижении целей его деятельности наиболее эффективно без нарушения требований действующего законодательства. При определении понятия «внутрихозяйственный контроль» ученые акцентируют внимание на различных аспектах изучаемого объекта [9, 10].

В результате проведенных исследований выделено четыре направления, которые лежат в основе определения понятия «внутрихозяйственный контроль»:

- интерпретация внутреннего контроля как системы наблюдения;
- сведение его сущности к установлению субъектов осуществления такого контроля;
- сосредоточение внимания исключительно на цели осуществления такого контроля;
- рассмотрение внутреннего контроля как функции управления.

Можно сказать, что внутривоздейственный контроль обслуживает систему управления с целью содействия действенному и эффективному выполнению стратегии предприятия. При этом фактические данные, необходимые для его осуществления, получают с помощью системы бухгалтерского учета. Внутривоздейственный контроль как процесс позволяет определить его не как одноразовое действие, а как серию непрерывных действий, направленных на достижение определенной стратегии предприятия. Вместе с тем, внутривоздейственный контроль является одной из функций управления. Ведь это не только процесс, направленный на достижение целей предприятия, но и результат действий управленцев высших уровней как по планированию деятельности предприятия в целом, так и отдельных подразделений.

По результатам проведенного исследования научной литературы [1-10] предложим следующее определение понятия «внутривоздейственный контроль» – это система непрерывных контрольных действий за функционированием объектов управления, осуществляемых руководством предприятия или уполномоченным им должностным лицом с целью формирования определенных информационных основ принятия управленческих решений или их корректировки для достижения поставленных целей наиболее эффективным для предприятия способом.

Следует заметить, что сейчас осуществляется стандартизация и согласование национального и международного законодательства, регулирующего внутренний контроль. Соответствующие процессы сопровождаются разработкой ряда законов, стандартов, задач и указаний по осуществлению внутреннего контроля на предприятиях [11, 12]. Именно поэтому, при построении эффективной системы контроля нужно принять во внимание концепции внутреннего контроля, изложенные в соответствующих документах. Так Г. М. Воронко и М. И. Семенов считают, что «модели риска и контроля, предложенные COSO, стали основой для других моделей риска и контроля, которые разработали в других странах организации, аналогичные COSO, и различные консультационные фирмы». Однако каждый из указанных документов использует идеи предыдущих. COBIT включает материалы COSO и SAC. В COBIT использовано трактовки понятия «контроль», которое опубликовано в COSO. Документы COBIT, SAC, COSO, SAS 55 и 78 содержат много общих концепций внутреннего контроля. Также стоит упомянуть о международных стандартах контроля качества, аудита, обзора и сопутствующих услуг 315 «Понимание субъекта хозяйствования и его среды и оценка рисков существенного искажения» (ISA 315) и 330 «Аудитор-

ские процедуры в соответствии с оцененными рисками» (ISA 330). Поскольку контроль является одной из функций управления в целом, то внутрихозяйственный контроль можно считать одной из важных функций управления предприятием.

Стоит заметить, что именно контроль является основным элементом управления предприятием, как планирование, создание организационных структур, так и мотивацию целесообразно сочетать с внутрихозяйственным контролем. Ни одна из этих функций не может сама по себе осуществлять сам процесс управления, и лишь их сочетание в определенной последовательности раскрывает сущность управления. И именно внутрихозяйственный контроль выступает основной координационной функцией управления.

Рассматривая контроль как составляющую управления, отметим, что контроль – это элемент системы управления экономическими объектами и процессами, предусматривающий надзор с целью проверки соответствия состояния объекта, который проверяется, в соответствии с нормативными значениями (требованиями). Такие требования определяются законами РФ, положениями, инструкциями, приказами, а на макроуровне – программами, планами, договорами, проектами.

Место внутрихозяйственного контроля среди функций управления предприятием и взаимосвязь контроля с ними представлены на рисунке 1.2.

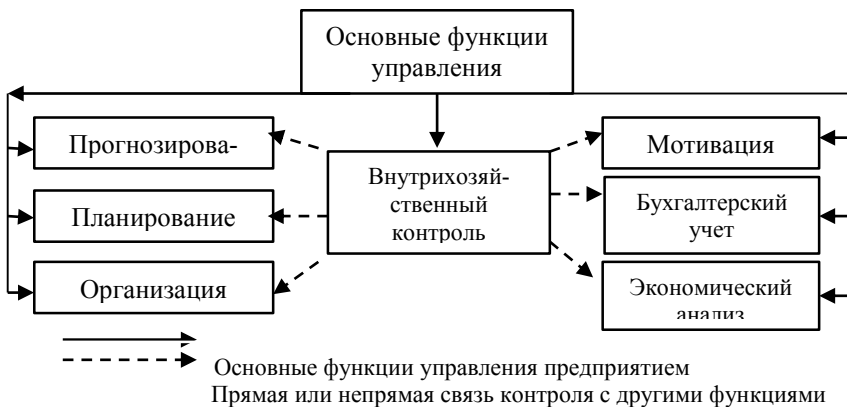


Рисунок 1.2 – Место внутрихозяйственного контроля среди функций управления предприятием и взаимосвязь с ними

Согласно рекомендациям INTOSAI [13] контроль подразделяется на:

- контроль управления (объекты – планы, политика, процедуры, методы для достижения целей);
- административный контроль – направлен на достижение экономического использования ресурсов, обеспечения максимальной результативности и выполнения распоряжений руководства;
- бухгалтерский контроль – процедуры и документы по сохранности активов и достоверности финансовой отчетности.

Внутрихозяйственный контроль направлен не только на выявление отклонений от установленных для объекта контроля плановых / целевых / нормативных параметров, но и на предупреждение их возникновения, то есть выступает средством как прямой, так и обратной связи между субъектом и объектом управления хозяйственной деятельностью.

Прямая связь внутреннего контроля в системе управления хозяйственной деятельностью предприятий заключается в наблюдении и проверке фактического состояния объекта контроля для определения его законности и целесообразности (предварительный внутрихозяйственный контроль), эффективности и качества управления (последующий внутрихозяйственный контроль).

Обратная связь внутреннего контроля в системе управления состоит в выявлении отклонений фактических показателей, характеризующих объект контроля, от заданных параметров, определении их причин и потенциальных возможностей обеспечения и достижения установленных для объекта контроля плановых / целевых / нормативных параметров.

Итак, внутрихозяйственный контроль в системе управления предприятием как средство обратной связи реализуется в направлении корректировки процессов в рамках других функций управления: результаты предыдущего и последующего контроля используются в процессе планирования; результаты текущего контроля – в процессе принятия решений.

Таким образом, внутрихозяйственный контроль выступает неотъемлемой составляющей процесса разработки, принятия, реализации и корректировки управленческих решений в управлении финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, присутствующей на всех этапах процесса формирования и реализации управленческих решений. Контроль является одной из стадий управленческого процесса и функцией управления, а потому обеспечивает обратную связь между объектами и субъектами управления. Итак, контроль как функция управления – совокупность обязательств, прав и действий уполномоченных лиц

по проверке соблюдения принимаемых управленческих решений и / или оценке осуществленных операций на предмет соблюдения интересов управленческого персонала.

Таким образом, система внутрихозяйственного контроля занимает важное место в системе управления деятельностью предприятия путем выполнения определенных функций и взаимодействия с другими информационными подсистемами. В частности, система контроля взаимодействует с системой бухгалтерского учета, что заключается в информационном обеспечении внутрихозяйственного контроля, ведь в системе бухгалтерского учета формируется информация о фактическом состоянии предприятия. Система внутрихозяйственного контроля направлена на проверку данных бухгалтерского учета и выявление отклонений фактического состояния результатов деятельности предприятия от запланированных параметров. Однако система бухгалтерского учета может содержать и недостоверные данные. Тогда осуществляется проверка отклонения фактического состояния от данных бухгалтерского учета. В свою очередь, обнаруженные системой внутрихозяйственного контроля отклонения могут отражаться на счетах бухгалтерского учета. Основной целью внутрихозяйственного контроля является обеспечение своевременной информацией руководства предприятия, выявление и предупреждение отклонений, ошибок и мошенничества, устранение их причин, что является основой для принятия управленческих решений.

Обобщив результаты проведенного исследования и основываясь на рекомендациях COSO 2, цели внутрихозяйственного контроля подразделим на:

- стратегические цели – контроль достижения стратегических целей хозяйственной деятельности предприятия, определяемых его стратегией и бизнес-планами;

- операционные цели – контроль операционной эффективности хозяйственной деятельности предприятия, заключается в контроле бизнес-процессов, использованных в ходе их осуществления ресурсов и полученных результатов;

- информационные цели – информационное обеспечение менеджеров предприятия информацией, соответствующей всем требованиям для принятия своевременных управленческих решений. В рамках данных целей обеспечивается достоверность отчетности и защита информации от несанкционированного доступа к ней;

- цели в области соблюдения законодательства – контроль соблюдения требований законодательных и нормативных актов России, внутренних документов и стандартов, регулирующих хозяйственную деятельность предприятий в целом или отдельный бизнес-процесс.

Для эффективного достижения целей необходимо решить определенные задачи:

- в сфере стратегических целей: соответствие хозяйственной деятельности предприятия стратегии и бизнес-планам;
- в сфере операционных целей: рациональное и экономное использование финансовых, материальных, трудовых и информационных ресурсов, используемых для осуществления хозяйственной деятельности предприятия, при обеспечении соблюдения запланированных результатов без повышения уровня рисков сверх установленного уровня;
- в сфере информационных целей: необходимый уровень учета бизнес-процессов хозяйственной деятельности, использованных ими ресурсов и полученных результатов, достоверность, своевременность составления и представления всех видов отчетности по ним;
- в сфере целей соблюдения законодательства: соблюдение работниками предприятия законодательных и нормативных актов, регламентирующих хозяйственную деятельность в целом или отдельный бизнес-процесс.

Таким образом, для того, чтобы система внутрихозяйственного контроля функционировала эффективно, она должна быть оперативной, своевременной, постоянной, обеспечивать свободный обмен информацией, что позволит своевременно реагировать на определенные ситуации. При этом информация должна быть точной, поступать вовремя и доводиться до исполнителей в таком виде, который позволяет оперативно принять необходимые решения и осуществить соответствующие действия по решению того или иного проблемного вопроса. Принимая решение об установлении или изменении планового задания, руководитель должен обосновать их. В системе должна быть налажена тесная связь между теми, кто устанавливает плановые задания, и теми, кто должен их выполнять. Основные трудности на пути сбора и распространения полученной информации, связанные с коммуникационными проблемами.

В результате проведенного исследования [14-18] определены основные элементы внутрихозяйственного контроля, основные из которых – принципы, методы, функции, объекты, субъекты (рисунок 1.3).

На основе системного подхода проведено исследование элементов внутрихозяйственного контроля: объектов, субъектов, принципов, методов, функций.

При формировании объектного поля контроля считаем целесообразным среди объектов выделить хозяйственные процессы (снабжение, производство, реализация), ресурсы (средства производства, трудовые и

финансовые), результаты (финансовые результаты, изготовленная и реализованная продукция в денежном и натуральном измерениях в соответствии с планами) и внутреннюю управленческую отчетность по данным объектам.

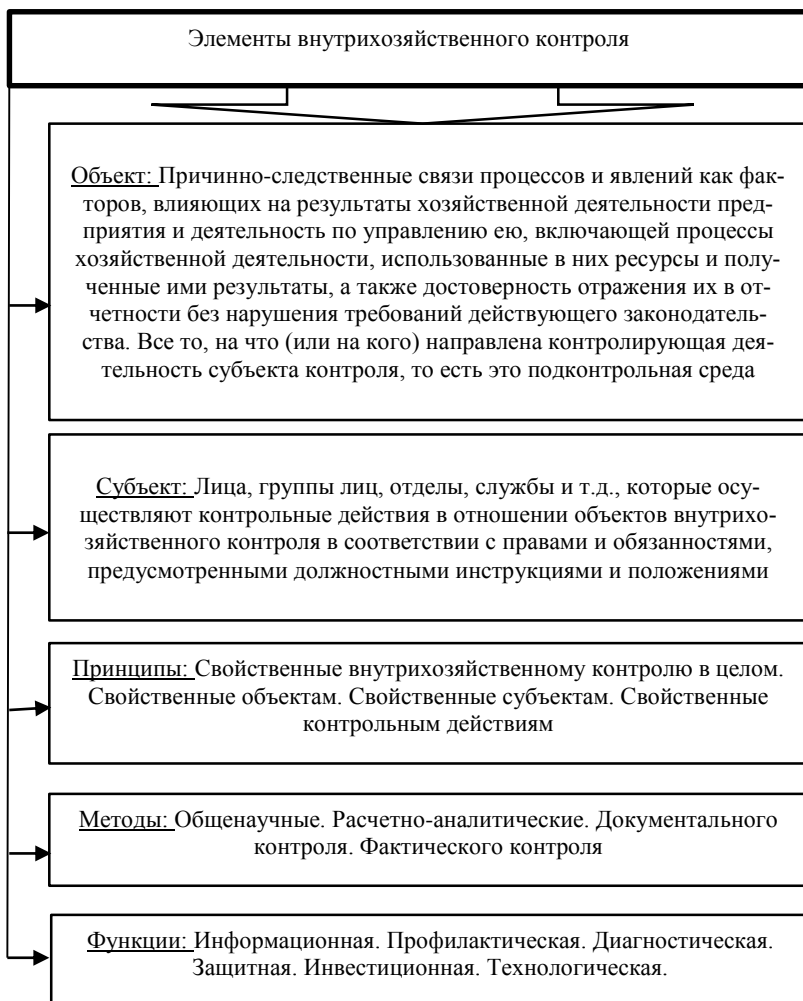


Рисунок 1.3 – Система элементов внутрихозяйственного контроля предприятия

К основным функциям внутрихозяйственного контроля отнесены: информационная, диагностическая, защитная, инвестиционная и профилактическая, которые, согласно определенных задач и определенных объектов, дополнены технологической.

Выделены принципы, присущие внутривоздействию контролю (совокупность принципов системности, сопоставимости, непрерывного развития, экономичности, синергизма) и его элементам в частности: субъектам (объективности, независимости, компетентности, ответственности), объектам (всеобъемлемости) и контрольным действиям (целесообразности, регулярности и оперативности, плановости). Такое разграничение принципов будет способствовать эффективной организации контроля благодаря их учету в соответствующих регламентных документах. Также, по нашему мнению, при формировании классификации методов и приемов контроля можно выделить формализованные и неформализованные расчетно-аналитические методы.

Таким образом, можно сделать вывод, что внутривоздействующий контроль является: системой надзора или наблюдения; элементом или этапом управленческой деятельности; функцией управления.

1.2 Ревизия как форма контроля

Ревизия является формой контроля и исследует финансово-хозяйственную деятельность предприятия с целью выявления негативных явлений, их ликвидации и нейтрализации в будущем. Целью ревизии является установление обоснованности определения потребности в финансовых ресурсах; соблюдение норм законодательства при использовании средств; достоверности отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности финансово-хозяйственных операций. Предметом ревизии являются документальные данные (информация), изучаемые с позиции их законности, достоверности и целесообразности. Субъектами ревизии являются ревизионная комиссия, ревизоры, другие специалисты, выполняющие контрольно-ревизионную работу [21].

К принципам ревизии можно отнести следующие [22]:

- принцип законности заключается в осуществлении ревизии на законных основаниях;
- принцип плановости – план работы ревизионных комиссий заранее утверждается (исключение – внеплановые ревизии);
- принцип концентрированности действий предполагает сосредоточение деятельности каждого члена ревизионной комиссии в единой системе на достижение целей ревизии;
- принцип внезапности – ревизию проводят в момент, когда подконтрольные лица этого не ждут;
- принцип активности – ревизор стремится применять лучшие научные приемы и способы, опыт для выполнения поставленных задач, готов взять на себя ответственность за принятые решения;

– принцип всеобъемлемости заключается в охвате ревизией всех аспектов деятельности предприятия;

– принцип непрерывности – начатые ревизионные действия должны вестись непрерывно до полной проверки объекта ревизии;

– принцип ревизионной независимости заключается, с одной стороны, в функциональной, организационной, персональной и финансовой независимости субъектов контроля; с другой – в том, что в основе выводов о рассмотренных по существу фактах лежат данные, которые лично принимаются и документально устанавливаются ревизором;

– принцип воспитательного воздействия – результаты ревизии должны способствовать недопущению в будущем выявленных фактов нарушений и ошибок.

В функции ревизии можно отнести следующие [22]:

– методическая – заключается в разработке и внедрении в практику передовых способов и приемов ревизии;

– контрольная – состоит в контроле за выполнением рекомендаций по результатам ревизии;

– информационная – состоит в том, что полученная при проведении контроля информация является основанием для принятия адекватных решений и проведения корректирующих действий;

– мобилизующая – заключается в выявлении не только недостатков, но и положительных явлений в деятельности предприятий;

– карательная – привлечение к ответственности (административной или уголовной) лиц, допустивших правонарушения.

Осуществление ревизии на предприятиях, как и ревизионный процесс в целом, состоит из ряда этапов, к которым можно отнести следующие:

1) подготовка к ревизии – изучение особенностей деятельности предприятия и его подразделения: особенности ведения бухгалтерского учета, документирования хозяйственных операций и т.д.;

2) составление задания (программы) проведения ревизии – программа включает перечень вопросов, подлежащих проверке, период, за который должна быть проведена ревизия, а также описание процедуры ее осуществления;

3) документальная и фактическая проверка. Источниками документальной проверки являются: приказ об учетной политике предприятия; договора; сметы; журнал учета выполненных работ; акты приемки выполненных работ; справки о стоимости выполненных работ и затрат; отчет о расходах материалов в соотношении с производственными нор-

мами; отчет о движении материальных ценностей; накладные на приобретение материалов; расчетно-платежные документы; товарно-транспортные накладные; оборотно-сальдовые ведомости и т.д.

Проведение ревизии на предприятиях осуществляется с применением совокупности методов (таблица 1.1) [23].

Таблица 1.1

Методы ревизии, применяемые на предприятиях

Название метода	Характеристика метода
Нормативно-правовой проверка	по содержанию хозяйственной операции, отраженной в документе, устанавливается, не противоречит ли она действующим законодательным нормам, правилам, требованиям Устава и других учредительных документов
Формальная проверка документов	применяется для контроля соблюдения действующих форм документов, последовательности, полноты и правильности заполнения их реквизитов, наличия подписей
Арифметическая проверка документов	включает контроль вычислений, подсчетов в итогах, которые осуществляются при оформлении документов
Встречная проверка документов	исследование подлинности документов путем сопоставления их и записей в учетных регистрах, относящихся к одним и тем же, разным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям предприятия и организаций, с которыми оно имеет производственные отношения
Метод взаимного контроля	сопоставление документов и учетных данных, в которых отражается операция
Логическая проверка документов	сравнение операции, отраженной в документе, с различными взаимосвязанными показателями других операций на предмет того, существовала ли объективная возможность ее возникновения
Контрольные обмеры	выполняются с целью проверки соответствия объемов выполненных работ утвержденной проектно-сметной документации, рабочим чертежам и фактически оплаченным объемам работ
Инвентаризация	метод проверки состояния и хранения сырья, материалов, готовой продукции и других ценностей на подконтрольных объектах

Полученные в ходе документальной и фактической проверки результаты систематизируются и на основании их составляется акт, формируют выводы и предложения. Документирование вышеуказанных контрольных мероприятий и их результатов по содержанию и форме сводится к составлению рабочих, официальных, дополнительных и сопроводительных документов.

К рабочей документации можно отнести неофициальные записи ревизора, содержащие информацию, подлежащую дальнейшему обработке с целью формирования соответствующих выводов. После составления официальной документации записи уничтожает лицо, их составляющее, за исключением предусмотренных законодательством случаев, регламентирующих ее хранения.

Официальная документация включает справки и акты, содержащие выводы о результатах проверки.

К дополнительной информации следует отнести данные ревизии, оформленные как приложения, иллюстрирующие приведенные в акте или справке выводы проверки. Сопроводительная документация включает письма и информации, составленные по результатам контрольных мероприятий. Акт ревизии предоставляют должностным лицам предприятия для ознакомления, в результате чего может быть подписан руководителем, не подписан или подписан с замечаниями.

1.3 Сущность аудита и методический подход к структуризации его принципов, функций и элементов

Аудит («аудитор» с лат. – он выслушивает) зародился относительно давно. Регистрация первых профессиональных аудиторов официально состоялась в 1853 в Великобритании, но исторические сведения об аудиторах содержатся в документах от 1299г. В европейских государствах наблюдалось присутствие аудита на частном и государственном уровнях.

Согласно исследованиям Американской бухгалтерской ассоциации [27], возникновение аудита определяется необходимостью преодоления (компенсации) следующих отрицательных обстоятельств:

- существование расхождения интересов между составителями информации (администрации – ответственного лица) и пользователями такой информации (собственниками акций, кредиторами или иными лицами);
- по результатам принятых хозяйственных (управленческих) решений, основанных на необъективной информации, могут возникать значительные отрицательные экономические последствия;