

**ГАОУ ВО «Дагестанский государственный университет  
народного хозяйства»**

**Кафедра «Финансы и кредит»**



**Вагабова Диана Султановна**

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ  
(Курс лекций)**

**по дисциплине**

**Финансовый контроль**

**Направление подготовки 38.03.01 Экономика**

**профиль «Финансы и кредит»**

**Уровень высшего образования - бакалавриат**

**Махачкала 2019**

**УДК 336(075.8)**

**ББК 65.261я73**

**Составители:** Вагабова Диана Султановна, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и кредит» Дагестанского государственного университета народного хозяйства.

**Внутренний рецензент** – Адилов Расул Мухтарович, доктор экономических наук, профессор кафедры «Финансы и кредит» Дагестанского государственного университета народного хозяйства.

**Внешний рецензент** - Баширова Аминат Ахмедовна, кандидат экономических наук, старший научный сотрудник Института социально-экономических исследований Дагестанского научного центра Российской академии наук.

**Представитель работодателя** - Амирханов Шагабутдин Эфселитдинович, кандидат экономических наук, начальник отдела доходов Управления Федерального казначейства по РД.

Вагабова Д.С, Учебное пособие по дисциплине «Финансовый контроль» для направления подготовки 38.03.01 Экономика, профиль «Финансы и кредит» - Махачкала: ДГУНХ, 2019. – 164с.

Печатается по решению Учебно-методического совета Дагестанского государственного университета народного хозяйства №5 от 16 января 2019г.

## СОДЕРЖАНИЕ

АННОТАЦИЯ.....	5
<b>РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ.....</b>	<b>8</b>
ТЕМА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ.....	9
ТЕМА 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ .....	27
ТЕМА 3. СИСТЕМА ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И ИХ ПОЛНОМОЧИЯ .....	41
<b>РАЗДЕЛ II. АНАЛИЗ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ .....</b>	<b>62</b>
ТЕМА 4. ВНЕШНИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ .....	63
ТЕМА 5. ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ.....	70
ТЕМА 6. ИЗУЧЕНИЕ ДОКУМЕНТОВ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАК ОСНОВНЫЕ ПРИЕМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ.....	85
ТЕМА 7. ПРОВЕРКА И РЕВИЗИЯ КАК ОСНОВНЫЕ ФОРМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ .....	90
<b>РАЗДЕЛ III. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ .....</b>	<b>98</b>
ТЕМА 8. ПЛАНИРОВАНИЕ И ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ .....	99
ТЕМА 9. КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ И ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ .	112
ТЕМА 10. НЕЗАВИСИМЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ - АУДИТ .....	134
Глоссарий.....	143
Рекомендуемая литература.....	163



## АННОТАЦИЯ

В связи с переводом экономики России на рыночные принципы организации, формирование частной собственности и прежде всего ее акционерных форм вызвало необходимость эффективного государственного контроля и управления экономикой с одной стороны, и создания хозрасчетных независимых органов финансового контроля, укомплектованных высококвалифицированными специалистами, с другой. В условиях публичного хозяйства государственный финансовый контроль призван проследить за осуществлением в нем принципов законности и целесообразности, а также за эффективностью использования бюджетных средств и выполнением правительственных программ финансирования. С другой стороны, организация независимого финансового контроля и создание аудиторской службы дает существенные гарантии защиты интересов инвесторов капитала в тех случаях, когда он эксплуатируется не самими инвесторами, а субъектами хозяйствования (например, акционерными обществами, коммерческими банками, инвестиционными и пенсионными фондами), использующими совместно индивидуальные капиталы. Принципы информационной доступности к отчетности названных выше субъектов хозяйствования воплощаются в необходимости ее публикации. Эти публикации должны содержать также мнение аудитора о ее достоверности.

В ходе изучения дисциплины «Финансовый контроль» перед обучающимися ставятся следующие задачи:

- подготовить обучающихся, знающих теоретические аспекты финансового контроля, его содержание принципы и элементы;
- вооружить обучающихся знаниями методики проведения проверок соблюдения налогового, валютного, бюджетного законодательства;
- привить обучающего к умению самостоятельно работать с законодательными актами, постановлениями Правительства РФ, нормативными и инструктивными документами, литературными источниками;
- научить обучающихся составлять акт (итоговый документ) о результатах проверки (ревизии), делать выводы о выявленных нарушениях и направлений их устранения, давать объективную оценку состоянию финансово-хозяйственной деятельности организаций и учреждений, получающих бюджетное финансирование.
- делать самостоятельные выводы из имеющихся конкретных практических материалов и разрабатывать предложения и рекомендации по улучшению работы органов государственного финансового контроля.

Изучение данной дисциплины опирается на знания, полученные в ходе освоения таких дисциплин как «Бюджетная система РФ», «Финансы».

Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения направления «Экономика» профиль «Финансы и кредит» по дисциплине

«Финансовый контроль» представляет собой курс лекций по изучаемой дисциплине, сопровождаемый вопросами для самоконтроля, рекомендуемой литературой. Работа студента с учебным пособием должна быть начата с последовательной проработки тем курса. Степень изучения материала проверяется путем ответа на вопросы.

Направление «Экономика» предполагает реализацию компетентностно-ориентированного подхода к обучению студентов. Настоящее учебное пособие предназначается для подготовки бакалавров.

В данном учебном пособии представлено содержание в трех разделах. Каждый, из которых, включает в себя достаточно емкий материал по основным темам.

Теоретический материал учебного пособия изложен доступно. Каждая тема сопровождается рисунками, схемами, таблицами и т.д. Кроме того, с целью самоконтроля степени готовности студентов к текущей аттестации по дисциплине после каждой темы представлены контрольные вопросы.

<b>Содержание дисциплины по темам</b>		
<b>РАЗДЕЛ I. Теоретические аспекты финансового контроля</b>		
Тема 1.	Общая характеристика финансового контроля	1.1. Сущность и значение экономического контроля в современных условиях 1.2. Предмет и методы финансового контроля 1.3. Основные принципы финансового контроля 1.4. Классификация видов финансового контроля
Тема 2.	Нормативно-правовое регулирование организации финансового контроля	2.1 Финансово-правовое принуждение и финансово-правовая ответственность в финансовой сфере
Тема 3.	Система органов государственного финансового контроля и их полномочия	3.1. Счетная палата РФ 3.2. Федеральное казначейство РФ
<b>РАЗДЕЛ II. Анализ системы финансового контроля в Российской Федерации</b>		
Тема 4.	Внешний финансовый контроль	4.1. Основные организационные формы внешнего финансового контроля 4.2. Порядок проверки смет и бюджетов центров затрат, ответственности и бюджетирования государственными ревизорами
Тема 5.	Внутренний финансовый контроль	5.1. Понятие системы внутреннего контроля 5.2. Организационные формы внутреннего контроля его цели и задачи

		5.3. Взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля, внутреннего управленческого контроля и ревизии
Тема 6.	Изучение документов и инвентаризация как основные приемы финансового контроля	6.1. Сущность и последовательность контрольного изучения документов 6.2. Понятие и контрольное значение инвентаризации 6.3. Порядок проведения инвентаризации
Тема 7 .	Проверка и ревизия как основные формы финансового контроля	7.1. Сущность и основные задачи ревизии и проверки, отличие ревизии от аудита 7.2. Виды ревизии 7.3. Правила проведения ревизии 7.4. Права и обязанности ревизора
<b>РАЗДЕЛ III. Организация и проведение контрольно-ревизионной работы</b>		
Тема 8.	Планирование и организация контрольно-ревизионной работы	8.1. Планирование ревизии 8.2. Предварительная подготовка ревизии 8.3. Порядок проведения ревизии и проверки 8.4. Документальное оформление результатов ревизий и проверок 8.5. Принятие решений по результатам ревизий и проверок
Тема 9.	Контроль и ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций	9.1. Проверка затрат на производство продукции и себестоимости услуг 9.2. Контроль и ревизия сохранности, использования и учета материальных ценностей 9.3. Контроль и ревизия хранения и расходования денежных средств и финансовых вложений 9.4. Контроль и ревизия за состоянием бухгалтерского учёта и отчётности и внутри-хозяйственного контроля
Тема 10.	Независимой финансовый контроль – аудит	10.1. Аудит, его определение и сущность 10.2. Функции и виды аудита 10.3. Формы аудиторского заключения, рекомендованные аудиторам, практикующим в России

## РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Первый раздел предусматривает освоение базовых понятий в области финансового контроля, изучение области применения и необходимости осуществления финансового контроля. Подробнее содержание раздела и входящих в него тем представлено ниже:

**Тема 1. Общая характеристика финансового контроля:** ознакомление с определением финансового контроля и основными его понятиями; с принципами и видами.

**Тема 2. Нормативно-правовое регулирование организации финансового контроля:** рассмотрены такие понятия как финансово-правовое принуждение и финансово-правовая ответственность; приведены основные нормативно правовые акты, регулирующие отношения в области финансовго контроля.

**Тема 3. Система органов государственного финансового контроля и их:** приведены основные котролирующие органы в РФ; даны основные компетенции и полномия этих органов.



## ТЕМА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

### 1.1. Сущность и значение экономического контроля в современных условиях

В условиях функционирования публичной хозяйственной системы организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Финансовый контроль – это комплексное, органически взаимосвязанное изучение законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности хозяйственных операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, нормативной и другой информации в сочетании с исследованием фактического состояния хозяйствующего субъекта.

**Финансовый контроль** - это способ осуществления обратной связи управленческого звена с объектом управления, осуществляющим хозяйственные и финансовые операции и процессы.



*Рис. 1.1. Понятие финансово контроля*

Обязательность и необходимость контроля признается во всех развитых странах и отражена в международных документах. «Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствам, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом», – отмечено в принятой 9 Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г., Лимской Декларации руководящих принципов контроля.

Сферой финансового контроля являются хозяйственные операции, осуществляемые с использованием денег, а в отдельных случаях и без них (например, бартерные соглашения). Финансовый контроль охватывает такие показатели, как: выручка от реализации продукции, работ, услуг и прочие поступления, основные виды затрат, состояние оборотных средств, активов и пассивов баланса, рентабельность, финансовое состояние и платежеспособность предприятия, расчеты с бюджетом и кредитными учреждениями, дебиторскую и кредиторскую задолженность и т.п.

Таким образом, **основным содержанием финансового контроля** в условиях рынка являются:

- обеспечение качества и эффективности финансово-хозяйственного управления, защита финансовых интересов всех субъектов хозяйствования и управления, государства в целом и его граждан;

- проверка соблюдения финансового законодательства субъектами финансовых отношений, проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и органами местного самоуправления, организациями и гражданами;

- укрепление финансовой системы страны;

- содействие проводимой государством единой финансовой, кредитной и денежной политике;

- проверка правильности использования государственными и муниципальными предприятиями, учреждениями, организациями, находящихся в их хозяйственном ведении или оперативном управлении денежных ресурсов (банковских ссуд, внебюджетных средств и других средств);

- проверка соблюдения правил совершения финансовых операций, расчетов и хранения денежных средств предприятиями, организациями, учреждениями;

- выявление внутренних резервов использования финансовых ресурсов во всех сферах производства и распределения общественного продукта.

Предмет и специфика контроля раскрывается через его **функции**: контрольную, предупредительную, регулятивную, оценочно-аналитическую.

С экономической точки зрения **финансовый контроль** – это контрольная функция финансов. С правовой точки зрения **финансовый контроль** – функция публичной финансовой деятельности, государственного и муниципального регулирования и управления, которая реализуется органами государственной власти и местного самоуправления, иными государственными и муниципальными органами, уполномоченными государством и иными организациями независимо от форм собственности и организационно-правовых форм, регулирующих общественные отношения по реализации функции финансового контроля. Основу контрольной функции финансов составляет движение финансовых ресурсов. Финансовые отношения тесно связаны с производственными, что позволяет финансовому контролю отслеживать происходящие экономические процессы, пропорции распределения денежных ресурсов, полноту и своевременность их

поступления в распоряжение хозяйствующих субъектов, экономность и эффективность использования.

Контрольная функция финансов позволяет оценить эффективность распределительной функции финансов, так как общим объектом финансового контроля являются процессы образования, распределения, перераспределения и организации использования денежных фондов финансовой системы страны, а конкретным – каждая финансовая операция.

Поскольку финансовые отношения тесно связаны с производственными, информация финансового контроля позволяет руководству как отдельных хозяйствующих субъектов, так и крупных хозяйствующих структур и государства в целом осуществлять эффективное финансово-хозяйственное управление.

Таким образом, финансовый контроль способствует укреплению всех финансовых институтов общества, благотворно влияет на развитие экономики, способствует укреплению стабильности общества. Предупредительная функция. Как отмечалось, контроль присутствует на всех стадиях процесса управления.

Предупредительная функция проявляется на стадиях: постановки проблемы, подлежащей решению; принятия решения о цели, подлежащей достижению; планирования мероприятий по достижению цели. На указанных стадиях контроль позволяет предупредить нарушения действующего законодательства, выявить еще на стадии прогнозов и планов дополнительные финансовые резервы, пресечь попытки нерационального использования средств.

Предшествуя принятию экономических решений, совершению хозяйственных и финансовых операций, контроль носит предупреждающий характер. Он имеет большое значение, когда проводится перед введением новых нормативных актов или принятием решений экономического содержания, регулирующих экономические аспекты государственной политики и финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов, способствуя предупреждению ошибок в будущем.

Регулятивная функция. Эта функция контроля проявляется на стадиях: реализации мероприятий по достижению цели; регулирования мероприятий по достижению поставленной цели. Осуществляемый в процессе реализации мероприятий по достижению цели и в ходе совершения хозяйственных и финансовых операций контроль, опираясь на данные первичных документов, оперативного и бухгалтерского учета, инвентаризаций и визуального наблюдения, позволяет оперативно реагировать на быстро изменяющиеся хозяйственные ситуации, принимать корректирующие решения и меры, предупреждающие возможность возникновения потерь и убытков.

Оценочно-аналитическая функция. Эта функция контроля проявляется на каждой стадии процесса управления, и особенно на стадии анализа и оценки результатов деятельности по достижению поставленной цели. Методы экономического анализа широко используются непосредственно в процессе осуществления контроля. Однако и результаты самого контроля

также подвергаются анализу, на основании данных которого дается оценка ситуации, сложившейся на конкретном этапе продвижения к намеченной цели.

Содержание финансового контроля раскрывается через его цель, задачи, принципы организации.

**Целью финансового контроля является** вскрытие нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии, с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры; в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Таким образом, цель финансового контроля заключается в своевременном получении всей информации о ходе процесса управления финансами на микро - и макроуровне, выявленных нарушениях для принятия адекватных управленческих решений. Цель финансового контроля реализуется в выполняемых им задачах.

**Основными задачами финансового контроля являются:**

- обеспечение финансовой безопасности государства и финансовой устойчивости субъектов хозяйствования;
- обеспечение соблюдения действующего законодательства;
- обеспечение оптимальных пропорций распределения и перераспределения финансовых ресурсов между территориями страны, отраслями и сферами народного хозяйства, производственной и непроизводственной сферами, хозяйствующими субъектами и населением;
- повышение эффективности финансовой политики государства;
- обеспечение своевременности и полноты выполнения финансовых обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами, контрагентами хозяйствующих субъектов;
- соблюдение финансовых интересов всех субъектов хозяйствования, усиление их ответственности за результаты своей деятельности;
- выявление внутрихозяйственных резервов увеличения финансовых ресурсов и повышения эффективности производства;
- обеспечение экономного и эффективного использования финансовых ресурсов и повышение эффективности финансовых вложений;
- установление целесообразности операций по ведению финансово-экономической деятельности;
- анализ, установление и оценка состояния субъектов финансово-экономической деятельности;
- применение мер к лицам, ответственным за нарушения финансово-экономического законодательства.

Задачи финансово-экономического контроля могут меняться вместе с изменениями, происходящими в сфере финансово-экономической политики государства. Задачи контроля могут уточняться и конкретизироваться в зависимости от целей и задач органов и лиц, осуществляющих контроль, и

самих объектов контроля. Результатом финансового контроля являются документальные материалы (акты, отчеты, справки, заключения), которые отражают достоверность информации о финансово-хозяйственном состоянии объекта контроля, вскрытые в процессе контроля отклонения от принятых стандартов, нарушения установленных норм и правил.

## 1.2. Предмет и методы финансового контроля

Выполнение любой управленческой деятельности предполагает наличие системы контроля за ее осуществлением. Роль и значение контроля в управлении экономикой зависят от его правильной организации, форм, методов и систем контроля.

В управлении экономической деятельностью **система контроля** – это совокупность субъектов, объектов и средств контроля, взаимодействующих как единое целое в процессе установления степени соответствия достигнутых результатов принятым управленческим решениям, а также оценки состояния объекта контроля на основе сопоставления поставленной цели с фактическим положением дел, выработки регулирующих мер и корректирующих воздействий.

Система контроля является информационной, основанной на переработке больших массивов информации, что требует применения современных технических средств.

Любая система контроля состоит из следующих **элементов**.

**Объект контроля** (кого контролируют). Это предмет или явление, на который направлено внимание, воздействие. В системе управления экономикой объектами контроля являются экономическая система в целом, отдельные отрасли экономики, регионы, министерства, конкретные организации и предприятия. Внутри этих объектов контроля могут быть выделены происходящие в них процессы или отдельные элементы, которые также относятся к объектам контроля.

Следует отметить, что в сфере управления экономикой объект управления и объект контроля всегда совпадают. Так, если объектом управления является организация, то она представляет собой объект контроля.

Совпадения объекта управления и объекта контроля является принципиальным моментом для понимания сущности контроля. Управленческая деятельность направлена на достижение цели, поставленной объектом управления. Контрольная деятельность направлена на обеспечение такого состояния и поведения этого же объекта управления, которое позволяет достичь поставленной цели.



**Рис. 1.2. Элементы финансового контроля**

**Предмет контроля** (что контролируют). В качестве предмета финансового контроля выступают денежные, распределительные процессы формирования и использования финансовых ресурсов на уровне отдельных хозяйствующих субъектов, а также на уровнях отраслей, территориальных единиц, регионов и страны в целом.

Предметом таких объектов контроля, как организации, органы управления, являются их деятельность в соответствии с установленными законами, нормами, правилами, решениями. То есть предметом контроля служит определенное состояние объекта контроля на определенный момент или в определенном периоде. Для управления важно знать состояние объекта не только к точной дате, но и в течение определенного периода, чтобы определить динамику его поведения и иметь основания предсказать развитие объекта в будущем.

**Субъект контроля** (кто контролирует). Осуществляют финансовый контроль субъекты контроля. К ним относят специальные государственные контрольные органы (например, Счетная палата Российской Федерации, Федеральное казначейство РФ, Федеральная налоговая служба РФ и т.д.); подразделения в организациях, на предприятиях или в органах управления;

негосударственные специализированные фирмы или отдельные высококвалифицированные специалисты, которые осуществляют функции контроля. Права, обязанности и ответственность субъектов контроля строго регламентированы, в том числе и законодательными актами.

**Сферой деятельности финансового контроля** являются практически все операции, совершаемые с использованием денежных средств, а в некоторых случаях и без них (бартерные сделки и т.п.)

**Процесс контроля** – это осуществляемая путем применения соответствующих методов и методик деятельность субъектов контроля, направленная на достижение поставленных перед ними целей наиболее эффективными способами.

**Методы контроля** – совокупность обоснованных способов проверки, оценки и анализа состояния конкретных элементов объекта контроля. Поскольку задачи финансового контроля отличаются разнообразием и многоплановостью, необходимо применять различные методы их решения, основанные на практическом опыте, на знании бухгалтерского учета, финансов, анализа хозяйственной деятельности. Различают следующие методы:

*а) проверки*, которые подразделяются на документальные и камеральные. *Документальные* проверки проводятся непосредственно на предприятии или в организации. При этом изучаются сметы расходов, бухгалтерская и статистическая отчетность, расчеты с бюджетом по налогам и другим обязательным платежам, иные финансовые документы. Контрольные органы имеют право изымать документы, свидетельствующие о сокрытии объектов налогообложения и незаконном использовании бюджетных средств в том случае, если их сохранность не гарантируется (то есть если они могут быть подменены или уничтожены). Особенностью *камеральных проверок* является то, что они не связаны с посещением проверяемых организаций. Такие проверки проводятся по месту нахождения контрольного органа на основе документов, предоставленных предприятиями и организациями, а также иных сведений, имеющихся в его распоряжении;

*б) обследование*. Основано на личном ознакомлении проверяющего с отдельными сторонами деятельности предприятий и организаций по месту их нахождения. При этом могут не только изучаться финансовые документы, но и проводиться наблюдение, опрос сотрудников, контрольные замеры, обследование помещений, используемых для осуществления хозяйственной деятельности, и др.:

*в) экономический анализ*, который предполагает анализ исполнения доходной и расходной части бюджета, а также смет бюджетополучателей. Он позволяет выявить проблемы и противоречия бюджетного процесса, пути повышения его эффективности. Поскольку бюджетная система является одним из важнейших инструментов регулирования социально-экономических процессов, важно проанализировать ее влияние на отдельные стороны общественной жизни. Результаты такого исследования служат

основой для выработки стратегии экономической политики государства на перспективу;

г) **наблюдение** направлено на ознакомление с состоянием финансовой деятельности проверяемого объекта. С помощью наблюдения можно определить направления финансовой деятельности предприятия, организации, их организационную структуру управления, а также сделать предварительные выводы об их рентабельности, системе доходов и расходов. Следует учесть, что при наблюдении нельзя в точности определить финансовое состояние проверяемого объекта. Однако в большинстве случаев сделанные выводы являются достоверными, что подтверждается результатами непосредственной проверки. Наблюдение как метод финансового контроля используется и при осуществлении проверок, обследования и ревизии. Так, наблюдение применяется в качестве метода контроля финансового состояния организации при осуществлении процедуры банкротства;

д) новым для России методом финансового контроля является **аудит**, который за последние десять лет получил широкое распространение. По сравнению с другими методами контроля аудит обладает рядом преимуществ, такими как соблюдение аудиторской тайны (результаты проверки известны только руководителю организации и аудитору), возможность добровольного проведения, передачи прав организации на представление своих интересов в налоговых спорах аудиторской фирме. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем, проводимом в соответствии с законодательством РФ специально уполномоченным на то государственным органом;

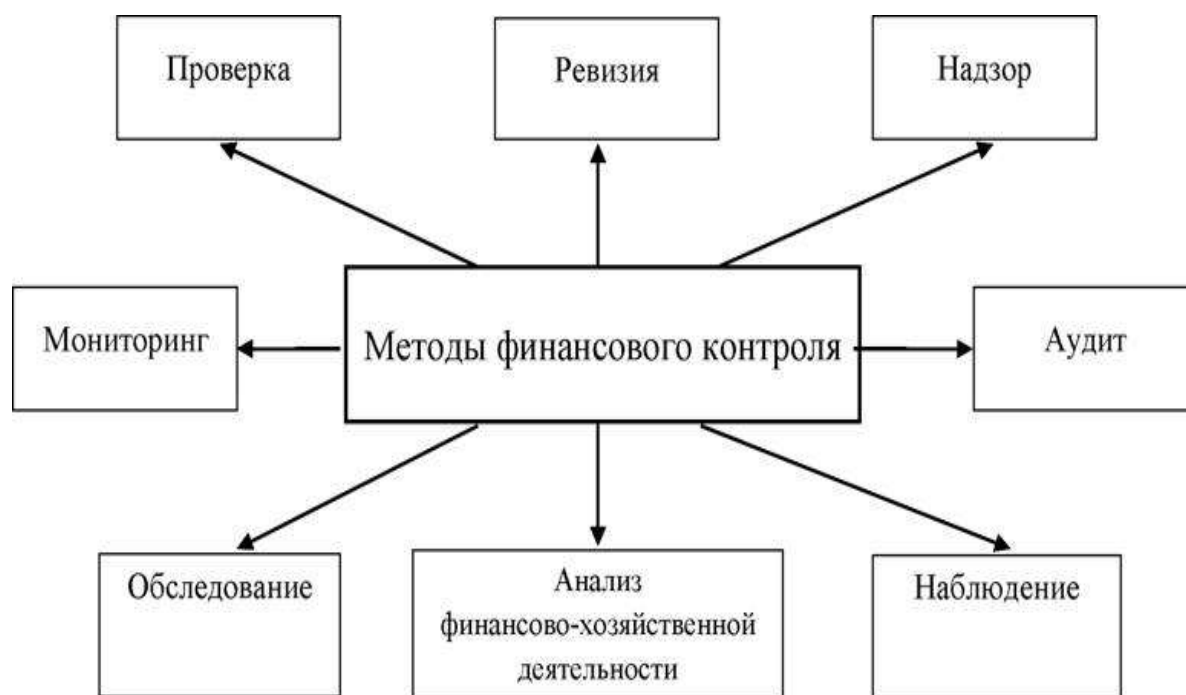
е) **ревизия**. Это наиболее распространенный метод бюджетного контроля. Ревизия — это комплекс взаимосвязанных проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций. Проверкой может быть также охвачена работа финансовых органов по составлению и исполнению бюджета. Ревизии проводятся в органах государственной власти и их отдельных структурных подразделениях; во внебюджетных фондах; на предприятиях и в организациях с государственным участием; в организациях всех форм собственности, получающих бюджетное финансирование, и др. Они служат основой для принятия управленческих решений, способствуют профилактике нарушений в бюджетной сфере.



В зависимости оттого, насколько широко ревизии охватывает деятельность проверяемого объекта, можно выделить следующие их виды:

- *комплексные ревизии*. Это наиболее распространенный вид проверок. Он охватывает все стороны деятельности ревизуемой организации: финансовые и хозяйственные операции, организацию производства, эффективность использования ресурсов, расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами, состояние бухгалтерского учета и др. Для проверки отдельных вопросов могут привлекаться специалисты в предметной области:

- *тематическая ревизия*, при которой проверке подлежит лишь определенный участок деятельности организации. Такая ревизия не дает полного представления о работе объекта, но позволяет провести углубленный анализ по какой-либо одной проблеме. Если проверка однородных участков проводится в нескольких организациях, это дает возможность выявить типичные недостатки, разработать рекомендации по их преодолению.



**Рис. 1.3. Методы финансового контроля**

Результатом финансового контроля являются документальные материалы (акты, отчеты, справки, заключения), которые отражают достоверность информации о финансово-хозяйственном состоянии объекта контроля, вскрытые в процессе контроля от принятых стандартов, нарушения установленных норм и правил. В тех случаях, когда проверяется эффективность хозяйствования, в документах отмечаются выявленные факты неэффективного или неэкономного хозяйствования и даются рекомендации по устранению обнаруженных недостатков.

Субъектами управления, принимающими решения по результатам контроля, являются, как правило, руководители проверяемого объекта или вышестоящей организации, органы исполнительной, представительной или судебной власти, а иногда и сами контрольные органы.

Принятие решения по результатам контроля осуществляется субъектами управления и имеет целью устранение недостатков, выявленных в процессе контроля. Именно устранение выявленных нарушений и недостатков, а также проведение мероприятий по предотвращению или сокращению нарушений или недостатков в будущем являются конечной целью контроля, основными факторами, определяющими его эффективность. Поэтому контрольные органы осуществляют надзор за устранением выявленных ими нарушений и недостатков.

### 1.3. Основные принципы финансового контроля

Эффективное осуществление экономического контроля предполагает соблюдение системы основополагающих принципов.

Что касается аудита чему посвящены специальные стандарты (международный стандарт 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» и национальный стандарт № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»).

**К принципам относятся:** независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

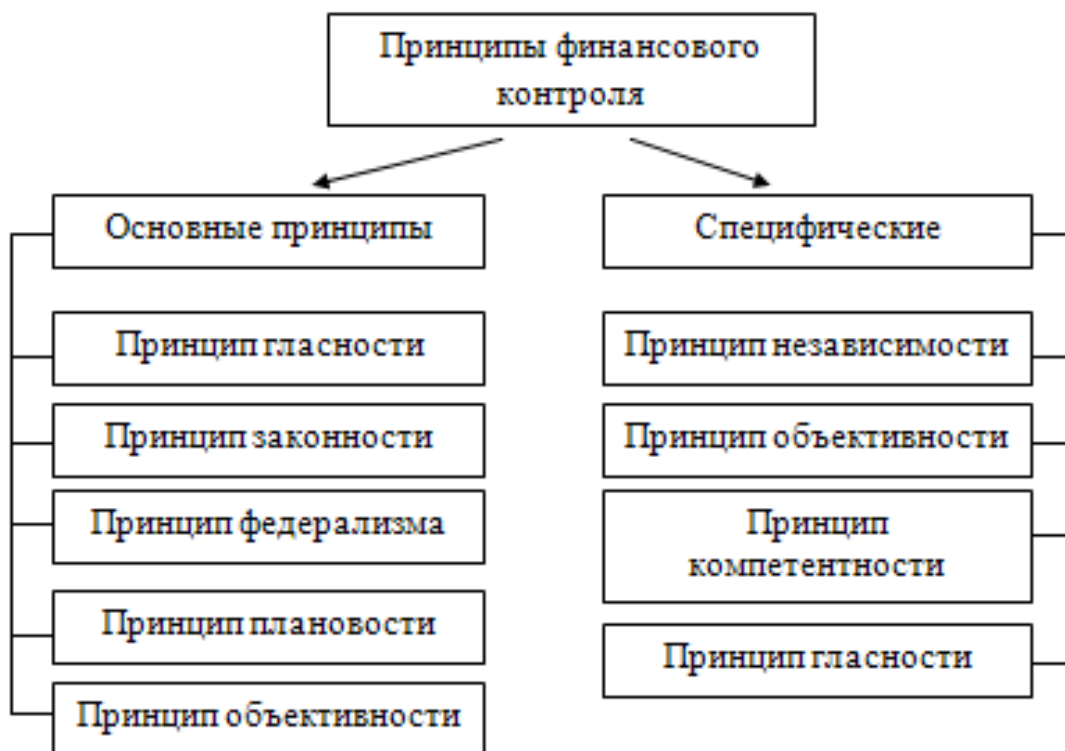


Рис. 1.4. Принципы финансового контроля

Общепринятых принципов экономического контроля для всех видов и форм его осуществления пока нет ни в одной стране. В нашей стране достаточно распространены такие основные принципы экономического контроля, как законность, объективность, профессиональная компетентность, функциональная независимость, ответственность, действенность, рациональность.

Законность является одним из важнейших принципов экономического контроля и означает непереносимое соблюдение правовых норм действующего законодательства, регулирующих соответствующую среду контрольной деятельности. Объективность означает достоверность результатов контроля. Несоблюдение этого принципа ведет к утере их смысла, делает невозможным принятие правильных решений, направленных на устранение недостатков и дальнейшее развитие бизнеса. Профессиональная компетентность предполагает наличие специальной профессиональной подготовки, необходимой для эффективного выполнения контрольных функций, требуются знания и навыки, непосредственно связанные с приемами и способами проведения соответствующих контрольных действий, профессиональной подготовки специалистов этого профиля. В условиях рыночной экономики широко распространен так называемый управленческий контроль, исполнителями которого зачастую выступают соответствующие менеджеры, не являющиеся специалистами в области бухгалтерского учета и аудита. И тем не менее при выполнении контрольных функций они обязаны соблюдать принципы профессиональной компетентности, что невозможно без соответствующего объема знаний в данной области.

Функциональная независимость обусловлена необходимостью обеспечить объективность контроля и требует определенной свободы профессионального поведения контролеров, не обремененных служебной подчиненностью по отношению к проверяемым лицам, а также организационной и финансовой зависимостью. Ответственность. Общие меры такой ответственности устанавливаются в актах законодательства по соответствующим отраслям права (гражданского, налогового, административного, уголовного и др.), в особенности - в законодательно-нормативных актах по отдельным видам и органам экономического контроля. Важное значение этого принципа состоит в том, что он направлен на недопущение своеволия, нечестности, корысти в действиях контролеров, защиту законных интересов проверяемых лиц. Чаще всего нарушение этого принципа связано с незаконным разглашением и использованием конфиденциальной информации, некачественным проведением контрольных мероприятий, нанесением материального и морального вреда проверяемым лицам.

Действенность контроля означает его воздействие на экономику и выражается через эффективность мер, принятых по результатам его осуществления. Соблюдение этого принципа позволяет не только

своевременно устранять недостатки и добиваться возмещения виновными лицами причиненного ущерба, но и создавать условия для более эффективного ведения дел и повышения общей культуры бизнеса.

Рациональность предполагает соизмерение расходов на осуществление экономического контроля с экономическими выгодами, получаемыми от его проведения. Особенно важно учитывать этот принцип при формировании служб внутреннего контроля, а также системы государственных контрольных органов, не допуская дублирования функций, громоздкости и добиваясь реагирования на «узкие» места в экономике. Общий подход таков: получаемая экономическая выгода от проведения контроля должна многократно покрывать связанные с этим расходы.

Основная цель экономического контроля – повышение эффективности работы организаций.

Выступая составной частью организации и регулирования экономического производства, экономический контроль направлен на достижение тех же целей, которые стоят и перед рыночной экономикой: повышение эффективности, усиление социальной значимости и приращение стоимости бизнеса. В соответствии с этим экономический контроль должен удовлетворять определенным требованиям, находящим отражение в следующих задачах:

а) проверка соблюдения действующего законодательства нормативного регулирования финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов;

б) обеспечение сохранности экономических ресурсов и выявление фактов недостач, потерь, нерационального их использования;

в) проверка планов (смет, бюджетов), выявление отклонений фактических результатов от заданных параметров финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов;

г) выявление и использование резервов роста и повышения эффективности экономического производства;

д) проверка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

е) содействие прозрачности и гуманизации бизнеса.

## **1.5. Классификация видов финансового контроля**

Различают следующие виды и формы экономического контроля, которые обусловлены соответственно организационным и методологическим классификационными признаками.

Органы экономического контроля составляют его организационную структуру и представлены как соответствующими службами в системе органов государственной власти, так и независимыми организациями в (в виде хозяйственных обществ, товариществ, кооперативов, аудиторских союзов, средств массовой информации и т.п.), а также внутренними контрольными службами хозяйствующих субъектов.

По видам экономической контроль подразделяется на: государственный, внутренний, аудиторский и общественный. Каждый вид контроля отличается друг от друга значимостью проводимого контроля, широтой решаемых проверкой вопросов, иначе говоря, весь контроль подразделяется на внешний и внутренний.

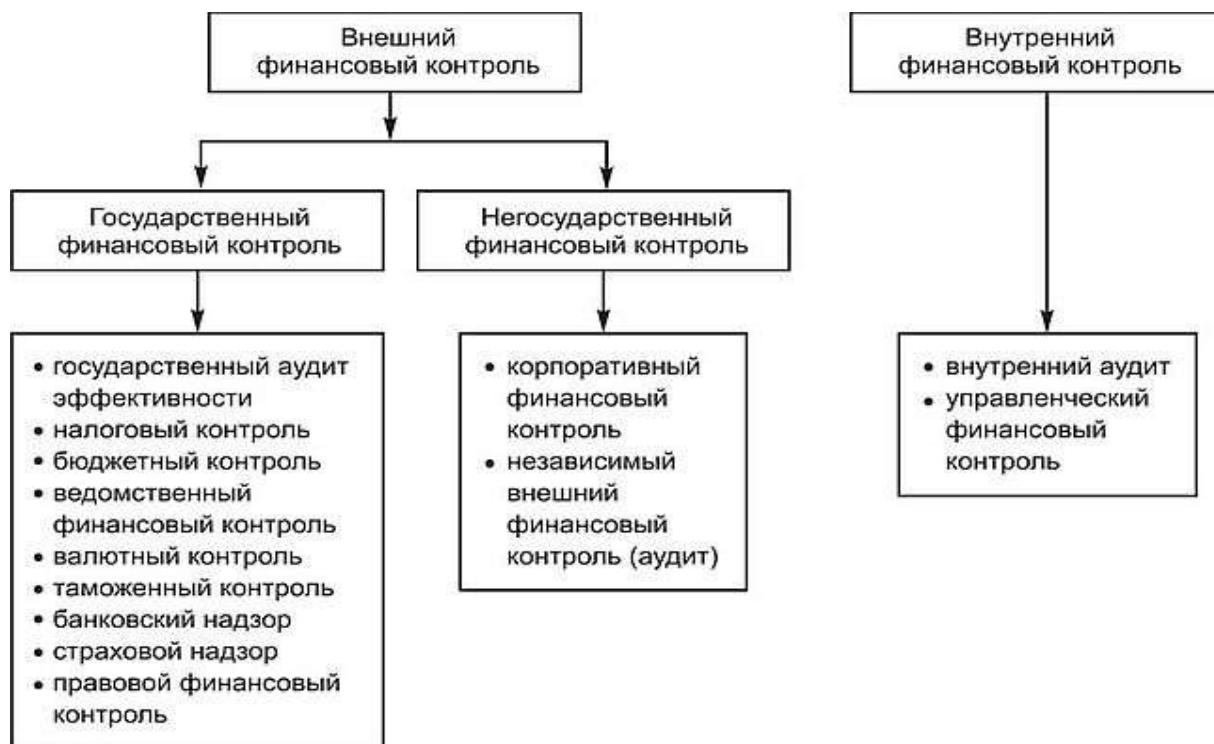
Государственный контроль представлен специальными органами государственного аппарата, компетенция которых распространяется на проверку соответствующих вопросов во всех отраслях экономики.



**Рис. 1.5. Виды финансового контроля**

Разновидностями государственного контроля выступают ведомственный и вневедомственный контроль. Ведомственный контроль является контрольной функцией каждого министерства, ведомства и направлен на систематическую проверку хозяйственной деятельности организаций и учреждений, входящих в систему того или иного ведомства. В отличие от органов государственного вневедомственного контроля, полномочия которых распространяются на все отрасли экономики, компетенция органов ведомственного контроля ограничивается системой только данного ведомства и может выходить при необходимости за его пределы лишь по взаимосвязанным операциям и с согласия другого заинтересованного ведомства. Должностное положение ведомственных

контролеров также несколько отличается от статуса государственных вневедомственных контролеров. Круг мер по результатам проведенных ревизий и проверок имеет определенные различия при государственном вневедомственном и ведомственном контроле. Вместе с тем эти разновидности государственного контроля не противопоставляются друг другу, а, напротив, один вид контроля дополняется другим.



*Рис. 1.6. Внешний и внутренний финансовый контроль*

Система одновременного функционирования государственного вневедомственного и ведомственного контроля предполагает наиболее эффективное воздействие экономического контроля на процессы экономического производства, поскольку при этом полнее учитываются интересы развития как отдельных ведомств, так и всей национальной экономики.

Внутренний контроль выступает составной частью системы управления и осуществляется как непосредственно руководством, так и специальными контрольными службами или привлеченными специализированными организациями. В свою очередь, внутренний контроль может осуществляться собственником (путем создания ревизионных комиссий или на договорной основе) и исполнительным органом путем создания специальной службы внутреннего контроля (аудита) либо управленческим персоналом. В последнем случае такой контроль нередко называют управленческим, рассматривая его по аналогии с управленческим учетом одним из средств решения управленческих задач каждого юридического лица или индивидуального предпринимателя.

Можно ожидать, что с развитием рыночных отношений в нашей стране внутренний контроль будет играть все более возрастающую роль, становясь неотъемлемым средством руководства бизнесом и благодаря этому распространяясь на все бизнес-процессы.

Аудиторский контроль характерен для рыночной экономики и появился в нашей стране лишь в начале 90-х 20 века (если не считать его первые шаги в досоветский период). Представляет собой независимую проверку состояния бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Он рассматривается как отдельный вид экономического контроля. В ходе осуществления аудита оказываются и консультационные услуги. Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторская деятельность это предпринимательская деятельность. Осуществляется на основе стандартов (34 стандарта) и Федерального закона об аудиторской деятельности 30 декабря 2008 года N 307ФЗ.

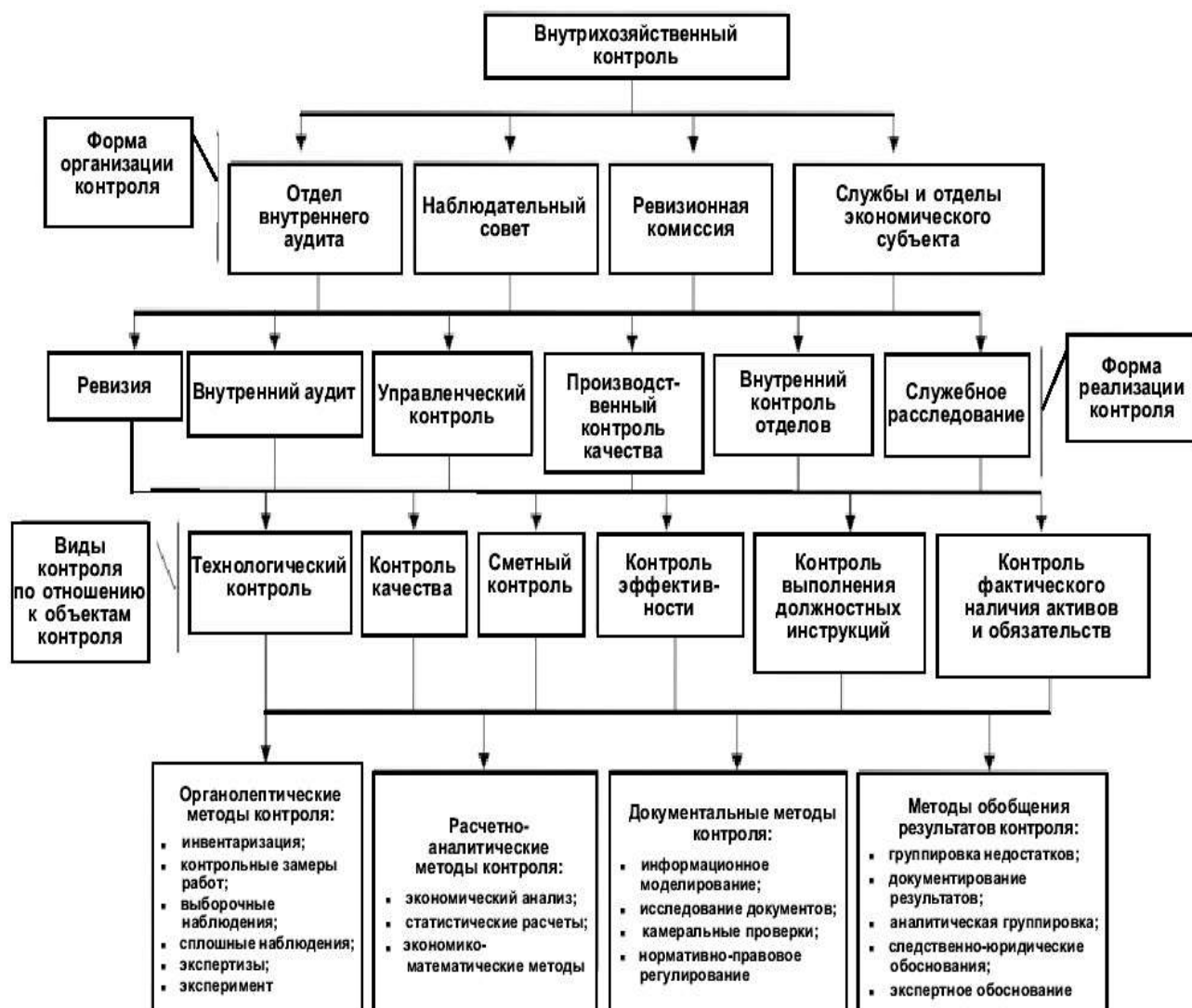


Рис. 1.7. Внутрихозяйственный контроль

Аудит может быть обязательным и добровольным. Обязательному аудиту подлежат: Акционерные общества, страховые компании, банки, фондовые биржи, инвестиционные фонды, внебюджетные фонды, экономические субъекты, объем выручки от продажи продукции, оказания услуг) за предшествовавший отчетному год превышает 50 млн.руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн. руб. Обязательный аудит проводится ежегодно аудиторскими фирмами.

Общественный контроль осуществляется средствами массовой информации, правозащитными и общественными объединениями для защиты интересов своих граждан.

В основе методологического подхода выделяют различные формы экономического контроля. Классификация проводится по следующим признакам: по сферам применения контроля, по времени его проведения, по источникам контрольных данных, по полноте охвата объектов контроля, по периодичности проведения, по способам его проведения.

По сфере применения экономического контроля различают: финансовый и специализированный контроль.

Финансовый контроль охватывает финансовую сферу как совокупность экономических отношений, связанных с образованием и использованием фондов денежных средств. Он включает в себя финансово-хозяйственный, налоговый, бюджетный, таможенный контроль, банковский и страховой надзор.

Специализированный контроль включает технологический, санитарный, ветеринарный, транспортный, иммиграционный, метрологический контроль и т.п. Специализированный контроль осуществляется преимущественно государственными органами, наделенными соответствующими полномочиями.

По времени проведения экономического контроля различают предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль осуществляется до начала совершения хозяйственных операций, подвергающихся контролю, и направлен на предупреждение незаконного и нерационального использования экономических ресурсов. Форма предварительного контроля используется во внутреннем контроле непосредственно в процессе планирования, бюджетирования и до начала осуществления бизнес-процессов. В то же время эта форма контроля находит все более широкое применение и в государственном контроле и особенно в системе бюджетного контроля за обоснованностью и целевым выделением бюджетных ассигнований.

Текущий контроль проводится непосредственно в процессе совершения хозяйственных операций и призван оперативно устранять недостатки хозяйствующих субъектов. Экономический контроль в его текущей форме осуществляется всеми органами контроля и прежде всего внутренними контролерами.



Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций и направлен на выявление уже допущенных недостатков или примененного положительного опыта. Благодаря последующему контролю обеспечивается объективная оценка деятельности хозяйствующих субъектов и отдельных должностных лиц. Эта форма контроля является самой распространенной и применяется в работе всех органов экономического контроля.

По источникам контрольных данных выделяют документальный и фактический контроль.

Документальным называется контроль, осуществляемый по документальным данным. В качестве источников контрольных данных выступают бизнес-планы, сметы, бюджетные задания структурным подразделениям хозяйствующих субъектов, годовая и промежуточная бухгалтерская отчетность, формы статистической и налоговой отчетности, а также первичные документы и регистры, внутриуправленческая отчетность, справочники и другие документальные носители экономической информации. Специфика источников документального контроля состоит в том, что они могут быть как достоверными, так и недостоверными, полными и неполными, что, безусловно, сказывается и на выборе технических приемов его осуществления, которые связаны главным образом с проверкой документов. Это в известной мере ограничивает возможности документального контроля.

Фактическим считается контроль, осуществляемый по данным осмотра проверяемых объектов. Достоинство фактического контроля состоит в том, что он обеспечивает безусловную достоверность контрольных данных. Однако из-за отсутствия необходимой информации во всей полноте он не в состоянии воссоздать всю картину хозяйственных процессов и объектов, поэтому его следует сочетать с документальным контролем. Вместе с тем в документальном контроле необходимо использовать приемы фактического контроля, что в конечном счете повышает качественный уровень контрольно-ревизионной работы.

По охвату проверяемых объектов выделяют: сплошной и выборочный контроль.

Сплошной контроль означает проверку объектов (хозяйственных операций) в сплошном порядке и характеризуется большой трудоемкостью. Выборочный контроль ограничивается проверкой выборочного круга проверяемых объектов (хозяйственных операций) по существующим методам их отбора, на основании чего по выборочной совокупности формируются выводы по результатам проведенного контроля. Он получил широкое распространение в контрольно-ревизионной практике.

Следует отметить, что при проведении комплексных ревизий и тематических проверок рекомендуется шире сочетать сплошной и выборочный способы контроля, что существенно повышает их качество.

По периодичности проведения контроля можно выделить систематический и разовый (эпизодический) контроль.

Систематический контроль проводится с определенной периодичностью и характерен для государственного, внутреннего и аудиторского контроля. В этом отношении общественный контроль часто осуществляется в разовой (эпизодическом) порядке и обусловлен в основном теми или иными общественными интересами (инициативами).

По способам осуществления экономического контроля различают следствие (расследование), хозяйственный спор, проверку «обследование»), экономический анализ, самоконтроль и ревизию.

Следствие (расследование) представляет собой такой способ контроля, при котором выявляются виновность физических лиц и размер причиненного ими материального ущерба. Специфика этого способа контроля заключается в том, что он осуществляется только судебными органами при наличии необходимых признаков уголовно наказуемых деяний отдельных должностных лиц. В ходе проведения следствия широко используются как обычные, так и специфические формы контроля, допускаемые законодательством и направленные на выявление истинности инкриминируемого обвинения. Хозяйственный спор означает способ выявления соблюдения законности и обеспечения законных прав в хозяйственных взаимоотношениях экономических субъектов. Хозяйственные споры разрешаются органами Высшего Арбитражного суда Российской Федерации, а также судами общей юрисдикции. В деле обеспечения правовых норм и обычаев делового оборота в стране правильное разрешение хозяйственных споров играет важную роль, что служит уникальным способом осуществления экономического контроля. Результаты рассмотрения хозяйственных споров оформляют в виде протоколов и постановлений.

Проверка (обследование) заключается в установлении достоверности фактов о совершении тех или иных хозяйственных операций. Отдельное контрольно-ревизионное действие называется проверкой. Разновидностью проверки является обследование, которое применяется обычно для подготовки к обсуждению или решению тех или иных вопросов хозяйственной деятельности путем их изучения на месте. Результаты обследования оформляют также в виде отчета (справки).

Экономический анализ заключается в выявлении влияния отдельных факторов на результаты хозяйственно-финансовой деятельности хозяйствующих субъектов. Результаты анализа оформляют аналитическими таблицами, графиками, текстовым описанием.

Самоконтроль означает осуществление экономического контроля непосредственно управленческим персоналом хозяйствующего субъекта и является преобладающей формой проведения внутреннего контроля. Ревизия – это один из элементов метода экономического контроля.

Ревизия – система обязательных контрольных функций по документальной и фактической проверке совершенных хозяйственных операций, правильности их отражения в учете и отчетности, законности действий должностных лиц.

Перечисленные формы экономического контроля используются в контрольно-ревизионной практике не изолированно, а в сочетании, что существенно повышает действенность экономического контроля.

### **Вопросы для обсуждения**

1. В чем заключается основное содержание финансово контроля.
2. Охарактеризуйте основные принципы, присущие финансово-экономическому контролю.
3. Какие методы финансового контроля вы знаете.
4. Какие виды финансового контроля вам известны.
5. Перечислите основные функции финансово-экономического контроля и раскройте содержание каждой из них.
6. Назовите основные задачи финансово-экономического контроля.
7. Перечислите и охарактеризуйте основные элементы финансового контроля.

## **ТЕМА 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

### **2.1. Финансово-правовое принуждение и финансово-правовая ответственность в финансовой сфере**

Государство, определяя приоритеты вмешательства в экономику и финансовую деятельность субъектов хозяйствования, должно обеспечить законность действий уполномоченных органов контроля и надзора, а также действий этих субъектов. Жестко установленные нормы, устанавливающие полномочия, задачи, функции контрольных органов, а также контрольные процедуры позволяют избегать негативных последствий недобросовестных действий. Правовая составляющая ГФК является важнейшим условием его проведения в соответствии с принципом законности его организации.

Правовое регулирование ГФК представляет собой неотъемлемую часть финансового права любого государства. Как и в любой другой сфере государственной деятельности, источниками правового регулирования могут служить кодексы, законы, прижатые представительными органами власти, а также нормативные правовые акты исполнительных органов власти – решения, приказы, письма и т.д., решения судов.

К международным источникам нормативно-правового регулирования относятся декларации, конвенции, директивы, договоры, соглашения.

Что касается национальной системы законодательства, то оно должно быть основано на принятых государством международных нормах взаимодействия в области надзорных полномочий разных государств. Национальные нормы, регулирующие государственной финансовый контроль, могут быть общими и специальными.

Общие правовые акты должны определять концепцию государственного финансового контроля, его приоритеты, сферы и направления. К ним относятся: Конституция РФ. В частности, а ведению РФ относятся: установление правовых основ единого рынка; финансовое валютное, предметное, таможенное регулирование, денежная эмиссия, основы ценовой политики; федеральные экономические службы; включая банки; федеральный бюджет, налоги и сборы, фонды регионального развития. К числу общих заключительных актов можно отнести ГК РФ и другие кодексы  $\alpha$  регламентируют права и обязанности участников общественных и экономических отношений.

Следующими можно выделить закономерные акты федерального значения, субъектов РФ, муниципальных образований, нормативные акты уполномоченных исполнительных органов контроля (акты применения).

Что касается отечественного опыта организации правового обеспечения УФК, то многие экономисты считают, что в России остро стоит проблема его правовой неурегулированности, разрозненности актов, их бессистемности. С этими доводами трудно не согласится.

В настоящее время основным источником правового регулирования государственного финансового контроля в РФ служит Бюджетный кодекс РФ. 06.08.2019 вступили в силу изменения, внесенные Федеральным законом от 26.07.2019 № 199-ФЗ в Бюджетный кодекс в части совершенствования системы государственного (муниципального) финансового контроля.

Согласно новой редакции ч. 1 ст. 265 БК РФ государственный финансовый контроль проводится в целях обеспечения соблюдения положений бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, не только регулирующих бюджетные правоотношения, но и (или) обуславливающих расходные обязательства публично-правовых образований, а также в целях обеспечения соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров или соглашений о предоставлении средств из бюджета.

В таких направлениях ГФК, как бюджетный налоговый, таможенный контроль основное значение отводится кодексом. В них содержится информация: об субъектах, объектах, их права и обязанности, определены термины, закреплены формы, методы, способы контроля, установлены виды правонарушений и меры ответственности, порядок обжалования действий, бездействия и актов контрольных органов. Отметим, что кодексы имеют ряд недостатков и это приводит к постоянному их уточнению и изменению.

Законы:

- 1) «О банках и банковской деятельности»;
- 2) «О ЦБ РФ»;
- 3) «Об организации страхового дела в РФ»;
- 4) «О рынке ценных бумаг»;
- 5) «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований»;
- 6) «О Парламентском контроль»;

7) «О валютном регулировании и валютном контроле».

Предусматривается также применение административной ответственности юридических лиц, должностных лиц и физических лиц, виновных в совершении правонарушения. Административная ответственность регулируется КоАП РФ.

В финансовой сфере разделяются правонарушения и преступления. Трактовка преступлений определена УК РФ.

Отметим, что возможно применение и гражданской ответственности. Гражданская ответственность устанавливается различными договорами.

Еще одна группа правовых норм в государственном финансовом контроле – общие и специальные нормы, регулирующие и обеспечивающие исполнение контрольных полномочий субъектами контроля.

Институты финансового контроля взаимодействуют с институтами финансово-правового принуждения, в том числе финансово-правовой ответственности, поскольку применение последних обусловлено результатами контрольных мероприятий.

Основной особенностью финансово-правового принуждения является то, что оно имеет собирательный, комплексный характер, так как включает в себя меры принуждения, обеспечивающие функционирование финансово-правового механизма в различных сферах: бюджетной, налоговой, банковской, обязательного социального страхования. Термином «финансово-правовая ответственность» также обозначается система различных ее подвидов: налоговая ответственность, бюджетная ответственность, финансовая ответственность в сфере банковской деятельности, финансовая ответственность в сфере обязательного социального страхования. Каждый из перечисленных институтов финансово-правового принуждения имеет собственное правовое регулирование, закрепленное специальным, а иногда и не одним нормативным актом. Отсутствует единый акт, который устанавливал бы нормативные положения, относящиеся ко всем подвидам финансово-правового принуждения и ответственности.

Это является существенной особенностью финансово-правового принуждения, поэтому его изучение требует рассмотрения составляющих содержание финансово-правового принуждения институтов: налогово-правового принуждения, бюджетно-правового принуждения, финансово-правового принуждения в сфере банковской деятельности, а также финансово-правового принуждения в сфере обязательного социального страхования.

**Налогово-правовое принуждение** включает в себя, помимо налоговой ответственности, также такие меры, как: арест имущества, приостановление операций по счетам организаций и индивидуальных предпринимателей в банках, погашение налоговой задолженности и некоторые другие. Применение мер налогово-правового принуждения регламентируется НК РФ.

Арест имущества (ст. 77 НК РФ) может быть применен в рамках взыскания налога, пеней и штрафов. Арест имущества представляет собой ограничение собственности налогоплательщика-организации в отношении

его имущества. Данная мера принуждения применяется в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Арест имущества осуществляется по решению налогового органа при наличии санкции прокурора. Арест имущества может быть полным или частичным. *Полным арестом* имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. *Частичным арестом* является такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Приостановление операций по счетам налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 76 НК РФ) применяется в двух случаях: в рамках взыскания налога, сбора, пеней и (или) штрафа, а также в случае непредставления налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в установленные сроки. Решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке принимается налоговым органом и направляется в банк налогоплательщика для исполнения. *Приостановление операций по счету* означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

Основная мера налогово-правового принуждения — *погашение налоговой задолженности*, т. е. возложение на налогоплательщика обязанности уплатить неуплаченную своевременно часть налога (недоимку), а также пени, начисленные на эту сумму. Согласно ст. 75 НК РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от суммы недоимки в размере одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ. Начисленная сумма пеней подлежит уплате независимо от применения иных мер принуждения, в том числе мер налоговой ответственности.

Основания и порядок привлечения к налоговой ответственности могут быть установлены только НК РФ. Подобную регламентацию на законодательном уровне имеет еще ответственность в сфере обязательного социального страхования. Порядок применения иных подвидов финансово-правовой ответственности устанавливается подзаконными актами. Основанием привлечения к налоговой ответственности является налоговое

правонарушение. Основной формой наказания за совершение налоговых правонарушений является штраф (по тексту НК РФ он обозначается также как *налоговая санкция*). В научной литературе часто в качестве меры налоговой ответственности указывается и пеня.

Привлечение к налоговой ответственности организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется по решению налогового органа. Предусмотрено, что *решение о привлечении к налоговой ответственности* выносится руководителем налогового органа по итогам рассмотрения результатов налоговой проверки (ст. 101 НК РФ). На основании этого решения налогоплательщику направляется *требование об уплате налога, пени и штрафа* для добровольной оплаты выявленной задолженности и (или) штрафа за допущенное нарушение, которое должно быть исполнено в течение установленного срока. Если оно не исполняется, налоговый орган приступает к принудительному взысканию обозначенных сумм. Для этого принимается *решение о взыскании налога (сбора), пени, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента)*. Далее в банк, где открыты счета налогоплательщика, направляется поручение на списание с его счетов необходимых сумм и перечисление их в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 46 НК РФ). Если денежных средств на счете налогоплательщика недостаточно, задолженность, пени и штраф взыскиваются за счет имущества. Для этого руководителем налогового органа принимается *решение о взыскании налога (пени, штрафа) за счет имущества налогоплательщика (налогового агента)*, которое направляется судебным приставам-исполнителям для исполнения в порядке, предусмотренном ФЗ от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» (с изм. и дополнениями на 06.03.2019г.).

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, могут быть привлечены к налоговой ответственности только по решению суда. В этом случае налоговый орган уполномочен обращаться в суд с иском о взыскании налога, пени и штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств, данного налогоплательщика. Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога (ст. 48 НК РФ).

**Бюджетно-правовое принуждение.** Основные положения института бюджетно-правового принуждения закреплены гл. 29, 30 БК РФ. **Бюджетным нарушением** признается совершенное высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации (местной администрацией), финансовым органом, главным администратором (администратором) бюджетных средств, государственным (муниципальным) заказчиком:

1) нарушение положений бюджетного законодательства Российской Федерации и иных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения;

2) нарушение положений правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физическим лицам из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, повлекшее причинение ущерба публично-правовому образованию;

3) нарушение условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета;

4) нарушение установленных законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд требований к планированию, обоснованию закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, а также требований к изменению, расторжению государственного (муниципального) контракта;

5) нарушение условий государственных (муниципальных) контрактов;

6) нарушение условий договоров (соглашений), заключенных в целях исполнения договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета, повлекшее причинение ущерба публично-правовому образованию;

7) несоблюдение целей, порядка и условий предоставления кредитов, обеспеченных государственными и муниципальными гарантиями.

Так, согласно новой редакции п. 2 ст. 270.2 БК РФ под **представлением** будет пониматься документ органа внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, направляемый объекту контроля и содержащий информацию о выявленных бюджетных нарушениях и одно из следующих обязательных для исполнения в установленные в представлении сроки (если срок не указан – в течение 30 календарных дней со дня получения документа) требований по каждому бюджетному нарушению:

- требование об устранении бюджетного нарушения и о принятии мер по устранению его причин и условий;

- требование о принятии мер по устранению причин и условий бюджетного нарушения в случае невозможности его устранения.

В свою очередь, под **предписанием** будет пониматься документ органа внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, направляемый объекту контроля в случае невозможности устранения (не устранения) в установленный в представлении срок бюджетного нарушения при возможности определить сумму причиненного публично-правовому образованию ущерба в результате этого нарушения.

Предписание содержит обязательные для исполнения в установленный в нем срок требования о принятии мер по возмещению причиненного ущерба публично-правовому образованию.

В случаях, предусмотренных федеральными стандартами внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, органы такого контроля должны направить копии представлений и предписаний главным



администраторам бюджетных средств, органам исполнительной власти (органам местного самоуправления), осуществляющим функции и полномочия учредителя, иным органам и организациям.

Федеральным законом № 199-ФЗ определено, что срок исполнения представления, предписания органа внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля может быть продлен по мотивированному ходатайству руководителя объекта контроля в порядке, предусмотренном федеральными стандартами осуществления этого контроля, но не более одного раза.

Выделим еще новшество в отношении представлений и предписаний.

Согласно вводимому в БК РФ п. 5 ст. 270.2 в представлениях и предписаниях не должна указываться информация о нарушениях бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, уже выявленных в ходе внутреннего финансового контроля и аудита, при условии наличия принятых мер по их устранению, мер по устранению причин и условий таких нарушений. Иными словами, устанавливается прямой запрет на включение в представления и предписания нарушений, ранее выявленных в ходе внутреннего финансового контроля и аудита и уже устраненных проверяемой организацией.

Бюджетная мера принуждения применяется за совершение бюджетного нарушения, предусмотренного главой 30 БК РФ, на основании уведомления о применении бюджетных мер принуждения органа государственного (муниципального) финансового контроля.

**К бюджетным мерам принуждения** относятся:

- беспорное взыскание суммы средств, предоставленных из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации;
- беспорное взыскание суммы платы за пользование средствами, предоставленными из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации;
- беспорное взыскание пеней за несвоевременный возврат средств бюджета;
- приостановление (сокращение) предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций).

**Под уведомлением о применении бюджетных мер принуждения** в целях Бюджетного кодекса РФ понимается документ органа государственного (муниципального) финансового контроля, обязательный к рассмотрению финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом), содержащий сведения о выявленных бюджетных нарушениях, предусмотренных главой 30 БК РФ, и об объемах средств, использованных с указанными нарушениями, по каждому бюджетному нарушению (без учета объемов средств, использованных с этими бюджетными нарушениями и возмещенных в доход соответствующего

бюджета до направления уведомления о применении бюджетных мер принуждения).

При выявлении в ходе контрольного мероприятия бюджетных нарушений, предусмотренных главой 30 БК РФ, орган внешнего государственного (муниципального) финансового контроля направляет не позднее 30 календарных дней со дня окончания контрольного мероприятия уведомление о применении бюджетных мер принуждения финансовому органу (органу управления государственным внебюджетным фондом), а копию такого уведомления - участнику бюджетного процесса, в отношении которого проводилось данное контрольное мероприятие.

В случае не устранения бюджетного нарушения, предусмотренного главой 30 БК РФ и указанного в представлении, орган внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля направляет в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня окончания срока исполнения представления, уведомление о применении бюджетных мер принуждения финансовому органу (органу управления государственным внебюджетным фондом), а копию такого уведомления - участнику бюджетного процесса, в отношении которого проводилась проверка (ревизия).

По запросу финансового органа (органа управления государственным внебюджетным фондом) об уточнении сведений, содержащихся в уведомлении о применении бюджетных мер принуждения, орган государственного (муниципального) финансового контроля вправе направить в финансовый орган (орган управления государственным внебюджетным фондом) уведомление о применении бюджетных мер принуждения, содержащее уточненные сведения, в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня получения запроса.

Решение о применении бюджетных мер принуждения, предусмотренных главой 30 БК РФ, подлежит принятию в течение 30 календарных дней после получения финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом) уведомления о применении бюджетных мер принуждения или уведомления о применении бюджетных мер принуждения, содержащего уточненные сведения, и исполнению в срок до одного года со дня принятия указанного решения.

**Полномочия финансовых органов (органов управления государственными внебюджетными фондами) и Федерального казначейства по применению бюджетных мер принуждения.**

1. Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации (муниципальных образований), органы управления государственными внебюджетными фондами принимают решения о применении бюджетных мер принуждения, решения об изменении (отмене) указанных решений или решения об отказе в применении бюджетных мер принуждения в случаях и порядке, установленных Правительством Российской Федерации, а также направляют решения о применении бюджетных мер принуждения, решения об изменении (отмене)

указанных решений соответственно Федеральному казначейству, финансовым органам субъектов Российской Федерации (муниципальных образований), органам управления государственными внебюджетными фондами, копии соответствующих решений - органам государственного (муниципального) финансового контроля и объектам контроля, указанным в решениях о применении бюджетных мер принуждения.

Решение о применении бюджетных мер принуждения должно содержать информацию о бюджетном нарушении, указанном в уведомлении о применении бюджетных мер принуждения, объекте контроля, совершившем бюджетное нарушение, бюджетной мере принуждения и сроках ее исполнения.

Финансовый орган (орган управления государственным внебюджетным фондом) в целях принятия решения о применении бюджетных мер принуждения или решения об отказе в применении бюджетных мер принуждения вправе направить органу государственного (муниципального) финансового контроля запрос об уточнении сведений, содержащихся в уведомлении о применении бюджетных мер принуждения, в течение 30 календарных дней после его получения.

2. Федеральное казначейство, финансовый орган субъекта Российской Федерации (муниципального образования), орган управления государственным внебюджетным фондом исполняют решение о применении бюджетных мер принуждения, предусмотренных главой 30 настоящего Кодекса, решение об изменении (отмене) указанного решения в установленном соответственно Министерством финансов Российской Федерации, финансовым органом субъекта Российской Федерации (муниципального образования), органом управления государственным внебюджетным фондом порядке исполнения решений о применении бюджетных мер принуждения, решений об изменении (отмене) указанных решений.

**Виды бюджетных нарушений и бюджетные меры принуждения, применяемые за их совершение.**

1. Нецелевое использование бюджетных средств.

Нецелевым использованием бюджетных средств признаются направление средств бюджета бюджетной системы Российской Федерации и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, лимитами бюджетных обязательств, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо правовым актом, являющимся основанием для предоставления указанных средств.

Нецелевое использование бюджетных средств, источником финансового обеспечения (софинансирования) которых являлся межбюджетный трансферт, имеющий целевое назначение, влечет бесспорное взыскание суммы средств, использованных не по целевому назначению, или сокращение предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением

субвенций и дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований).

2. Невозврат либо несвоевременный возврат бюджетного кредита.

Невозврат либо несвоевременный возврат бюджетного кредита влечет бесспорное взыскание суммы непогашенного остатка бюджетного кредита и пеней за его несвоевременный возврат в размере одной трехсотой действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки и (или) приостановление предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций и дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований) бюджету, которому предоставлен бюджетный кредит, на сумму непогашенного остатка бюджетного кредита.

3. Не перечисление либо несвоевременное перечисление платы за пользование бюджетным кредитом.

Не перечисление либо несвоевременное перечисление платы за пользование бюджетным кредитом влечет бесспорное взыскание суммы платы за пользование бюджетным кредитом и пеней за ее несвоевременное перечисление в размере одной трехсотой действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки и (или) приостановление предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций и дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований) бюджету, которому предоставлен бюджетный кредит, на сумму непогашенного остатка платы за пользование бюджетным кредитом.

4. Нарушение условий предоставления бюджетного кредита.

Нарушение условий предоставления бюджетного кредита, предоставленного одному бюджету бюджетной системы Российской Федерации из другого бюджета бюджетной системы Российской Федерации, в том числе использование соответствующих средств бюджета на цели, не предусмотренные правовым актом (договором), являющимся основанием для предоставления указанных средств, влечет бесспорное взыскание суммы средств, использованных с нарушением условий предоставления бюджетного кредита, и (или) платы за пользование ими и (или) приостановление предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций и дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований).

**Финансово-правовое принуждение в сфере банковской деятельности.** Этот блок мер принуждения регламентирован законодательством о банках и банковской деятельности, а также актами Центрального банка РФ. Последние имеют очень большое значение, так как в законах закреплены самые общие положения о привлечении кредитной организации к финансовой ответственности за совершение нарушений в сфере банковской деятельности. Детальную правовую регламентацию эти положения получают в актах Центрального банка РФ. Он же является субъектом, уполномоченным

выявлять нарушения в деятельности кредитных организаций и применять санкции за их совершение.

Особенностью финансово-правового принуждения в сфере банковской деятельности является отсутствие в законодательстве определения понятия банковского правонарушения, а также хотя бы примерного перечня деяний, совершение которых влечет нарушение финансовой дисциплины в банковской сфере и применение мер принуждения финансового характера. Из содержания ст. 74 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» следует, что основанием применения принудительных мер может быть любое нарушение кредитной организацией федеральных законов, а также принятых в соответствии с ними актов и предписаний Банка России.

В отличие от оснований банковской ответственности, перечень санкций, который также определен ст. 74 названного Закона, имеет более четкий характер. Санкции за нарушения в сфере банковской деятельности можно подразделить на две группы. В первую входят меры воздействия, которые применяются в том случае, если выявленное нарушение не создало угрозы интересам кредиторов или вкладчиков кредитной организации: штраф либо ограничение права кредитной организации осуществлять отдельные банковские операции на срок до шести месяцев.

Вторую группу составляют более значительные по размеру и негативным для кредитной организации последствиям санкции, которые назначаются в том случае, если не исполнено предписание Банка России об устранении выявленных нарушений или если допущенные нарушения создали реальную угрозу интересам кредиторов (вкладчиков). Сюда относят штрафы, временные запреты на осуществление кредитной организацией отдельных банковских операций, предусмотренных выданной ей лицензией, либо на открытие ею филиалов и ряд других.

Среди мер воздействия, которые Банк России может применять к нарушителям, наиболее суровой является отзыв у кредитной организации лицензии на осуществление банковских операций, так как в этом случае она лишается права осуществлять банковские операции и подлежит ликвидации. В отличие от иных санкций, применяемых Центральным банком РФ к кредитным организациям, отзыв лицензии возможен лишь при наличии оснований, перечисленных в ст. 20 Федерального закона «О банках и банковской деятельности». В их числе, например, такие нарушения, как задержка более чем на 15 дней представления ежемесячной отчетности; осуществление банковских операций, не предусмотренных лицензией; неисполнение федеральных законов, а также нормативных актов Банка России, если в течение года кредитная организация неоднократно привлекалась к банковской ответственности, и др.

Порядок применения к кредитным организациям санкций, установленных законодательством о банковской деятельности, регламентирован подзаконным актом — приказом Центрального банка РФ.

С введением в действие системы обязательного страхования вкладов физических лиц в отношении банков стало возможным применение еще одной меры принудительного воздействия, которую относят к мерам финансовой ответственности в сфере банковской деятельности. Так, ст. 37 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» (с изм. на 11 июля 2011 г., № 171-ФЗ) случаи неполной или несвоевременной уплаты банком страховых взносов рассматривает как нарушение, влекущее начисление пени. Пени начисляются в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ, деленной на 360. Взыскание пеней осуществляется Агентством по страхованию вкладов в судебном порядке (ст. 37 Федерального закона).

**Финансово-правовое принуждение в сфере обязательного социального страхования.** Отношения, связанные с привлечением к финансовой ответственности за нарушения в сфере обязательного социального страхования, регулируются Федеральным законом «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (с изм. на 11.12. 2018 г.), Федеральным законом от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» (с изм. на 1.04.2019 г.), а также Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (с изм. на 7.03.2018 г.).

Этими актами предусматривается возможность применения таких мер принуждения, как погашение задолженности по уплате страховых взносов (в форме уплаты и принудительного взыскания недоимки и пени), а также привлечение к ответственности (в форме наложения штрафа и иных мер штрафного характера).

*Плательщиками страховых взносов* могут быть организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями (в том числе адвокаты, нотариусы и иные физические лица). Они могут быть привлечены к ответственности на основании данного Закона за непредставление в установленные сроки расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам или иных документов, необходимых для осуществления контроля за уплатой страховых взносов (ст. 46, 48 Закона); неуплату или неполную уплату страховых взносов (ст. 47 Закона). *Банки* привлекаются к ответственности на основании данного Закона, если: не сообщают в контролирующие органы сведения о счетах плательщика страховых взносов; нарушают сроки исполнения поручения о перечислении страховых взносов, пеней и штрафов, предусмотренных данным Законом.

Основная мера ответственности за совершение перечисленных нарушений — штраф. Также в случае неполной и (или) несвоевременной уплаты страховых взносов на сумму недоимки начисляется пени в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый день просрочки. Применение этих мер осуществляют *органы контроля за уплатой страховых взносов*: Пенсионный фонд РФ и его территориальные органы (в отношении страховых взносов, поступающих в указанный Фонд и фонды обязательного медицинского страхования), а также Фонд социального страхования РФ (в отношении страховых взносов, поступающих в данный Фонд).

При выявлении нарушения орган контроля за уплатой страховых взносов направляет нарушителю *требование об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов*, которым нарушителю предлагается уплатить все начисленные ему суммы добровольно. Если требование не исполняется в установленные в нем сроки, уполномоченный орган осуществляет взыскание недоимки, пени и штрафа (или только штрафа, если нарушение не связано с неуплатой страховых взносов) *в принудительном порядке*.

Порядок принудительного взыскания, предусмотренный Федеральным законом «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования», различается в зависимости от того, кто привлекается к ответственности — физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, или организации и индивидуальные предприниматели.

Принудительное взыскание *с организаций и индивидуальных предпринимателей* осуществляется на основании решения органа контроля за уплатой страховых взносов о взыскании недоимки, пени и штрафа *за счет денежных средств на счетах плательщика страховых взносов*: в банк, где открыты счета плательщика страховых взносов, направляется поручение на списание с его счетов и перечисление в бюджет соответствующих сумм. Если денежных средств на счетах плательщика недостаточно, взыскание осуществляется за счет иного его имущества. Для этого органом контроля выносится *решение о взыскании недоимки, пени и штрафа за счет иного имущества*, которое направляется судебному приставу-исполнителю для исполнения.

Принудительное взыскание недоимки по страховым взносам, пени и штрафа с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, производится в судебном порядке. Для этого уполномоченный орган контроля обращается в суд общей юрисдикции с *иском о взыскании страховых взносов за счет имущества физических лиц*.

Федеральным законом «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» за непредставление сведений, необходимых для осуществления индивидуального

(персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования, установлена ответственность в форме взыскания 10% суммы платежей, причитающихся к уплате в Пенсионный фонд РФ за отчетный год. Взыскание указанной суммы производится органами указанного Фонда в судебном порядке.

Меры принуждения, предусмотренные Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», отличаются от мер, применяемых в сфере обязательного пенсионного страхования, составом финансовых санкций, а также основаниями их применения. Этим Законом установлено, что в случае несвоевременной уплаты страховых взносов на сумму недоимки начисляются пени в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка РФ. Других мер принудительного финансового воздействия на нарушителя (таких как штраф) Закон не закрепляет. Если задолженность (недоимка и пени) не погашена нарушителем добровольно, она подлежит принудительному взысканию. С юридических лиц взыскание осуществляется в бесспорном порядке, с физических — в судебном (ст. 22' Закона). Органом, уполномоченным осуществлять начисление пени и ее взыскание, является Фонд социального страхования и его территориальные органы.

Этим же Законом за несвоевременное исполнение платежного поручения о перечислении страховых взносов или инкассового поручения о взыскании со счета юридического лица задолженности по страховым взносам устанавливается ответственность кредитной организации — взыскание пени в размере одной сто пятидесятой ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки, которая взыскивается органом Фонда социального страхования РФ в бесспорном порядке.

Резюмируя предложенную краткую характеристику подвидов финансово-правового принуждения, следует констатировать отсутствие единообразия в его правовом регулировании. Основное место в системе финансово-правового принуждения занимает финансово-правовая ответственность, также находящаяся в стадии формирования: как всякая новая правовая конструкция, этот институт требует всестороннего изучения в целях разработки его концепции, в соответствии с которой должны осуществляться его правовая регламентация в нормах законодательства, совершенствоваться уже действующие положения.

Выделим свойства финансово-правовой ответственности как цельного и самостоятельного правового явления.

1. Она является следствием совершения *правонарушения*, т. е. виновно совершенного противоправного деяния, за что нормативным актом предусмотрена ответственность.

2. Это одна из *форм государственного принуждения*. Государственное принуждение проявляется в том, что финансово-правовая ответственность представляет собой неблагоприятные для лица последствия его деяния, имеющие форму ограничения его субъективных прав. Их наступление



происходит в принудительном порядке, т. е. независимо от воли лица (нельзя претерпеть указанные ограничения в правах добровольно, по собственной инициативе, до тех пор пока уполномоченный орган их не применит<sup>2</sup>, точно так же как нельзя избежать их применения в свой адрес в рамках правомерного поведения).

3. Реализация финансово-правовой ответственности происходит в *определённом процессуальном порядке*, который закрепляется законом или подзаконным нормативным актом и подлежит неукоснительному соблюдению органами, уполномоченными осуществлять применение финансово-правовой ответственности. Несоблюдение порядка привлечения к финансово-правовой ответственности — основание для обжалования и отмены решения уполномоченного органа о привлечении лица к ответственности.

4. Как любое правовое явление, финансово-правовая ответственность может быть реализована лишь в *форме правоотношения, которое возникает в связи с выявлением финансового правонарушения*. Сторонами данного правоотношения являются лицо, совершившее финансовое правонарушение (физическое или юридическое), орган власти, уполномоченный осуществлять привлечение к финансово-правовой ответственности (налоговый орган, орган Федерального казначейства, Центральный банк РФ и др.), а также субъект, интересы которого нарушены совершенным финансовым правонарушением (государство, муниципальное образование, кредиторы (вкладчики) кредитной организации и др.).

5. Применение к правонарушителю мер финансово-правовой ответственности *направлено на достижение определенных целей*: наказание нарушителя и предупреждение совершения им иных правонарушений. Такая цель как восстановление неправомерно нарушенных субъективных интересов в финансовой сфере достигается посредством применения иных мер финансово-правового принуждения, которые обычно реализуются или до привлечения к финансово-правовой ответственности, или в рамках этого процесса.

6. С точки зрения формальной определенности в системе финансового права финансово-правовая ответственность представляет собой *совокупность институтов финансового права*, состоящую из охранительных норм подотраслей и разделов финансового права, в частности, норм, закрепляющих понятия и виды финансовых правонарушений, меры финансово-правовой ответственности и процессуальные порядки ее применения в различных сферах финансово-правового регулирования. В настоящее время данный финансово-правовой институт нуждается в совершенствовании: необходима разработка концептуальной основы и систематизация норм, составляющих его содержание.

Исходя из перечисленных выше признаков, можно сформулировать следующее определение данной категории финансового права. **Финансово-правовая ответственность — ограничение прав лица, налагаемое по решению уполномоченного органа в связи с совершением финансового**

**правонарушения в целях наказания нарушителя субъективных интересов в сфере финансово-правового регулирования и предупреждения совершения им иных правонарушений.**

### **Вопросы для обсуждения**

1. Назовите характерные черты юридической ответственности.
2. Основания привлечения лица к юридической ответственности.
3. Какие виды юридической ответственности Вам известны.
4. Как можно охарактеризовать ответственность за нарушение финансового законодательства.

## **ТЕМА 3. СИСТЕМА ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И ИХ ПОЛНОМОЧИЯ**

### **3.1. Счетная палата Российской Федерации**

Счетная палата РФ (далее – СП) является постоянно действующим высшим органом внешнего аудита (контроля), подотчетным Федеральному Собранию РФ (Парламенту).

Федеральное Собрание = Гос. Дума РФ + Совет Федераций РФ.

СП обладает организационной, функциональной и финансовой независимостью в рамках задач, определенных законодательством РФ.

Состав, основные функции, задачи и полномочия СП определены в Федеральном законе РФ от 05.04.2013 №41–ФЗ «О Счетной палате РФ».

На уровне субъектов РФ и муниципальных образований действуют контрольно-счетные органы субъектов РФ и МО. Их деятельность регламентирована Федеральным законом РФ от 07.02.2011 №6–ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

**Структура органов государственного и муниципального внешнего**

**финансово-бюджетного контроля:**

Федеральный уровень: **Счетная палата РФ;**

Региональный уровень: **Счетные палаты субъектов РФ;**

Местный уровень: **Контрольно-счетные органы (КСО)**

**муниципальных образований.**

**Состав СП РФ (ст. 6 41–ФЗ):**

**1. Председатель СП РФ**

Председатель Счетной палаты назначается на должность Государственной Думой сроком на шесть лет по представлению Президента Российской Федерации. Одно и то же лицо не может занимать должность Председателя Счетной палаты более двух сроков подряд.

**2. Заместитель Председателя СП РФ**

Заместитель Председателя Счетной палаты назначается на должность Советом Федерации сроком на шесть лет по представлению Президента Российской Федерации. Одно и то же лицо не может занимать должность заместителя Председателя Счетной палаты более двух сроков подряд.

### **3. Аудиторы СП РФ**

Совет Федерации и Государственная Дума назначают по шесть аудиторов Счетной палаты сроком на шесть лет по представлению Президента Российской Федерации. Одно и то же лицо не может занимать должность аудитора Счетной палаты более двух сроков подряд.

Аудиторами Счетной палаты являются должностные лица, возглавляющие направления деятельности Счетной палаты. Конкретное содержание направления деятельности Счетной палаты, возглавляемого аудитором Счетной палаты, определяется Регламентом Счетной палаты.

### **4. Аппарат СП РФ**

Аппарат Счетной палаты состоит из инспекторов и иных сотрудников. Структура аппарата Счетной палаты включает в себя руководство аппарата и структурные подразделения аппарата. В служебные обязанности инспекторов Счетной палаты входит непосредственное осуществление внешнего государственного аудита (контроля) в пределах компетенции Счетной палаты.

Для рассмотрения вопросов планирования и организации работы Счетной палаты, методологического и методического обеспечения деятельности Счетной палаты, утверждения стандартов Счетной палаты, иных документов по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, а также информационных сообщений, направляемых Совету Федерации и Государственной Думе, образуется **Коллегия Счетной палаты**.

В состав Коллегии Счетной палаты входят Председатель Счетной палаты, заместитель Председателя Счетной палаты, аудиторы Счетной палаты, руководитель аппарата Счетной палаты с правом совещательного голоса.

#### **Объекты аудита (контроля):**

1) федеральные государственные органы, органы государственных внебюджетных фондов, Центральный банк Российской Федерации, федеральных государственных учреждений, федеральных государственных унитарных предприятий, государственных корпораций и государственных компаний, хозяйственных товариществ и обществ с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах;

2) государственные органы субъектов РФ и органы местного самоуправления;

3) юридические лица, ИП и физические лица, взаимодействующие с бюджетом на договорных началах.

СП осуществляет следующие **виды контрольной и экспертно-аналитической деятельности**.

**Финансовый аудит (контроль)** – применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета и отчетности, целевого использования бюджетных ресурсов.

**Аудит эффективности** – применяется в целях определения эффективности использования федеральных, региональных и муниципальных финансовых ресурсов, полученных объектами контроля для выполнения поставленных социально-экономических задач развития страны и территорий.

**Стратегических аудит** применяется в целях оценки реализуемости планов, оценки рисков при реализации стратегических целей обеспечения национально-экономической безопасности и социально-экономического развития.

**Иные виды аудита:**

1. Аудит государственных целевых программ РФ:

- соответствие хода и результатов реализации заданным требованиям;
- соблюдение графика выполнения отдельных этапов программ;
- соотношение результатов с затратами.

2. Аудит государственных и международных инвестиционных проектов.

3. Аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами контроля и аудита – проверяется обоснованность планирования закупок товаров, работ и услуг для государственных нужд, оценивается реализуемость и эффективность осуществления государственных закупок.

Оценке подлежат выполнение условий контрактов по срокам, объему, цене контрактов, количеству и качеству приобретаемых товаров, работ, услуг, а также порядок ценообразования и эффективность системы управления контрактами.

Экспертная деятельность СП основывается в соответствии с положением п. 1 ст. 12 Лимской декларации ИНТОСАИ о том, что **в важных случаях высший контрольный орган может предоставить в распоряжение парламента и администрации свои профессиональные знания и опыт в форме экспертного заключения, включая замечания по проектам законов и других постановлений, относящихся к финансовым вопросам.** Там же предусмотрено, что административное руководство должно нести полную ответственность за принятие или отклонение такого экспертного заключения; более того, эта дополнительная задача высшего контрольного органа не может предполагать получения от него дальнейших выводов и не может влиять на эффективность проверки.

При осуществлении этой деятельности Счетная палата проводит **экспертизу и дает заключения** на основании запросов и поручений:

- 1) Президента Российской Федерации;
- 2) Совета Федерации или Государственной Думы, оформленных соответствующими постановлениями;
- 3) депутатов ГД и членов СФ

- 4) комитетов и комиссий Совета Федерации и Государственной Думы;
- 5) органов государственной власти субъектов Российской Федерации.

Законом 41–ФЗ «О Счетной палате РФ» определен перечень проектов нормативных правовых актов и проблем, по которым Счетная палата проводит экспертизу и дает заключения:

- 1) по вопросам эффективности использования бюджетных средств, федеральной собственности и иных ресурсов;
- 2) по вопросам бюджетно-финансовой политики и совершенствования бюджетного процесса в Российской Федерации в пределах компетенции;
- 3) по проектам законодательных и иных нормативных правовых актов и финансово-экономическим обоснованиям к ним по бюджетно-финансовым вопросам, вносимым на рассмотрение Государственной Думы, а также по проектам законодательных актов, приводящих к изменению доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;
- 4) по проектам международных договоров Российской Федерации, влекущих правовые последствия для федерального бюджета;
- 5) по государственным программам Российской Федерации (федеральным целевым программам);
- 6) по документам стратегического планирования Российской Федерации;
- 7) по докладу об итогах работы по реализации соглашений о разделе продукции.

### **Формы проверочных мероприятий Счетной палаты РФ**



*Рис. 1.8. Формы проверочных мероприятий Счетной палаты РФ*

Федеральным законом 41–ФЗ и Федеральным законом от 7 февраля 2011 г. № 6–ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований» предусмотрены следующие формы осуществления проверочных мероприятий Счетной палаты:

- предварительный аудит формирования бюджетов бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения бюджетов бюджетной системы РФ;
- последующий контроль за исполнением бюджетов бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В рамках предварительного аудита СП РФ вправе инициировать перед субъектами права законодательной инициативы предложения по совершенствованию бюджетного законодательства Российской Федерации и развитию финансовой системы Российской Федерации, а также участвовать в законопроектной деятельности государственных органов.

На вебсайте [www.ach.gov.ru](http://www.ach.gov.ru) СП РФ ежегодно размещает Заключение на проект Закона «О федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период», утверждаемое протоколом Коллегии СП РФ.

В рамках предварительного аудита Счетная палата осуществляет:

- анализ обоснованности показателей проектов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;
- проверку наличия и состояния нормативной методической базы их формирования;
- оценку проектов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, их соответствия положениям посланий Президента Российской Федерации и иным программным документам;
- оценку качества прогнозирования доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, использования бюджетных средств, инвестиционной и долговой политики, а также эффективности межбюджетных отношений.

Счетная палата в процессе исполнения бюджета анализирует:

- полноту и своевременность поступлений доходов бюджета;
- кассовое исполнение бюджета в сравнении с утвержденными показателями закона о бюджете;
- выявляет отклонения и нарушения, проводит их анализ, вносит предложения по их устранению.

В рамках оперативного контроля Счетная палата ежеквартально представляет палатам Федерального Собрания оперативный доклад о ходе исполнения федерального бюджета, в котором приводится анализ данных о доходах, расходах и об источниках финансирования дефицита федерального бюджета.

При осуществлении оперативного контроля анализируются:

- ход реализации приоритетов России, определенных Президентом РФ в ежегодных посланиях Федеральному Собранию РФ о положении в стране, об основных направлениях внутренней и внешней политики государства;
- ход реализации общегосударственных программных документов, утвержденных высшими органами государственной власти России, включая

Концепцию долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020;

- основные показатели социально-экономического развития России, оценка их ожидаемого исполнения за год;

- риски невыполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов в текущем периоде вследствие изменения социально-экономической ситуации, внешне-экономической конъюнктуры, бюджетного законодательства, законодательства о налогах и сборах и таможенного законодательства;

- ход исполнения доходов и расходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;

- источники финансирования дефицита федерального бюджета, объемы Резервного фонда, Фонда национального благосостояния, состояние государственного долга России;

- эффективность использования и управления средствами Резервного фонда и Фонда национального благосостояния;

- эффективность использования бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда РФ и Федерального дорожного фонда;

- ход реализации Федеральной адресной инвестиционной программы, государственных программ, федеральных целевых программ;

- эффективность и целесообразность распоряжения, управления и использования федеральной собственности;

- ход реализации мероприятий по повышению эффективности бюджетных расходов и реализации основных направлений Национальной стратегии противодействия коррупции;

- качество финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета;

- состояние и эффективность внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля);

- исполнение показателей прогноза поступлений доходов федерального бюджета;

- составление и ведение сводной бюджетной росписи; обоснованность изменений, вносимых в сводную бюджетную роспись, с использованием комплекса программных средств «КПС Роспись»;

- сводная бюджетная роспись с учетом внесенных изменений; реестры расходных обязательств субъектов бюджетного планирования и государственных внебюджетных фондов;

- реестр государственных услуг (функций), предоставляемых (осуществляемых) федеральными государственными органами; публичные нормативные обязательства; кассовый план;

- подготовка и принятие федеральными органами исполнительной власти и Правительством РФ нормативных правовых актов, необходимых для реализации федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год и плановый период.

В рамках последующего контроля Счетная палата осуществляет внешнюю проверку годовой бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета и подготавливает заключения по каждому главному администратору средств федерального бюджета. Заключения по каждому главному администратору средств федерального бюджета представляются в Государственную Думу и Совет Федерации.

Счетная палата осуществляет внешнюю проверку годового отчета об исполнении федерального бюджета и подготавливает заключение на годовой отчет об исполнении федерального бюджета. Заключение на годовой отчет об исполнении федерального бюджета представляется в Государственную Думу и Совет Федерации, а также направляется в Правительство Российской Федерации.

На официальном сайте Счетной палаты размещено Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета.

Третьим видом деятельности СП РФ является информационная деятельность. Она осуществляется посредством направления палатам Федерального собрания отчетов о результатах контрольных мероприятий, регулярного предоставления информации о своей деятельности средствами массовой информации, издания бюллетеня СП РФ, представления Совету Федерации и Государственной Думе ежегодного отчета о работе СП РФ, утверждаемого Коллегией СП РФ и подлежащего обязательному опубликованию.

Помимо рассмотренных видов деятельности Счетная палата организует свою работу по следующим направлениям:

1. Внешний государственный аудит (контроль) состояния государственного внутреннего и внешнего долга РФ, долга иностранных государств и иностранных юридических лиц перед Российской Федерацией, бюджетных кредитов;

2. Контроль за поступлением в федеральный бюджет средств от распоряжения и управления федеральной собственностью;

Счетная палата осуществляет контроль за поступлением в федеральный бюджет средств, полученных:

1) от распоряжения федеральным имуществом (в том числе от его приватизации, продажи);

2) от управления объектами федеральной собственности.

3. Внешний государственный аудит (контроль) банковской системы:

Счетная палата осуществляет государственный аудит (контроль):

1) деятельности Центрального банка Российской Федерации, его структурных подразделений, других банков и небанковских кредитных организаций, входящих в банковскую систему Российской Федерации, в части обслуживания ими федерального бюджета и других федеральных денежных средств;



2) деятельности Центрального банка Российской Федерации по обслуживанию государственного долга Российской Федерации.

Методами осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности ограничиваются пятью методами:

- проверка – контрольная деятельность;
- ревизия – контрольная деятельность;
- анализ – экспертно-аналитическая деятельность;
- обследование – экспертно-аналитическая деятельность;
- мониторинг – экспертно-аналитическая деятельность.

Соответственно, СП РФ не использует такие методы финансового контроля, как надзор (который использует ФНС) и санкционирование (который использует Федеральное казначейство (ФК)).

По результатам аудита (контроля) аудитор или инспектор Счетной палаты может составить представление или предписание:

Представление Счетной палаты направляется:

- в случае выявления нарушений в хозяйственной, финансовой, коммерческой и иной деятельности объекта аудита (контроля), наносящих ущерб государству и требующих безотлагательного пресечения;
- в случае создания препятствий для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий (неправомерный отказ в предоставлении или уклонение от предоставления информации, а также предоставление заведомо ложной информации).

Представление содержит информацию о выявленных нарушениях и требования по их устранению, возмещению причиненного государству ущерба, а также привлечению к ответственности лиц, виновных в нарушениях законодательства РФ.

Представления СП РФ принимаются Коллегией Счетной палаты и подписываются аудиторами Счетной палаты либо Председателем Счетной палаты или заместителем Председателя Счетной палаты в случаях, установленных Регламентом Счетной палаты.

Объект аудита (контроля) обязан исполнить требования, указанные в Представлении в установленный срок, если срок не указан, то в течении 30 дней со дня внесения его в объект аудита (контроля).

О принятых мерах по результатам выполнения представления Счетная палата уведомляется в письменной форме руководителем объекта аудита (контроля) или лицом, исполняющим его обязанности.

Предписание СП РФ направляется:

- в случае невыполнения Представления счетной палаты;
- в случае несоблюдения сроков исполнения Представления.

В предписании Счетной палаты должны быть указаны основания для его вынесения, информация о выявленных недостатках и нарушениях законодательства Российской Федерации, требования о принятии мер по их устранению, а также устранению причин и условий таких недостатков и нарушений, сроки выполнения указанного предписания и ответственность за его невыполнение.

При невыполнении или ненадлежащем выполнении предписаний Счетной палаты Коллегия Счетной палаты может по согласованию с Государственной Думой принять решение о приостановлении всех видов финансовых платежных и расчетных операций по счетам объектов аудита (контроля).

Если в ходе контрольных мероприятий были выявлены нарушения бюджетного законодательства РФ, то Счетная палата выписывает Уведомление о применении бюджетных мер принуждения.

Вопросы, связанные с распределением обязанностей аудиторов, планированием деятельности, взаимодействием СП РФ с другими государственными структурами и другие вопросы, связанные с организацией деятельности Счетной палаты прописаны в Регламенте Счетной палаты (утвержденном Постановлением Коллегии СП РФ от 7.06.2016).

Счетная палата организует свою работу на основе основных направлений деятельности, годовых планов работы и годовых планов контрольных мероприятий.

Планы контрольных мероприятий формируются на основе поручений, запросов Государственной думы, Совета Федерации.

Планирование осуществляется с учетом разрабатываемых СП РФ стандартов и методических документов.

Стандарты СП РФ – внутренние нормативные документы, определяющие характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осуществления различных видов деятельности Счетной палаты и требования к их результатам.

На федеральном уровне в настоящее время действуют следующие стандарты:

- СОД 12 «Планирование работы и организация деятельности СП РФ»;
- СОД 11 «Организация методологического обеспечения деятельности СП»;
- СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета»;
- И другие.

На уровне субъектов Российской Федерации действуют собственные стандарты.

Счетная палата в 2019 году будет строже мониторить выполнение национальных проектов как независимый от исполнительной власти контрольный орган, сообщил на встрече с президентом РФ Владимиром Путиным глава ведомства Алексей Кудрин.

"Среди новых методов и подходов Счетной палаты - разработка методик стратегического аудита. Причем это сейчас мировой тренд, и большинство счетных палат мира увеличивают долю стратегического аудита в своих проверках, тем самым работая на государство, объясняя, что получается, что не получается в достижении стратегических целей", - сказал Кудрин.

"В этой связи уже в 2019 году мы более строго будем мониторить выполнение национальных целей, национальных проектов как независимый от исполнительной власти контроль, зачастую - совместно в части обсуждения причин невыполнения или, наоборот, каких-то лучших практик", - добавил Кудрин, отметив, что Счетная палата уже частично такую перестройку проводит.

Также Кудрин сообщил, что Счетная палата увеличила количество экспертно-аналитических мероприятий, которые, как правило, посвящены какой-то системной проблеме, например, использование земельных ресурсов, мировые судьи, применение "Системы 112" в чрезвычайных ситуациях, развитие малого и среднего бизнеса. "То есть в таких случаях мы проводим комплексную проверку по всей стране... смотрим, как работает вся система, как эффективно она работает. Поэтому мы стали сейчас увеличивать даже долю таких проверок в соответствии с законом "О Счетной палате". Счетная палата должна оценивать результативность выполнения стратегических целей, стратегических документов, мы этому стали уделять больше внимания", - пояснил он.

Всего в 2017 году проведенными контрольными и экспертно-аналитическими мероприятиями был охвачен 48412 объект. 3. Общая сумма выявленных нарушений и недостатков при поступлении и использовании средств бюджетной системы составила 1 865,6 млрд. рублей. Наибольший удельный вес в общем объеме выявленных нарушений приходится на нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и нарушения при формировании и исполнении бюджетов. В ходе выполнения представлений Счетной палаты в федеральный бюджет возвращено 19 151,7 млн. рублей. Кроме того, в 2017 году Счетной палатой предотвращено незаконное расходование средств федерального бюджета на сумму 12,4 млрд. рублей. Также по итогам контрольного мероприятия Счетной палаты Государственной корпорацией по космической деятельности «Роскосмос» в конце 2017 года погашена задолженность прошлых лет перед федеральным бюджетом по международным договорам Федерального космического агентства в объеме 46,9 млрд. рублей. 4. По результатам проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий участникам бюджетного процесса направлено 374 представления и 63 предписания Счетной палаты, из которых по состоянию на 1 января 2018 года были выполнены полностью или не полностью 331. Кроме того, было направлено 410 информационных писем, в том числе Президенту Российской Федерации – 17, в Правительство Российской Федерации – 62. 5. В 2017 году инспекторами Счетной палаты возбуждено 389 дел об административных правонарушениях, по результатам рассмотрения которых за правонарушения, совершенные в финансово-бюджетной сфере, к административной ответственности привлечены 130 лиц, которыми в доход государства уплачены штрафы на сумму 15,2 млн. рублей. 6. По итогам рассмотрения направленных Счетной палатой по результатам проведенных контрольных мероприятий представлений и

предписаний в 2017 году было принято 593 нормативных правовых и иных акта и их проектов (НПА), в том числе: 19 федеральных законов, 3 акта Президента Российской Федерации, 59 НПА Правительства Российской Федерации и 512 ведомственных НПА. Признаны утратившими силу 5 НПА.

### **3.2. Федеральное казначейство Российской Федерации**

Основными НПА при организации контрольно-ревизионной работы в органах Федерального казначейства являются:

1. Постановление Правительства РФ от 1.12.2004 № 703 «О Федеральном казначействе».

2. Постановлением Правительства РФ от 28.11.2013 г. № 1092 «О порядке осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере».

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 1.12.2004 № 703 «О Федеральном казначействе» первоочередной правоприменительной функцией Федерального казначейства является кассовое исполнение бюджетов бюджетной системы РФ. Однако выполнение указанной функции всегда сопровождается параллельным исполнением функции финансового контроля, в частности Постановлением № 703 за казначейством закреплены следующие функции:

1) по предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета;

2) по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере (предварительный, текущий и последующий контроль);

3) внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Организация контрольно-ревизионной деятельности казначейства регламентируется Постановлением Правительства РФ от 28.11.2013 г. № 1092 «О порядке осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере».

Существенные изменения в контрольно-ревизионную деятельность Федерального казначейства были внесены в связи с Указом Президента РФ от 2.02.2016 г. № 41, в соответствии с которым Федеральная служба финансово-бюджетного надзора была упразднена, а полномочия по осуществлению контроля в финансово-бюджетной сфере переданы Федеральному казначейству.

Этот шаг можно расценивать не только как процедуру оптимизации численности сотрудников органов власти, но и как процесс совершенствования государственного финансового контроля. В отличие от Росфиннадзора органы казначейства являются владельцами и операторами информационных систем и подсистем, которые обеспечивают полный доступ к единому счету бюджета, а также к системе счетов

бюджетополучателей и администраторов доходов бюджетной системы всех уровней.

Сосредоточение финансово-бюджетного контроля и надзора в органах Федерального казначейства позволяет внедрить в практику новый инструмента контроля – **мониторинг** – оперативный государственный финансовый контроль при минимуме финансовых и трудовых затрат. Это также связано с тем, что Федеральное казначейство располагает информационной системой и подсистемами, позволяющими осуществлять государственный финансовый мониторинг в онлайн-режиме.

В настоящее время, операционный день работника казначейства схож с операционным днем работника банка. Существует жесткий регламент обработки всех платежных документов, поступивших в органы Федерального казначейства.

За реализацию полномочий казначейства в сфере ГФК отвечают следующие управления и отделы Федерального казначейства и его территориальных подразделений:

1. Управление планирования и отчетности контрольно-ревизионной деятельности.

2. Контрольно-ревизионное управление (КРУ) ФК и контрольно-ревизионные отделы (КРО) территориальных подразделений ФК в социальной сфере, сфере межбюджетных отношений и социального страхования.

3. Управление по контролю в сфере контрактных отношений и отделы государственных закупок.

4. Управление по надзору за аудиторской деятельностью.

5. Управление внутреннего контроля (аудита) и оценки эффективности деятельности.

6. КРО в сфере развития экономики.

7. КРО в сфере деятельности силовых ведомств и судебной системы. Органы Федерального казначейства осуществляют кассовое исполнение бюджетов бюджетной системы РФ, как по доходам, так и по расходам. Однако, если сравнивать область охвата казначейским контролем в сфере доходов и в сфере расходов бюджетов всех уровней, то радиус охвата казначейским контролем в области расходования бюджетных средств намного шире, чем при зачислении доходов на счета бюджета.

Это связано с тем, что основные контрольные функции за своевременностью и полнотой перечисления налогоплательщиками налогов и сборов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды осуществляют органы Федеральной налоговой службы.

Контроль казначейства в сфере администрирования доходов бюджетов системы РФ сводится к взаимодействию с ЦБ РФ и банковской системой в целом, а также к проверкам банковских учреждений на предмет своевременности исполнения платежных документов налогоплательщиков на перечисление налогов и других обязательных платежей.

Что касается расходования бюджетных средств, то здесь казначейский контроль проводится на всех стадиях исполнения бюджета по расходам.

В соответствии со ст. 219 БК РФ выделяют 4 стадии исполнения бюджета по расходам:

1. Принятие бюджетных обязательств.

Получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства путем заключения государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями или в соответствии с законом, иным правовым актом, соглашением.

2. Подтверждение денежных обязательств.

Получатель бюджетных средств подтверждает обязанность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства в соответствии с платежными и иными документами, необходимыми для санкционирования их оплаты, а в случаях, связанных с выполнением оперативно-розыскных мероприятий и осуществлением мер безопасности в отношении потерпевших, свидетелей и иных участников уголовного судопроизводства, в соответствии с платежными документами.

3. Санкционирование оплаты денежных обязательств.

4. Подтверждение исполнения денежных обязательств осуществляется на основании платежных документов, подтверждающих списание денежных средств с единого счета бюджета в пользу физических или юридических лиц, бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, субъектов международного права, а также проверки иных документов, подтверждающих проведение не денежных операций по исполнению денежных обязательств получателей бюджетных средств.

Таким образом, в сфере расходования бюджетных средств, органы Федерального казначейства осуществляют все виды финансового контроля, т.е. предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль проводится на 1-й стадии исполнения бюджета по расходам – на стадии принятия бюджетополучателями бюджетных обязательств, т.е. в момент заключения государственных контрактов.

С 2013 года эта процедура называется «санкционированием». До 2013 года санкционированием считалось «совершение разрешительной надписи (акцепта) на платежном документе бюджетополучателя после проверки наличия документов, предусмотренных порядком санкционирования оплаты денежных обязательств, установленным финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом)».

После внесения изменений в БК РФ 23.07.2013 (№ 252–ФЗ): для санкционирования оплаты денежных обязательств по государственным (муниципальным) контрактам дополнительно осуществляется проверка на соответствие сведений о государственном (муниципальном) контракте в реестре контрактов (ведение которого осуществляет Федеральное

казначейство), и сведений о принятом на учет бюджетном обязательстве по указанному государственному (муниципальному) контракту.

**Текущий контроль** Федерального казначейства осуществляется также на стадии «санкционирования», только в момент передачи разрешенных к оплате платежных документов бюджетополучателей из «отдела расходов» в «операционный отдел», который формирует ежедневный перечень платежных документов для отправки в Центральный банк для списания средств с лицевых счетов бюджетополучателей.

Оплата бюджетных обязательств бюджетополучателей производится в пределах доведенных до получателя бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств (за исключением денежных обязательств по публичным нормативным обязательствам<sup>3</sup>).

Оплата денежных обязательств по публичным нормативным обязательствам может осуществляться в пределах доведенных до получателя бюджетных средств бюджетных ассигнований.

**Последующий контроль** за целевым использованием бюджетных средств осуществляется контрольно-ревизионными управлениями и отделами органов Федерального казначейства (ФК).

С момента делегирования Федеральному казначейству контрольных полномочий Росфиннадзора сфера последующего контроля, проводимого казначейством существенно расширилась. Нагрузка на ревизоров ФК стала существенно выше с учетом поручений о проведении внеплановых проверок.

Деятельность КРУ и КРО регламентирована Положением об управлении или отделе. К полномочиям КРУ и КРО относятся:

1) плановые и внеплановые ревизии, обследования и проверки, в том числе камеральные, выездные и встречные на предмет соблюдения объектами контроля бюджетного законодательства Российской Федерации;

2) контроль за соблюдением бюджетного законодательства Российской Федерации получателями гарантий Правительства Российской Федерации, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд, бюджетных инвестиций, субсидий из федерального бюджета;

3) контроль за использованием средств, выделенных из резервных фондов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, в органах исполнительной власти субъектов Российской Федерации, муниципальных образованиях, подведомственных им организациях;

4) контроль в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд в соответствии с пунктами 4–7 части 8 статьи 99 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 44–ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»;

5) контроль за использованием средств Фонда содействия реформированию жилищно–коммунального хозяйства (далее – Фонд), направленных на доленое финансирование капитального ремонта

многоквартирных домов, переселения граждан из аварийного жилищного фонда и модернизации системы коммунальной инфраструктуры;

6) направление объекту контроля обязательных для рассмотрения представлений и(или) обязательных для исполнения предписаний по устранению выявленных нарушений;

7) контроль за своевременностью и полнотой устранения объектами контроля нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации и (или) возмещения причиненного такими нарушениями ущерба Российской Федерации в установленной сфере деятельности, в том числе проводит проверки устранения выявленных нарушений;

8) направление в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации уведомлений о применении бюджетных мер принуждения.

Деятельность Федерального казначейства по контролю подразделяется на плановую и внеплановую и осуществляется посредством проведения плановых и внеплановых проверок.

Плановые контрольные мероприятия осуществляются в соответствии с планом контрольных мероприятий Федерального казначейства, который утверждается руководителем Федерального казначейства по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации, и планами контрольных мероприятий территориальных органов Федерального казначейства, которые утверждаются руководителями территориальных органов по согласованию с руководителем (заместителем руководителя) Федерального казначейства (по аналогии со Счетной палатой).

В связи с тем, что сфера последующего контроля с 2016 года существенно расширилась, в статью 269.2 БК РФ были внесены дополнения (ФЗ от 03.07.2016 г. №345–ФЗ), в соответствии с которыми порядок осуществления полномочий органами внутреннего государственного финансового контроля определяется не только ФЗ и НПА Правительства РФ, но и стандартами осуществления внутреннего ГФК.

Периодичность проведения плановых контрольных мероприятий в отношении одного объекта контроля и одной темы контрольного мероприятия составляет не более 1 раза в год.

Внеплановые контрольные мероприятия осуществляются на основании решения руководителя (заместителя руководителя) Федерального казначейства (его территориального органа), принятого:

1) в случае поступления обращений (поручений) Президента Российской Федерации, Администрации Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, Аппарата Правительства Российской Федерации, Министра финансов Российской Федерации, Следственного комитета Российской Федерации, правоохранительных органов, иных государственных органов, депутатских запросов, обращений граждан и организаций;

2) в случае получения должностным лицом Федерального казначейства (его территориального органа) в ходе исполнения должностных обязанностей



информации о нарушениях законодательных и иных нормативных правовых актов по вопросам, отнесенным к сфере деятельности Федерального казначейства, в том числе из средств массовой информации;

3) в случае истечения срока исполнения ранее выданного предписания (представления);

4) по итогам рассмотрения заключения, подготовленного по результатам проведения обследования;

5) по результатам рассмотрения акта и иных материалов камеральной проверки;

6) по результатам рассмотрения акта и иных материалов выездной проверки.

Проверки подразделяются на выездные и камеральные, а также встречные проверки, проводимые в рамках выездных и (или) камеральных проверок (табл. 1.1).

В ходе проверки камеральной или выездной проверки руководитель ФК (УФК) на основании мотивированного обращения руководителя проверочной группы может назначить:

1) проведение обследования;

2) проведение встречной проверки.

Период времени проведения обследования, встречной проверки не включается в общий срок проведения проверки.

Обследование, проводимое органом ФК предполагает анализ и оценку состояния сферы деятельности объекта контроля, определенной приказом (распоряжением) руководителя (заместителя руководителя) Федерального казначейства (его территориального органа).

Таблица 1.1.

**Проверки, проводимые КРУ (КРО) Федерального казначейства**

Камеральные	Выездные
проводятся по месту нахождения Федерального казначейства на основании: 1. информации, полученной по запросам ФК у ОК	осуществляются по месту нахождения объекта контроля на основании:
1. информации, документов и материалов, полученных в ходе встречных проверок 2. в результате анализа данных информационных систем, владельцем и оператором которых является ФК	
В течении 30 рабочих дней со дня получения от объекта контроля информации, документов и материалов по запросу Федерального казначейства (В этот срок не включается период времени с даты отправки запроса Федеральным казначейством до даты предоставления информации, документов и материалов объектом контроля, а также время проведения встречной проверки)	1. Для центрального аппарата ФК – не более 40 рабочих дней. Срок проверки может быть продлен руководителем ФК – не более чем на 20 рабочих дней 2. Для территориального подразделения (УФК по ИО) – не более 30 рабочих дней Срок проверки может быть продлен руководителем УФК – не более чем на 10 рабочих дней

При проведении обследования могут проводиться исследования и экспертизы с использованием фото-, видео- и аудиотехники, а также иных видов техники и приборов, в том числе измерительных приборов.

По результатам проведения обследования оформляется заключение, которое подписывается должностным лицом Федерального казначейства не позднее последнего дня срока проведения обследования. Заключение в течение 3 рабочих дней со дня его подписания вручается (направляется) представителю объекта контроля в соответствии с настоящими Правилами.

Заключение и иные материалы обследования подлежат рассмотрению руководителем (заместителем руководителя) Федерального казначейства (его территориального органа) в течение 30 дней со дня подписания заключения.

По итогам рассмотрения заключения, подготовленного по результатам проведения обследования, руководитель (заместитель руководителя) Федерального казначейства (его территориального органа) может назначить проведение внеплановой выездной проверки (ревизии).

Не позднее последнего дня срока проведения камеральной проверки по результатам камеральной проверки оформляется и подписывается должностными лицами ФК АКТ, который в течение 3 рабочих дней вручается представителю объекта контроля.

#### **Выездная проверка.**

Проведение выездной проверки (ревизии) может быть приостановлено руководителем (заместителем руководителя) Федерального казначейства (его территориального органа) на основании мотивированного обращения руководителя проверочной (ревизионной) группы:

- а) на период проведения встречной проверки и (или) обследования;
- б) при отсутствии бухгалтерского (бюджетного) учета у объекта контроля или нарушении объектом контроля правил ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, которое делает невозможным дальнейшее проведение проверки (ревизии), – на период восстановления объектом контроля документов, необходимых для проведения выездной проверки (ревизии), а также приведения объектом контроля в надлежащее состояние документов учета и отчетности;
- в) на период организации и проведения экспертиз;
- г) на период исполнения запросов, направленных в компетентные государственные органы, в том числе в органы государств – членов Таможенного союза или иностранных государств;
- д) в случае непредставления объектом контроля информации, документов и материалов, и (или) представления неполного комплекта истребуемой информации, документов и материалов, и (или) воспрепятствования проведению контрольного мероприятия, и (или) уклонения от проведения контрольного мероприятия;
- е) при необходимости обследования имущества и (или) документов, находящихся не по месту нахождения объекта контроля;

ж) при наличии обстоятельств, которые делают невозможным дальнейшее проведение проверки (ревизии) по причинам, не зависящим от проверочной (ревизионной) группы, включая наступление обстоятельств непреодолимой силы.

На время приостановления проведения выездной проверки (ревизии) срок проведения контрольных действий по месту нахождения объекта контроля прерывается, но не более чем на 6 месяцев.

По результатам выездной проверки (ревизии) оформляется акт, который должен быть подписан в течение 15 рабочих дней, исчисляемых со дня, следующего за днем подписания справки о завершении контрольных действий.

К акту выездной проверки (ревизии) (кроме акта встречной проверки и заключения, подготовленного по результатам проведения обследования) прилагаются предметы и документы, результаты экспертиз (исследований), фото-, видео- и аудиоматериалы, полученные в ходе проведения контрольных мероприятий.

Акт выездной проверки (ревизии) в течение 3 рабочих дней со дня его подписания вручается (направляется) представителю объекта контроля.

В обоих случаях (после проведения как камеральной, так и выездной проверки) в течении 10 рабочих дней со дня получения Акта объект контроля может направить в органы ФК возражения.

Материалы как камеральной, так и выездной проверки подлежат рассмотрению руководителем ФК (УФК) в течении 50 календарных дней со дня подписания Акта.

По результатам рассмотрения акта и иных материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) Федерального казначейства (его территориального органа) принимает решение:

а) о направлении предписания и (или) представления объекту контроля и (либо) наличии оснований для направления уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

б) об отсутствии оснований для направления предписания, представления и уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

в) о проведении внеплановой выездной проверки (ревизии).

Реализация результатов проведения контрольных мероприятий Федерального казначейства – аналогична реализации результатов КМ Счетной палатой РФ: оформление представлений, предписаний, уведомлений о применении бюджетных мер принуждения. При необходимости, в ходе проверок составляются протоколы об административных нарушениях и различные виды актов (по аналогии со Счетной палатой):

– акт по фактам создания препятствий инспекторам и иным сотрудникам аппарата Счетной палаты для проведения контрольного мероприятия;

- акт по фактам выявленных на объекте контрольного мероприятия нарушений, требующих принятия незамедлительных мер по их устранению и безотлагательного пресечения противоправных действий;
- акт по факту опечатывания касс, кассовых или служебных помещений, складов и архивов на объекте контрольного мероприятия;
- акт изъятия документов объекта контрольного мероприятия.

В соответствии с Планом проведения Федеральным казначейством анализа осуществления в 2017 году главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, утвержденным 11 декабря 2017 года, подготовлены и направлены заключения по результатам указанного анализа в адрес 95 главных администраторов средств федерального бюджета, включая Федеральное казначейство. Федеральным казначейством подготовлен и 31 мая 2018 года направлен в Минфин России Доклад о результатах осуществления главными администраторами средств федерального бюджета в 2017 году внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. 10 декабря 2018 года утвержден План проведения Федеральным казначейством анализа осуществления в 2018 году главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, в соответствии с которым в 2019 году предусмотрено проведение указанного анализа в отношении 89 главных администраторов средств федерального бюджета. Федеральным казначейством подготовлен и 29 марта 2018 года направлен в Минфин России Доклад о результатах анализа исполнения бюджетных полномочий органов государственного (муниципального) контроля, являющихся органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации (местных администраций) (далее – Анализ исполнения бюджетных полномочий), за 2017 год. Также в адрес высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации направлена информация о результатах проведения в 2017 году Анализа исполнения бюджетных полномочий в субъектах Российской Федерации. По состоянию на 1 января 2019 года в соответствии с Планом Федерального казначейства по проведению Анализа исполнения бюджетных полномочий на 2018 год, утвержденным 8 декабря 2017 года, проведено 1 740 аналитических мероприятий. 7. В рамках полномочий, установленных Правилами осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 28 ноября 2013 г. № 1092 «О порядке осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере», Федеральным казначейством и управлениями Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации по данным за 2018 год проведено 7 041 контрольное мероприятие, в том числе:

- плановые ревизии и проверки – 4 749;
- внеплановые ревизии и проверки – 1 754;

– обследования – 538.

Объем проверенных средств составил 7 324,8 млрд рублей.

Выявлено нарушений на сумму 2 387,9 млрд рублей, в том числе: – нецелевое использование бюджетных средств – 5,6 млрд рублей; – неэффективное использование бюджетных средств – 288,6 млрд рублей; – неправомерное использование бюджетных средств – 61,3 млрд рублей. В течение 2018 года в проверенные организации направлено 3 158 представлений и 1 023 предписаний. По результатам устранения выявленных нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативно-правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, за 2018 год возмещено в федеральный бюджет по предписаниям и представлениям в досудебном порядке, в добровольном порядке, взыскано административных штрафов 5,9 млрд рублей. По уведомлениям о применении бюджетных мер принуждения в федеральный бюджет за 2018 год возмещено 7,8 млрд рублей.

При осуществлении государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», в 2018 году Федеральным казначейством проведены 275 контрольных мероприятий (плановых – 247; внеплановых – 28), по результатам которых составлено 15 протоколов об административных правонарушениях (по статье 19.7 КоАП – 9, по статье 19.4.1 КоАП – 5, по статье 19.5 КоАП – 1) и вынесено 206 мер воздействия в отношении проверяемых аудиторских организаций (из которых 19 мер воздействия по результатам проверок за 2017 год).

### **Вопросы для обсуждения**

1. Какие исполнительные органы обладают контрольными полномочиями.
2. Каковы характерные черты органов исполнительной власти осуществляющих финансовый контроль.
3. Каковы основные функции исполнительных органов власти в проведении финансового контроля.

## РАЗДЕЛ II. АНАЛИЗ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Во втором разделе рассмотрены: внешний и внутренний финансовый контроль. Представлены проверка и ревизия как основные формы финансового контроля. Подробнее содержание раздела и входящих в него тем представлено ниже:

**Тема 4. Внешний финансовый контроль:** определены основные формы внешнего финансового контроля; представлен порядок смет и бюджетов центров затрат, ответственности бюджетирования государственными ревизорами.

**Тема 5. Внутренний финансовый контроль:** рассмотрены основные формы внутреннего контроля его цели и задачи; взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля, внутреннего управленческого контроля и ревизии.

**Тема 6. Изучение документов и инвентаризация как основные приемы финансового контроля:** рассмотрена сущность и последовательность контрольного изучения документов; понятие и контрольное значение инвентаризации.

**Тема 7. Проверка и ревизия как основные формы финансового контроля:** рассмотрены сущность и основные задачи ревизии и проверки, отличие ревизии от аудита; виды ревизии; правила проведения ревизии.

## ТЕМА 4. ВНЕШНИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### 4.1. Основные организационные формы внешнего финансового контроля

Потребность в объективной информации о деятельности хозяйствующего субъекта имеется не только у его руководства и собственников. Различные государственные органы (например, налоговые и финансовые), инвесторы, просто сторонние лица, желающие вложить или вложившие средства в акции и другие ценные бумаги хозяйствующего субъекта, также заинтересованы в объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности и финансовом состоянии экономических субъектов. Общество в целом в лице государства, субъекты Российской Федерации, муниципалитеты, делегируя полномочия по распоряжению своей собственностью наемным управляющим, заинтересованы в том, чтобы действия управляющих приносили им максимальную выгоду. Под внешним финансовым контролем по отношению к субъекту хозяйствования понимают контроль, осуществляемый внешними субъектами (налоговыми, финансовыми органами, аудиторской организацией). Основная цель внешнего контроля – составить мнение об эффективности действий руководителей по управлению переданной в их распоряжение собственностью, о точности, с которой в финансовых отчетах представлены финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств экономической единицы в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами и законодательными нормами. Задачи внешнего финансового контроля определяются его целями и условиями проведения, полномочиями контролирующего органа и рядом других факторов. Внутренний и внешний финансовый контроль дополняют друг друга и в то же время существенно различаются. Деятельность внешних контролеров во многом аналогична деятельности внутренних контролеров, поскольку используются практически одна и та же исходная информация, сходные приемы и методы ее проверки и анализа. Однако внешний контроль более независим от руководства контролируемого объекта и отвечает за достоверность своей информации прежде всего, перед ее заказчиками и внешними потребителями. В зависимости от субъектов, осуществляющих внешний финансовый контроль, его подразделяют на государственный, общественный и независимый аудиторский контроль.

Финансовый контроль в организационном отношении представлен в основном органами государственного и аудиторского контроля, тогда как внутренний и общественный контроль осуществляется в рамках деятельности соответствующих коммерческих и некоммерческих организаций.

Основными органами государственного финансового контроля являются: Счетная палата РФ, Главное контрольное управление Президента РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ, Министерство

финансов РФ, Федеральная налоговая служба, Федеральная таможенная служба и их территориальные органы, судебные и правоохранительные органы, Прокуратура РФ, Министерство юстиции РФ, Министерство внутренних дел РФ, Высший Арбитражный суд РФ и др.) отраслевые министерства и ведомства, органы специализированного государственного контроля (главным образом государственные инспекции разного рода), а также соответствующие государственные органы законодательной (представительной) и исполнительной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления. Рассмотрим задачи и функции основных федеральных органов государственного контроля.

Счетная палата РФ является высшим органом государственного финансового контроля и осуществляет контроль за исполнением федерального бюджета. Состав и порядок ее деятельности определяются федеральным законом. В настоящее время действует ФЗ «О Счетной палате РФ» от 11.01.95 № 4-ФЗ устанавливающий ее статус, задачи, принципы осуществления контроля, состав и структуру, порядок деятельности, гарантии правового статуса сотрудников, международные связи и порядок предоставления информации о деятельности этого органа.

По своему статусу Счетная палата РФ подотчетна только Федеральному Собранию (Государственной Думе). В ее задачи входят: осуществление контроля за своевременным исполнением доходных и расходных статей федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов; определение эффективности и целесообразности расходов государственных средств и использования федеральной собственности; представление Совету Федерации и Государственной Думе информации о ходе исполнения федерального бюджета и результатах проводимых контрольных мероприятий. Основу всех контрольных мероприятий Счетной палаты РФ составляют ревизии и проверки, проводимые по месту расположения проверяемых объектов (вне зависимости от видов и форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею, а также имеют предоставленные федеральным законодательством налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества).

При проведении ревизий и проверок соответствующие должностные лица Счетной палаты РФ имеют право: беспрепятственно посещать проверяемые организации, входить в любые производственные, складские, торговые и канцелярские помещения, если иное не предусмотрено действующим законодательством; опечатывать кассы, кассовые и служебные помещения, склады и архивы, а при обнаружении подделок, подлогов, хищений и злоупотреблений изымать необходимые документы, оставляя в делах акт изъятия и копии или опись изъятых документов.

В свою очередь руководители проверяемых организаций обязаны создавать нормальные условия для работы указанных сотрудников, предоставлять им необходимые помещения, средств транспорта и связь, обеспечивать техническое обслуживание и выполнение работ по



делопроизводству. Требования должностных лиц Счетной палаты РФ, связанные с исполнением ими своих служебных обязанностей, являются обязательными для проверяемых организаций, а их ответственность за достоверность результатов проводимых ими ревизий и проверок, а также за разглашение государственной или иной охраняемой законом тайны устанавливается действующим законодательством.

В контрольно-ревизионной работе Счетной палаты РФ принят порядок, в соответствии с которым по итогам проведения ревизии или проверки соответствующие должностные лица составляют отчет, а при необходимости по отдельным объектам и вопросам в рамках данной ревизии или проверки оформляют промежуточные акты.

Главное контрольное управление Президента РФ проводит контроль исполнения федеральных законов, указов Президента РФ, подготовку информации для Президента РФ на основе проведения проверок для предупреждения нарушений и совершенствование деятельности государственных органов исполнительной власти. Министерство экономического развития и торговли РФ проводит контроль в области регулирования экономических процессов, лицензирования отдельных видов деятельности, развития государственного сектора экономики, применения государственных цен (тарифов), внешнеэкономического сотрудничества и иных направлений этой политики, обеспечивающих социально-экономический прогресс и развитие страны. Осуществляет государственное регулирование внутренней торговли, мониторинг внутренних цен, государственный контроль за соблюдением норм и правил торговли и общественного питания, качеством и безопасностью товаров народного потребления, а также непосредственно проводить ревизии и проверки организаций, находящихся в его ведении. Важным участком контрольной деятельности этого министерства является экспортный контроль.

Министерство финансов РФ осуществляет в пределах его компетенции государственный финансовый контроль, для чего оно выполняет следующие контрольные функции: осуществляет контроль за целевым использованием средств федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов, координирует политику федеральных органов исполнительной власти, на которые возложена ответственность за обеспечение своевременного поступления налогов и других обязательных платежей в федеральный бюджет; участвует в разработке порядка и проведении контроля за поступлением доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности; осуществляет контроль за обеспечением платежеспособности страховых организаций и надзор за их деятельностью; организует и проводит пробный надзор и государственный контроль за операциями с драгоценными металлами и драгоценными камнями; участвует в разработке единой политики в области аудита и организует контроль за качеством проведения аудиторских проверок; проводит комплексные ревизии и тематические проверки поступления и расходования средств федерального бюджета; осуществляет документальные ревизии и проверки финансово-хозяйственной

деятельности организаций по заданиям правоохранительных органов, а также по обращениям органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Для реализации этих задач и функций Министерство финансов РФ наделено необходимыми правами и имеет в своем составе соответствующие подразделения, среди которых департамент государственного регулирования финансового контроля, аудита и бухгалтерского учета, а также федеральные службы финансово-бюджетного надзора, страхового надзора по финансовому мониторингу, Федеральное казначейство, Федеральная налоговая служба, имеющие свои территориальные подразделения в субъектах РФ, что позволяет им оперативно выполнять возложенные на них функции на территории всей страны.

При выполнении контрольных функций соответствующие должностные лица Министерства финансов РФ имеют право: запрашивать у всех проверяемых государственных органов и хозяйствующих субъектов данные, необходимые для осуществления контроля за целевым расходованием средств федерального бюджета и внебюджетных фондов; проверять в них денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы и другие документы, наличие денежных сумм и ценных бумаг, наличие и правильность расходования материальных ценностей, а также получать объяснения должностных лиц и необходимые справки по вопросам, возникающим при проведении ревизий и проверок; получать от соответствующих организаций справки и копии документов по операциям и расчетам с ревизуемыми организациями; принимать в ходе ревизий и проверок совместно с руководителями ревизуемых организаций необходимые меры к устранению выявленных нарушений, а также давать им указания об устранении вскрытых нарушений; при выявлении фактов хищения денежных средств и материальных ценностей, злоупотреблений и иных аналогичных нарушений ставить вопрос об отстранении от работы должностных лиц, виновных в этих нарушениях, с передачей необходимых материалов следственным органам; вносить в необходимых случаях предложения об ограничении, приостановлении и прекращении финансирования из федерального бюджета организаций, допустивших нецелевое использование ими бюджетных средств и не представивших в установленные сроки отчетность об их расходовании.

Свои контрольные полномочия Министерство финансов РФ и находящиеся в его ведении федеральные службы осуществляют в соответствии с положениями о них, утверждаемыми Правительством РФ.

Федеральная налоговая служба в виде управлений по субъектам РФ, межрегиональных, межрайонных и городских инспекций составляет единую систему налоговых органов страны. На нее возложены следующие контрольные функции: взимание налогов, государственный контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные

фонды. В соответствии со ст. 31 Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе: требовать от налогоплательщиков документы по установленным формам, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов и сборов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность их исчисления и своевременность уплаты; проводить налоговые проверки; проводить в установленном порядке выемку документов при проведении налоговых проверок, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений; вызывать на основании письменного уведомления налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой ими налогов,

Федеральная таможенная служба выполняет следующие основные функции экономического контроля: таможенное оформление и таможенный контроль в целях ускорения товарооборота через таможенную границу РФ; взимание таможенных пошлин, налогов, компенсационных пошлин, таможенных сборов, проверка правильности исчисления и своевременности уплаты пошлин, налогов и сборов, принятие мер по их принудительному взиманию; обеспечение соблюдения порядка перемещения товаров через границу, включая установленные запреты и ограничения на их перемещение; борьба с контрабандой и преступлениями и административными правонарушениями в сфере таможенного дела; осуществление валютного контроля операции, связанных с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу; ведение таможенной статистики внешней торговли.

Центральный банк РФ осуществляет: лицензирование, государственную регистрацию и банковский надзор за деятельностью кредитных организаций; валютное регулирование и валютный контроль; проведение ревизий и проверок подведомственных организаций. Проводит установление правил проведения расчетов и банковских операций, правил бухгалтерского учета и отчетности для всей банковской системы страны, проведения операций по покупке и продаже иностранной валюты, порядка осуществления расчетов с международными организациями, иностранными государствами, а также с юридическими и физическими лицами.

Судебные и правоохранительные органы (Верховный суд РФ, Прокуратура РФ, Министерство юстиции РФ, Министерство внутренних дел РФ, Высший Арбитражный суд РФ и их территориальные органы) проводят систематический контроль за соблюдением всеми звеньями экономики и отдельными лицами действующего законодательства, осуществляют проверки состояния исполнения законов, выявляют факты их нарушения, виновных лиц и сумму материального ущерба, принимают меры по привлечению виновных лиц к установленной законом ответственности и возмещению причиненного материального ущерба.

Органы специализированного государственного контроля осуществляют проверку соблюдения всеми организациями, учреждениями действующего законодательства и установленного порядка организации и ведения хозяйственных операций, входящих в их компетенцию. К таким органам относятся разного рода государственные инспекции

(Госавтоинспекция, Государственная инспекция по охране природы, Государственная пожарная инспекция, Государственная санитарная инспекция, Государственная рыбная охрана, Государственная лесная охрана и т.д.).

Отраслевые министерства и ведомства обязаны осуществлять финансовый контроль за целевым использованием бюджетных средств и своевременностью их возврата, а также за представлением соответствующей отчетности. Наряду с этим в пределах своей компетенции они осуществляют контроль за соблюдением законодательства и нормативных актов, регулирующих соответствующие сферы деятельности.

Государственные органы субъектов РФ и муниципальные органы местного самоуправления осуществляют аналогичные функции экономического контроля в пределах своих полномочий исходя из конституционного принципа разграничения государственной власти РФ, субъектов РФ и местного самоуправления. При этом по предметам ведения РФ соответствующие контрольные функции на территории субъектов РФ выполняют федеральные органы, а по предметам совместного ведения в порядке, установленном соответствующим законодательством.

#### **4.2. Порядок проверки смет и бюджетов центров затрат, ответственности и бюджетирования государственными ревизорами**

В настоящее время вся хозяйственная деятельность по работе с бюджетом сосредоточена в Управлениях финансового казначейства. Эти управления расположены во всех субъектах муниципальных и городских администрациях.

Комплексная ревизия деятельности начинается с проверки бюджетных доходов и расходов. В первую очередь проверяется составление проекта бюджета, наличие распоряжений и решений глав администрации города, района, управы. Должно быть разграничение доходов и расходов между федеральным, территориальным и местным бюджетами, а также соответствие налоговому законодательству.

Основным правилом бюджетной работы является обязательное сбалансирование доходов и расходов бюджета в каждом квартале.

Важным моментом правильности определения контингента по доходам бюджета является планирование закрепленных за бюджетом доходов, что позволяет стабилизировать бюджет.

Проверка правильности и обоснованности расходов, предусмотренных по бюджету, проводится отдельно по каждому направлению.

При ревизии составления бюджета проверяется следующее:

- правильность составления бюджетной документации;
- наличие расчетов бюджетных назначений по доходам и расходам по каждой статье;
- соответствие сводных смет, сметам по каждой статье;

- обоснованность расчетов к утвержденным сметам бюджетных учреждений;

- своевременность доведения смет до подведомственных организаций.

В ходе проверки ревизоры проверяют правильность определения фонда заработной платы; соблюдение утвержденных норм на питание, медикаменты; составление специальных смет на средства и суммы по экономии бюджетных организаций.

Большую роль в исполнении бюджета возлагается на Управления казначейства.

Задача ревизии состоит в проверке мероприятий, направленных на выявление резервов, мобилизацию средств, необходимых для обеспечения финансирования, предусмотренного бюджетом.

Проверка составления смет, бюджетов, затрат в центрах ответственности и бюджетирования в современных условиях применяется как ревизия – контрольное мероприятие государственными контролерами. В финансовой сфере ревизия востребована очень широко, что закреплено во многих законодательных и нормативно-правовых документах.

Законом о Счетной палате Российской Федерации определено, что этот постоянно действующий орган государственного финансового контроля проводит комплексные ревизии и тематические проверки, в ходе которых на основе документального подтверждения законности производственно-хозяйственной деятельности, достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности определяется своевременность и полнота взаимных платежей проверяемого объекта и федерального бюджета.

Аналогичные положения содержатся в законах о счетных палатах, других контрольных органах, образуемых законодательными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации.

Правовые документы, регулирующие правоохранительную и правоприменительную деятельность (Уголовно-процессуальный кодекс, законы о прокуратуре, милиции и др.), наделяют правом назначения ревизии должностных лиц, ведущих следствие. Право проведения финансовых ревизий и проверок предоставлено Минфину России и его территориальным контрольно-ревизионным органам положениями о министерстве и названных органах, утвержденными Правительством Российской Федерации.

Ревизии проводят контрольные финансовые подразделения федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местного самоуправления. Финансовые ревизии и проверки широко распространены в практике контролирующих органов как основные методы финансового контроля.

И по возможностям выявления финансовых нарушений на первом месте, несомненно, стоит ревизия, что определяется ее финансово-экономическим содержанием и организационно-правовым оформлением результатов.

Ревизия охватывает все направления финансово-хозяйственной деятельности организации. Ревизор начинает свою работу с установления



соответствия осуществляемой организацией деятельности ее учредительным документам. Красной нитью всей ревизии становятся вопросы соблюдения финансовой дисциплины, правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Проверая названные вопросы, невозможно пройти мимо того, как обеспечивается сохранность денежных средств и материальных ценностей. Все это неперемные условия и факторы выполнения требований законодательства при совершении организацией хозяйственных и финансовых операций.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Раскройте роль финансового контроля в общей системе внешнего контроля.
2. В чем заключается роль и значение налогового контроля в современных условиях.
3. Назовите основные задачи налогового контроля.
4. Что является объектом налогового контроля.
5. Дайте характеристику бюджетного контроля как вида государственного финансового контроля.
6. Дайте определение понятия «эффективность использования бюджетных средств».
7. Назовите органы государственной власти, осуществляющие государственный контроль.

## **ТЕМА 5. ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОТРОЛЬ**

### **5.1. Понятие системы внутреннего контроля**

Внутренний контроль является одной из основных функций управления и представляет собой систему постоянного наблюдения и проверки работы организации в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению; снижению рисков его деятельности и управлению ими.

В российских стандартах аудиторской деятельности система внутреннего контроля рассматривается как совокупность, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку:

- а) соблюдения требований законодательства;
- б) точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- в) предотвращения ошибок и искажений;

- г) исполнения приказов и распоряжений;
- д) обеспечения сохранности имущества организации.

Система внутривладельческого контроля организации включает три основных элемента: среду контроля, учетную систему и процедуры контроля. Во всех случаях подразумевается наличие правил, методик, положений и документации, разработанных для достижения указанных выше целей. В сочетании все элементы системы контроля обеспечивают организации снижение риска деловой и финансовой деятельности, а также бухгалтерского учета.

Среда контроля — это действия, мероприятия и процедуры, которые отражают общее отношение администрации и собственников организации к контролю, степень его значимости. Эту среду формируют следующие составляющие: стиль и основные принципы управления, организационная структура, распределение полномочий и ответственности, управленческие методы контроля, работа с персоналом, внешние факторы.

Стиль и основные принципы управления выражаются в отношении администрации ко многим элементам деятельности, например, в степени готовности администрации идти на риск при осуществлении хозяйственных операций, либо стремлении избегать любых форм риска, в установлении планов по прибыли как наилучших, либо наиболее вероятных, формировании динамичной структуры управления, либо сохранении структуры с диктатом одного или двух лиц, соблюдении высшими руководителями установленных норм, либо нарушении финансовой дисциплины.

Распределение полномочий и ответственности между персоналом организации должно гарантировать правильное ведение хозяйственных операций. С этой целью разрабатываются и доводятся до сотрудников в письменной форме должностные инструкции, планы мероприятий, рекомендации и указания. Для предотвращения попыток отдельных лиц нарушать требования контроля следует обеспечивать разделение несовместимых функций. Функции данного сотрудника являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может привести к совершению ошибок и нарушений и затруднить их обнаружение. Обычно подлежат распределению между различными лицами следующие функции: непосредственный доступ к активам; разрешение на совершение операций с активами; непосредственное осуществление хозяйственных операций; отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Например, отпуск материалов со склада должен быть санкционирован ответственным сотрудником администрации организации, непосредственный отпуск проводит кладовщик на основании накладной, материалы используют работники цеха, учитывает и контролирует операции бухгалтер (а также внутренний аудитор). Целесообразно, чтобы в компьютеризованной системе учета персонал, ответственный за отражение данных по финансовому положению, не занимался обработкой данных по хозяйственным операциям. В небольших организациях адекватное разделение обязанностей между сотрудниками затруднено, что повышает риск финансовых нарушений.

Для контроля за работой организации администрация использует различные управленческие методы, включая определение квалификации сотрудников, оценку системы обработки информации и составления отчетов, анализ достигнутых результатов финансовой деятельности и их сравнение с запланированными, изучение деятельности отдельных подразделений. Важное значение имеет порядок внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей.

Основной целью работы является формирование коллектива из необходимого числа сотрудников, обладающих достаточными знаниями и опытом для выполнения своих обязанностей. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров должна обеспечивать высокую квалификацию и честность персонала. Целесообразно реализовывать на практике мероприятия и программы, позволяющие контролировать и оценивать деятельность работников, стимулировать, обучать их.

Внешние факторы, как правило, не являются объектом контроля со стороны администрации, но также могут воздействовать на работу организации. Прежде всего, это требования действующего законодательства и подзаконных актов, которым должна соответствовать хозяйственная деятельность организации.

Учетная система — это совокупность процедур по сбору, регистрации, обработке и представлению данных об активах, пассивах и хозяйственных операциях организации. Эффективная система бухгалтерского учета обеспечивает полноту, реальность, своевременность отражения хозяйственных операций, их правильную оценку, классификацию и обобщение.

Для понимания учетной системы организации необходимы изучение и оценка следующих сведений о ее хозяйственной деятельности:

- учетной политики и основных принципов ведения бухгалтерского учета;
- организационной структуры подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности (бухгалтерии);
- распределения обязанностей и полномочий между сотрудниками бухгалтерии;
- организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;
- порядка отражения хозяйственных операций в учетных регистрах, форм и методов обобщения данных таких регистров;
- порядка подготовки бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;
- роли и места вычислительной техники в ведении учета и подготовке отчетности;
- критических областей учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно велик;



- средств контроля, предусмотренных в отдельных областях системы учета.

Процедуры контроля — это методы и правила, разработанные администрацией для того, чтобы иметь уверенность в том, что все совершаемые хозяйственные операции зарегистрированы полностью и точно; все ошибки в процессе ведения дел и регистрации данных по ним обнаруживаются максимально быстро; целостность данных обеспечена учетными регистрами или файлами компьютера; доступ к активам и связанным с ними документам ограничен. Процедуры контроля дают уверенность в том, что цели контроля будут достигнуты и будет выдана надежная финансовая информация.

На практике осуществляются разнообразные процедуры контроля, в том числе контроля полноты данных, точности данных, разрешения (санкционирования) операций, сохранности активов и записей, внутривозможные проверки.

Процедуры контроля полноты данных предназначены для получения уверенности в том, что данные по всем хозяйственным операциям внесены в учетные регистры (компьютерные файлы) и приняты на обработку. При их отсутствии существует вероятность потери документов, их неправильной сортировки, а значит, и неправильной регистрации данных о хозяйственных операциях. К таким процедурам относятся:

- нумерация всех первичных документов в момент совершения хозяйственных операций и их учет после обработки;
- проверка обработки всех данных путем применения проверочных сумм (сравнение количества документов до и после обработки, способ двойной записи, балансовый метод и др.);
- согласование данных из разных источников (например, сравнение данных по выписанным счетам-фактурам и накладным на отгрузку продукции);
- сравнение входных данных с показателями, содержащимися в других документах.

При компьютерной обработке информации контролируется полнота внесения данных, обработанных компьютером, включая определение, пополнение и суммирование данных по хозяйственным операциям. Эти действия выполняются с использованием программируемых процедур бухгалтерского учета (программных комплексов).

В компьютеризованных системах учета процедуры контроля обеспечивают ограничение доступа к программным файлам и файлам информации путем установки паролей, ключей доступа, регламентирования возможностей отдельных терминалов (рабочих мест).

## 5.2. Организационные формы внутреннего контроля его цели и задачи

Внутрихозяйственные проверки предполагают тщательный и непрерывный обзор выполнения предыдущих контрольных процедур, способствуют своевременному обнаружению ошибок, нацеливают сотрудников на квалифицированное исполнение своих обязанностей. Они включают отдельные административные действия по наблюдению за выполнением всех предписанных процедур контроля, результаты которых представляются в виде отчетов, докладных записок. Полезно также исследование динамики хозяйственных показателей, сравнение плановых и сметных величин с фактически достигнутыми и выяснение причин расхождений.

Внутренний контроль может осуществляться как отдельными сотрудниками организации (менеджерами, бухгалтерами, экономистами), так и специально созданными для этих целей подразделениями (например, службой внутреннего аудита). Состав, структура и функции субъектов (служб) контроля определяются руководством и зависят от установленных для системы внутреннего контроля целей и организационной структуры предприятия.

В нормативных актах дано разъяснение сущности таких служб внутреннего контроля, как служба внутреннего аудита и ревизионная комиссия.

Собственников прежде всего интересует сохранность их собственности, соблюдение их интересов, соответствие совершенных руководством финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации, возможность организации продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в будущем. Интересам собственников может и должен служить внешний аудит, проводимый по их инициативе, а также ревизия финансово-хозяйственной деятельности, предусмотренная Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

В связи с этим нельзя ставить знак равенства между ревизорами и внутренними аудиторами.

Ревизионная комиссия (ревизор) избирается общим собранием акционеров для контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества. Данный орган осуществляет свою работу в интересах собственников организации. Проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества проводится по итогам деятельности за год, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии общества, по решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества. Таким образом, работа комиссии (ревизора) носит непостоянный характер. Состав органа не всегда профессионально подготовлен, поскольку формируется из работников организации, которые не занимают руководящих

должностей. Нередко его деятельность исчерпывается контролем за исполнением решений общего собрания акционеров.

Более правильным является работа внутреннего аудита. Внутренний аудит осуществляется исключительно в интересах руководства организации, (это негосударственный контроль за деятельностью экономического субъекта).

Внутренний аудит дает руководству проверенную информацию, касающуюся тех или иных сфер деятельности организации, с точки зрения ее полноты, достоверности, соответствия существующим нормам законодательства. Следовательно, аудит выступает в роли особой, самостоятельной формы контроля. Более того, в рамках его проведения может формироваться мнение о целесообразности и эффективности хозяйственной деятельности, разрабатываться рекомендации по ее оптимизации, а также прогнозы на будущее. Внутренний аудит является частью системы управления организацией: он создает почву для принятия управленческих решений и в дальнейшем позволяет сделать заключение об эффективности претворения в жизнь принятых решений, тем самым формируя новую информационную базу для анализа.

Внутренний аудит — это организованная на экономическом субъекте в интересах органов его управления и регламентированная его внутренними документами деятельность по проверке и оценке работы этого субъекта в целях установления надежности и эффективности функционирования отдельных составляющих системы внутреннего контроля. Под составляющими системы внутреннего контроля предлагаем понимать организационные меры, методики и процедуры, применяемые руководством экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Наибольшее распространение получило выделение трех видов внутреннего аудита: операционный (управленческий) аудит, аудит на соответствие, аудит финансовой отчетности.

Операционный аудит — это проверка любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности. По завершении этого аудита менеджеру обычно выдаются рекомендации по совершенствованию операций.

В операционном аудите проверки не ограничиваются бухгалтерским учетом. Они могут включать оценку организационной структуры, компьютерных операций, методов производства, маркетинга и любой другой области, в которой аудитор квалифицирован.

Аудит на соответствие имеет целью определить, соблюдаются ли в хозяйственной системе специфические процедуры или правила, которые предписаны персоналу вышестоящим руководством (администрацией). Этот аудит для частного бизнеса мог бы включать выяснение того, следует ли бухгалтерский персонал процедурам, которые предписаны управляющим, проверку соответствия уровня заработной платы минимальному уровню,

гарантированному законом, или проверку контрактов с банками и другими кредиторами для гарантирования соблюдения организацией юридических норм.

Иногда встречается более широкое толкование аудита на соответствие. По мнению О.В. Ковалевой и Ю.П. Константинова, посредством аудита на соответствие определяется, соблюдаются ли в организации конкретные правила, нормы, законы, инструкции, пункты договоров, которые оказывают воздействие на результаты деятельности или данные отчетов, а также специфические требования, которые предписаны персоналу администрацией (об этой концепции мы говорили ранее).

Аудит финансовой отчетности выполняется для определения того, согласуется ли сводная финансовая отчетность с определенными критериями.

При аудите финансовой отчетности (финансовом аудите) определяют, согласуется ли отчетность с законом, инструкциями, общепринятыми бухгалтерскими принципами, а также специфическими требованиями администрации, закрепленными в учетной политике организации. Таким образом, делаем вывод, что проверка на соответствие составляет неотделимую часть проверки бухгалтерской отчетности. Проверка бухгалтерской отчетности может иметь целью установление платежеспособности, кредитоспособности, ликвидности организации. В этом случае ее частью является определение эффективности работы организации.

Цель внутреннего аудита системы бухгалтерского учета состоит в том, чтобы установить качество выполнения должностных обязанностей сотрудниками организации, которые участвуют в процессе сбора, регистрации, обработки и представления данных о ее хозяйственных операциях.

На основании должностных инструкций внутренний аудитор устанавливает соблюдение закрепленного порядка действий и взаимоотношений определенного круга работников организации в отношении планирования, организации, регулирования, контроля, учета и анализа в процессе совершения конкретных финансовых и хозяйственных операций.

Источниками аудиторских доказательств являются первичные документы или другие носители информации (регистры бухгалтерского учета, формы бухгалтерской отчетности), касающиеся отдельной хозяйственной операции, в которых отражаются данные, свидетельствующие об исполнении работниками своих функций по реализации этапов соответствующих финансовых или хозяйственных операций.

Внутренний аудит системы бухгалтерского учета призван выявить ошибки и искажения в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности, поскольку они служат критерием качества выполнения работниками организации своих должностных обязанностей. Выявление ошибок и нарушений при внутреннем аудите в свою очередь имеет целью обеспечить сохранность активов и документов, т.е. предотвратить факты

хищения, порчи и нецелевого использования имущества (в то время как цель работы внешнего аудитора — оценка степени влияния выявленных ошибок и искажений на достоверность бухгалтерской отчетности клиента).

Внутренний аудит пришел на смену ревизии. В основе ревизии также лежало изучение документов и регистров бухгалтерского учета. Ее главные цели состояли в обстоятельном изучении деятельности хозяйствующего субъекта, вскрытии фактов бесхозяйственности, расточительства, злоупотреблений, искажения отчетных данных, а также разработке мероприятий по предотвращению хищений и порчи сырья, материалов, готовой продукции, сбережению денежных средств и финансовых ресурсов.

Эти же цели преследует и внутренний аудит системы бухгалтерского учета. Надежная система бухгалтерского учета прежде всего призвана обеспечить сохранность собственности и достоверное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Если внутренний аудитор получит достаточную уверенность в том, что учетная система позволяет обеспечивать сохранность собственности и не допускать ошибок и искажений учетных данных, он может судить о ее надежности.

Аудит целесообразности и эффективности хозяйственной деятельности представляет собой проверку и оценку работы организации в целях установления надежности функционирования отдельных составляющих системы внутреннего контроля за целесообразностью и эффективностью хозяйственной деятельности.

В рамках этого аудита оцениваются показатели, характеризующие хозяйственную деятельность субъекта, и по итогам анализа делаются выводы о качестве управления в организации. В рамках консультационной функции внутреннего аудита можно выделить: функциональный (межфункциональный) аудит; организационно-технический аудит; всесторонний аудит системы производства и управления; консультационный аудит.

Функциональный аудит систем производства и управления проводится для оценки качества исполнения функций производства и управления каким либо подразделением (должностным лицом) организации. К такому аудиту относятся и проверки каких-либо операций, проводимых подразделением (должностным лицом) в разрезе его функций. При межфункциональном внутреннем аудите качество исполнения различных функций (например, функций производства и реализации продукции) оценивается в их взаимосвязи и взаимодействии. Примеры функционального внутреннего аудита:

- контроль качества отчетов об исследовании рынков, составленных отделом маркетинга;
- контроль качества сегментарной отчетности (в разрезе принятых подходов к ее составлению), составленной соответствующим подразделением бухгалтерии;



- контроль качества оперативных отчетов (управленческих балансов) о состоянии и движении капитала организации, составленных управленческой бухгалтерией; контроль качества обслуживания и техники управления, в том числе компьютерных систем.

Организационно-технический аудит систем производства и управления выражает проводимый аудитором контроль разнообразных звеньев систем производства и управления на предмет организационной и технической (совокупность применяемых в работе приемов и способов) целесообразности их функционирования. К организационно-техническому аудиту можно отнести:

- контроль целесообразности организационной структуры;
- контроль целесообразности схемы организационных отношений;
- контроль целесообразности приемов управления (технический аспект), в том числе персоналом;
- контроль организационной и технической целесообразности иных систем производства и управления, в том числе систем управления персоналом, коммуникаций, управленческой информационной системы.

Кроме того, внутренние аудиторы могут проводить более глубокий контроль деятельности организации, который выражается в совокупности организационно-технологического и функционального аудита систем управления, аудита видов деятельности, а также аудита элементов и процессов, связывающих организацию с внешней средой, например, системы внешних профессиональных связей, имиджа, общественных связей. Здесь определяются все сильные и слабые стороны деятельности организации, оцениваются устойчивость ее положения в социальных системах более высокого порядка, а также перспективы развития. Такие контрольные мероприятия, осуществляемые внутренними аудитором, относятся к всестороннему аудиту системы управления организацией.

Внутренние аудиторы могут участвовать в разработке внутрихозяйственных регламентов и других внутренних нормативных документов, консультировать по различным вопросам законодательства, участвовать в мероприятиях по повышению квалификации персонала, проводить консультации для работников аппарата управления по исполнению различных финансово-хозяйственных операций, участвовать в постановке бухгалтерского учета. Все эти функции относятся к консультационному аудиту.

Внутрихозяйственный контроль отличается от внутреннего аудита.

Внутрихозяйственный контроль осуществляется как отдельными структурными подразделениями, так и отдельными работниками организации. Это свидетельствует о том, что понятие «внутренний контроль» шире, чем понятие «внутренний аудит». Служба внутреннего аудита — одно из возможных подразделений организации, главной функцией которого является контроль за системой внутреннего контроля. Совокупность контролируемых органов и лиц, организационных мер, методик и процедур, принимаемых ими, формирует систему внутреннего контроля организации,

одна из составляющих которой — служба внутреннего аудита (внутренний аудитор).

В большинстве случаев необходимость во внутреннем аудировании возникает из-за того, что верхнее звено руководства испытывает потребность в подтверждении достоверности отчетов менеджеров низших уровней управления. Поэтому служба внутреннего аудита, как правило, создается в организациях, имеющих многоуровневую систему управления.

В организации должны быть разработаны и утверждены стандарты, инструкции и положения для каждого субъекта контроля, в которых указаны области полномочий и ответственности, установлен круг обязанностей, изложены необходимые контрольные процедуры.

Кроме того, в них должны быть раскрыты вопросы, касающиеся целей, задач и предметов контроля, проводимого конкретным субъектом, порядок его осуществления (включая описание технологии контроля, частотности, объема проверок), формы представления отчетов о результатах работы.

На систему внутреннего контроля возложены следующие задачи:

- контроль за соблюдением устава организации и правил внутреннего распорядка;
- контроль за сохранностью имущества организации и эффективным его использованием, с учетом технической и экологической безопасности;
- контроль за законностью заключенных договоров и хозяйственными операциями;
- контроль за расходованием денежных средств и материальных ценностей;
- контроль за правильностью учета расчетов по оплате труда работников и составлением квартальной и годовой отчетности;
- контроль за своевременным рассмотрением жалоб и заявлений работников должностными лицами организации.

Исходя из задач и организационной структуры, внутренний контроль в организации выполняет такие основные функции:

- проверку соответствия действующим нормативно-законодательным актам и учредительным документам существующей в организации системы внутреннего контроля. Необходимо проанализировать и проверить действие приказов, инструкций, распоряжений на соответствующих ответственных работников организации, их исполнение;
- контрольную проверку правильности оценки имущества, его состояния и наличия, а также эффективность его использования;
- проверку методологии организации и техники ведения бухгалтерского учета и достоверности составления бухгалтерской отчетности;
- контроль учета достоверности затрат на производство и реализацию продукции, организацию расчетных операций;
- анализ финансовых результатов работы организации, порядок использования прибыли и образования фондов;

- постоянный контроль за образованием денежных потоков, расчетами наличными денежными средствами через кассу и безналичными расчетами и операциями по расчетному и валютному счетам;

- проведение консультаций для учредителей и сотрудников администрации по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, права, менеджмента и др.; оценку используемого организацией программного обеспечения и подготовку к проведению внешнего аудита, налоговых и других контрольных проверок. Служба внутреннего контроля действует на основании Положения, утвержденного на собрании учредителей (акционеров).

При внутривладельческом контроле, а в некоторых случаях и государственном (муниципальном) контроле цель - обеспечить сохранность активов и документов, т.е. предотвратить факты хищения, порчи, нецелевого и неэффективного использования имущества.

Целью же работы внешнего аудитора является оценка степени влияния выявленных ошибок и искажений на достоверность бухгалтерской отчетности клиента; целью деятельности органов налогового контроля — оценка влияния обнаруженных ошибок на величину выплат в бюджет и внебюджетные фонды. Методом, при помощи которого собирают данные о предмете контроля, выступает проверка системы бухгалтерского учета организации. В ходе ее осуществления органы финансового контроля используют единые источники информации, более того, един характер их изучения, а именно выявление содержащихся в них ошибок и нарушений.

Показатели деятельности хозяйствующего субъекта оценивают органы контроля на заключительном этапе, для того чтобы установить, позволяет ли его имущественное и финансовое положение продолжать деятельность и исполнять обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Эта оценка также используется для выявления потенциальных возможностей организации, определения качества принятия и реализации управленческих решений.

Контроль за величиной произведенных расходов и полученных конечных результатов деятельности хозяйствующего субъекта можно отнести к одному из перспективных направлений развития государственного и муниципального финансового контроля. Величина выплат в бюджет всех уровней напрямую связана с доходностью, устойчивостью и платежеспособностью налогоплательщиков. Поэтому вопросам эффективности производственной и финансовой деятельности объектов контроля должно уделяться особое внимание. Глубокое изучение ее состояния, позволит формировать материал для системы прогнозных оценок и предложений относительно совершенствования нормативной базы по вопросам учета и налогообложения, элементов экономической политики и возможного предотвращения финансовых нарушений в сфере экономики.



### **5.3. Взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля, внутреннего управленческого контроля и ревизии.**

Внешний контроль предприятия проводят государственные контрольные организации, общественные и аудиторские фирмы. Общие цели внешнего государственного контроля – это выявление нарушений, ведение документирования хозяйственных операций, их правовой основы и законности проведения операций, правильности начисления заработной платы и отчислений сборов. Аудитор и контролер проверяют учет на предприятии в соответствии с инструкциями и положениями по ведению бухгалтерского учета, законами Российской Федерации, а внутрихозяйственный контроль ведется на каждом предприятии в соответствии с принятым Уставом и целями, стоящими перед системой контроля. Перед аудитором внешнего контроля стоят 7 видов задач.

Внутренний контроль предупреждает злоупотребления и нарушения и снижает степень риска. Система внутрихозяйственного контроля включает методики и процедуры 3-х категорий как гарантий соответствия целям контроля.

Управленческие методы контроля, используются администрацией фирмы за деятельностью работников и повышают эффективность внутрихозяйственного контроля 2-мя способами. Выявляются отклонения фактического производства продукции от запланированного бизнес-планом посредством адекватных корректирующих действий на всех уровнях управления компанией, поэтому персонал компании – это важный агент работы системы контроля. При внутреннем контроле необходима надежная учетная система, которая способна накапливать информацию, анализировать ее, регистрировать и предоставлять отчетность о хозяйственных операциях. При этом система учета не должна допускать повторный счет при отражении объемов реализации и других операций.

Внутренний контроль будет более эффективным, когда применяют контрольные процедуры, используют методы и правила, разработанные администрацией для достижения целей, стоящих перед компанией – 5 категорий.

При адекватном разделении обязанностей имеет важное значение три общих правила разделения обязанностей, которые позволяют избежать уменьшения, искажения и злоупотребления.

Внешний и внутренний виды контроля объединяются общей целью, заключающейся в правильном и своевременном отражении хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности, законности хозяйственных операций и их целесообразности для предприятия. Так, данные внутреннего контроля помогают руководству предприятия и иному управленческому персоналу получать оперативную информацию об отклонениях от нормальных условий совершения хозяйственных операций, а данные внешнего контроля обеспечивают руководство информацией как о

допущенных ошибках, так и о недостатках организации самого внутреннего контроля.

Степень взаимосвязи между внутренним и внешним контролем во многом зависит от особенностей функционирования конкретного предприятия. Так, некоторые предприятия могут вообще не подвергаться внешнему контролю, например, если они не подлежат обязательному внешнему аудиту; инициативные аудиторские проверки такие предприятия не проводят и не являются участниками финансово-промышленной группы.

Внешний и внутренний контроль являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единой системы контроля. Но наряду с этим между внешним и внутренним контролем имеются существенные различия по ниже перечисленным аспектам.

В соответствии со ст. 13 Закона РФ «О бухгалтерском учете» включение в состав годовой бухгалтерской отчетности аудиторского заключения необходимо только для тех организаций, которые подлежат обязательному аудиту в соответствии с федеральными законами. В остальных случаях аудиторская проверка как форма внешнего контроля является добровольной. Она осуществляется по решению руководства предприятия.

Внутренний контроль обязателен для каждого предприятия, независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, величины и отраслевой принадлежности. На крупных предприятиях могут быть организованы специальные подразделения внутреннего контроля – отделы внутреннего аудита. Цель внешнего независимого контроля – подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Как только аудиторская проверка закончена и аудитор выдал аудиторское заключение, цель считается достигнутой.

Цель внутреннего контроля – обеспечение соблюдения всеми сотрудниками предприятия своих должностных обязанностей в соответствии с целями организации. Цель внутреннего контроля во времени непрерывна, перманентна и достигается только на короткое время.

Потребителями информации, являющейся результатом внешнего независимого контроля, являются внешние пользователи.

Информация, являющаяся результатом осуществления внутреннего контроля, готовится для внутренних пользователей – в частности для руководителей и менеджеров организации. Внешний независимый контроль основан на общепринятых нормах – стандартах (правилах) аудиторской деятельности, которые регулируют основные принципы, цели, правила поведения, порядок исследования и сбора аудиторских доказательств, оформления результатов, взаимодействия с третьими лицами и руководством проверяемой организации. Таким образом, внешний контроль до определенной степени централизован и регламентирован.

Внутренний контроль организуется исходя из целей и задач управления предприятием. Государством регламентируются только основные

направления внутреннего контроля – порядок проведения инвентаризаций, правила организации документооборота, рекомендации по организации аналитического учета, определение должностных обязанностей управленческого персонала и некоторые другие.

При осуществлении внутреннего контроля объектами организации контроля и, соответственно, объектами проверки являются циклы деятельности предприятия:

- снабжения – совокупность хозяйственных операций, предполагающих осуществление закупок товарно-материальных ценностей и платежей по ним, а также проведение соответствующих мероприятий и процедур контроля, действие которых распространяется на такие хозяйственные операции, как направление заказа на закупку, получение товарно-материальных ценностей, оплата заказанных и полученных материальных ценностей;

- производства – совокупность хозяйственных операций, предполагающих производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, а также наличие соответствующих мероприятий на такие хозяйственные операции, как поддержание уровня запасов, передача товарно-материальных ценностей в производство, начисление и выплата заработной платы и др.;

- реализации (сбыта) или получение дохода – совокупность хозяйственных операций, предполагающих мероприятий и процедур контроля, результаты которых распространяются на такие хозяйственные операции, как получение заказов на продажу продукции предприятия, отгрузка продукции и получение выручки.

При внешнем контроле хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое.

При осуществлении внутреннего контроля основное внимание уделяется центрам ответственности – структурным подразделениям, возглавляемым руководителями, которые несут ответственность за результаты их работы. К центрам ответственности относятся:

- на промышленном предприятии – цех, участок, бригада;
- на предприятии торговли – секция;
- в научно-исследовательской организации – отдел;
- в лечебном учреждении – отделение и т. д.

В отличие от управленческого учета, согласно принципам которого в сферу ответственности руководителя подразделения включаются лишь такие показатели издержек и выручки, на которые он может оказывать реальное воздействие, внутренний контроль включает в себя и соблюдение руководителями подразделений своих должностных обязанностей, нормативных документов, внутренних инструкций.

В управленческом учете различают центры ответственности:

- затрат;
- выручки;
- прибыли.

Для целей внутреннего контроля все центры ответственности являются прежде всего и центрами контроля.

Обязательный внешний контроль, осуществляемый внешней (независимой) аудиторской организацией, проводится не чаще одного раза в год. Аудиторским заключением подтверждается годовая бухгалтерская отчетность.

Внутренний контроль осуществляется непрерывно. Отдельные контрольные мероприятия проводятся по мере надобности. Руководство предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки периодичность контрольных процедур. Главный принцип организации внутреннего контроля – целесообразность и экономичность. Аудиторское заключение по результатам обязательной аудиторской проверки в составе своей первой и третьей частей (вводной и итоговой) является открытым документом. Каждый заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности экономического субъекта может ознакомиться с аудиторским заключением по данной отчетности. Конфиденциальной информацией предприятия является только аналитическая часть аудиторского заключения и письменная информация аудитора руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита. При публикации бухгалтерской отчетности указываются и результаты аудиторской проверки.

Все документы внутреннего контроля носят сугубо конфиденциальный характер.

При внешнем аудите аудитор должен оценивать достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных аспектах. Это значит, что оценки аудитора не могут быть абсолютно точными.

Внутренний контроль зачастую не связан с операциями на счетах бухгалтерского учета. Руководство предприятия заинтересовано в предотвращении случаев мошенничества на своем предприятии, однако атмосфера всеобщей подозрительности, тотального надзора за каждым сотрудником не должна быть целью работы предприятия. Таким образом, внутренним контролем используются приблизительные, но оперативные оценки.

В то же время для внутреннего контроля важна каждая деталь. Своевременно не замеченный симптом может привести к существенным нарушениям, мошенничеству. Внешний аудит изучает финансово-хозяйственную деятельность организации. В соответствии с принципом документальной обоснованности бухгалтерские проводки выполняются после совершения хозяйственной операции. Таким образом, основной целью внешнего контроля является оценка достоверности отражения в учете того, что уже свершилось.

Внутренний контроль призван организовать структуру контроля, а также поддерживать ее в таком состоянии, чтобы в каждый момент времени она соответствовала целям предприятия. Если предприятие имеет только один вид деятельности и реализует свою продукцию только по договору

поставки, ему соответствует одна структура внешнего контроля, если это же предприятие организует реализацию своей продукции в розницу через торговый павильон, структура внутреннего контроля должна быть изменена. Таким образом, основной целью внутреннего контроля является ведение деятельности в соответствии с установленными правилами.

И внешний, и внутренний контроль тесно связаны с другими дисциплинами – финансами предприятия, экономическим анализом, основами документационного обеспечения управления, правовым регулированием хозяйственной деятельности, социальной психологией, педагогикой и этикой делового общения, бухгалтерским управленческим учетом, экономикой и организацией промышленного предприятия и др.

Однако, если внешний контроль связан с этими дисциплинами пассивно, не имея возможности использовать имеющиеся знания на данном предприятии, то внутренний контроль связан с ними активно, применяя имеющиеся знания из других дисциплин на практике.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Что понимают под внутренним финансовым контролем.
2. Перечислите виды внутреннего финансового контроля.
3. Какова роль внутрихозяйственного контроля в общей системе финансового контроля.
4. Сформулируйте задачи бухгалтерского финансового контроля.
5. Какова роль главного бухгалтера в организации бухгалтерского финансового контроля.
6. В чьих интересах осуществляется внутрихозяйственный ревизионный финансовый контроль.
7. В чем значение внутрихозяйственного управленческого финансового контроля.
8. Каково назначение внутрихозяйственного аудиторского контроля и в чьих интересах он организуется.
9. Какими органами и для чего организуется внутриведомственный финансовый контроль.

## **ТЕМА 6. ИЗУЧЕНИЕ ДОКУМЕНТОВ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАК ОСНОВНЫЕ ПРИЕМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

### **6.1. Сущность и последовательность контрольного изучения документов**

В контрольно-ревизионной работе преобладают приемы и способы документального контроля, так как основной объем информации, используемой для контрольного изучения финансово-хозяйственной

деятельности проверяемых организаций, содержится в управленческой и учетной документации.

Сущность этого приема финансового контроля состоит в том, что документы подвергаются контрольному изучению как по форме (подлинность и правильность оформления), так и по существу (достоверность и законность отраженных в них хозяйственных операций).

Подлинность документов устанавливается путем проверки достоверности имеющихся в них подписей должностных лиц и соответствия составления документов датам отраженных в них операций. На этом этапе важно выявить подлинность или ложность того или иного документа, независимо от реальности отраженной в нем операции. Ложным может быть документ и при фактическом выполнении отраженной в нем операции, когда, например, по тем или иным причинам он составлен без участия лиц, совершавших эту операцию.

Правильность оформления документов определяется путем проверки соответствия как самих документов, так и записей в них действующим нормативным положениям. Достоверность операций, зафиксированных в документах, выявляется с точки зрения их реальности и объективности. Реальность содержащихся в документах сведений определяется изучением этих и взаимосвязанных с ними документов, опросом соответствующих должностных лиц, осмотром объектов в натуре и т.д. Документ может быть подлинным, но отраженная в нем операция могла не иметь места, если отдельные нечестные лица, составившие документ, вступили в незаконную сделку. Объективность же операции проверяется с точки зрения соответствия записанных в документах количественных и качественных показателей их реальным величинам, благодаря чему выявляются приписки и другие искажения, допускаемые недобросовестными лицами. Законность отраженных в документах операций устанавливается путем проверки их соответствия действующему законодательству.

## **6.2. Понятие и контрольное значение инвентаризации**

Инвентаризация позволяет установить состояние сохранности имущества на всех этапах его движения в ходе финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации. Этот прием может использоваться при предварительном, текущем и последующем контроле, в ходе осуществления фактического и документального контроля, при проведении ревизий, проверок, обследований, экономического анализа, хозяйственных споров и расследований.

В то же время инвентаризация характеризуется широким сочетанием с другими приемами, что существенно повышает действенность экономического контроля. Если, например, инвентаризацией установлены расхождения между фактическими и учетными данными о проверяемом объекте, то последующей проверкой документов могут быть выявлены причины таких расхождений и виновные лица, обязанные восстановить



причиненный материальный ущерб. Наряду с этим инвентаризация характеризуется и наиболее развитым методологическим аппаратом, ряд элементов которого имеет единообразное нормативное регулирование в масштабе отдельных отраслей или экономики в целом.

Прежде всего, следует отметить, что любая инвентаризация может осуществляться только на комиссионных началах, для чего заранее в распорядительном порядке (на основании приказа или распоряжения) определяется персональный состав комиссии с непременным участием соответствующих материально ответственных или должностных лиц, деятельность которых подвергается контролю. Это положение выступает общеправовой нормой, соблюдение которой обязательно для всех органов и видов контроля.

Результаты инвентаризации оформляют специальным документом - промежуточным актом, составление которого носит также обязательный характер.

При проведении инвентаризации должны соблюдаться принципы внезапности и наличного предъявления объектов контроля, что позволяет обеспечить безусловную объективность полученных при этом результатов.

Инвентаризация в обязательном порядке должна проводиться в дублирующем режиме, т.е. наличные объекты подвергаются фактическому контролю как со стороны комиссии, так и соответствующих работников, чья деятельность связана с этими объектами.

Важным положением инвентаризации признается полный охват наличных объектов контроля определенной совокупности. Независимо от того, сплошной или выборочной является данная инвентаризация, подвергаемые контролю объекты подлежат полному осмотру, взвешиванию, обмеру или пересчету (по заданным объемам, номенклатуре и местам их размещения).

При этом применяемый в ходе инвентаризации визуальный осмотр объектов контроля осуществляется путем непосредственного ознакомления с ними в натуре, в результате чего устанавливаются их наличие, техническое состояние, степень развития и другие параметры общей характеристики (без количественного выражения). Путем обмера проводится инвентаризация таких объектов контроля, которые измеряются в линейных единицах (длины, площади, объема). Инвентаризация объектов контроля, измеряемых поштучно, осуществляется путем их пересчета (например, объектов основных средств, отдельных видов материально-производственных запасов и т.д.).

Полученные в указанном порядке фактические данные подлежат обязательному сопоставлению с учетными данными, на основании чего определяются результаты инвентаризации - недостачи или излишки соответствующих объектов контроля. В этом еще раз проявляется взаимосвязь фактического и документального контроля, а также экономического контроля и бухгалтерского учета. Причем сама инвентаризация выступает общим элементом метода указанных научных

дисциплин, благодаря чему существенно усиливаются контрольные функции внутреннего менеджмента непосредственно в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации.

### **6.3. Порядок проведения инвентаризации**

Инвентаризация проводится на основании распорядительного документа: «приказа», «распоряжения» или «постановления». Приказ издает руководитель организации, распоряжение - руководитель подразделения, постановление - вышестоящая организация или коллективный орган, например, правление, совет директоров.

В распорядительном документе указываются председатель и члены комиссии, полное наименование их должностей по основному месту работы, фамилии, какое имущество и обязательства подлежат инвентаризации, дата начала и окончания инвентаризации, причины инвентаризации и дата сдачи итоговых документов в бухгалтерию.

После назначения инвентаризации и определения инвентаризационной комиссии, приступают непосредственно к ее проведению в обязательном присутствии материально ответственного лица.

Причем при инвентаризации ценностей до начала их контрольного пересчета, контролеры предлагают материально ответственному лицу в присутствии инвентаризационной комиссии записать в учетные регистры все не проведенные на момент инвентаризации приходные и расходные первичные документы, вывести остаток, составить отчет и сдать в бухгалтерию предприятия, а комиссии предъявить расписку, что не оприходованных или не списанных в расход ценностей нет. Наличие такой расписки предупреждает выписку подложных документов материально ответственными лицами в случаях обнаружения излишков или недостач.

К началу инвентаризации все товарно-материальные ценности должны быть уложены по наименованиям, сортам, размерам. К ним нужно прикреплять ярлыки со сведениями, характеризующими эти ценности. Если ценности находятся в различных местах, то их все, кроме проверяемых, запирают и опечатывают. Ключи от мест хранения находятся у материально ответственного лица, а пломбир или печать - у ревизора или председателя инвентаризационной комиссии. Такой же порядок соблюдается во время перерывов в работе этой комиссии. Одновременно проверяются измерительные приборы, весы и т. д., наличие запасных ключей от мест хранения ценностей. При инвентаризации обязательно присутствуют материально ответственные лица.

В период инвентаризации прием и отпуск материальных ценностей прекращается. Не допускаются в места хранения ценностей посторонние лица. Целесообразно до начала инвентаризации отпустить количество ценностей, обеспечивающих нормальную работу подразделений и инвентаризационной комиссии. Поступившие ценности в период инвентаризации хранятся в отдельном помещении и в инвентаризационную



ведомость не включаются. Инвентаризация товарно-материальных ценностей проводится по каждому месту их нахождения и ответственному лицу, на хранении у которого они находятся.

Недостатком в организации и проведении инвентаризации является то, что отдельные вопросы в процессе пересчета денежных средств, материальных ценностей и проверки расчетов некоторые ревизоры передоверяют материально ответственным лицам.

В ходе инвентаризации частные расписки в расчет не принимаются и по учетным регистрам не проводятся.

Выведенные с учетом последних первичных документов остатки проверенных ценностей в местах их нахождения сопоставляются затем с данными бухгалтерского учета. При их расхождении контролеры поручают через главного бухгалтера предприятия выявить причины и установить в учете окончательные остатки соответствующих ценностей на момент инвентаризации. Эти данные рекомендуется записать в рабочую тетрадь для их последующего использования при оформлении результатов инвентаризации.

Контрольный пересчет проверяемых ресурсов - самый ответственный этап проведения инвентаризации, от которого зависят объективность результатов и доказательность выводов инвентаризационной комиссии. Эту работу необходимо организовать таким образом, чтобы на протяжении всего периода инвентаризации результаты контрольного подсчета были доступны как членам инвентаризационной комиссии, так и материально ответственному лицу. Инвентаризационной комиссии и материально ответственному лицу в обязательном порядке рекомендуется параллельно вести как подсчет, так и записи. По окончании инвентаризации или каждого дня ее проведения указанные записи следует подвергать взаимной сверке с тем, чтобы избежать разногласий при оформлении результатов инвентаризации.

При инвентаризации ресурсов, фактическое наличие которых устанавливается путем пересчета (денежные средства, основные средства, специальные приспособления и предметы, запасные части и отдельные виды ремонтных, строительных и прочих материалов), контрольный подсчет обычно ведет материально ответственное лицо при внимательном наблюдении инвентаризационной комиссии. Так, при инвентаризации наличных денег в кассе предприятия кассиром производится полный пересчет денег и других ценных бумаг по каждой купюре и номиналу, начиная с высших и кончая низшими, а также почтовых марок, облигаций, марок судебной и арбитражной пошлин, талонов и других ценных бумаг по каждому номиналу в вышеуказанной последовательности, перемещая их с одной части на другую в присутствии комиссии. При необходимости наряду с пересчетом отдельных видов основных средств и материально-производственных запасов можно ограничиться их визуальным осмотром (неподвижные или крупные мобильные объекты) либо поштучным

пересчетом путем перемещения подсчитанных ценностей из одной части склада в другую.

Закончив инвентаризацию соответствующих ресурсов, контролеры выявляют общее состояние хранения и сохранности имущества в организации. При этом особое внимание обращается на правильность ведения и оформления учетных регистров (кассовой книги, книги или карточек складского учета, инвентарных карточек учета основных средств и др.), своевременность и правильность оформления договора или обязательства о полной материальной ответственности, соблюдение порядка хранения ценностей, соответствующее оборудование кассовых, складских и производственных помещений, регулярность внутривозможественной инвентаризации данного вида ценностей.

Результаты контрольного осмотра объектов в натуре при проведении инвентаризации подлежат документальному оформлению в установленном порядке.

### **Вопросы для обсуждения**

1. В чем заключается сущность документальной проверки в организации.
2. Охарактеризуйте понятие инвентаризации.
3. Что представляет собой контрольный пересчет проверяемых ресурсов.

## **ТЕМА 7. ПРОВЕРКА И РЕВИЗИЯ КАК ОСНОВНЫЕ ФОРМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

### **7.1. Сущность и основные задачи ревизии и проверки, отличие ревизии от аудита**

Ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке совершенных хозяйственных операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера и иных должностных лиц, на которых установлена ответственность за их осуществление.

Проверка представляет собой единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определенном участке деятельности проверяемой организации.

В отличие от других способов экономического контроля, только в отношении ревизий определено, что в ходе их проведения изучаются все стороны хозяйственно-финансовой деятельности проверяемых организаций и учреждений.

Ревизии осуществляются специальными контрольно-ревизионными органами (контрольно-счетными палатами, контрольно-ревизионными управлениями, отделами, комиссиями и т.д.), работники которых имеют, как

правило, специальную подготовку, что обеспечивает реализацию принципа действенности и эффективности экономического контроля. Это относится как к государственному штатному контрольно-ревизионному аппарату, так и к ревизионным комиссиям хозяйственных обществ, кооперативных и общественных организаций, поскольку в стране действует специальная система подготовки и повышения квалификации всех контрольно-ревизионных кадров.

В ходе проведения ревизий широко сочетаются все примы и способы фактического и документального контроля, что позволяет глубоко изучать проверяемые вопросы и тем самым успешно решать задачи экономического контроля. Причем многие из этих приемов и способов, специфические для данной формы экономического контроля, не используются при других его способах.

Ревизия отличается от аудита. Ревизор проверяет финансовую и хозяйственную деятельность. Аудитор проверяет бухгалтерскую и финансовую отчетность. Обязанность ревизора — определить обоснованность и целесообразность действий должностных лиц. Обязанность аудитора — представить квалифицированное мнение об отчетности организации.

Ревизия выявляет виновных лиц и причины неэффективных действий и нарушения законодательства. По итогам ревизии принимаются решения о мерах дисциплинарного воздействия, возможна передача дел в следственные органы. В ходе аудита проверяется соответствие процессов нормам и правилам, определенным положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) и другими нормативными документами. По аудиторским документам, содержащим отрицательное мнение, принимаются решения об изменении процессов в учетном органе и движении первичных документов.

Таким образом, наличие рассмотренных выше общих и особенных свойств ревизии позволяет сделать вывод о том, что она служит не только элементом метода, но и важнейшей формой экономического контроля, посредством которой в наиболее полной мере реализуется контрольная функция хозяйственного и государственного управления.

Задачи ревизии:

- проверка сохранности имущества и эффективности его использования в хозяйственной деятельности организации;
- выявление злоупотреблений, условий их возникновения и разработка мероприятий по предупреждению злоупотреблений;
- проверка исполнительской дисциплины и оценка эффективности деятельности управленческого персонала организации;
- исследование системы внутреннего контроля, выявление ее узких мест и повышение эффективности ее функционирования.

## **7.2. 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 производственным 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 (темам) или проверку состояния отдельных разделов (частей, участков) экономической и социальной деятельности организации. Тематами подобных ревизий могут, например, быть «Ревизия сохранности и правильности использования материальных ценностей», «Ревизия правильности образования и использования фондов организации», «Ревизия правильности использования фондов заработной платы и расчетов с рабочими и служащими». Цель тематической ревизии — получить 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;

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

**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.

### 7.3. Правила проведения ревизии

К основным правилам проведения ревизии относят: внезапность, активность, непрерывность, обоснованность, гласность.

**1. Внезапность.** Ревизор должен применять неожиданные для контролируемых лиц средства и способы проверки их действий. Важнейшим условием достижения внезапности ревизии является неразглашение этапов ее подготовки и начала. Например, многие привыкли, что в ходе любой ревизии обязательно проверяют кассу. Но неожиданным для проверяющих будет внезапная проверка всех касс организации и кассовых аппаратов.

**2. Активность.** Ревизор должен проявлять инициативу в поиске приемов и средств проверки, высокую оперативность в работе, соблюдать сроки проверки. Медлительность в ревизии в ряде случаев позволяет скрыть нарушения (оформить недостающие документы, завезти и вывезти ценности, оприходовать неучтенное и т.п.). Однако не нужно проявлять опрометчивость и делать поспешные выводы (сообщать непроверенные данные следствию, непродуманно отстранять от работы должностных лиц и пр.).

**3. Непрерывность.** Ревизоры не могут уйти из проверяемой организации на несколько дней. Начатые ревизионные действия должны вестись активно и непрерывно до полного объяснения обнаруженных фактов, возмещения выявленного ущерба, привлечения виновных к ответственности, т.е. до выполнения намеченных в программе ревизии заданий. Ревизия является серьезной психологической нагрузкой для коллектива проверяемой организации. Так, ревизоры из Москвы проверяли расположенное в Тюмени акционерное общество. После возвращения в Москву выяснилось, что не вся программа ревизии реализована. Пришлось вернуться. Возвращение в Тюмень через две недели коренным образом изменило отношение коллектива акционерного общества к проверяющим. Виновные в нарушениях, почувствовав моральную поддержку коллектива, проявили чудеса изворотливости и нашли методы, позволившие дезавуировать итоги ревизии.

**4. Обоснованность.** Вскрытые факты и выводы ревизии должны быть документально обоснованы, что предполагает дополнительную проверку любого факта, приводимого заинтересованными лицами в свое оправдание. Нельзя говорить об обоснованности ревизии, если игнорируются просьбы заинтересованных лиц о выполнении каких-либо ревизионных действий, в результате которых могут быть установлены важные обстоятельства, в частности, данные, оправдывающие заинтересованных лиц. Необъективность и связанная с ней односторонность ревизии приводят к тому, что отдельные

нарушения так и остаются до конца не выясненными. Несоблюдение правила обоснованности является причиной повторных и дополнительных ревизий, бухгалтерских экспертиз, возврата материалов ревизии следственными органами.

**5. Гласность.** О проведении ревизии следует широко оповещать. Ревизоры с момента начала ревизии устанавливают контакт с работниками всех структурных подразделений организации, объявляют о месте и времени приема лиц, желающих переговорить по вопросам, относящимся к ревизии. Первоначально результаты ревизии обсуждаются с руководством обревизованной организации, затем о них информируют непосредственного заказчика данной работы (собственника, руководство вышестоящей организации). Правило гласности ревизии способствует устранению любой ошибки, допущенной ревизующими, и ориентирует их на объективную оценку материалов.

#### **7.4. Права и обязанности 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.

**Права ревизора.** 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 ревизуемой 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;

- в необходимых случаях опечатывать сейфы, кассы и кассовые помещения, склады, кладовые, архивы и другие места хранения

материальных ценностей и документов; при этом печать (пломбир) должна находиться у ревизора, а ключи — у материально ответственного лица;

- 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 ревизуемой 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 ревизуемой 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 ревизуемой организации, или запрашивать и получать справки и заверенные копии документов, связанных с операциями ревизуемой 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 ревизуемой организации;

- производить с разрешения 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.

**Обязанности ревизора.** 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 ревизуемой 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 ревизуемый 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 ревизуемой организации.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Приведите определение понятия «проверка».
2. Чем проверка отличается от ревизии.
3. Что является основанием для проведения ревизий и проверок.
4. Приведите определение понятия «ревизия».
5. Раскройте содержание понятия «комплексная ревизия».
6. Какие задачи решаются в процессе анализа финансовой отчетности.
7. Раскройте содержание понятия «документальный контроль».
8. Перечислите основные приемы фактического контроля.
9. Что такое инвентаризация.
10. В чем заключается проверка эффективности и экономности деятельности предприятия.

## РАЗДЕЛ III. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

В данном разделе подробно рассмотрены планирование и организация контрольно-ревизионной работы; контроль и ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций; независимой финансовый контроль – аудит.

**Тема 8. Планирование и организация контрольно-ревизионной работы:** планирование ревизии; предварительная подготовка ревизии; порядок проведения ревизии и проверки.

**Тема 9. Контроль и ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций:** проверка затрат на производство продукции и себестоимости услуг; контроль и ревизия хранения и расходования денежных средств и финансовых вложений; контроль и ревизия за состоянием бухгалтерского учёта и отчётности и внутривозвращенного контроля.

**Тема 10. Независимой финансовый контроль – аудит:** аудит, его определение и сущность; функции и виды аудита; формы аудиторского заключения, рекомендованные аудиторам, практикующим в России

## ТЕМА 8. ПЛАНИРОВАНИЕ И ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

### 8.1. Планирование ревизии

Планирование ревизии осуществляется поэтапно. Принято выделять два основных этапа: первый это разработка программы, второй - разработка плана ревизии.

Программа 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 и др.

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.

План ревизии. 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.

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

Вопросы программы, подлежащие проверке, в плане конкретизируются до такого вида, чтобы можно было определить срок выполнения и назначить исполнителей.

В ходе ревизии план совершенствуется, дополняется, уточняется. План корректируется до тех пор, пока по каждому выявленному факту не будут собраны материалы, дающие верное представление об изучаемых явлениях.

## **8.2. Предварительная подготовка ревизии**

Эффективность любой ревизии или проверки во многом зависит от организации работы ревизоров-контролеров, последовательности этапов ревизии и их содержания, правильности применения методологии проверки. Каждая ревизия, проверка ограничена во времени, а потому ревизорам контролерам важно четко определить объекты проверки, спланировать свои действия и методологические приемы ревизии, оформить результаты работы (написать акт ревизии).

Предварительная подготовка ревизии 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 ревизующего органа по аналогичным программам проверки.

Следует 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. Следует провести предварительную оценку трудоемкости и сложности ревизии с учетом оценки подготовленности персонала к работе и уровня квалификации.

Организационные вопросы. Составляется список необходимой оргтехники, пломбиров, печатей, штампов и др. Разрабатываются макеты объяснительных записок, заявлений, запросов, двух журналов: журнала регистрации вопросов и ответов и журнала входящих и исходящих документов.

Состав ревизионной группы, сроки проведения ревизии определяются руководством контрольно-ревизионного органа, при этом необходимо учитывать объем предстоящих работ и особенность работы проверяемой организации. 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. Состав участников ревизии оформляется приказом по организации. 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.

Помещение, которое занимают ревизоры, должно опечатываться и сдаваться под охрану.

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

### **8.3. Порядок проведения ревизии и проверки**

После осуществления подготовительных мероприятий ревизионная группа или ревизор выезжает на проверяемое предприятие для непосредственного проведения ревизии или проверки, основными этапами

которой являются установление делового контакта, оповещение, общее ознакомление с объектами контроля, контрольная инвентаризация, собственно ревизия или проверка соответствующих вопросов, обусловленных ее программой, определение размера материального ущерба и документальное оформление результатов.

Установление делового контакта - начальный этап проведения ревизии или проверки, на котором ревизионная группа (ревизор) представляется руководителю проверяемого предприятия и предъявляет ему решение (приказ, распоряжение, удостоверение, поручение) о проведении данной ревизии или проверки. Следует иметь в виду, что действующий порядок не допускает каких-либо контрольных действий на предприятии без ведома его руководителя. Обычно на этом же этапе проверяющие лица знакомятся с руководителями соответствующих служб и подразделений, специалистами и должностными лицами предприятия, которым сообщают о целях и задачах предстоящей ревизии или проверки и предлагают вносить соответствующие предложения и заявления по изучаемым вопросам.

Оповещение заключается в широкой огласке проводимой на предприятии ревизии или проверки, благодаря чему реализуется один из таких основных принципов экономического контроля, как гласность.

На этом этапе проведения ревизии или проверки, который начинается сразу же после установления делового контакта, особое внимание уделяется налаживанию постоянной связи с работниками организации в целях использования их помощи для проверки деятельности данного предприятия и его отдельных должностных лиц.

Общее ознакомление с объектами контроля состоит в изучении на месте ревизионной группой или ревизором делопроизводства, документооборота, размещения аппарата управления предприятия и его внутрихозяйственных подразделений, мест хранения денежных средств, машин, оборудования и товарно-материальных ценностей, помещений подсобных, вспомогательных и прочих производств, подъездных путей, площадок и т.п.

В ходе общего ознакомления с предприятием и основными объектами контроля ревизионная группа (ревизор) получает определенное представление об объеме предстоящих контрольно-ревизионных работ, вносит согласованные уточнения в план проведения ревизии или проверки и предлагает руководителю предприятия план контрольной инвентаризации соответствующих видов товарно-материальных ценностей, который является выпиской из плана ревизии или проверки с учетом внесенных коррективов по результатам общего ознакомления с объектами контроля.

Контрольная инвентаризация проводится в соответствии с планом, предложенным ревизионной группой (ревизором), на основании которого руководитель предприятия издает соответствующий приказ (распоряжение).

Контрольная инвентаризация наличных денежных средств в кассе предприятия осуществляется без издания такого приказа обычно в первый

день ревизии сразу же после ее начальных этапов (установления делового контроля и оповещения).

Все контрольные инвентаризации проводятся, как правило, в начале ревизии или проверки. Вместе с тем они широко применяются и в ходе ее осуществления, когда выявляются те или иные нарушения, недостатки или расхождения в документальных данных и возникает необходимость в использовании данного приема фактического контроля.

Собственно ревизия или проверка представляет собой основной этап ее проведения и заключается в выявлении общей картины соблюдения законности и целесообразности использования имущества на ревизуемом предприятии в соответствии с ее программой. Чтобы оперативно и в то же время достаточно качественно провести ревизию или проверку, необходимо творчески использовать все приемы и способы контроля, сочетать документальный и фактический контроль, применять сплошной и выборочный охват подконтрольных объектов, разнообразные по характеру исполнения контрольно-ревизионные работы и технические средства экономического контроля. Последовательность осуществления собственно ревизии или проверки обуславливается ее программой и определяется ревизионной группой (ревизором) в каждом отдельном случае. Методически предпочтителен такой вариант последовательности изучения в ходе ревизии или проверки объектов контроля, при котором каждый последующий момент контроля логически вытекает из предыдущего и обусловлен предшествующим изучением этих объектов. Например, при проведении полной ревизии хозяйственно-финансовой деятельности предприятия целесообразно вслед за первыми тремя этапами (установления делового контакта, оповещения и общего ознакомления с объектами контроля) провести контрольные инвентаризации наличных денежных средств в кассе и предусмотренных программой имущественных ценностей, а затем последовательно осуществить ревизии денежных средств, расчетных и кредитных операций, товарно-материальных ценностей, производства, продаж, формирования капитала, финансовых результатов состояния внутреннего контроля и бухгалтерского учета, налоговой и статистической отчетности. В таком случае каждый последующий момент ревизии в известной мере предопределяется результатами предшествующего ревизионного действия, что обеспечивает более строгую организацию самого ревизионного процесса и в конечном счете более высокое качество ревизии.

В свою очередь на каждом из этих отрезков трудового процесса могут использоваться разнообразные приемы и способы контроля (проверка документов и опрос должностных лиц, встречная сверка и инвентаризация и т.д.), чередование контрольно-ревизионных работ (проверка документов, выход в организации, находящиеся во взаимоотношениях с ревизуемым предприятием, и т.д.), технические средства контроля (компьютеры, фотоаппараты, химические реактивы и др.), сплошная и выборочная ревизия (кассовые операции, например готовой продукции выборочно и т.д.).



Рациональное построение контрольно-ревизионного процесса в ходе непосредственного проведения ревизий или проверок - одно из условий повышения оперативности и эффективности экономического контроля. В процессе проведения ревизий и проверки контролерам должно быть выделено отдельное помещение, оборудованное необходимой мебелью, телефонной связью, компьютерами, использовать электронную почту и факсимильную связь для получения соответствующих цифро-текстовых материалов канцелярскими принадлежностями. Особо следует контролировать правильность кодирования учетной информации, так как при этом могут допускаться непреднамеренные или умышленные искажения кодов учетных номенклатур. Тщательной проверке необходимо подвергать все случаи исправлений в машинограммах.

#### **8.4. Документальное оформление результатов ревизий и проверок**

Составление итоговых документов ревизий и проверок регулируется обычно регламентами, инструкциями и иными внутренними нормативными актами соответствующих органов экономического контроля, общие положения которых сводятся к следующему.

Акт ревизии (его еще называют в отличие от промежуточных актов основным или общим актом) считается документом, обобщающим результаты ее проведения и имеющим юридическую силу, т.е. принимаемым в качестве источников доказательства. Такие свойства акта ревизии обуславливают необходимость соблюдать общий порядок его оформления.

Прежде всего, следует обеспечить безусловную объективность излагаемых в акте ревизии фактов, т.е. их строгое соответствие истине, действительности. Соблюдение этого требования вытекает из самой природы экономического контроля, одним из важнейших принципов которого является объективность, чем и руководствуются в своей деятельности контрольно-ревизионные работники.

Никакие сомнительные и не доказанные ревизией суждения не должны включаться в акт, чтобы не допустить ложного изложения фактов.

Наряду с этим акт ревизии должен быть информационно емким документом, т.е. с исчерпывающей полнотой освещать подвергнутые ревизии те или иные объекты контроля, что является одним из необходимых условий действенности экономического контроля. Сказанное особенно актуально для полных документальных ревизий, когда за формально обширным материалом ревизии нередко допускается неглубокое раскрытие отдельных вопросов. Поэтому требование информационной емкости акта ревизии означает не объем этого документа, а совокупность выявленных сведений о тех или иных объектах контроля.

Акт ревизии должен быть также лаконичным документом, написанным просто, ясно, деловым языком. В нем недопустимы никакие неоговоренные исправления. Все поправки, вносимые в акт, должны быть подписаны соответствующими должностными лицами. На необходимость

неукоснительно соблюдать требования простоты и ясности изложения следует обращать особое внимание всем контрольно-ревизионным работникам и в первую очередь тем из них, которые еще не имеют достаточного опыта этой работы. Научиться составлять служебные документы, в том числе и акты ревизии, - один из важных элементов общего уровня квалификации работника, что и следует иметь в виду при оформлении результатов ревизии и проверок. В этих целях в акте ревизии рекомендуется в первую очередь освещать самые существенные факты, характеризующие недостатки, нарушения, злоупотребления, подтверждая их ссылками на соответствующие законодательные или нормативные акты, источники контрольных данных, с указанием причин и при необходимости виновных лиц (кем, за какой период, когда и в чем выразились нарушения, размер документально подтвержденного ущерба и другие последствия выявленных нарушений).

Не следует перегружать акт ревизии описанием однородных фактов, достаточно изложить их в общей форме со ссылкой на приложение перечня таких нарушений и недостатков к данному документу. Не допускается включать различного рода выводы, предположения и факты, не подтвержденные документами или результатами проверки.

В акте ревизии должны быть освещены результаты изучения всех вопросов, поставленных в ее программе. Если по тем или иным причинам отдельные из них не удалось изучить полностью, то об этом следует в краткой форме изложить в соответствующих разделах акта.

При этом акт ревизии состоит из общей (вводной) и основной (описательной) части.

Общая (вводная) часть акта ревизии содержит общие сведения о ревизии и ревизуемом предприятии, что имеет определенное юридическое значение при использовании этого документа в качестве источника доказательства.

Содержание общей (вводной) части акта регламентируется более или менее однообразно для всех ревизий, независимо от их характера, задач и целей.

В ней сначала указывают полное название данного документа и тему ревизии, место и дату составления акта, состав ревизионной группы (должность, фамилия, имя, отчество каждого лица, осуществлявшего ревизию), основание и сроки проведения ревизии, полное наименование ревизуемой организации (с указанием реквизитов и идентификационного номера налогоплательщика), период, за который проводилась ревизия.

Далее приводятся сведения о предыдущей ревизии, должностных лицах ревизуемой организации, ответственных за ее хозяйственно-финансовую деятельность, краткие данные о предприятии (основные цели и виды деятельности, наличие лицензий на осуществление лицензируемых видов деятельности, а при наличии ведомственной подчиненности - наименование вышестоящей организации) и характере (сплошной или выборочной) ревизии отдельных вопросов изучения этой деятельности. Заканчивается общая

(вводная) часть акта фразой «настоящей ревизией установлено следующее...», после чего следует изложение основной (описательной) части акта. Далее в основной (описательной) части акта ревизии отражаются результаты изучения поставленных ее программой вопросов. Для удобства пользования данным документом все содержимое этой части акта подразделяется на отдельные тематические разделы, соответствующие программе ревизии.

После этого следуют подписи в такой очередности: сначала акт подписывают должностные лица, осуществлявшие ревизию, затем руководитель и главный бухгалтер ревизуемой организации.

По действующему порядку акт ревизии должен быть подписан как при отсутствии, так и при наличии возражений и замечаний должностных лиц ревизуемого предприятия (при их отказе подписать акт делается соответствующая запись в акте). При этом возражения или замечания должны быть представлены в письменном виде либо одновременно с подписанием акта, о чем делается соответствующая оговорка перед подписью руководителя или главного бухгалтера ревизуемого предприятия, либо в установленный срок (например, при налоговых проверках в двухнедельный срок), по которым затем ревизионная группа (ревизор) дает свое заключение.

К акту ревизии прилагаются промежуточные акты, всякого рода ведомости, списки, описи, письменные объяснения, копии подлинных документов, подтверждающие соответствующие записи в этом акте. Обычно все приложения остаются при первом экземпляре акта, который хранится в делах соответствующего ревизионного органа. К экземпляру акта, передаваемому ревизуемой организации, прилагаются копии лишь тех документов, на которых имеются подписи ее должностных лиц.

Следует иметь в виду, что часто возникают возражения и замечания по тем или иным записям в акте ревизии в результате недостаточно ясного и четкого изложения ее результатов, предвзятости суждений, субъективизма при оценке и квалификации действий, отдельных должностных лиц ревизуемой организации. Поэтому неукоснительное соблюдение вышеизложенных правил при написании акта ревизии во многом устраняет разногласия между проверяющими и проверяемыми должностными лицами, способствует своевременному оформлению результатов ревизии и в конечном счете повышению действенности экономического контроля.

Общий акт ревизии составляется обычно в трех-четыре экземплярах, один из которых остается в делах ревизионного органа, второй передается ревизуемой организации, а остальные - ее собственникам и в установленных случаях вышестоящей организации. В зависимости от возникающей необходимости акт может быть передан следственным, налоговым и иным органам и другим адресатам в соответствии с ревизионным заданием, договором и иными условиями проведения данной ревизии.

На основании общего акта ревизии и приложенных к нему документов ревизуемая (а в установленных случаях и вышестоящая) организация

принимает соответствующие решения, направленные на устранение вскрытых недостатков и нарушений.

Отчет о результатах проверки (или справка, составляемая обычно при отраслевых проверках) в отличие от акта ревизии - односторонний документ, обобщающий результаты проверки. Его подписывают только проверяющие должностные лица. При его составлении необходимо руководствоваться теми же общими правилами, которыми регламентируется написание акта ревизии. Однако ряд специфических требований, предъявляемых к оформлению результатов ревизии, не характерен для оформления результатов проверки. В частности, отчет о результатах проверки не имеет юридической силы, вследствие чего он служит основанием для принятия лишь хозяйственных решений и не может быть принят в качестве источника доказательства в судебно-следственном процессе. В нем нет также четкого разделения на вводную и основную части, хотя в начале изложения результатов проверки даются общие сведения о ее цели и задачах, составе должностных лиц, осуществляющих проверку, и основании ее проведения. И, наконец, итоговый документ подписывают только проверяющие должностные лица, знакомя с его содержанием должностных лиц, деятельность которых подвергалась проверке.

Отчет о результатах проверки, составленный в соответствии с ее программой, призван дать ясный и четкий ответ на поставленные вопросы.

Обычно проверки проводятся по определенному кругу вопросов хозяйственно-финансовой деятельности предприятий или отдельных должностных лиц, в связи с чем по содержанию указанный отчет носит тематический характер и опирается в основном на ограниченный круг приемов экономического контроля (в зависимости от целей и задач проверок могут превалировать приемы либо фактического, либо документального контроля и редко они применяются в таком сочетании или объеме, как это имеет место при ревизиях).

### **8.5. Принятие решений по результатам ревизий и проверок**

Реализация одного из основных принципов экономического контроля такого, как действенность, обеспечивается своевременным принятием необходимых решений по результатам его осуществления. Особенно актуально соблюдение этого требования при проведении ревизий и проверок, в ходе которых наиболее полно вскрываются недостатки и нарушения в хозяйственно-финансовой деятельности проверяемых организаций и отдельных должностных лиц.

При этом решения по результатам ревизий и проверок могут приниматься как непосредственно в ходе проведения, так и по их результатам.

В свою очередь принятие решений в ходе проведения ревизии или проверки осуществляется в таких формах, как устранение недостатков непосредственно при их выявлении, обсуждение результатов ревизии или

проверки на служебном (производственном) совещании, собрании работников ревизуемой организации и передаче дел в судебно-следственные органы непосредственно в ходе ревизии или проверки.

Устранение недостатков по мере их выявления обеспечивается посредством принятия соответствующих мер непосредственно теми должностными лицами ревизуемой организации, в деятельности которых вскрыты те или иные недостатки. Так, контрольно-ревизионные работники в ходе ревизии или проверки могут порекомендовать конкретным должностным лицам ревизуемого предприятия привести в соответствие с действующим порядком ведение бухгалтерского учета, организацию складского хозяйства, организацию охраны труда и техники безопасности, возмещение материального ущерба, организацию хранения основных средств, а информацию об устранении выявленных недостатков изложить в итоговых документах. Ввиду оперативности эта форма реализации результатов ревизий и проверок является одной из наиболее действенных, в связи с чем ее следует как можно шире использовать в контрольно-ревизионной работе.

Обсуждение результатов ревизии или проверки на ревизуемом предприятии позволяет вовлечь в дело их реализации всех заинтересованных работников и тем самым способствовать значительному повышению действенности экономического контроля. В этих целях должностные лица, осуществлявшие ревизию или проверку, подготавливают на основе акта ревизии, отчета или справки проверки сообщение об ее основных результатах и совместно с работниками ревизуемого предприятия разрабатывают мероприятия по устранению недостатков и улучшению его деятельности, что затем выносится на обсуждение служебного, (производственного) совещания, совета директоров, собрания работников данного предприятия. Принятые ими решения оформляются протоколом с приложением в необходимых случаях перечня мероприятий, подлежащих выполнению по результатам проведенной ревизии или проверки.

Передача дел в судебно-следственные органы в ходе ревизии или проверки осуществляется в тех случаях, когда выявляются случаи хищений, злоупотреблений служебным положением или других преступлений. Указанные факты должны быть оформлены промежуточными актами, которые прилагаются затем к материалам, передаваемым в судебно-следственные органы. К этим, материалам относятся: заявление (письмо) о совершенных преступлениях; акт ревизии, подписанный проверяющими и проверяемыми лицами; подлинные документы или их копии; письменные объяснения проверяемых и других лиц, имеющие значение для изучения обстоятельств совершения преступлений; заключение проверяющих лиц по этим объяснениям. Передача указанных материалов осуществляется, как правило, руководителем организации (а в соответствующих случаях ее собственником, вышестоящим органом или ревизионным органом) с одновременным предъявлением к виновным лицам гражданских исков в случае причинения ими материального ущерба.

Решения по результатам ревизий и проверок по линии вышестоящих органов принимаются обычно в системе отраслевого управления в отношении унитарных предприятий и бюджетных учреждений, когда применяемые в ходе их проведения меры не обеспечивают полного устранения всех недостатков. Их представляют в форме письма, распоряжения, приказа, постановления, передачи дел в судебные следственные органы.

Письмо вышестоящей организации содержит перечень основных недостатков в хозяйственно-финансовой деятельности ревизуемой организации, вскрытых ревизией или проверкой, и необходимые для их устранения меры, которые надлежит принять этой организации. Письмо составляют должностные лица, осуществляющие ревизию или проверку, и подписывает руководитель вышестоящего органа или должностное лицо, возглавляющее контрольно-ревизионную службу (начальник контрольно-ревизионного управления, отдела, группы, главный бухгалтер, главный ревизор и т.д.). Письмо относится к документам переписки и адресуется только ревизуемой организации (до сведения других подведомственных организаций не доводится).

Распоряжение, в отличие от письма, относится к распорядительным документам и содержит меры, обязательные к выполнению. Распоряжение подписывает только руководитель вышестоящего органа или его заместитель. По юридическому значению оно приравнивается к приказу. Распоряжение обычно состоит из констатирующей части, в которой излагаются основные недостатки, выявленные ревизией или проверкой, и распорядительной части, содержащей обязательные для выполнения меры. В необходимых случаях распоряжение может доводиться до сведения и других подведомственных организаций, благодаря чему оно играет роль профилактического средства в деле предупреждения или своевременного устранения однородных недостатков.

Приказ является основной формой реализации результатов ревизий и проверок и издается в тех случаях, когда требуется принятие организационных мер (наказание виновных лиц, совершенствование порядка хранения, учета и использования государственного или муниципального имущества и т.д.), имеющих общее значение для всех подведомственных организаций. Приказ относится к распорядительным документам и имеет важное воспитательное значение.

Как и распоряжение, приказ состоит из констатирующей и приказной частей. В констатирующей части кратко излагается суть вскрытых ревизией или проверкой основных недостатков и нарушений, которая заканчивается словом «приказываю». Далее следует приказная часть, состоящая из отдельных пунктов, содержащих в повелительной форме приказа по наказанию виновных лиц, устранению недостатков и нарушениям, проведению мер по улучшению хозяйственно-финансовой деятельности ревизуемой организации и при необходимости других подведомственных

организаций, срокам их осуществления и контролю за исполнением данного приказа.

Приказ подписывается руководителем вышестоящего органа или его заместителем и обязательно доводится до сведения всех подведомственных предприятий и организаций.

Постановление принимается коллективным органом (коллекцией, советом, президиумом) и содержит обычно принципиальные направления дальнейшего улучшения постановки контрольно-ревизионной работы и сохранности имущества на подведомственных (подконтрольных) организациях. Эта форма решения присуща для министерств, ведомств и общественных организаций. Обычно в постановлениях находят отражение результаты всестороннего обсуждения того или иного вопроса, которые затем используют в основе оперативно-хозяйственной работы органов отраслевого управления.

Передача дел в судебные органы по линии вышестоящих (контрольных) органов осуществляется, как правило, по окончании ревизий и проверок и направлена на возмещение причиненного ущерба и привлечение к уголовной ответственности виновных лиц, допустивших те или иные преступления. В этих целях оформляют те же материалы, что и при передаче таких дел непосредственно в ходе ревизии или проверки. Очень важно своевременно принимать соответствующие решения по результатам ревизий и проверок. Как отмечалось, большинство недостатков и нарушений может быть устранено непосредственно в ходе осуществления контрольно-ревизионных мероприятий, на что, прежде всего и должны ориентироваться контролеры.

Решения по результатам ревизий и проверок должны приниматься своевременно (по налоговым проверкам - в течение двух недель, по проверкам контрольно-счетных палат - в 20-дневный срок, в остальных случаях - обычно в пределах месяца по окончании ревизии или проверки), на что также должны постоянно обращать внимание контрольно-ревизионные работники. Информацию о своевременности и полноте принятых мер следует также отражать в итоговых документах последующих ревизий и проверок, для чего в их программах следует предусматривать соответствующие контрольные процедуры.

Контроль за выполнением решений, принятых по результатам ревизий и проверок вышестоящими контрольными органами, осуществляется последними в различных организационных формах.

Прежде всего, в самих решениях обычно содержится пункт о возложении контроля за их выполнением на конкретных должностных лиц или отдельные структурные подразделения данного органа. Кроме того, в службе экономического контроля ведется специальный журнал учета ревизий и проверок, в котором указываются наименование проверенной организации, дата проведения ревизии или проверки, период, за который она проведена, дата принятия решения по ее результатам, срок, в который должна быть представлена организацией информация о выполнении

решения, а также предусматривается отдельная графа для отметок о ходе выполнения этого решения.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Из каких этапов состоит процесс планирования ревизии.
2. Охарактеризуйте предварительный этап подготовки ревизии.
3. Раскройте порядок проведения ревизии.
4. Какой документацией оформляются результаты ревизии.

## **ТЕМА 9. КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ И ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **9.1. Проверка затрат на производство продукции и себестоимости услуг**

Цель ревизии учета затрат на производство — проверка правильности учета издержек производства, проверка правильности и законности действий должностных лиц, соответствие учета доходов и расходов предприятия требованиям нормативных документов.

Задачами ревизии учета затрат на производство являются:

- проверка и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;
- проверка правильности включения в себестоимость отдельных видов расходов, в том числе нормируемых;
- проверка качества инвентаризаций незавершенного производства;
- проверка обоснованности применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат;
- проверка правомерности применения методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- арифметический контроль показателей себестоимости по данным бухгалтерского учёта.

Источниками информации для проведения ревизии учета затрат на производство продукции являются учетные регистры аналитического и синтетического учета: карточки (ведомости) по заказам; разработочные таблицы (по распределению заработной платы, отчислений на социальные нужды, услуг вспомогательных производств, расчету амортизации основных средств); ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) по инвентаризации незавершенного производства; ведомость сводного учета затрат на производство; журналы-ордера, Главная книга и т.д..



Ревизия производственных затрат — трудоемкий процесс, требующий от ревизора знания помимо множества нормативных и инструктивных материалов также и особенностей исчисления себестоимости продукции в отдельных отраслях и видах хозяйственной деятельности. Поэтому, до начала документальной проверки ревизору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. Ему следует также проанализировать сильные и слабые стороны внутреннего контроля процесса производства и затрат.

Учитывая сложность и комплексный характер учет затрат на производство особо важно оценить систему внутреннего контроля в проверяемой организации. Наиболее важными при проверке являются следующие вопросы:

- проверяются ли требования на материалы и табели учета рабочего времени после их подготовки специалистами подразделений;
- проводится ли предварительная нумерация накладных, лимитнозаборных карт, нарядов и т.д., используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов;
- проверяется ли соответствие первичных документов на отпуск материалов, по учету труда и производственных отчетов;
- установлены ли нормативные затраты и как регулярно осуществляется их пересмотр;
- соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство;
- производится ли инвентаризация незавершенного производства;
- составляются ли и как контролируются сметы общепроизводственных, общехозяйственных расходов.

Для оценки системы бухгалтерского учета при ревизии затрат на производство необходимо выяснить:

- правильно ли классифицируются затраты на производство по элементам и по статьям калькуляции;
- соответствует ли выбранный метод учета затрат на производство особенностям производства и как соблюдается он на практике;
- обеспечивает ли применяемая методика учета нормируемых расходов их правильное налогообложение;
- как организован учет потерь от брака;
- установлены ли и как соблюдаются методы списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- разработана ли схема сводного учета затрат на производство;
- отвечает ли учет затрат принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- с какой периодичностью сверяются данные аналитического учета затрат на производство и т.д.

При ревизии методов учета затрат отправной точкой проверки является изучение учетной политики в части учета затрат на производство и оценка ее

обоснованности, т.е. соответствия организационно-технологическим особенностям производства.

В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенным в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Себестоимость в бухгалтерском учете формируется как полная совокупность расходов, связанных с производством продукции. Для целей налогообложения проводится ее корректировка и учитываются затраты в объеме, уменьшающем налогооблагаемую базу, т.е. с учетом установленных норм (лимитов и ограничений).

Затраты, формирующие себестоимость, связаны с объемом продукции, произведенной в отчетном периоде, и отличаются от величины расходов, которые предприятие понесло в отчетном периоде.

Порядок учета расходов определен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), а порядок учета затрат (учет себестоимости) регламентируется Методическими указаниями по учету и калькулированию себестоимости, которые разработаны в ряде отраслей промышленности. Общие методические рекомендации в настоящее время разрабатываются.

Затраты учитываются в том периоде, когда произведена продукция, независимо от того, когда были понесены расходы - до или после. Это правило определяется принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности, в соответствии с которым для формирования себестоимости важен факт потребления материальных ценностей или услуг.

При ревизии и учете конкретного расхода в себестоимости необходимо проверить, чтобы факт расхода был подтвержден соответствующим договором (купли-продажи, поставки, аренды, мены и т.п.), четко определен и уменьшал выгоды предприятия, т.е. был связан с выбытием активов или возникновением обязательств.

При этом ревизор должен помнить, что используемые методы учета затрат с точки зрения способа предварительного контроля делятся на нормативные и ненормативные.

К ненормативным методам можно отнести:

- поперечный метод, применяется в производствах, в которых сырье последовательно проходит несколько отдельных самостоятельных фаз обработки, или переделов (металлургия, текстильная промышленность и т.п.). Затраты на изготовление продукции учитываются по видам однородных изделий, статьям калькуляции и переделам. В зависимости от особенностей предприятия используется полуфабрикатный или бесполуфабрикатный вариант метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

- позаказный (пообъектный) метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объектом учета и калькулирования является отдельный заказ, открываемый на определенное количество продукции. В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции;

- попроцессный метод применяется на предприятиях отраслей со сравнительно непродолжительным технологическим процессом выпуска однородной продукции, остатки незавершенного производства которой отсутствуют или незначительны (угольная, железорудная, нефтяная промышленность, электроэнергетика и др.). Себестоимость единицы продукции определяется, как правило, прямым методом, т.е. путем деления всех производственных затрат на количество произведенной продукции за период.

Нормативный метод учета затрат базируется на технически обоснованных нормах расхода рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции. Периодически плановые нормы должны пересматриваться с учетом эффективности внедрения организационно-технических мероприятий. Используются плановые, нормативные и отчетные калькуляции. При сопоставлении фактически произведенных затрат с утвержденными текущими нормами выявляются внутрихозяйственные резервы, намечаются пути их рационального использования. Тем самым появляется возможность текущего и предварительного контроля за издержками. Это способствует рациональному расходованию различных ресурсов, повышению эффективности работы предприятия.

Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически использование элементов этого метода не осуществляется, ревизор должен зафиксировать данное отклонение в рабочих документах и определить его влияние на формирование себестоимости продукции. Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то ревизор может порекомендовать предприятию ряд изменений, которые позволят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов. В этом случае ревизор в акте ревизии может отметить данное несоответствие с учетной политикой организации.

При ревизии классификации и правильности учета затрат важно документально установить правильность исчисления себестоимости продукции. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида расходов, должны быть правильно оформлены и содержать все обязательные реквизиты.

Проверяя, обоснованно ли отнесены расходы на себестоимость продукции, ревизору необходимо помнить, что они группируются по элементам.

При определении затрат на материалы ревизор проверяет правильность списания материальных ресурсов на производство, включая правильность списанных объемов, оценки материальных ресурсов, разнесение по счетам бухгалтерского учета. Основным аспектом проверки материальных затрат становится сопоставление расхода материалов и объема произведенной продукции.

При проверке затрат на заработную плату ревизор проверяет наличие первичных документов, подтверждающих правомерность начисления заработной платы (табели выхода на работу, расчетные ведомости), оценивает своевременность и четкость их оформления, определяет виновных лиц в неправильном начислении заработной платы, ревизор уделяет особое внимание правильности распределения начисленной заработной платы по счетам, на которых аккумулируются затраты по основному производству, вспомогательным, обслуживающим подразделениям.

При проверке правильности отчислений на социальные нужды необходимо отследить их соответствие структуре начисленной заработной платы.

При проверке правильности расчета амортизации важно проверить своевременность списания амортизации на себестоимость, поскольку независимо от метода начисления амортизации она должна начисляться ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

При проверке прочих затрат особое внимание уделяется контролю за видами услуг: информационных, консультационных, пуско-наладочных и т.п. С этой целью, ревизором проверяется:

- целевое назначение оплаченной услуги и порядок ее использования в процессе производства;
- оценка возможности проведения работ собственными силами;
- оценка качества оказанной услуги;
- эффект, полученный от услуги.

В прочих расходах ревизор изучает плановые сметы (бюджеты) и фактические затраты на управленческие и коммерческие нужды, причем в этом случае важно показать разницу между фактической величиной лимитируемых затрат и установленными лимитами при проверке налоговой декларации по прибыли.

Тщательный контроль всех видов расходов и определение затрат отчетного периода будет способствовать выявлению ошибок и неточностей в расчете себестоимости продукции.

Порядок отнесения расходов на себестоимость продукции определен Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99), в котором подробно рассмотрено, какие из них могут быть отнесены на себестоимость продукции. Для целей налогообложения структура расходов установлена в Налоговом Кодексе РФ и несколько отлична от расходов, предусмотренных ПБУ. В настоящее время Министерство финансов РФ ведет работу по гармонизации этих документов. В связи с этим Ревизору приходится при проверке правильности учета затрат проводить проверку как с позиции бухгалтерского учета, так и с позиции требований налогообложения.

При анализе ревизор выделяет прямые, переменные затраты, связанные непосредственно с изготовлением конкретных видов продукции, и постоянные, косвенные, которые связаны с организацией деятельности предприятия в целом и распределяются по видам продукции условно, пропорционально выбранной базе.

Для первой группы расходов первоначальное значение имеет проверка соблюдения норм затрат и соответствие изменения затрат изменению объема произведенной продукции; для второй группы затрат объектом контроля являются сметы. Например, смета общепроизводственных, общехозяйственных, коммерческих, управленческих расходов и т.п.

Ревизор должен выяснить правильность разграничения производственных затрат по отчетным периодам; соблюдение выбранного метода и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства; правильность включения в себестоимость износа по основным средствам и других видов расходов, в том числе связанных с управлением производством; обоснованность распределения общепроизводственных расходов по объектам калькулирования; организацию учета возвратных отходов и брака; правильность применяемой корреспонденции счетов и т.д.

В ходе ревизии следует также проверить состояние учета незавершенного производства, своевременность и правильность его инвентаризации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете. Прежде всего, ревизору нужно проанализировать периодичность и порядок проведения инвентаризаций незавершенного производства, изучить представленные инвентаризационные и сличительные ведомости. Если в представленных документах не выявлены отклонения, то можно сделать вывод или о формальном характере инвентаризаций, или о хорошей организации оперативного и бухгалтерского учета полуфабрикатов собственного производства. Ревизор может провести выборочную инвентаризацию незавершенного производства. Однако использование такой проверки возможно, если на предприятии применяется полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство. Только в рамках этого варианта учета формируются показатели, отражающие движение незавершенного производства на всех этапах изготовления продукции. Номенклатура проверяемых полуфабрикатов определяется с учетом технологических особенностей производства. Как правило, проверяется движение наиболее дорогостоящих полуфабрикатов. Если в ходе выборочной проверки выявлены значительные отклонения (например, свыше 10% от проверяемой номенклатуры), то можно сделать вывод о формальном характере проводимых инвентаризаций. Если же выборочная инвентаризация незавершенного производства не выявит отклонений, то подтверждаются объемы незавершенного производства, указанные в данных оперативного учета движения полуфабрикатов собственного производства или аналитического учета.

Подтверждая правильность оценки незавершенного производства, ревизор проверяет правильность применяемых норм (если такие установлены на предприятии) и осуществляет арифметический контроль рассчитываемых показателей. При этом следует учитывать, что на предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным производством, применяющих позаказный метод учета затрат, стоимость незавершенного производства определяется затратами на незаконченные заказы. В крупносерийных и

массовых производствах стоимость незавершенного производства складывается из суммы прямых затрат (материалы и основная заработная плата), исчисляемых по нормам по каждому калькуляционному объекту (изделию, детали и т.д.) и суммы прочих (косвенных) затрат, определяемых в процентах к прямым затратам.

Ревизору следует внимательно проанализировать состав и распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которые учитываются соответственно на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В первую очередь на основании первичных документов нужно проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и предприятия в целом и начислений на нее во внебюджетные фонды, расходов на оплату информационных, консультационных услуг, компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях и т.п.

Значительная доля перечисленных расходов приходится на оплату коммунальных услуг. Изучая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии, Ревизор должен установить обоснованность списания таких затрат на производственные и непроизводственные нужды. Оправданность включения в издержки расходов на оплату услуг консультантов и ревизоров, участия работников предприятия в различных учебных семинарах устанавливается Ревизором путем изучения содержания заключенных договоров, актов сдачи приемки выполненных работ и др.

При ревизии калькулирования ревизор подтверждает правильность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в соответствии с положениями учетной политики. Общепроизводственные расходы могут распределяться пропорционально затратам на оплату труда, материальным затратам, нормативным величинам косвенных расходов, дифференцированным способом с использованием коэффициентов. Общехозяйственные расходы могут распределяться между видами продукции (аналогично общепроизводственным) или списываться в конце каждого месяца на счет 90 «Продажи».

Оценка правильности исчисления себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля данных ведомости сводного учета затрат. Причем при нормативном методе учета затрат себестоимость продукции определяется как алгебраическая сумма нормативной себестоимости, учтенных изменений норм и учтенных отклонений от норм. При ненормативных методах себестоимость исчисляется как сумма остатка незавершенного производства на начало месяца и затрат за месяц минус остаток незавершенного производства на конец месяца.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в акте ревизии. Как показывает практика, наиболее часто допускаются ошибки, связанные:

- с неправильным разграничением расходов по отчетным периодам;

- с неправильной оценкой остатков незавершенного производства;
- с неправильным отражением в учете нормируемых расходов;
- с несоответствием применяемого метода учета затрат методу, зафиксированному в учетной политике;
- с необоснованным включением в себестоимость отдельных видов затрат.

## **9.2. Контроль и ревизия сохранности, использования и учета материальных ценностей**

Основными задачами контроля и ревизии материально-производственных запасов являются выявление соблюдения установленного порядка их приобретения, оприходования, хранения и расходования в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации, определение путей улучшения их формирования и использования в целях повышения эффективности производства. В задачи контроля и ревизии товарно-материальных ценностей входят также выявление фактов их растрат, недостач и хищений, излишних и не используемых в данной организации материально-производственных запасов, определение потерь, обусловленных естественными факторами и зависящими от соответствующих условий их хранения и транспортировки, установление причин и должностных лиц, виновных в допущенных недостачах и нецелесообразном использовании товарно-материальных ценностей.

Для успешного решения указанных задач контроль и ревизию материально-производственных запасов рекомендуется осуществлять в определенной последовательности, обеспечивающей логическую взаимосвязь предыдущих и последующих контрольно-ревизионных работ. В условиях полной документальной ревизии или проверки этим требованиям в наиболее полной мере отвечает такая очередность указанных работ, при которой сначала проверяют организацию складского хозяйства состояние хранения, учета и сохранности материально-производственных запасов. Затем выявляют полноту, своевременность и правильность оприходования всех поступающих в организацию материально-технических средств и готовой продукции по отдельным каналам поступления. После этого устанавливают полноту, своевременность и правильность списания материально-производственных запасов по отдельным направлениям их выбытия. Оканчивается ревизия выявлением излишних материальных ценностей и соответствия данных бухгалтерского учета данным бухгалтерской, стати внутрихозяйственной отчетности об их наличии и движении.

Основными источниками контрольных данных являются первичные документы и учетные записи по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», а также соответствующие договоры (купли-продажи, поставок, безвозмездной передачи, учредительные договоры), переписка с поставщиками и другими контрагентами, материалы инвентаризаций,

контрольного осмотра складских помещений, плановые расчеты материально-технического обеспечения производственной программы на проверяемый период.

При осуществлении всех форм экономического контроля за состоянием хранения и сохранности материально-производственных запасов в первую очередь уделяют внимание организации складского хозяйства. При этом основными приемами контроля служат осмотр складского хозяйства, ознакомление с документами, их проверка, контрольная инвентаризация товарно-материальных ценностей, встречная сверка документов и записей, опрос должностных лиц и их письменные объяснения. При необходимости контрольного определения качества отдельных видов ценностей используются лабораторный анализ и экспертиза. Необходимо ознакомиться с инвентаризационными описями на дату последней инвентаризации, сверить их при необходимости с данными складского и бухгалтерского учета. Тщательной проверке следует подвергнуть проведенное регулирование инвентаризационных разниц, имея в виду, что взаимный зачет выявленных при инвентаризации излишков и недостач осуществляется, как отмечалось, лишь в исключительных случаях, когда такие разницы возникли у одного и того же материально ответственного лица по материалам одного и того же наименования в одинаковых количествах за один и тот же проверяемый период. При этом если стоимость недостающих ценностей превышает стоимость ценностей, оказавшихся в излишке, то разница подлежит отнесению па виновных лиц.

Во всех остальных случаях излишки ценностей должны быть немедленно оприходованы по соответствующим счетам бухгалтерского учета, а недостачи отнесены на счета виновных лиц или издержек производства в установленном порядке, соблюдение которого следует подвергнуть особой проверке. В частности, проверяя обоснованность списания выявленных при инвентаризации недостач товарно-материальных ценностей на счет 26 «Общехозяйственные расходы», контролеры устанавливают, во-первых, правильность определения норм естественной убыли, в пределах которых могут списывать в указанном порядке недостачи ценностей, и, во-вторых, действительно ли отсутствовали конкретные виновные лица таких недостач и потерь, при которых они списываются на финансовые результаты (счет 91 «Прочие доходы и расходы»). В свою очередь необходимо проверить правильность применения норм естественной убыли, расчета недостач в пределах указанных норм и соблюдения действующего порядка списания недостач товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли.

Особое внимание надо обратить на каналы поступления материально-производственных запасов, правовые основания и условия осуществления таких сделок, для чего контрольному изучению подвергают соответствующие договоры (купли-продажи, мены, займа, учредительные договоры и т.д.), первичные документы по оприходованию тех или иных материалов и записи в учетных регистрах по счетам 10 «Материалы», 60



«Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 75 «Расчеты с учредителями» и др.

Особое внимание уделяется проверке выполнения договоров на поставку товаров, сырья и материалов, своевременности предъявления претензий за нарушение условий договоров.

Устанавливается также своевременность поставки, предъявление претензий за нарушение условий договора и погашения задолженности перед поставщиками. Учет поступления ТМЦ может отражаться по одной из следующих методик:

- с использованием счетов 15 и 16, т.е. ТМЦ приобретаются по фактической себестоимости с учетом транспортных и других расходов. Затем по учетной стоимости ТМЦ приходуются на счет 10 или 41, а отклонения фактической себестоимости от учетной списываются на счет 16;

- без использования счетов 15 и 16, т.е. фактическая себестоимость ТМЦ формируется непосредственно на счете 10 или 41.

Выбор одной из методик утверждается учетной политикой. Необходимо проверить действительность применения выбранной методики.

Полнота и своевременность оприходования отдельных видов покупных товарно-материальных ценностей определяются путем встречной сверки внутренних и внешних документов по этим операциям, а также сопоставлением записей по движению материалов за смежные периоды.

Чтобы выявить обоснованность и правильность оформления использования материально-производственных запасов по тем или иным целям, необходимо изучить каждую хозяйственную операцию, для чего контроль за ним целесообразно осуществлять по каждому виду и группе этих ценностей в разрезе отдельных направлений их выбытия. При этом использовать приемы документального и фактического контроля, что в конечном счете существенно повышает его эффективность.

Ревизию или проверку выбытия продукции рекомендуется осуществлять по ее отдельным видам, широко используя при этом приемы встречной сверки и балансовые расчеты ее движения на основании данных по счету 43 «Готовая продукция».

Проверяя записи по реализации продукции, необходимо сопоставить данные по отдельным аналитическим счетам к счетам 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 45 «Товары отгруженные» и 43 «Готовая продукция».

Особое внимание при этом обращается на расхождение в весе и качестве отправленной и принятой покупателями товарной продукции. Следует проверить правильность подсчета количества, скидок и надбавок, применяемых в соответствии с действующими условиями зачета отдельных видов продукции при их оплате, для чего подвергают арифметической проверке приемные квитанции покупателей, проводят их встречную сверку с товарно-транспортными накладными данной организации. Особое внимание надо обращать на разовый отпуск строительных и ремонтных материалов, за которым могут скрываться факты их присвоения отдельными работниками.

Выявлению таких фактов могут способствовать встречная сверка записей по кредиту счетов 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и т.д., а также опрос соответствующих должностных и материально ответственных лиц.

При списании инвентаря и хозяйственных принадлежностей обращается внимание на соблюдение сроков их эксплуатации, а также контингента лиц, которым разрешена бесплатная выдача специальной одежды и специальной обуви. Акты на списание этих предметов в обязательном порядке сверяют с установленными сроками их эксплуатации и записями по оприходованию полученной ветоши и металлолома.

Аналогично устанавливают обоснованность и реальность расходования производственных запасов на производственные цели и по иным направлениям выбытия. Особому контролю следует подвергать каждый случай недостач и хищений материально-производственных запасов, их списание вследствие порчи и гибели. Для этого устанавливают причины, виновных лиц и сумму причиненного организации ущерба, на основании чего затем принимаются меры по его возмещению. В качестве основных приемов контроля используются изучение записей и данных первичных документов и учетных регистров по счетам 10 «Материалы», 94 «Недостачи и потери от прочих ценностей», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 26 «Общехозяйственные расходы» и 91 «Прочие доходы и расходы», а также контрольная инвентаризация, опрос отдельных лиц и их письменные объяснения.

Наряду с приемами фактического контроля в ходе проведения внутренних ревизий и проверок используется и документальный контроль. В частности, надо обязательно сочетать контрольные инвентаризации со сверкой документов и записей складского и бухгалтерского учета, шире применять встречную сверку документов по учету материально-производственных запасов и затрат труда на их производство и приобретение, данных о фактическом наличии и установленных нормах запасов и т.д. Все это вместе взятое создает надежную основу для обеспечения сохранности и рационального использования материальных ресурсов в каждой организации.

### **9.3. Контроль и ревизия хранения и расходования денежных средств и финансовых вложений**

Основными задачами контроля и ревизии денежных средств и финансовых вложений являются определение состояния их хранения, сохранности, законности и выявление обоснованности и правильности учета денежных средств и финансовых вложений. В ходе решения этих задач устанавливается соответствие организации кассового учета, сохранности и расходования денежных средств, формирования и использования финансовых вложений действующему порядку, на основании

чего определяются степень соблюдения кассовой дисциплины, установленного порядка налично-денежных и безналичных расчетов, обоснованность финансовых вложений и связанных с ними операций.

Для успешного выявления указанных задач контроль и ревизию денежных средств и финансовых вложений целесообразно осуществлять в такой последовательности. Сначала выявляют фактическое наличие денег и ценных бумаг в кассе организации путем ее инвентаризации. Затем проверяют соблюдение действующего порядка ведения кассовых операций, правильность и целесообразность их совершения. После этого подлежат проверке операции по расчетным и другим счетам организации в обслуживающих банках. Затем проверяют операции, связанные с финансовыми вложениями. Заканчивается ревизия или проверка денежных средств и финансовых вложений обобщением целевого использования денежных средств как по кассе, так и по счетам в банках, а также обоснованности каждого вида финансовых вложений.

Источниками контрольных данных служат кассовые и расчетные документы, записи в кассовой книге, регистрах аналитического и синтетического учета по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения», соответствующие данные бухгалтерской отчетности, а также результаты инвентаризаций кассовой наличности и сверок с выписками банков.

Основными нормативными документами, регулирующими порядок осуществления операций по приему, хранению и выдаче наличных денег в кассе организации, являются Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации и Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации. В ходе осуществления контроля и ревизии денежных средств сначала надо выявить фактическое наличие денег и ценных бумаг в кассе организации путем ее инвентаризации, по результатам которой составляется промежуточный акт.

Вопрос о возможности использования кассира на этой должности в таких случаях решается непосредственно в ходе ревизии кассы. При обнаружении злоупотреблений и большой недостачи денежных средств кассир немедленно отстраняется от работы и в случае необходимости материалы передаются в следственные органы для привлечения его к уголовной ответственности.

Закончив инвентаризацию кассовой наличности, контролеры тщательно проверяют соблюдение во всем объеме вышеуказанного Порядка ведения кассовых операций. Контролёры устанавливает правильность документального оформления назначения кассира на работу и его материальной ответственности.

Ревизор при ревизии кассы в первую очередь проверяет состояние ее контроля: проводятся ли ревизии в сроки, установленные руководителем предприятия.

Затем контролеры выявляют состояние хранения и сохранности наличных денег и ценных бумаг в кассе, правильность оформления кассовых документов и ведения кассовой книги, состояние контроля за соблюдением кассовой дисциплины. Для хранения наличных денег и ценных бумаг в кассовом помещении должны быть установлены, как правило, несгораемые металлические шкафы и лишь в отдельных случаях - комбинированные и обычные металлические шкафы.

Прежде чем приступить непосредственно к проверке кассовых документов и записей, необходимо установить, ведется ли в организации по установленной форме журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, предусмотренный Порядком ведения кассовых операций. Затем проверяется ведение кассовой книги. При этом необходимо установить, действительно ли только одна кассовая книга ведется в данной организации, как это предусмотрено Порядком ведения кассовых операций.

При проверке кассовых операций особое внимание уделяется выявлению правильности и полноты оприходования наличных денег, с обязательным применением контрольно-кассовых машин, оснащенных фискальной памятью и зарегистрированных в установленном порядке в налоговых органах.

Рекомендуется в любом случае проверку или ревизию приема наличных денег в кассу проводить в сплошном порядке, охватывая все без исключения приходные кассовые ордера и приложенные к ним документы. В качестве основных приемов контроля используются проверка документов и встречная сверка документов и записей.

При ревизии приема наличных денег, полученных в обслуживаемом банке, следует сверить записи в кассовой книге, приходных кассовых ордерах, корешках чеков и выписках банка. При установлении фактов неоприходования по кассе полученных в банке наличных денег следует составить промежуточный акт для привлечения в установленном порядке к ответственности виновных лиц и взыскания с них причиненного организации материального ущерба. Чтобы выявить полноту оприходования по кассе денег, полученных в банке, необходимо тщательно изучить сложившуюся в организации практику получения, учета и хранения чековых книжек, а также выписки чеков при поездке кассира в банк. Все замеченные нарушения следует зафиксировать в общем акте ревизии или отчете о результатах проверки и рекомендовать главному бухгалтеру организации незамедлительно устранить их. В частности, все чековые книжки должны храниться только в кассе, они должны быть зарегистрированы на специальном забалансовом счете № 006 «Бланки строгой отчетности». Выписываемые для получения в банке наличных денег чеки должны быть заполнены до выезда кассира из организации. Главный бухгалтер предприятия обязан систематически осуществлять контроль за соблюдением установленного порядка получения, хранения и учета чековых книжек, выписки чеков и оприходования наличных денег по кассе, регулярно производить сверку сумм, значащихся в выписках банка, с записями в

кассовой книге. Все это должно быть установлено до начала проверки или ревизии кассовых операций и проведено непосредственно в процессе ее осуществления.

При проверке расходных кассовых документов общим требованием является определение правильности списания, законности и целесообразности расходования наличных денег по кассе организации.

Основным направлением такого движения денежных средств является их выдача в оплату труда, в связи с чем в первую очередь следует проверить расчетно-платежные ведомости и составленные на оформление списания выданных по ним сумм расходные кассовые ордера (их заменяющие штампы).

Указанная проверка осуществляется путем выявления правильности оформления этих документов, их подлинности, арифметической правильности, законности и реальности данных хозяйственных операций. Особое внимание обращается на использование типовых форм расчетно-платежных ведомостей, наличие на них разрешительной надписи о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера организации с указанием сроков этой выдачи и суммы прописью. При неполучении теми или иными работниками зарплаты следует проверить наличие в расчетно-платежных ведомостях штампов или отметок от руки «Депонировано». Особому контролю следует подвергать расходование наличных денег на хозяйственные нужды и операционные мероприятия, выявляя законность и целесообразность этих операций, их реальность, обоснованность отнесения на те или иные счета бухгалтерского учета. При необходимости в этих случаях делаются запросы соответствующих организаций, отдельных должностных лиц организации и т.д. При этом выявляется соблюдение действующего порядка выдачи и использования авансов подотчетными лицами.

Как приходные, так и расходные кассовые документы проверяют также с точки зрения правильности их заполнения (должны быть заполнены бухгалтерией, не допускаются какие-либо подчистки, помарки или исправления, хотя бы и оговоренные исправления).

В аналогичном порядке проверяется ведение кассовой книги, ежедневно подсчитывать итоги, выводить остаток на следующий день и передавать в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

При этом следует иметь в виду, что организация может иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимита.

В целом ответственность за соблюдение Порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителя, главного бухгалтера и кассира организации. Обслуживающие банки призваны систематически проверять соблюдение их клиентами Порядка ведения кассовых операций. По выявленным фактам нарушений порядка ведения кассовых операций в

общем акте ревизии или отчете о результатах проверки устанавливаются характер этих нарушений и виновные лица.

Ревизию или проверку банковских операций проводят по каждому счету в отдельности. При этом особое внимание уделяют проверке операций по расчетным счетам, через которые осуществляется абсолютное большинство расчетов, связанных с основной деятельностью организации.

Прежде всего, следует сверить остатки по каждому счету, значащиеся на начало каждого месяца проверяемого периода в регистрах бухгалтерского учета (Главной книге, журнале-ордере, машинограмме) и выписках банков, счета. При наличии расхождений необходимо выявить их причины и привести указанные данные в соответствие непосредственно в ходе ревизии или проверки этих операций.

Затем, используя приемы контрольного изучения документов и их взаимной сверки, следует тщательно проанализировать выписки по каждому расчетному счету и приложенные к ним документы. В первую очередь обращают внимание на установление их подлинности, для чего проверяют наличие в них дат, номеров первичных документов, шифров корреспондирующих счетов, штампов, подписей работников банка. При внесении в них тех или иных исправлений выявляют подписи операционистов, заверенные печатью банка.

После этого производят арифметическую проверку выписок банка и приложенных к ним оправдательных документов, для чего определяют правильность таксировки, подсчетов, оборотов, начального и конечного сальдо.

Особому контролю подвергаются реальность совершенных операций, их соответствие действующему законодательству и режиму счетов. Для этого необходимо расшифровать перечисление на расчетный счет и списание с него каждой суммы, для чего тщательно изучаются приложенные к выпискам банка первичные документы. Кроме того, взаимной сверкой в них сумм и дат совершения операций надо выяснить их реальность, для чего при необходимости проводится встречная сверка указанных документов с другими взаимосвязанными с ними документами и записями как в данной организации, так и других организациях.

В свою очередь суммы, значащиеся в выписках и приложенных к ним документах, сверяют с записями по счету 51 «Расчетные счета». Необходимо обращать внимание на правильность корреспонденции счетов бухгалтерского учета, так как за этим могут скрываться факты злоупотреблений. Особо тщательной проверке следует подвергать всякого рода сторнировочные и исправительные бухгалтерские проводки, с помощью которых может быть также скрыто злоупотребление.

При проверке поступивших на расчетный счет денежных средств устанавливаются правильность и полнота их зачисления, для чего привлекаются данные по смежным документам и записям, выявляется характер поступлений. Так, взносы наличных денег должны быть отмечены во всех выписках банка еще в ходе ревизии кассовых операций.

Перечисления выручки покупателями сверяются с записями по счетам 90 «Продажи», 45 «Товары отгруженные» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поступления денежных средств в порядке погашения дебиторской задолженности от других организаций проверяют также путем встречной сверки выписок и приложенных к ним документов, а при необходимости и записей в бухгалтерском учете как проверяемой организации, так и соответствующей организации-контрагента по указанным операциям.

Тщательной проверке следует подвергать перечисления с расчетного счета денежных средств по платежным поручениям различным организациям и лицам, чтобы выявить законность и реальность этих операций, для чего также широко используются вышеуказанные приемы контроля.

Завершается ревизия или проверка операций по расчетным счетам в банках обобщением сумм, использованных не по назначению, путем составления специальной ведомости или перечня таких нарушений по каждому такому счету.

В соответствии с действующим законодательством организации могут открывать валютные счета как на территории страны, так и за ее пределами. Контроль и ревизия операций по каждому валютному счету направлены на то, чтобы выявить соблюдение установленного порядка его ведения, полноту и своевременность зачисления сумм в соответствующей иностранной валюте, законность и целесообразность использования этих средств, а также соответствие остатков по этим счетам, указанных в регистрах бухгалтерского учета по счету 52 «Валютные счета» и выписках банков. При этом так же, как и по расчетным счетам, широко применяются приемы изучения документов, их встречной сверки, прослеживание учетных записей, а при необходимости и письменные запросы организаций-контрагентов по данным операциям.

Ревизия операций и по специальным счетам в банках проводится по данным бухгалтерского учета по счету 55 «Специальные счета в банках» по каждому аккредитиву, чековой книжке, депозитному счету, текущему счету по полученным средствам и прочим счетам, предназначенным для определенных целей.

В ходе этой ревизии или проверки выявляют прежде всего наличие каждого такого счета и соблюдение установленного порядка его открытия и ведения. Затем по выпискам банка и приложенным к ним документам устанавливают характер каждой совершенной по ним операции. При необходимости проводят встречную сверку данных документов с документами по оприходованию материально-технических средств, оплаченных за счет средств с этих счетов, с записями в бухгалтерском учете поставщиков, транспортных и других организаций.

Встречной сверке следует подвергать также выписки из счетов организации в обслуживающих банках и его учетные записи, за расхождениями которых могут скрываться факты злоупотреблений. При этом проверка осуществляется по каждой позиции и коду выписки путем

одновременных отметок данных в банковских выписках и расшифровках организации. По сомнительным операциям надо запросить обслуживающий банк. Но при этом следует иметь в виду, что в соответствии со статьей 26 Закона РФ «О банках и банковской деятельности» от 02.12.90 № 395-1 (с последующими изменениями и дополнениями) обслуживающие банки могут передавать какие-либо сведения о счетах клиентов лишь судам, Счетной палате РФ, налоговым, таможенным органам и органам предварительного следствия. Поэтому и письменные запросы о таких сведениях в адреса обслуживающих банков возможны только в установленном законом порядке.

Организации все чаще вкладывают свободные средства в государственные и корпоративные ценные бумаги, принимают участие в формировании уставного (складочного) капитала других организаций, выделяют за плату денежные и иные займы, осуществляют иные финансовые вложения в расчете на получение от них доходов, что подлежит систематическому отслеживанию. При этом в ходе контроля и ревизии финансовых вложений прежде всего следует изучить их состав и структуру, используя данные журнала-ордера № 5- и соответствующей ведомости, либо машинограммы по счету 58 «Финансовые вложения». Имея в виду, что Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) определены условия принятия указанных вложений к бухгалтерскому учету, необходимо по каждому их виду проверить выполнение этих условий (наличие надлежаще оформленных документов, переход к данной организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями, и их способность приносить доход в будущем). На основе анализа затрат, доходов и рисков по финансовым вложениям выявляются их обоснованность и целесообразность дальнейшего сохранения сложившейся структуры.

При проверке паев и акций контрольному изучению подвергают обоснованность долевого участия в виде взносов в уставный капитал других организаций или приобретения их акций, для чего при необходимости следует привлечь дополнительную информацию об этих организациях, выяснить их финансовое состояние и возможность получения экономической выгоды от указанных финансовых вложений. По акциям, обращающимся на рынке ценных бумаг, контролеры должны ознакомиться с их рыночной котировкой, сопоставить фактическую стоимость приобретения отдельных видов акций с их рыночной стоимостью и проследить последующую корректировку оценки этих финансовых вложений в бухгалтерском учете, имея в виду, что такая корректировка может проводиться ежемесячно или ежеквартально с отнесением разницы между оценкой на отчетную дату и предыдущей оценкой на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов). По акциям, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг и отражаемым в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости в течение всего периода их хранения в организации, необходимо проверить правильность формирования указанной стоимости, а также целесообразность сохранения или трансформации этих активов. В тех случаях, когда долевое участие организации в уставных капиталах других



организаций осуществлено в виде материальных активов, надо выявить обоснованность их оценки, для чего привлекаются соответствующие расчеты к учредительному договору по каждой такой организации, а при необходимости и иные данные (прайс-листы, публикации статистических органов и т.д.).

Особому контролю следует подвергать вложения средств в долговые ценные бумаги и прежде всего в частные облигации и векселя, влекущие за собой повышенные финансовые риски (вследствие неплатежеспособности должника, неликвидности этих ценных бумаг и т.д.). Для этого, используя данные субсчета «Долговые ценные бумаги» счета 58 «Финансовые вложения» и книги учета ценных бумаг, контролеры выявляют эмитента, номинальную и покупную стоимость, дату покупки, длительность хранения и величину полученного дохода (в виде дисконта или купонного дохода) и сроки погашения (выкупа) каждой долговой ценной бумаги, на основании чего определяют обоснованность указанных финансовых вложений и вносят при необходимости соответствующие предложения руководству организации. В случае предоставления проверяемой организацией денежных и натуральных займов необходимо изучить характер каждого такого займа и правильность его договорного оформления (в соответствии со статьями 807-814 Гражданского кодекса РФ допускается только письменная форма договора займа независимо от суммы, когда заимодавцем является юридическое лицо, а также предоставление займа, как правило, на платной основе с его обязательным возвратом заемщиком. В случае нарушения договорных условий заимодавец вправе потребовать от заемщика досрочно вернуть суммы займа и уплаты причитающихся процентов). При ущемлении законных интересов организации заимодавца контролеры вносят соответствующие предложения для принятия необходимых мер к заемщику.

Важную роль в обеспечении сохранности и рационального использования денежных средств и финансовых вложений играет внутренний контроль.

#### **9.4. Контроль и ревизия за состоянием бухгалтерского учёта и отчётности и внутрихозяйственного контроля**

Основными задачами контроля и ревизии состояния бухгалтерского учета и отчетности в организациях являются проверка соблюдения действующего порядка ведения бухгалтерского учета, своевременности представления и достоверности бухгалтерской и иной отчетности, соблюдения отчетной дисциплины.

Поэтому в первую очередь необходимо проверить фактическое состояние бухгалтерского учета в организации и сопоставить его с действующими положениями, регулирующими организацию учетного дела, права и обязанности учетной службы. При этом особое место занимает проверка соблюдения требования Федерального закона «О бухгалтерском учете», национальных стандартов по бухгалтерскому учету и иных

нормативных актов общегосударственной системы его нормативного регулирования. Отдельной проверке подлежит выполнение главным бухгалтером организации возложенных на него обязанностей. Затем выявляется соблюдение отчетной дисциплины и прежде всего своевременность представления бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, ее полнота и достоверность. По результатам указанной проверки разрабатывают меры по устранению выявленных недостатков и укреплению учетного дела и отчетной дисциплины в данной организации.

Источниками контрольных данных служат первичные документы, учетные регистры, типовые формы бухгалтерской и статистической отчетности, налоговые декларации, а также результаты проверки или ревизии по определенным участкам финансово-хозяйственной деятельности организации, письменные объяснения соответствующих должностных лиц, их опросы, тесты и другие материалы.

Одна из основных функций бухгалтерского учета - обеспечение сохранности имущества хозяйствующих субъектов. В связи с этим особую роль приобретает организация систематического контроля за постановкой бухгалтерского учета и отчетности, начиная от разработки учетной политики и заканчивая предоставлением годовой отчетности соответствующим пользователям.

В порядке предварительного контроля за состоянием бухгалтерского учета и отчетности выявляются наличие и правильность разработки учетной политики, распределения должностных обязанностей между работниками бухгалтерской службы, рабочего плана счетов бухгалтерского учета, графика документооборота, плана организации бухгалтерского учета, плана внедрения прогрессивных форм и методов учета и повышения квалификации учетного персонала. При этом прежде всего устанавливают наличие и правильность разработки учетной политики организации, руководствуясь требованиями статьи 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации имея в виду, что наряду с приказом руководителя организации по данному вопросу должны быть разработаны и утверждены все необходимые локальные акты по организации бухгалтерского учета.

Правильность распределения должностных обязанностей между работниками бухгалтерской службы устанавливается путем сопоставления планируемого объема учетных работ по каждому исполнителю и их штатной численностью, принятой в организации, формой учета, графиком документооборота, объемами учетных операций и технологией обработки учетных данных.

Тщательной проверке подлежит рабочий план счетов бухгалтерского учета, намеченный к применению в данной организации. Прежде всего выявляют его соответствие типовому плану счетов бухгалтерского учета в организациях. Далее уточняют наименования синтетических счетов, их шифры, затем выявляют счета, включенные организацией дополнительно по сравнению с типовым планом счетов, которые должны быть отменены как

незаконно введенные (введение новых счетов допускается только по согласовании с Министерством финансов Российской Федерации). После этого определяют, доведен ли рабочий план счетов до всех исполнителей учетного процесса, правильно ли дана корреспонденция счетов по важнейшим хозяйственным операциям, правильно ли разработаны коды номенклатур по счетам синтетического и аналитического учета и иные справочные данные (при компьютерной форме бухгалтерского учета).

При проверке графика документооборота контролеры устанавливают его наличие, своевременность и правильность разработки и доведения до всех внутрихозяйственных подразделений и исполнителей. Так, следует обратить внимание, все ли первичные документы поименованы в этом графике, соответствуют ли они типовым формам указанных документов (а при их отсутствии по отдельным операциям - утверждены ли руководителем собственные формы), правильно ли указаны их составители, порядок представления и обработки, ответственные лица за приемку, периодичность обращения. В случае отсутствия такого графика контролеры должны предложить главному бухгалтеру составить его, утвердить в установленном порядке и довести до всех других подразделений и исполнителей.

Аналогичный характер носит регламентация порядка проведения инвентаризаций и порядка контроля за хозяйственными операциями, которые должны разрабатываться и утверждаться в рамках учетной политики на что и следует обращать внимание в ходе контроля и ревизии указанных вопросов.

Особое место в проведении предварительного контроля за состоянием бухгалтерского учета и отчетности занимают проверки обеспеченности организации квалифицированными кадрами специалистов учетного профиля, а также необходимой справочно-нормативной и инструктивной литературой, банками первичных документов, учетных регистров и отчетности, средствами вычислительной и организационной техники.

Все вышеперечисленные вопросы являются объектами и текущего контроля. В его осуществлении наряду со штатными контролерами важную роль играет главный бухгалтер. Текущий контроль проводится как по документальным данным, так и по данным фактического осмотра состояния складского хозяйства, первичного, аналитического и синтетического учета.

При этом особое внимание следует обращать на строгое соблюдение вышеупомянутой организационной документации, регулирующей правильную постановку бухгалтерского учета в каждой организации. Если выявляются факты отклонений в процессе ведения бухгалтерского учета, надо установить причины и оперативно принять меры по их устранению. бухгалтерская служба и прежде всего главный бухгалтер хозяйства.

В ходе текущего контроля обязательно надо установить, как главный бухгалтер обеспечивает выполнение возложенных на него функций, какие нарушения допускают руководители организаций по их осуществлению в полном объеме, предусмотренном действующим законодательством.

В ходе текущего контроля за постановкой бухгалтерского учета и отчетности широко используются приемы фактического осмотра первичной

документации, учетных регистров и форм отчетности, их встречной сверки и сопоставления с планами счетов, организации учета, документооборота, внедрения прогрессивных форм, методов учета и т.д. Тщательному контролю на протяжении года следует подвергать состояние складского учета, работу с кадрами учетного персонала и материально ответственными лицами. Для этого надо систематически сверять соответствие данных складского и бухгалтерского учета, проверять ведение книг или карточек складского учета, практиковать контрольные инвентаризации отдельных товарно-материальных ценностей, изучать состав материально ответственных лиц и учетного персонала, проверять знание ими правил складирования и учета имущественных ценностей и денежных средств.

При последующем контроле за состоянием бухгалтерского учета устанавливаются как наличие и правильность разработки вышеупомянутых планов организации учета, так и их соблюдение и осуществление в течение проверяемого периода, а также состояние бухгалтерского учета и отчетности на дату ревизии или проверки.

По отдельным видам первичных документов определяется их соответствие типовым формам, правилам составления, обработки и соблюдения сроков представления по плану (графику) документооборота, действующему в организации. При отсутствии такого графика следует применять меры по результатам проведения ревизии или проверки.

По каждой позиции учетной политики тщательно проверяется ее соблюдение в практике ведения бухгалтерского учета. Особое внимание обращают на применение современных информационных технологий в обработке учетных данных, соблюдение установленного порядка внутреннего контроля за совершением хозяйственных операций и проведения внутривозвратных инвентаризаций. Отдельно выявляют укомплектованность счетного аппарата, соблюдение штатной дисциплины, правильность распределения должностных обязанностей, профессиональную подготовку штатных работников учета, организацию труда и повышения их квалификации, имея в виду, что для этого должна быть организована систематическая работа по изучению инструктивных материалов и передового опыта как в ведении учета, так и в организации труда самих работников.

Особой проверке подлежат своевременность и качество составления и представления бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, для чего она сверяется с типовыми формами, выявляется соблюдение сроков ее представления соответствующим пользователям и инструктивных указаний по ее составлению. Изучая копии оставшихся в организации форм промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности за проверяемый период, контролеры устанавливают их соответствие утвержденной типовой структуре этих форм или их образцов. При этом по промежуточной бухгалтерской отчетности следует выявить состав реально представленных в соответствующие адреса месячных и квартальных отчетов и сопоставить его с установленным объемом указанной отчетности. Выявленные расхождения

рекомендуется отразить в специальной ведомости с указанием не представленных или излишне представленных форм отчетности за тот или иной месяц (квартал) проверяемого периода, которая затем прилагается к общему акту ревизии или отчету о результатах проверки.

При проверке состава годовой бухгалтерской отчетности необходимо обратить внимание на различного рода приложения к годовому отчету, их обоснованность и достоверность.

Тщательному контрольному изучению подлежат отдельные статьи бухгалтерских балансов, отчета о прибылях и убытках и других форм бухгалтерской отчетности. Опираясь на результаты проведенной ревизии или проверки активов, капитала и обязательств, контролеры определяют правильность их отражения в бухгалтерской отчетности, финансового положения организации и его изменения за отчетный период. При этом широко используют приемы встречной сверки данных, их сопоставление с данными учетных регистров по соответствующим счетам бухгалтерского учета, с записями инвентаризационных и сличительных ведомостей, с актами на списание отдельных видов имущества и другими оправдательными документами. В любом случае сплошным методом надо проверять каждый факт списания па убытки различного рода расходов и потерь. При выявлении необоснованности таких операций неправильно списанные суммы подлежат восстановлению на балансе, а по недостаткам и потерям по вине отдельных должностных и материально ответственных лиц - отнесению на них с последующим предъявлением гражданских исков и возмещению ущерба соответствующими должностными лицами.

Своевременность представления и правильность составления налоговых деклараций и иных налоговых расчетов устанавливаются по каждому виду налогов и сборов, плательщиком которых является проверяемое хозяйство. При этом по фактам наложения штрафных санкций за нарушения налогового законодательства следует выявить их характер, обоснованность и виновных должностных лиц, на основе чего контролеры выражают свое мнение и подготавливают соответствующие предложения по этим фактам.

Для обобщения результатов проверки достоверности бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности рекомендуется составить ведомость с указанием отчетов и значений показателей, отраженных в представленной отчетности и уточненных в ходе данной ревизии или проверки.

Отдельно проверяется соблюдение установленных сроков представления бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, на основе чего контролеры оценивают состояние отчетной дисциплины.

При внесении исправлений в предоставленные отчеты выясняется их характер, а также устанавливается правильность их отражения. При выявлении умышленных искажений представленной отчетности следует составить промежуточный акт с приложениями перечня конкретных форм и показателей, в которых установлены такие нарушения, а также расчеты

переплат премиальных и других выплат должностным лицам организации для последующего предъявления к ним исков в установленном порядке.

Общие выводы и заключение о состоянии бухгалтерского учета и отчетности формулируются в отдельном разделе общего акта ревизии или отчете о результатах проверки.

В тех случаях, когда состояние бухгалтерского учета и достоверность бухгалтерской отчетности проверены аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) в порядке обязательного или инициативного аудита, в итоговых документах документальных ревизий и проверок делаются ссылки на соответствующие аудиторские заключения (если не установлено иное в ходе данной ревизии или проверки).

### **Вопросы для обсуждения**

1. В чем заключается цель ревизии затрат на производство продукции и себестоимости услуг.
2. Приведите основные задачи контроля и ревизии материально-производственных запасов.
3. Основные задачи контроля и ревизии денежных средств и финансовых вложений.
4. В чем суть контроля и ревизии за состоянием бухгалтерского учета и отчетности.

## **ТЕМА 10. НЕЗАВИСИМЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ - АУДИТ**

### **10.1. Аудит, его определение и сущность**

Аудит осуществляют аудиторы, самостоятельно или объединяясь в специальные аудиторские фирмы. Аудитор - это высококвалифицированный бухгалтер-эксперт и контролер. Но не тот контролер-ревизор, в задачу которого при командно-административном управлении экономикой входило выявление злоупотреблений, граничащих с уголовной ответственностью лиц, чья деятельность в процессе хозяйствования подвергается ревизии. Действия аудитора скорее носят экспертный характер и направлены, с одной стороны, на оценку экономической эффективности деятельности управляющих хозяйством (менеджеров) и, с другой, на подтверждение достоверности отчетных данных, включенных в состав публикуемого финансового отчета. Наряду с названными двумя важнейшими задачами аудита, третьей является защита прав собственника.

Аудиторская проверка банков, акционерных обществ, страховых компаний и других юридических лиц должна установить: правильно или

неправильно ведутся дела, правильно или нет ведется учет, составляется отчетность, с тем чтобы люди и организации, которые вкладывают свои деньги в ту или иную компанию, были уверены в том, что эти деньги используются в соответствии с законом и их никто не обманывает.

Слово «audit» в переводе с латыни означает «он слышит». Так что же слышит аудитор? Это образное понятие, т.е. благодаря своей высокой профессиональной подготовке и большому практическому опыту эксперта-ревизора аудитор доводит свое профессиональное мастерство до искусства, и от него, конечно, трудно укрыть недостатки в ведении дел на предприятии и в организации учета и отчетности.

Кратко определение аудита сформулировано стандартом «Основные принципы аудита». Это - независимая экспертиза финансовой отчетности предприятия на основе проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета (документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета), соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству Российской Федерации, полноты и точности отражения в финансовой отчетности деятельности предприятия. Экспертиза завершается составлением аудиторского заключения.

## **10.2. Функции и виды аудита**

В зависимости от используемой информации и потребностей пользователей результатами аудита его подразделяют на внешний и внутренний аудит.

Основной функцией внешнего аудита является проверка финансовой отчетности экономического объекта на достоверность и справедливость отражения в ней финансового положения, а также правильности формирования показателей прибыли и убытков. При этом аудиторы следят за полнотой представления информации и вправе потребовать любых объяснений и информации от составителей отчетности. Исполнители внешнего аудита осуществляют свою деятельность в соответствии с принятыми правилами (стандартами) проведения аудита и принципами бухгалтерского учета, утвержденными в их стране.

Внешний аудит является обязательным условием публикации в специальной печати финансовой отчетности фирм. Наличие в составе публикуемой отчетности заключения аудитора, подтвержденного его подписью, оказывает положительное воздействие на пользователей этой информацией: держателей акций, облигаций и других ценных бумаг этой фирмы, коммерческих банков, предоставляющих ей кредиты, и других фирм, имеющих постоянные деловые связи с этой фирмой.

Таким образом, публикация финансовой отчетности фирм и наличие в ее составе заключения независимого аудитора позволяют внешним пользователям этой информацией наблюдать и потенциально контролировать деятельность фирмы и ее руководителей.

Внутренний аудит осуществляется самим предприятием путем создания специальной службы (или внешним аудитором при обязательном сохранении коммерческой тайны). Его задачи состоят во внутрихозяйственном контроле за сохранностью активов предприятия, формированием затрат по местам их возникновения, в выявлении отклонений от плановых смет, бюджетов и нормативов, анализе их причин и установлении виновных лиц, поиске резервов хозяйственно-финансовой деятельности и обеспечении необходимой информацией руководителей предприятия.

Потребность во внутреннем аудите возникает по той причине, что верхнее звено руководства не занимается контролем повседневной деятельности фирмы, в связи с чем оно испытывает потребность в информации об этой деятельности, собираемой на более низких уровнях, или в подтверждении достоверности отчетов менеджеров низших уровней. Внутренний аудит может рассматриваться как деятельность, сопричастная предмету управленческого контроля.

В зависимости от поставленных целей (задач аудита) аудиторские проверки различаются по содержанию изучаемых вопросов, глубине, составу и объему привлекаемой для анализа информации. В этой связи следует различать следующие виды аудита: аудит финансовых отчетов, аудит на соответствие установленным требованиям, аудит производственно-хозяйственной деятельности и аудит эффективности деятельности.

Аудит финансовых отчетов, в основном, связан с выполнением функций внешнего аудита, т.е. с подтверждением правильности ведения бухгалтерского учета в соответствии с установленными правилами и стандартами и с подтверждением достоверности публикуемых фирмой отчетных данных.

Аудит на соответствие установленным требованиям предусматривает более глубокое изучение содержания финансовых документов и законности (соответствия нормативам) тех операций, которые находят подтверждение в этих документах. Данный вид аудита выполняется по отдельному требованию заказчиков, коими могут быть и сами управляющие предприятием и государственные (налоговые и правоохранительные) органы.

Этот вид аудита отвечает на вопросы: правильно ли расходуются средства на оплату труда; обоснованно ли производится списание затрат на производство и реализацию продукции; какие есть нарушения в формировании и использовании прибыли; добросовестно ли выполняет предприятие свои обязательства перед своими клиентами, учредителями и государством и, наконец, соответствует ли деятельность предприятия его уставу.

Аудит производственно-хозяйственной деятельности направлен на всестороннее и систематическое изучение экономики хозяйственных процессов, выполняемых предприятием, например, связанных с инвестиционной деятельностью, заготовлением и использованием материально-сырьевых ресурсов, организацией труда и технологии



производства, маркетингом и т.п. Все действия аудитора выполняются на базе данных внутреннего учета, т.е. сведений, не подлежащих публикации.

Аудит эффективности деятельности имеет целью выполнить оценки эффективности финансовой и производственной деятельности предприятия с помощью уже сложившейся в рыночной экономике методологии. Он определяет недостатки в работе предприятия, измеряет величину потерь, понесенных предприятием, и степень риска оказаться банкротом.

Аудит хозяйственной деятельности и аудит эффективности деятельности на завершающей стадии дает, как правило заказчикам на аудит обязательные рекомендации, направленные на улучшение работы предприятия и повышение показателей эффективности. Эти рекомендации опытный аудитор формирует в виде отдельных проектов (вариантов) управленческих решений.

### **10.3. Формы аудиторского заключения, рекомендованные аудиторам, практикующим в России**

В настоящее время аудиторская практика в России находится в стадии становления. На эти цели направлены усилия по разработке правил создания аудиторских фирм, налаживанию процесса подготовки и аттестации аудиторов и разработке законов, нормативных актов и стандартов аудита. Конечно, аудитор - это высококвалифицированный бухгалтер-эксперт, ему должны доверять все пользователи отчетностью предприятий, удостоверенной в подлинности его заключением. Однако, основываясь на мнениях различных специалистов - юристов и экономистов, общественность проявляет больше доверия к банку, фонду, инвестиционному институту, если они были обследованы и проверены зарубежной аудиторской фирмой. Если аудирование выполнялось российской фирмой, то такая оценка, по мнению пользователей материалами аудита, вызывает некоторое сомнение. Еще не склонна полностью доверять заключениям российских аудиторов российская налоговая служба, проверяя не только расчеты сумм налогов, подлежащих взносу в бюджет, но и первичные документы, подтверждающие изменения в имущественном положении налогоплательщика и результаты его деятельности.

Опубликованные нормативные документы, регулирующие деятельность аудиторских фирм и аудиторов, и аудиторские стандарты России акцентируют внимание на необходимости широкого привлечения аудиторских фирм России для выполнения экспертиз аудиторского плана в соответствии с требованиями правоохранительных и следственных органов.

Программа проведения квалификационного аттестата аудитора, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов направлена на профессиональное владение аудиторами знаниями в следующих пяти областях:

- бухгалтерский учет и отчетность;
- аудит;

- налогообложение юридических и физических лиц;
- финансы предприятий;
- правовое регулирование хозяйственной деятельности.

Российская же практика аудита в условиях громадного налогового бремени, возлагаемого государством и местной администрацией на предприятия, ставит и аудиторскую службу в специфические условия функционирования. Аудитор обязательно должен выполнять функции внутреннего аудита, подробно инспектируя формирование издержек производства и реализации продукции и препятствуя, таким образом, действиям администрации предприятий, направленным на сокрытие прибыли и тем самым на уклонение от уплаты значительной доли налогов.

Практикующие в России аудиторы должны использовать форматы аудиторского заключения, рекомендованные стандартом, принятым Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 9 февраля 1996 г. (протокол №1) и получившим название «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности». Данный документ классифицирует виды аудиторских заключений: безусловно положительное; условно положительное - подтверждающее финансовую отчетность с определенными ограничениями; отрицательное - когда аудитор не может с полной уверенностью подтвердить достоверность отчетности; отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности - в случае, если аудитор не может дать никакого заключения. Эта классификация совпадает с международной классификацией.

Однако российские форматы заключений аудитора более содержательны (подробны) и, по нашему мнению, удобны в качестве заключительной части аудиторского отчета, представляемого заказчику на аудит (клиенту) в подтверждение о проделанной работе. В составе публикуемой отчетности форматы аудиторского заключения могут быть выполнены более лаконично, приближенно к форматам, применяемым в зарубежной практике аудирования. Ниже приводятся примеры форматов заключений аудитора, рекомендованные российским аудиторам.

#### Примерная форма безусловно положительного аудиторского заключения

#### ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА

(акционерам, участникам) (наименование экономического субъекта) о бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_ год

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_ год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта), исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего

бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). 2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта). Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита. 3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточно оснований для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности. 4. По нашему мнению, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов (наименование экономического субъекта) по состоянию на 01.01. \_\_ г. и финансовых результатов его/ее деятельности за \_\_\_\_ г., исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

Руководитель аудиторской фирмы (аудитор, работающий самостоятельно) Аудитор (Дата)

Примерные формы условно положительного аудиторского заключения  
Для условно положительного заключения рассмотренные правила включают две формы, учитывающие выполненные в процессе аудирования поправки в бухгалтерскую отчетность, и возможность делать такое заключение, если оставить в стороне любые поправки.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА

(акционерам, участникам) (наименование экономического субъекта) о бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_ год

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_ год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта), исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). 2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта). Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита. 3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта,

регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточно оснований для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности. (После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие подготовку условно положительного аудиторского заключения.) • По нашему мнению, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность с поправкой (ами), приведенной (ыми) в приложении к настоящему Заключению и подлежащей(ими) отражению в бухгалтерской отчетности за (год, следующий за отчетным) год, достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов (наименование экономического субъекта) по состоянию на 01.01.\_\_\_\_г. и финансовых результатов его/ее деятельности за \_\_\_\_\_г., исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

Руководитель аудиторской фирмы (аудитор, работающий самостоятельно) Аудитор (Дата)

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА** (акционерам, участникам) (наименование экономического субъекта) о бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_год

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта), исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). 2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта). Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита. 3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточно оснований для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности. (После параграфа 3 излагаются обстоятельства,

обусловившие подготовку условно положительного аудиторского заключения.) • По нашему мнению, если оставить в стороне любые поправки, которые могли бы быть признаны необходимыми при возможности получить достаточные подтверждения в отношении обстоятельства(в), указанного(ых) в предыдущем(их) параграфе(ах) настоящего Заключения, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов (наименование экономического субъекта) по состоянию на 01.01. \_\_ г. и финансовых результатах его/ее деятельности за \_\_\_\_\_ г., исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

Руководитель аудиторской фирмы (аудитор, работающий самостоятельно) Аудитор (Дата) Примерная форма отрицательного аудиторского заключения

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА

(акционерам, участникам) (наименование экономического субъекта) о бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_ год

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_ год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта), исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). 2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта).

Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита. 3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточно оснований для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности. (После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие подготовку отрицательного аудиторского заключения.) • По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельства(в), указанного(ых) в предыдущем(их) параграфе(ах) настоящего Заключения, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность недостоверна, т.е. подготовлена так, что не обеспечивает во всех

существенных аспектах отражение активов и пассивов (наименование экономического субъекта) по состоянию на 01.01.\_\_\_\_г. и финансовых результатах его/ее деятельности за \_\_\_\_\_г., исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания).

Руководитель аудиторской фирмы (аудитор, работающий самостоятельно) Аудитор (Дата)

Примерная форма аудиторского заключения с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА

(акционерам, участникам) (наименование экономического субъекта) о бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_год

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом (наименование экономического субъекта), исходя из (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). 2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган (наименование экономического субъекта). Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита. 3. Мы проводили аудит в соответствии с (наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания). Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточно оснований для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности. (После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности). В связи с обстоятельством(ами), указанным(и) в предыдущем(их) параграфе(ах) настоящего Заключения, мы не в состоянии выразить и не выражаем мнение о прилагаемой к настоящему Заключению бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта) за \_\_\_\_\_год.

Руководитель аудиторской фирмы (аудитор, работающий самостоятельно)

## Вопросы для обсуждения

1. Перечислите основные задачи аудиторского контроля
2. Дайте определение понятию «Аудит»
3. Что является предметом аудиторской проверки.
4. Перечислите сопутствующие аудиту услуги, которые могут осуществлять аудиторские организации
5. Перечислите основные требования, предъявляемые к аудитору
6. Что является объектом аудита.
7. Какого назначения аудиторского контроля.
8. Перечислите случаи, которые являются основанием для проведения обязательного аудита.

## Глоссарий

**Акт ревизии** – основной документ, в котором излагаются результаты ревизии работы организации. В акте ревизии отражаются выявленные недостатки в работе, допущенные должностными лицами нарушения законодательства и злоупотребления, а также положительные стороны и достижения в работе, заслуживающие распространения. Фиксируемые факты должны обеспечивать вывод о работе контролируемого объекта и подтверждаться ссылками на документы с указанием размера причиненного ущерба, конкретных виновников, времени и места совершения злоупотреблений, упущений в работе и т. п.

**Акты инвентаризации** – документы, составляемые по установленной форме инвентаризационной комиссией и подтверждающие фактическое наличие денежных средств, ценностей, бланков, соответствие расчетов и

других объектов с учетом их специфики записям в регистрах бухгалтерского учета.

**Анализ состояния инвентаризационной работы** – система показателей, характеризующих на основании данных бухгалтерского и оперативного учета выполнение планов, качество и эффективность работы по организации и проведению инвентаризации.

**Авизо** – официальное извещение одной организации другой об изменениях в состоянии взаимных расчетов или расчетов с третьими лицами. Авизо бывают почтовыми или телеграфными.

**Аккредитив** – обязательство банка произвести по просьбе и в соответствии с указаниями покупателя платеж поставщику.

**Аналитическая проверка** – один из приемов ревизии, заключающийся в сопоставлении планово-нормативных показателей с фактическими результатами хозяйственных операций и выявлении отклонений. Наиболее часто выявляются отклонения в выполнении планов товарооборота, реализации продукции и прибыли, сметах издержек обращения и производства, нормах выработки, выходе продукции, нормах расхода сырья и материалов и др.

**Аудитор** – физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее аттестат аудитора.

**Аудиторская деятельность, аудит** – предпринимательская деятельность по • независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

**Аудиторская организация** – коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. База данных финансово-хозяйственного контроля – совокупность заложенной в ЭВМ информации, отражающей состояние контролируемых объектов на тот или иной период времени, а также сведения о результатах и эффективности работы органов контроля.

**Бездействие** – несовершенное действие, которое обязано было совершить в данных условиях должностное лицо (администрация, специалисты) для предотвращения материального ущерба организации (предприятию).

**Бухгалтерский контроль** – часть внутривозвращенного контроля, представляющая собой определенную систему наблюдения и проверки работниками бухгалтерии финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью выявления отклонений от параметров этой деятельности и их последующей корректировки.

**Ведомственный контроль** ~ особый вид контроля, который осуществляется министерствами (ведомствами) или другими вышестоящими



органами управления за деятельностью объединений организаций. Преимущества этого вида контроля заключаются в непосредственной связи с функцией управления отраслью и его специализацией применительно к отраслевым особенностям организации, технологии и экономики производства.

**Взаимная проверка** – один из приемов ревизии, при котором сопоставляются различные по своему наименованию и характеру документы, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций.

**Вид контроля** – составная часть действующей системы контроля, обладающая определенным содержанием, предназначенная для осуществления функции контроля в соответствии со своими задачами, правами и обязанностями.

**Вневедомственный контроль** – контроль, осуществляемый органами общей и специальной компетенции (финансовые и кредитные учреждения, правоохранительные органы, специальные государственные инспекции и др.) за деятельностью неподчиненных им организаций. Каждый из этих органов осуществляет контроль в соответствии с возложенными на него функциями управления.

**Внешняя ревизия** – ревизия, выполняемая учреждением, которое является внешним и независимым от ревизуемого, назначением ее является подготовка отчета о бухгалтерском учете и финансовом состоянии, регулярности и законности операций и финансовом руководстве.

**Внутренний контроль** – система контрольных процедур, план организации и методы управления объектом в целях эффективного проведения бизнеса, защиты активов, предотвращения ошибок, аккуратности учетных проводок и своевременного представления финансовой информации.

**Внутренняя оперативная ревизия** – ревизия, проводимая подразделением предприятия или учреждения, уполномоченными руководством выполнять проверки и оценку управленческих и хозяйственных систем, чтобы свести к минимуму возможность мошенничества, ошибок или неправильных действий. Внутренняя ревизия должна быть регулярна, независима внутри организации, она отчитывается только перед руководством.

**Внутрихозяйственный контроль** – самостоятельная форма контроля за производственной, хозяйственной и финансовой деятельностью, осуществляемого внутри отдельного предприятия его отделами и службами в непосредственной взаимосвязи с общественными организациями и имеющего своей задачей систематическое и повседневное наблюдение за использованием всех видов ресурсов и максимальное повышение эффективности общественного производства.

**Возмещение ущерба** – система мер, направленная на арест и опись имущества растратчиков, предъявление исков лицам, привлекаемым к материальной ответственности, в целях возмещения виновными ущерба. Под

прямым действительным ущербом понимают утрату, ухудшение или понижение ценности имущества, необходимость для предприятия произвести затраты на восстановление, приобретение имущества или иных ценностей либо осуществить излишние выплаты.

**Время проведения ревизии** – число дней, отведенных на каждую конкретную ревизию, с указанием сроков ее начала и окончания. Время проведения ревизии определяется в зависимости от объема ревизии, количества и квалификации контролеров-ревизоров.

**Встречная проверка** – один из приемов ревизии, заключающийся в сопоставлении двух экземпляров одного и того же документа или различных документов, связанных между собой единством операций и находящихся в различных организациях, ведущих расчеты (поставщик и покупатель), или в разных подразделениях одного предприятия (склад и производственный цех). Сравнение также может проводиться по записям в учетных регистрах двух организаций, ведущих взаимные расчеты.

**Выборочный порядок проверки документов и учетных регистров** основывается на существующем опыте и используется для проверки части первичных документов в каждом месяце ревизуемого периода или за несколько месяцев при отсутствии злоупотреблений.

**Выводы ревизии** – выражение в обобщенной форме мнения ревизора о степени верности и надежности проверенной информации с точной ссылкой на полученные данные. В выводах ревизии ревизор оценивает влияние обнаруженных недостатков и измеряет опасность, которую они могут представлять для финансово-хозяйственной деятельности. Выводы могут быть безоговорочные, ограниченные, неблагоприятные.

**Действенность контроля** – умение обеспечить выполнение подконтрольным объектом своих рекомендаций и предложений, используя предоставленные законодательством полномочия.

**Договорная дисциплина** – установленный нормами гражданского права порядок заключения договоров между организациями и исполнения сторонами договорных обязательств. Укреплению договорной дисциплины служат устанавливаемые гражданским законодательством или самим договором условия взыскания убытков, санкций на случай неисполнения или ненадлежащего исполнения договора, а также гражданско-правовые способы обеспечения обязательств.

**Доказательства** – документы и другая соответствующая информация, которую использует ревизор при формулировке найденных фактов или выводов. Доказательства должны позволить ревизору составить мнение о проверяемой финансовой информации.

**Депонент** – физическое или юридическое, лицу, которому принадлежат денежные средства, временно хранящиеся у организации.

**Добавочный капитал** – прирост стоимости внеоборотных активов (переоценка, получение эмиссионного дохода за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость).

**Дебиторы** – юридические и физические лица, за которыми числится долг организации.

**Дебиторская задолженность** – задолженность организации за товары и услуги, продукцию, по выданным авансам, суммы за подотчетными лицами и другие.

**Заключение эксперта-бухгалтера** – документ, составляемый экспертом бухгалтером на основании исследования всех предъявляемых ему материалов в пределах его компетенции. Выводы в заключении должны быть обоснованы тщательно исследованными экспертом-бухгалтером документами со ссылками на соответствующие листы дела.

**Инвентаризационная опись** – опись ценностей, подвергаемых инвентаризации. В описи указываются сведения, необходимые для точного определения качества и количества данного вида ценностей: их наименования, присвоенные им учетные или инвентаризационные номера, марка, сорт и другие признаки, предусмотренные номенклатурой; количество в единицах измерения, принятых в учете.

**Инвентаризационная разница** – расхождение между установленным инвентаризацией наличием ценностей и их остатком по данным бухгалтерского учета, выявляемое путем составления сличительных ведомостей.

**Инвентаризация** – уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

**Информационная база контроля** – совокупность первичной информации, обеспечивающей решение предметной задачи контроля и ревизии. Основные требования к информации – достоверность, актуальность, точность, своевременность, полнота, связность, адаптивность, эластичность, экономичность.

**Информационное обеспечение контроля** – целенаправленная работа по сбору информации, ее регистрации, передаче, обработке, обобщению, хранению и поиску субъектами контроля в целях использования для нужд управления организации. В процессе осуществления такой формы контроля, как ревизия для доказательства нарушений чаще всего используют материальные (документы и натуральные объекты) и нематериальные (моментные явления) источники. Получаемая в процессе ревизии контрольная информация может быть категорической (абсолютно точной), условно-точной и ориентировочной. Полнота контрольной информации и ее качество зависят от совершенства методики контроля.

**Исковая давность** – время для востребования организацией дебиторской задолженности или погашения кредиторской задолженности. Иск – обращение в суд или арбитраж за защитой нарушенного или оспариваемого права или охраняемого законом интереса. Предметом иска является требование истца к ответчику, например о взыскании причиненных убытков, а в случаях, предусмотренных законом или договором, – неустойки (штрафа, пени) и т. д. Основанием иска служат факты, из которых истец

выводит свое требование к ответчику: неисполнение либо ненадлежащее исполнение договора, причинение вреда имуществу, нарушение трудовых прав и др. Иск предъявляется в письменной форме в виде заявления с указанием его основания и доказательств, предмета и цены иска, перечня прилагаемых к иску документов.

**Исковое заявление** – письменное требование, заявляемое истцом к ответчику, т. е. к лицу или группе лиц (физические лица) или к государственному учреждению, предприятию, общественной организации (юридические лица). Составляется по установленной форме и содержит: точное наименование лица, заявляющего искомые требования, и лица, привлекаемого к ответу по иску; постоянное местожительство истца и ответчика; цену иска, если речь идет о взыскании денежной суммы; изложение обстоятельств, положенных в основание иска.

**Источники ревизии** – совокупность законодательных актов, нормативных, планово-регулирующих и первичных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности, на основании которых, используя соответствующие методические приемы контроля, ревизор устанавливает законность, экономическую целесообразность и достоверность совершенных финансово-хозяйственных операций.

**Качество контроля** – уровень выполнения субъектом контроля работы по реализации отдельных процедур и задач контроля как целого: подготовки к проверке, практическому осуществлению контрольной деятельности и внедрению ее результатов. Качество контроля является условием, предпосылкой эффективности контрольной деятельности.

**Классификация видов контроля** – распределение органов контроля по качественно однородным группам исходя из различных признаков или критериев – природы субъектов контроля, их задачи, содержания и методов контрольной деятельности, характера контрольных полномочий, характера взаимоотношений субъекта контроля с подконтрольным объектом, стадии управления, на которой проводится контроль, юридических последствий контроля.

**Коммерческая тайна** – преднамеренно скрываемые экономические интересы и информация о различных сторонах и сферах производственно-хозяйственной, управленческой, научно-технической, финансовой деятельности субъекта хозяйствования, охрана которых обусловлена интересами конкуренции и возможной угрозой экономической безопасности субъекта хозяйствования. Информация, составляющая коммерческую тайну, должна иметь действительную или потенциальную ценность для субъекта хозяйствования, не являться общеизвестной, обозначаться соответствующим образом и засекречиваться внутренними правилами делопроизводства, не касаться негативной деятельности предприятия.

**Комплексная ревизия** – преимущественный вид ведомственного контроля. Она представляет собой всестороннюю и взаимосвязанную проверку всех участков деятельности предприятий. В ней принимают участие специалисты, хорошо знающие экономику и технологию

производства, организацию труда и другие вопросы производственной и финансово-хозяйственной деятельности. Привлечение различных специалистов позволяет значительно расширить круг проверяемых вопросов. Характерной особенностью проведения комплексных ревизий является применение различных методов контроля, сочетающих приемы документальной и фактической проверки.

**Консалтинг** – консультирование производителей, продавцов и покупателей по широкому кругу вопросов экономической деятельности, в том числе и во внешнеэкономической сфере.

**Контроль** – самостоятельная функция управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям, а также позволяющая выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры. Контроль необходим для обнаружения и разрешения возникающих проблем раньше, чем они станут слишком серьезными, и может также использоваться для стимулирования успешной деятельности.

**Контроль достоверности** – совокупность приемов исследования первичных документов, учетных регистров и отчетности с целью установления надежности, обоснованности и правильности отражения в них информации о хозяйственных операциях и выполнении плановых заданий.

**Контроль качества инвентаризаций** – система приемов проверки материалов инвентаризаций с формальной точки зрения и по существу с целью установления соблюдения порядка проведения инвентаризаций, контроля правильности оформления инвентаризационных и сличительных ведомостей, выявления возможных случаев утаивания недостатков и сокрытия неучтенных ценностей. Контроль качества инвентаризаций также включает: наличие разработанных и утвержденных планов; полноту охвата объектов и своевременность проведения инвентаризаций, правомочность и компетентность комиссий; качество инвентаризационного процесса, достоверность и правильность составления инвентаризационных описей и сличительных ведомостей; своевременность, объективность и законность реализации материалов инвентаризаций; правильность отражения результатов на счетах бухгалтерского учета и в учетных регистрах.

**Контроль качества материалов ревизии** – совокупность показателей, характеризующих достижение целей, поставленных перед ревизией, и соответствие качества материалов проверки предъявляемым требованиям. Качество материалов ревизии в основном определяется: полнотой раскрытия вопросов, предусмотренных в программе или задании; соответствием выполненной работы профессиональным стандартам; применением современных приемов ревизии и средств вычислительной техники; полнотой охвата инвентаризациями ценностей и расчетов; степенью достоверности и доказательности фактов, изложенных в основном акте; освещением главных финансово-хозяйственных операций, характерных для данного

контролируемого объекта; действенностью принятых мер по возмещению материального ущерба и предложений по устранению недостатков.

**Контроль маркетинга** – замеры и анализ результатов выполнения стратегических планов маркетинга и принятие корректирующих действий. Организации применяют три типа маркетингового контроля своей рыночной деятельности: контроль за выполнением годовых планов, контроль прибыльности и стратегический контроль.

Контроль за выполнением годовых планов заключается в постоянном слежении за текущими маркетинговыми усилиями и достигнутыми результатами, чтобы удостовериться в достижении запланированных на год показателей сбыта и прибылей.

Контроль прибыльности требует выявления всех издержек и установления фактической рентабельности деятельности фирмы по товарам, сбытовым территориям, сегментам рынка, торговым каналам и заказам разного объема.

**Кредиторы** – юридические и физические лица, которым должна организация.

**Кредиторская задолженность** – сумма задолженности организации другим организациям и физическим лицам.

**Клиринг** – система безналичных расчетов по встречным обязательствам за товары, ценные бумаги и услуги, осуществляемые между банками и государством.

**Контроль применения электронной системы обработки данных** – установление с помощью контрольных процедур правильности использования бухгалтерской системы и обеспечения уверенности, что все сделки разрешены и зарегистрированы, осуществлены полностью, тщательно и вовремя. Кроме того, аудитор должен убедиться, что информация, выдаваемая этой системой (ЭОД), является законченной, точной, санкционированной.

**Контрольно-ревизионное управление (отдел)** – структурное подразделение министерства, ведомства, организации, действующее на основании утвержденного положения и планов работы и имеющее основными задачами осуществление контроля по вопросам обеспечения сохранности активов, а также оказание практической помощи организациям в постановке контрольно-ревизионной работы. Для выполнения этих задач контрольно-ревизионное управление проводит комплексные ревизии, разрабатывает мероприятия по результатам проверок, осуществляет организационное и методическое руководство работой нижестоящих ревизионных органов, проводит проверку причин и обстоятельств возникновения крупных недостатков и хищений средств.

**Контрольно-ревизионный орган** – государственный, межрегиональный или иной орган, который создан и уполномочен выполнять обязанности внешних ревизий в соответствии с законом.

**Контрольное действие** – целенаправленное воздействие субъекта контроля на объект в целях получения определенного результата, характеризующего его состояние на данный момент времени.

**Контрольное сличение** – прием проверки документов, используемый при аудите розничных торговых предприятий. Сущность этого метода заключается в том, что к остатку товаров, значащемуся в инвентаризационной описи на начало проверяемого периода, прибавляется документальный приход и исключается документальный расход товара одного наименования за данный период. Полученное количество будет являться максимальным остатком товара на конец периода, так как оно определено без учета продажи в данном периоде товара за наличный расчет. Максимальный остаток сопоставляется с остатком, указанным в инвентаризационной описи на конец периода. При этом может быть выявлено, что документированный расход в магазине превысит остаток на начало проверяемого периода плюс приход товара или же будет обнаружен документальный расход товара, которого не было в приходе. Эти факты могут свидетельствовать о завышении цен, приписках товаров в инвентаризационной описи, реализации неучтенных товаров или их пересортице.

**Контрольные обмеры** – способ проверки соответствия актов приемки выполненных строительно-монтажных работ фактическому количеству и характеру этих работ в натуре. Посредством контрольных обмеров проверяют также, закончены ли в полном комплексе, предусмотренном сметами, расценками и ценниками, принятые объекты строительства, конструктивные элементы, виды работ или их части. Основным методом контрольного обмера являются инструментальный замер выполненных работ в натуре (рулеткой, лентой, геодезическими инструментами и т. п.). В качестве вспомогательных материалов могут использоваться первичные документы строительных организаций, например журналы работ общестроительных и специальных видов, данные геодезических и маркшейдерских инструментальных замеров, акты на скрытые работы и др. О результатах контрольных обмеров составляют специальные акты по установленной форме, к которым прилагают необходимые подсчеты и пояснительные записки со ссылками на проектно-сметную и первичную документацию строительных организаций, использованную при обмере. Если обнаруживается, что стоимость работы завышена, то излишне уплаченная сумма подлежит удержанию и, кроме того, взимается штраф.

**Контрольные процедуры** – дополнительные меры в среде контроля, которые принимает управленческий персонал для обеспечения обоснованных гарантий того, что задачи компаний будут достигнуты. В основном эти процедуры относятся к соответствующему разделению функций, составлению и использованию документов, хранению активов и разрешению сделок. В связи с тем, что контрольные процедуры интегрированы в среду контроля и учетную систему, ревизор изучает правильность и обоснованность этих процедур.

**Криминалистическое исследование документов** – углубленное изучение различных документов (например, отражающих движение материальных и денежных средств), вызывающих сомнение в их подлинности, в целях раскрытия возможных злоупотреблений. На практике встречаются два вида поддельных документов: полностью изготовленные, в которых воспроизведены все реквизиты (типографский бланк, оттиски штемпеля, печати, подписи и т. п.), и документы, в которых осуществлена частичная подделка, например вместо одной фамилии вписана другая, изменены цифры, удалена часть текста, дописан новый текст.

**Лимит кассы** – сумма денег, находящаяся в кассе организации, установленная по согласованию с банком.

**Логический анализ и контроль взаимосвязанных документов** – прием ревизии, основанной на выявлении противоречий между различными документами, отражающими одну и ту же операцию, но в разных аспектах. Например, операции по выдаче заработной платы связаны с документами, служащими основанием для ее начисления (нарядами, табелями), а они в свою очередь – с документами, отражающими изготовление и движение готовой продукции.

**Маркетинговая ревизия** – систематизированная, критическая и объективная оценка основных целей маркетинговых функций организации, методов, процедур и персонала, используемого для реализации этой политики и достижения поставленных целей. Цель маркетинговой ревизии – сформулировать вопросы, которые нужно обсудить для будущего планирования фирмы; выявить области, в которых организация должна исправить недостатки. Эффективная маркетинговая ревизия осуществляется регулярно на принципах независимости, носит комплексный и систематизированный характер. При этом ревизия может быть горизонтальная (охватывающая все функционирование маркетинга фирмы) и вертикальная (изучающая одну из сторон маркетинговой стратегии фирмы).

**Материальная ответственность** — обязанность рабочих и служащих возместить имущественный ущерб, причиненный по их вине предприятию или организации, в которых они работают, вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения трудовых обязанностей. В зависимости от размеров возмещения различают ограниченную, полную и повышенную материальную ответственность.

**Методика контроля** – совокупность технических приемов, инструментов и способов наиболее целесообразного исследования состояния и поведения контролируемых объектов в соответствии с поставленными целями.

**Методика проверки мероприятий по сохранности средств** – целенаправленное последовательное исследование фактического состояния сохранности материальных и денежных средств, результатов финансово-хозяйственной деятельности с помощью системы приемов проверки и определенной тактики ревизии. В процессе контроля намечаются основные вопросы, подлежащие выяснению, а именно: проверка подбора, расстановки



кадров материально ответственных лиц; выяснение достоверности и качества материалов инвентаризаций, полноты возмещения ущерба; оценка эффективности и действенности работы контрольно-ревизионных и бухгалтерских служб.

**Мониторинг** – систематическое сопоставление действительного положения фирмы, организации с желаемым. Результаты мониторинга используются для комплексной оценки эффективности деятельности предприятий.

**Наблюдение** – способ ревизии, заключающийся в целенаправленном, объективном и непосредственном восприятии информации о деятельности ревизуемого объекта в целях выполнения задач ревизии.

**Налоговый контроль** – контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, установленных законодательством.

**Недоброкачественные документы** – документы, неправильно оформленные и не отражающие действительно совершенной операции или отражающие ее в искаженном виде. Недоброкачественные документы подразделяют на недоброкачественные по форме и по существу отраженных в них операций (подложные). Подложные документы, содержащие заведомо ложные сведения, подразделяются на полностью или частично бестоварные (безденежные). Документ, которым оформлено движение каких-либо материальных ценностей, их поступление или расход, в то время как эти ценности похищены (проданы) или остались без движения, называется бестоварным.

**Недостача** – фактическая нехватка денежных, товарных и иных ценностей. Несоответствие наличия ценностей бухгалтерским данным может быть результатом естественной убыли, допущенной работником, а также результатом присвоения работником вверенных ему ценностей или хищений ценностей посторонними лицами. Руководитель предприятия обязан принять меры к выяснению причин недостачи, установлению лиц, виновных в ее образовании, и возмещению причиненного ущерба. Если недостача по своему характеру не может быть признана мелкой, руководитель предприятия обязан передать материал следственным органам для привлечения виновных к уголовной ответственности. Большую роль играет квалификация недостач на крупные и мелкие, что является основанием для назначения виновному меры наказания. Например, при мелкой недостаче, происшедшей впервые и притом вследствие неопытности, просчета или других действий работника, не содержащих признаков уголовного преступления, на него может быть наложено дисциплинарное взыскание с возмещением убытков в полном их размере.

**Независимость контроля** – важнейшее требование, предъявляемое к ревизионным органам, заключается в том, что они проявляют самостоятельность в составлении программы своей работы в соответствии со своими полномочиями и методикой проведения ревизий. Никто не может связать обязательством ревизионный орган, воздержаться его от проведения

ревизии или изменить ее результаты. Ограждение ревизионного органа от какого-либо давления и влияния позволяет проводить ревизии беспристрастно и непредвзято.

**Незаконные действия** – действия, противоречащие закону, совершенные умышленно или без умысла.

**Некорректность** – термин, охватывающий нарушение норм (включая мошенничество), незаконные действия и ошибки.

**Неустойка** – предусмотренная договором сумма, которую уплачивает партнер по договору другой стороне в случае полного или частичного неисполнения взятых на себя обязательств, а также иных нарушений условий договора. Неустойка представляет собой вид имущественных санкций, к которым относятся также пеня и штраф. Обычно неустойка определяется в процентном отношении к объему поставок или других операций, предусмотренных договором. Уплата неустойки не освобождает от выполнения договора. Она может быть предметом судебного или арбитражного иска, а также контроля.

**Неучтенная продукция** – такая продукция, изготовление которой не получило должного документального отражения в процессе производства, а сама продукция не оформлена приемосдаточными документами цеха или склада и не оприходована в бухгалтерском учете.

**Нормирование труда ревизоров** – важное направление научной организации труда, которое можно назвать инструментом регламентации трудовых процессов во времени. Нормирование труда позволяет избежать как необоснованного увеличения, так и произвольного сокращения численности аппарата контрольных органов. Цель нормирования состоит в том, чтобы на основании всестороннего изучения трудовых процессов установить величину научно обоснованных затрат на их выполнение с учетом специфики контрольной деятельности. Для работников контрольно-ревизионных служб, как имеющих неравномерную нагрузку в различные периоды времени, наибольшее значение имеют нормы обслуживания. Например, считают, что ревизор в среднем за год должен проводить 5-7 ревизий (без других видов проверок).

**Обман** – преднамеренный неправильный показ финансовой информации одним или более лицами из состава руководства, служащих предприятия. Обман может осуществляться путем: манипуляции, фальсификации или изменения записей или документов; преднамеренного неправильного отнесения в активы различных статей; уничтожения документов; отражения операций без указания их содержания; неверного применения на предприятии учетных решений.

**Объективность ревизии** – независимая позиция в отношениях между ревизором и ревизуемым. Она обеспечивает то, что ревизор будет опираться только на факты, установленные во время ревизии, в соответствии с текущими правилами, принятыми принципами и практикой.

**Объем ревизии** – трудоемкость контрольно-ревизионных действий, определяемая количеством месяцев, подвергаемых проверке. На объем

ревизии влияют такие факторы, как величина товарооборота, численность работающих, уровень автоматизации обработки экономической информации, приемы осуществления ревизии, наличие недостатков и хищений.

**Оперативный контроль** – функция управления, осуществляемая в оперативном режиме и обеспечивающая сравнение плановой, нормативной и учетной информации с оперативной оценкой фактического состояния экономических объектов. Задача оперативного контроля состоит в предупреждении и оперативном выявлении отклонений фактического состояния управляемого объекта от эталонных характеристик с целью их соответствующего регулирования.

**Опережающий контроль** – контроль, который акцентирует внимание не на отклонениях от прошлых эталонов, а на измерении разрыва между нынешними результатами и целями, которые должны быть достигнуты к концу планового периода. В соответствии с этим при реализации материалов ревизии основное внимание обращается не на исправление допущенных в прошлом ошибок, а на меры по достижению будущих целей. За рубежом многие фирмы применяют такой метод опережающего контроля, как тщательно составляемые многократные прогнозы с использованием новейшей информации, сопоставляют результаты прогнозов с желаемым исходом и принимают меры для внесения изменений в программы, с тем чтобы последующие прогнозы возможно более точно совпадали с запланированными показателями.

**Организационная структура контроля** – устойчивая, упорядоченная совокупность контрольных органов одной системы с их иерархическими взаимосвязями, выражающими соподчиненность, как по вертикали, так и по горизонтали. Непременной предпосылкой успешной деятельности контрольных органов является системный подход, ориентирующий на создание целесообразного минимума структур, способных обеспечить эффективную реализацию функций контроля.

**Осмотр документов** – непосредственное изучение ревизором документов формально, арифметически и по существу в целях выявления возможных нарушений и злоупотреблений. При установлении подлога или фальсификации документов составляют акт на их изъятие с последующей передачей следственным органам для криминалистической экспертизы. При проверке достоверности документов используют комплекс приемов документального контроля (встречная проверка, контрольное сличение и др.).

**Основополагающий факт** – факт нарушений, связанный с бухгалтерскими счетами и финансовыми документами, которые вызывают сомнение в достоверности всех последующих результатов. Может послужить основанием для вскрытия злоупотреблений.

**Оценка фактов нарушений** – установление значимости фактов финансово-хозяйственной деятельности и их соответствия определенным нормативным документам и экономическим принципам, выяснение виновных в нарушениях, мотивов и целей действия. Оценка – необходимое

условие выработки обоснованных решений. Как правило, выявленным фактам дают контрольную, юридическую и хозяйственную квалификацию.

**Первоочередные контрольные действия ревизора** – совокупность контрольных действий ревизора на объекте ревизии, обеспечивающих внезапность ее проведения, планомерную организацию инвентаризаций ценностей и расчетов, привлечение специалистов к участию в ревизии, ознакомление с фактическим состоянием дел и качеством бухгалтерского учета. Первоочередные контрольные действия позволяют уточнить рабочий план ревизии, рационально организовать последующие ее этапы и нацелить ее на наиболее неблагоприятные места в работе контролируемого объекта.

**Планирование и подготовка ревизий** – проведение ряда последовательных ревизионных мероприятий с целью гарантии высокого качества, экономичности, эффективности и своевременности проведения ревизий. В этих целях ревизор обязан: определить важнейшие аспекты и направления деятельности ревизуемой единицы; разобраться в вопросах подотчетности; определить, кому будет представлен отчет, а также форму выводов и заключений; наметить цели (объекты) ревизии и исследования, которые следует провести для достижения этих целей; предварительно оценить сильные и слабые стороны ключевых направлений систем управления и контроля; обзорно рассмотреть систему внутреннего контроля ревизуемой единицы и ее рабочую программу; определить степень доверия к внутреннему контролю и наиболее продуктивный подход к процессу ревизии; изучить, какие меры были приняты для выполнения рекомендаций предыдущей ревизии; подготовить необходимую документацию. Планирование позволяет сосредоточить внимание на главных вопросах, осуществлять контроль за ходом проверки и создает уверенность в выполнении работы.

**Планы контрольно-ревизионной работы** – система взаимосвязанных, направленных на достижение единой цели плановых заданий в области ревизионной деятельности и обеспечения сохранности активов, выполняемых в определенном порядке, последовательности и в установленные сроки. При планировании ревизионной деятельности получили распространение годовая план мероприятий по обеспечению сохранности средств, план работы контрольно-ревизионной службы и др. Подлог – изготовление фальшивого или подделка законно составленного документа, т. е. внесение в него заведомо ложных сведений. Подлогом также считается изменение содержания, характера и назначения подлинного документа путем подчистки, правки или другим способом.

**Правовое обеспечение контроля** – совокупность нормативных актов и правил, определяющих статус и компетенцию органов контроля и обеспечивающих строгую упорядоченность и эффективность его функционирования.

**Предварительный обзор** – обзор, проводимый с тем, чтобы собрать информацию о предприятии или учреждении, которое будет проверяться. Он создает первоначальную картину состояния деятельности предприятия.

**Пределы ревизии** – круг работ, определяемых планом-заданием или программой ревизии. Они предусматривают разумное ограничение выполняемой ревизией работы, чтобы выводы (заключения) ревизии не оказались ошибочными.

**Предмет финансово-хозяйственного контроля** – состояние сохранности всех видов собственности, факты и процессы хозяйственной, финансовой и управленческой деятельности в сфере производства и непроизводственной сфере и их планомерное, целенаправленное, комплексное исследование с позиции законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности для всесторонней оценки работы организаций, предупреждения ошибок и нарушений, выработки рекомендаций по улучшению их деятельности.

**Предупреждение хищений средств на контролируемых объектах** – совокупность мер организационного, экономического, технического, правового характера, направленных на устранение причин и обстоятельств возникновения хищений на конкретных объектах ревизии.

**Претензия** – требование кредитора, предъявляемое должнику об уплате долга, возмещении причиненных убытков, уплате штрафных санкций, устранении недостатков или снижения цены проданной вещи, поставленной продукции, выполненной работы.

**Приемы документального контроля** – группа методических приемов финансово-хозяйственного контроля, в основе классификации которых лежит преобладающее использование в процессе проверки документальной информации (первичных документов, регистров бухгалтерского учета, данных оперативно-технического учета, бухгалтерской и статистической отчетности, планово-нормативной и технологической документации и др.). В ревизионной работе используют следующие наиболее распространенные приемы: аналитический, юридический и экономический.

**Приемы фактического контроля** — группа приемов финансово-хозяйственного контроля, основанных на изучении фактического состояния проверяемых объектов по данным осмотра их в натуре (обмера, взвешивания, пересчета, лабораторного анализа и др.). К этим приемам относят контрольный запуск сырья и материалов в производство, контрольный обмер строительных объектов, экспертную оценку, лабораторный анализ качества сырья и готовой продукции и др.

**Принципы контроля** – научно разработанные и апробированные практикой организационные и правовые основы организации контроля, обеспечивающие его эффективность. Принципы контроля, как и других управленческих функций, можно разделить на три категории в зависимости от цели и характера, структуры и процесса. Цель и характер контроля определяются такими принципами, как гарантия достижения цели; ориентация контроля на будущее; ответственность за осуществление контроля; эффективность контроля. Контроль должен быть построен на определенных структурных принципах, а именно: на отражении планов; организационном соответствии в структуре управления; профессиональном

соответствии специалистов поставленным целям; индивидуальном соответствии контроля конкретным задачам. Обязательным условием эффективности процесса контроля являются следующие принципы: наличие четких и объективных критериев проверки качества работы – нормативов; сосредоточение внимания на узловых моментах деятельности – контроле по критическим точкам; акцентирование внимания на исключениях; гибкость контроля по отношению к установленным планам проверок; применение принципа действия, выражающегося в корректировании деятельности проверяемых объектов.

**Принятие решений по материалам контроля** – воздействие субъекта на объект контроля, обеспечивающее его функционирование в заданных параметрах и режимах. Выражается в разработке и издании постановлений, приказов, распоряжений, а также написании служебных писем по результатам ревизии.

**Проверка законности хозяйственных операций** – изучение соблюдения и исполнения действующего законодательства и нормативных актов при совершении хозяйственных операций подконтрольными объектами и должностными лицами.

**Проверка экономической целесообразности** – выяснение соответствия совершенных хозяйственных операций поставленным целям при соблюдении их законности, а также определение полезного результата или нанесенного материального ущерба.

**Прогнозирование крупных недостатков** – научное предвидение возможности возникновения крупных недостатков с разработкой предполагаемых параметров развития явления с целью принятия обоснованных мероприятий по их предотвращению. При разработке данных прогнозов используют такие приемы статистико-экономического метода исследования: экономические группировки, экстраполяцию с использованием динамических рядов, параллельных рядов, индексного, корреляционного и дисперсионного анализа.

**Программа ревизии** – документ, в котором определяются подлежащие ревизии системы, документы, хозяйственные операции и отчетность, а также специальные цели и пределы ревизии, фазы выполняемой работы и используемые процедуры контроля. Программа ревизии описывает в логической последовательности содержание работы, которая должна быть выполнена. Она служит основой для ревизии, облегчает контроль за выполнением работы и организует работу ревизора наиболее эффективным образом.

**Профессиональная этика ревизора** – совокупность обязанностей и норм поведения, поддерживающих его моральный престиж в обществе.

**Процедура ревизии** – порядок и последовательность проведения контрольных действий, позволяющих обеспечить проведение ревизии в хронологическом рациональном порядке и получение необходимой информации.

**Процесс контроля** – ряд этапов деятельности субъектов контроля, направленной на достижение наиболее эффективным и производительным способом определенных задач контроля путем применения соответствующих принципов, типов, организации, методов и техники контроля. Основным процессом контроля, какую бы область он ни затрагивал, состоит из трех этапов: 1) установление нормативов; 2) сопоставление фактической деятельности с нормативами; 3) корректирование отклонений от планов и нормативов.

**Процесс ревизии** – ряд последовательных, взаимных этапов изучения финансово-хозяйственной деятельности предприятий, оформления и реализации материалов ревизии. Целесообразно весь ревизионный процесс подразделить на следующие четыре самостоятельных этапа: 1) подготовку к проведению ревизии, включающую документальное ознакомление с деятельностью ревизуемого предприятия, составление программы (плана-задания) ревизии и изучение литературы и нормативных документов; 2) проведение ревизии (инвентаризация, обследование, анализ и оценка показателей финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского баланса, проверка приемами ревизии учетных регистров и первичных документов); 3) подготовку материалов ревизии, состоящую из систематизации и обобщения фактов нарушений в промежуточных актах, специализированных ведомостях и основном акте ревизии; 4) реализацию материалов ревизии, предусматривающую подготовку проекта приказа (постановления), его рассмотрение в коллективе обревизованной организации и установление контроля за выполнением принятых решений.

**Рабочее время ревизора** – время, необходимое для проведения комплексных ревизий и тематических проверок, служебного расследования недостатков и других ревизионных действий.

**Рабочий план ревизора** – документ, составляемый ревизором по прибытии на место ревизии и учитывающий результаты предварительно проведенного обследования и анализа основных показателей деятельности контролируемого объекта. В рабочем плане в хронологическом порядке перечисляются этапы ревизии (инвентаризация, обследование, документальные проверки, оформление материалов ревизий), виды хозяйственных операций, подвергаемых проверке, ревизуемый период, исполнители, способ проверки документов (сплошной или выборочный), сроки выполнения работ. С наибольшей детализацией в плане отражают трудоемкую работу, связанную с проверкой хозяйственных операций по данным бухгалтерских документов, учетных регистров и отчетов.

**Реализация материалов ревизии** – решающий этап ревизии, заключающийся в оформлении и обсуждении решений по материалам проверки, а также в установлении контроля за их выполнением. Ревизоры могут оказывать существенное влияние на полноту реализации материалов ревизии, непосредственно не вмешиваясь в деятельность предприятия. Для этого они широко информируют руководство и коллектив ревизуемого предприятия об обнаруженных недостатках, а в необходимых случаях –

также вышестоящие и другие заинтересованные организации. Обычно для ликвидации нарушений недостатков проводят следующие действия: устраняют выявленные нарушения и недостатки (если они незначительны) в ходе ревизии; разрабатывают план мероприятия, по которому постепенно в течение установленного времени недостатки устраняются коллективом предприятия; обсуждают материалы ревизии в вышестоящих или других организациях (при недостаточности мер по устранению нарушений, принятых коллективом обревизованного предприятия); передают материалы ревизии правоохранительным органам (если ревизия установила факты недостач, хищений, должностных преступлений).

**Ревизионная комиссия организации** – орган общественно-массового контроля, действующий на основании устава и утвержденного положения и подчиняющийся вышестоящей организации. На ревизионную комиссию возлагается проведение комплексных ревизий собственного хозяйства, составление заключений по годовым отчетам и проектам распределения прибылей, осуществление контроля за выполнением решений по результатам ревизий и проверок. Ревизионные комиссии создаются при акционерных обществах, крупных компаниях и т. п.

**Ревизия** представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке, законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством РФ и нормативными актами установлена ответственность за их осуществление.

**Ревизия по требованию правоохранительных органов** – способ собирания доказательств по уголовному делу с использованием специальных знаний в области бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности. Деятельность ревизора при этом ограничивается исследованием документов, представленных ему следователем (судом), и конкретным заданием, сформулированным правоохранительным органом.

**Ревизия расчетов с бюджетом по налогам и сборам** – проверка правильности, законности и обоснованности обязательных отчислений в федеральный и местный бюджеты юридическими и физическими лицами.

**Ревизор** – должностное лицо в контрольно-ревизионном аппарате, которое в соответствии с заданием должно проводить ревизии, проверять выполнение мероприятий по обеспечению сохранности активов, контролировать исполнение решений, принятых по результатам ревизий, анализировать во всех отношениях состояние контрольно-ревизионной работы, разрабатывать совместно с организациями мероприятия и оказывать помощь по предупреждению недостач и потерь.

**Ревизуемая единица** – подлежащая ревизии организация, программа, деятельность или функция.



**Ревизуемый период** – период времени в деятельности контролируемого объекта, охватываемый ревизией. Ревизуемый период начинается от даты окончания предыдущей ревизии и завершается датой составления последнего баланса, проверкой которого оканчивается ревизия.

**Сквозная ревизия** – всесторонняя проверка деятельности всех балансовых единиц, входящих в системы ревизуемого объекта. При этом наряду с проверкой головного предприятия изучается деятельность подведомственных ему организаций. При таких ревизиях на основе сравнительного анализа вскрывают не только характерные недостатки и положительные моменты, но и оценивают эффективность управления подчиненными предприятиями.

**Сличительная ведомость** – бухгалтерский документ, применяемый при сопоставлении данных текущего учета и инвентаризационных описей. В сличительной ведомости выявляются недостачи и излишки ценностей по каждому их виду.

**Служебное расследование** – всестороннее изучение фактов возникновения недостач и других нарушений в деятельности подконтрольного объекта. На первоначальном этапе на основе первичных данных выдвигают предположение (версию) о причинах нарушений или злоупотреблений, определяют направление расследования и совокупность приемов ревизии, с помощью которых будет изучаться злоупотребление. В дальнейшем выявляют обстоятельства, способствующие нарушениям, доказательства хищений, виновных лиц, нанесенный ущерб и предлагают мероприятия по результатам расследования. По итогам служебного расследования составляют справку или акт, которые обсуждаются руководством организации, назначившей проверку, с вызовом ответственных работников подконтрольных объектов, где допущены нарушения (злоупотребления).

**Сплошной порядок проверки документов и учетных регистров** – сплошное исследование первичных документов и учетных регистров, отражающих финансово-хозяйственные операции. Этим порядком исследуются кассовые и банковские операции, расчеты с подотчетными лицами, списания непланируемых потерь и убытков, а также некоторые другие операции при наличии задания в рабочем плане ревизии.

**Стандарты ревизии** – правила, которых должен придерживаться ревизор относительно цели ревизии, используемой техники, методики и процедуры ревизии, акта, который следует подготовить, и качества работы. Они являются критерием оценки результатов ревизии.

**Стратегия контроля** – системный подход, обеспечивающий способность контрольных органов противостоять меняющимся условиям в настоящем и в перспективе. Процесс выработки стратегии обычно включает основные направления в деятельности контрольного органа, формы и методику контроля, обратную связь с подконтрольными объектами, пути повышения эффективности контрольной деятельности.

**Субъекты контроля** – отдельные лица, группы лиц или организации, проверяющие тот или иной объект. Все субъекты контроля наделены определенными правами и обязанностями, составляющими их правовой статус.

**Тематическая ревизия** – проверка деятельности одновременно на нескольких предприятиях одного профиля или проверка отдельных участков работы предприятия по определенной тематике (кругу вопросов). Тематические проверки позволяют глубоко изучить и дать сравнительный анализ состояния дел по отдельным вопросам, выявить и устранить типичные нарушения и недостатки, обобщить опыт работы.

**Унификация документации контроля** – установление оптимально единообразных видов документов, фиксирующих аналогичные и постоянно повторяющиеся контрольно-ревизионные действия во всех контрольных органах или одной отрасли. Высшей формой унификации документов является их стандартизация. Управленческий контроль – контроль, осуществляемый в соответствии с установленным порядком, включает сметный контроль, внутренний аудит и другие контрольные мероприятия. Такой контроль должен обеспечить последовательную и эффективную деятельность фирмы, придерживаться основной стратегии фирмы, обеспечивать сохранность активов, способствовать своевременному и полному отражению операций в учете.

**Уровень существенности нарушений** – максимально допустимый уровень нарушений и упущений в деятельности предприятий. Уровень существенности нарушений устанавливается ревизором при подготовке к ревизии и влияет на объем ревизии при осуществлении ревизионной проверки. Чем ниже этот уровень, тем больший объем ревизии следует выполнить.

**Фальсификация** – преднамеренное искажение каких-либо данных с корыстной целью.

**Факты** – события или явления, отражающие действительное состояние финансово-хозяйственной деятельности проверяемого объекта. Ревизоры обязаны принимать все меры для установления истины, с тем, чтобы выявленные факты были бесспорными. Факты нарушений, изложенные в основном акте, должны документально подтверждаться: промежуточными актами; ведомостями однородных нарушений; подлинными документами, изъятыми из дел, или их заверенными копиями; справками должностных лиц, проверенными ревизором; заключениями экспертизы и данными лабораторных анализов; письменными объяснениями должностных лиц по отдельным фактам нарушений; документами, отражающими результаты проведенных инвентаризаций и сверки расчетов.

**Фиктивные хозяйственные операции** – оформленные документально, не осуществленные на практике хозяйственные операции, приносящие теневой доход инициаторам и другим участникам такой операции.

**Цель контроля** – проверка хода дел на подконтрольных объектах для улучшения определенной деятельности, устранения или предотвращения ошибок. Цели контроля более конкретно выражаются в его задачах и могут классифицироваться по содержанию, времени и уровню.

**Халатность** – один из видов должностных преступлений. Заключается в невыполнении или в ненадлежащем выполнении должностным лицом каких-либо действий, входящих в его служебные обязанности, вследствие небрежного или недобросовестного отношения к работе.

**Хищение** – незаконное умышленное обращение с корыстной целью чужого имущества в свое владение либо распоряжение им в своих интересах или в интересах других лиц.

**Экономико-математические методы контроля** – приемы, используемые в финансово-хозяйственном контроле при определении влияния различных факторов на результаты хозяйственной деятельности и сохранность собственности. В частности, используют корреляционный анализ издержек обращения торговли, дисперсионный анализ влияния количества месяцев, подвергаемых проверке и др.

**Экономическая недобросовестность** – попытка одной из договаривающихся сторон извлечь односторонние преимущества за счет другой.

**Экономический анализ в системе контроля** – совокупность приемов формирования и обработки информации о результатах и эффективности контрольной деятельности, об объекте контроля, позволяющих выявить закономерности и тенденции их развития, обнаружить имеющиеся резервы и определить основные пути их использования.

**Эксперт** – физическое лицо или фирма, обладающие специальными знаниями и , опытом в особой области, отличающиеся от учета и аудита.

**Экспресс-анализ** – наглядная оценка финансового благополучия и динамики развития предприятия.

**Этапы ревизионной работы** – часть процесса ревизионной деятельности, состоящая из четырех самостоятельных этапов. Это подготовка к проведению ревизии; проведение ревизии; подготовка материалов ревизии; реализация материалов.

**Эффективность контроля** – соотношение достигнутого контролирующим органом результата и стоящей перед ним цели, достижение этой цели с наименьшими затратами времени, сил и средств.

**Юридическая проверка** – прием ревизии, который заключается в выявлении законности операций, их соответствия постановлениям, инструкциям и другим официальным документам. Например, могут выявляться факты выдачи заработной платы другому лицу без доверенности, незаконного списания естественной убыли и перекрытия пересортицы материалов, образовавшейся за разные периоды времени, и т. п. Ревизор обязан установить причины таких нарушений, выявить виновных лиц и изучить связь нарушений с попытками скрыть недостачу или хищение ценностей.

**Рекомендуемая литература**

**Нормативно-правовые акты и законы**

1. "Конституция Российской Федерации" - [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107289/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107289/)
2. "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 N 145ФЗ (ред. от 01.09.2019).
3. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.08.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2019)

### Учебная литература

1. Ашмарина Е.М. Правовое обеспечение контроля, учета, аудита и судебно-экономической экспертизы: учебник. Москва: Издательство Юрайт, 2019. - 299 с. <https://urait.ru/book/pravovoe-obespechenie-kontrolya-ucheta-audita-i-sudebno-ekonomicheskoy-ekspertizy-426891>
2. Балакина А.П., Бабленкова И.И. Финансы: учебник. Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2017. - 383 с. [https://biblioclub.ru/index.php?page=book\\_red&id=454074](https://biblioclub.ru/index.php?page=book_red&id=454074)
3. Гузнов А. Г., Рождественская Т. Э. Регулирование, контроль и надзор на финансовом рынке в Российской Федерации: учебное пособие. Москва: Издательство Юрайт, 2019. - 500 с. <https://urait.ru/book/regulirovanie-kontrol-i-nadzor-na-finansovom-rynke-v-rossiyskoy-federacii-429064>
4. Землин А. И., Землина О. М., Ольховская Н. П. Финансовое право Российской Федерации: учебник. Москва: Издательство Юрайт, 2019. - 301 с. <https://urait.ru/book/finansovoe-pravo-rossiyskoy-federacii-427492>
5. Комягин Д. Л. Бюджетное право: учебник. Москва: Издательский дом Высшей школы экономики, 2017. - 593 с. [https://biblioclub.ru/index.php?page=book\\_red&id=486406](https://biblioclub.ru/index.php?page=book_red&id=486406)
6. Казакова Н.А. Аудит: учебник. Москва: Издательство Юрайт, 2019. - 409 с. <https://urait.ru/bcode/431436>
7. Щербакова Н. В. Основы контрольно-надзорной деятельности: учебное пособие. Йошкар-Ола: ПГТУ, 2018. - 142 с. [https://biblioclub.ru/index.php?page=book\\_red&id=494219](https://biblioclub.ru/index.php?page=book_red&id=494219)

### Дополнительная литература

1. Арабян, К.К. Теория аудита и организация аудиторской проверки: учебник. Москва: Юнити-Дана, 2016. - 335 с. <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=426478>
2. Азарская М. А., Поздеев В. Л. Аналитические процедуры в аудите: учебное пособие. Йошкар-Ола: ПГТУ, 2016. - 192 с. <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=459464>

3. Балакина А.П., Бабленкова И.И. Финансы: учебник. Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2017. - 383 с.  
<http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=454074>
4. Мазурин, С.Ф., Матыцина Н.В. Финансовое право: учебник. Москва: Прометей, 2017. - 438 с.  
<http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=483220>
5. Суглобова А.Е. Аудит: учебник. Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2016. - 368 с.  
<http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=452813>

### Интернет-ресурсы

1. <http://minfinrd.ru/> официальный сайт Министерства финансов РД
2. <http://www.spdag.ru/> официальный сайт Счетной палаты РД
3. <http://dagestan.roskazna.ru/> официальный сайт Управления  
Федерального казначейства по Республике Дагестан
4. [www.gks.ru](http://www.gks.ru) официальный сайт Росстата
5. [www.cbr.ru](http://www.cbr.ru) официальный сайт Банка России
6. [www.rbc.ru](http://www.rbc.ru) росбизнесконсалтинг
7. <http://elibrary.ru> Научная электронная библиотека.
8. <http://window.edu.ru> единое окно доступа к образовательным  
ресурсам.
9. <http://www.iqlib.ru/> ЭБС образовательных и просветительских  
изданий.
10. <http://uisrussia.msu.ru> ресурсы и сервисы для экономических и  
социальных исследований, учебных программ и государственного  
управления.
11. <http://www.government.ru> официальный сайт Правительства  
Российской Федерации.