



КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

О. С. МАКОЕВ



О.С. Макоев

КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

Под редакцией доктора экономических наук,
профессора ***В.И. Подольского***

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве учебного пособия
для студентов вузов, обучающихся по специальностям
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
и 060400 «Финансы и кредит»*



Москва • 2012

УДК 657.6(470+571)(075.8)
ББК 65.9(2Рос)-93
М16

Рецензент:
заслуженный экономист Российской Федерации,
доктор экономических наук, профессор *В.Б. Дадрик*
(зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Московского
государственного университета прикладной биотехнологии)

Главный редактор издательства
кандидат юридических наук,
доктор экономических наук *Н.Д. Эриашвили*

Макоев, Олег Солтанович.

М16 Контроль и ревизия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 060400 «Финансы и кредит» / О.С. Макоев; под ред. В.И. Подольского. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 256 с.

ISBN 978-5-238-01302-2

Агентство СІР РГБ

Изложены теоретические основы финансово-экономического контроля и ревизии, приведены формы и методы организации и проведения проверок и ревизий. Рассмотрены основные задачи, функции и компетенция органов финансово-экономического контроля. Особое внимание уделено роли внутреннего финансово-экономического контроля в ограничении рисков хозяйственной деятельности коммерческой организации, проведению ревизий финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

Для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим и юридическим специальностям, преподавателей, аспирантов, а также специалистов в области контрольно-ревизионной, учетно-аналитической, аудиторской и организационно-управленческой деятельности.

ББК 65.9(2Рос)-93

ISBN 978-5-238-01302-2

© О.С. Макоев, 2006

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2006

Воспроизведение всей книги или любой ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в Интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

От автора

Учебная дисциплина «Контроль и ревизия» как самостоятельная отрасль знаний занимает особое место в системе экономических дисциплин. В ее сферу входит изучение вопросов организации и осуществления контроля и ревизии финансово-экономической деятельности коммерческих и некоммерческих организаций государственными контролирующими органами и негосударственными организациями.

Курс «Контроль и ревизия» во многом имеет общие цели и задачи с отраслевыми курсами бухгалтерского учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности, поскольку имеет с ними единый объект исследования — хозяйственные процессы, состояние и использование материальных и финансовых средств организаций в процессе их функционирования.

Представляемая книга является учебным пособием, цель которого — формирование у будущих специалистов теоретических знаний о сущности, содержании, системе организации контрольно-ревизионной деятельности и специфических практических навыков по исследованию хозяйственных процессов и операций с позиции законности, достоверности, хозяйственной целесообразности, обоснованности расчетных, прогнозных и установленных производственных и финансовых нормативов и показателей, выявления скрытых резервов, обеспечения сохранности имущества.

Основными задачами учебного пособия «Контроль и ревизия» являются:

формирование представлений о сущности, роли и задачах контроля и ревизии как важных элементов управления экономикой;

приобретение знаний о видах, формах и методах организации контрольно-ревизионной деятельности, субъектах и объектах контроля, практических навыков по организации и проведению проверок и ревизий в процессе осуществления финансово-экономического контроля, оформления и реализации полученных результатов.

Полученные знания и практические навыки позволят специалисту грамотно проводить анализ и использовать информацию об активах, обязательствах, капитале, движении денежных потоков, доходах и расходах, а также о финансовых результатах деятельности организаций для представления ее органам управления и тем самым способствовать улучшению использования экономического потенциала хозяйствующих субъектов, рациональной организации их финансово-экономических отношений, содействовать защите экономических интересов и собственности физических и юридических лиц.

Структура учебного пособия включает Введение, 7 глав с графическими иллюстрациями, Заключение, Список основных нормативных документов и Библиографический список.

Во Введении раскрыта роль контроля в решении конституционных задач социальной и экономической политики государства и выполне-

нии им своих функций, определено место учебной дисциплины «Контроль и ревизия» в системе отраслевых и функциональных дисциплин, изучаемых по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В главах 1—4 изложены теоретические основы финансово-экономического контроля в целом, раскрыты сущность, функции, принципы, виды, методы контроля в управлении экономикой; взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля; вопросы подготовки, планирования и оформления результатов внешнего финансово-экономического контроля; основные задачи и направления внутреннего контроля; внутренний финансово-экономический контроль и система мер по ограничению риска хозяйственной деятельности.

В главе 5 рассматривается структура органов финансово-экономического контроля. Глава 6 посвящена непосредственно ревизии, раскрытию ее сущности как инструмента контроля. Здесь изложены задачи и вопросы организации, подготовки, планирования и проведения ревизии, основные этапы, последовательность работы и документирование результатов ревизии, выводы и предложения по ее материалам, методы и специальные методические приемы документального и фактического контроля при проведении ревизии, освещаются также организация ревизионной работы на объектах разных организационно-правовых форм и форм собственности, порядок составления обобщающего документа о состоянии бухгалтерского учета и достоверности отчетности организаций. Глава содержит материал по ревизии бюджетных учреждений, где даны общие представления об особенностях бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, показан порядок проведения, основные направления и методы их ревизии.

В Заключении дана краткая характеристика современного состояния финансово-экономического контроля в стране, определены основные направления развития и пути совершенствования контрольно-ревизионной деятельности.

Предлагаемая книга подготовлена в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности 060500 — «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и адресована студентам и преподавателям высших учебных заведений по экономическим и юридическим специальностям. Автор рассчитывает, что читателями учебного пособия станут также аспиранты, научные работники, слушатели курсов переподготовки и повышения квалификации и специалисты, занятые в учетно-аналитической, контрольно-ревизионной, аудиторской, консалтинговой и организационно-управленческой видах профессиональной деятельности.

Введение

В действующей Конституции, принятой 12 декабря 1993 г., Россия провозглашена демократическим социальным государством. Государство — это политическая организация общества, осуществляющая управление обществом, охрану его экономической и социальной структуры. Экономической основой конституционного строя Российской Федерации является находящееся в стадии становления и развития социальное рыночное хозяйство, в рамках которого производство и распределение товаров и благ осуществляются в основном посредством рыночных отношений.

Создавая социальное рыночное хозяйство, государство стремится обеспечивать свободу экономической деятельности, предпринимательства и труда, добросовестную конкуренцию и общественную пользу, чтобы регулирование хозяйственной жизни осуществлялось государством в интересах человека и общества, а экономические отношения строились на социальном партнерстве между человеком, государством, работником и работодателем, производителем и покупателем.

Главная задача социального государства — достижение такого уровня общественного развития, который основывается на закрепленных правом принципах социального равенства, всеобщей солидарности и взаимной ответственности. Социальное государство призвано влиять на распределение экономических благ исходя из принципа справедливости, чтобы обеспечить каждому человеку достойное существование.

Производство и распределение благ в условиях развивающейся рыночной экономики осуществляется как частными, так и государственными предприятиями и учреждениями, включая предприятия и учреждения субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Социальное государство должно нести ответственность за наиболее существенные стороны организации производства и распределения в стране в целом, в особенности за то, что в наибольшей степени затрагивает интересы населения. Это — надежное обеспечение населения всем необходимым, гарантии роста производства и обеспечение участия в производстве и распределении всех работоспособных лиц (т.е. занятости), смягчение последствий нестабильности в экономике (регулирование цен и т.п.) или колебаний спроса на международном рынке.

Главной задачей государственной социальной политики России являются: достижение высокого уровня благосостояния человека и общества, обеспечение равных и справедливых возможностей для развития личности. Эта задача должна решаться в тесном единстве с экономической политикой государства.

Вопросы развития экономической и социальной политики в последнее время привлекают все большее внимание высших органов государственной власти и управления. На заседании Государственного совета Российской Федерации под председательством Президента России 22 ноября 2000 г. рассмотрена Стратегия социально-экономичес-

кого развития России на период до 2010 года, направленная на обеспечение устойчивого повышения уровня жизни населения, сокращение разрыва в уровне благосостояния с ведущими экономически развитыми странами.

В развитие принятой Стратегии и в целях формирования условий для обеспечения условий для динамичного и устойчивого развития российской экономики и повышения уровня жизни населения распоряжением Правительства РФ от 15 августа 2003 г. № 1163-р утверждена вторая Программа¹ социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2003—2005 гг.).

Успешное достижение целей, направленных на соблюдение конституционных принципов, выполнение задач и функций государства, возможно только путем построения динамично развивающейся рыночной экономики со стабильным и ясным законодательством, при оптимальном участии государства в хозяйственной деятельности. Государство призвано обеспечивать социальные стандарты, экономические свободы, финансовую стабильность и эффективную инфраструктуру.

Стратегические и тактические цели государства, выполнение им своих конституционных функций могут достигаться посредством управления, неотъемлемым элементом которого является контроль. Контроль служит одним из видов управленческой деятельности, который обеспечивает обратную связь между субъектами и объектами управления, позволяет выявлять возникающие в процессе достижения целей отклонения, оценивать их влияние и определять причины возникновения, контроль дает возможность устанавливать должностных лиц, ответственных за возникновение недостатков, и разрабатывать мероприятия по устранению последних, а также нарушений законодательства, предупреждать злоупотребления.

Успешное выполнение функций контроля, его эффективность в значительной степени зависят от квалификации его исполнителей. Контрольная деятельность требует от специалистов широкого спектра знаний в различных областях. Как правило, в контрольной деятельности заняты специалисты в области бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности, аудита, финансов, права и других экономических и юридических отраслей науки и практики, без знания которых невозможна квалифицированная контрольная деятельность.

Важное значение в формировании научной и учебной дисциплины «Контроль и ревизия» имеет четкое определение ее места в системе наук, линий разграничения и взаимосвязи со смежными дисциплинами. В основу процесса специализации экономических дисциплин положен принцип охвата каждой из них определенного комплекса экономических процессов и закономерностей, конкретной сферы или стороны производственных отношений. Функциональные экономические

¹ Первая Программа социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2002—2004 гг.) была утверждена распоряжением Правительства РФ от 10 июля 2001 г. № 910-р.

дисциплины изучают характерные закономерности и их использование в определенной сфере экономической деятельности. Отраслевые экономические дисциплины исследуют специфические особенности развития производственных отношений в отдельных отраслях экономики в их взаимосвязи с производительными силами и техникой производства.

Однако функциональные и отраслевые экономические дисциплины тесно взаимосвязаны, дополняя и обогащая друг друга. Отпочкование новых отраслей экономических знаний отражает, с одной стороны, процесс их дифференциации в результате огромного роста информационного материала, вызванного развитием науки, производительных сил и производственных отношений. С другой стороны, происходит процесс интеграции научных знаний, зарождения новых научных и учебных дисциплин на стыке ранее существовавших.

Признание «Контроля и ревизии» в качестве самостоятельной отрасли научных знаний является подтверждением процессов дифференциации и интеграции наук. Объем накопленного практического материала и экономических знаний в области финансово-экономического контроля и ревизии столь обширен, а потребности хозяйственной практики в дальнейшей теоретической разработке этих проблем столь многогранны и разнообразны, что, как правило, не позволяют научным и практическим работникам, специализирующимся в смежных научных дисциплинах, быть одновременно квалифицированными специалистами в области контроля и ревизии.

«Контроль и ревизия» как научная и учебная дисциплина — это система специальных знаний о принципах и методах установления законности, достоверности и экономической целесообразности хозяйственных и финансовых операций и процессов субъектов хозяйственной деятельности и управления на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля. Это позволяет утверждать, что данная учебная дисциплина как самостоятельная отрасль экономических знаний занимает особое место в системе экономических дисциплин. В ее сферу входит изучение вопросов методологии и организации контроля и ревизии финансово-экономической деятельности субъектами контроля, в том числе государством в лице его специальных органов.

Курс «Контроль и ревизия» имеет во многом общие цели и задачи с отраслевыми курсами бухгалтерского (финансового) учета и анализа хозяйственной деятельности, поскольку имеет с ними единый объект исследования — хозяйственные процессы, состояние и использование материальных и финансовых средств организаций в процессе их функционирования. Отличие состоит в целевой направленности каждой из этих отраслей экономических знаний. Главное направление финансово-экономического контроля и ревизии — изучение хозяйственных процессов и операций с позиции законности, достоверности, хозяйственной целесообразности, обеспечения сохранности имущества. В сферу контроля и ревизии входит также изучение и анализ обоснованности

расчетных и прогнозных показателей и установленных производственных и финансовых нормативов, выявление скрытых резервов.

Финансово-экономический контроль происходит из недр бухгалтерского учета. Однако, вобрав в себя и синтезировав его достижения и специфические знания анализа финансово-хозяйственной деятельности, финансов, права, других экономических и юридических учебных и научных дисциплин, финансово-экономический контроль выступает как отдельная отрасль научных знаний, имеющая свой предмет, метод и специфические методические приемы исследования.

Поскольку контроль и бухгалтерский учет находятся в тесной взаимосвязи, заслуживает внимания вопрос о соотношении отраслевых курсов бухгалтерского учета и контроля. Бухгалтерский учет служит основным источником информационного обеспечения для выполнения разных функций управления, в том числе и контроля. Одновременно в процессе учета осуществляется контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, сохранностью имущества. Бухгалтерским учетом контрольные функции выполняются через документирование и инвентаризацию, оценку и калькуляцию, систему счетов и двойной записи, балансовое обобщение и отчетность. Однако при всей важности бухгалтерского контроля теоретическое обоснование и разработка всей совокупности вопросов методологии и организации финансово-экономического контроля и ревизии остаются вне теории и отраслевых курсов бухгалтерского учета.

Достижение своих целей финансово-экономический контроль обеспечивает специфическими, только ему присущими способами. Он использует учетную информацию, приемы экономического анализа, при этом не ограничиваясь только ими. В контроле часто применяются специальные источники данных и методики, выходящие за пределы учетной информации и инструментария бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет основан на непрерывной, сплошной и документальной регистрации всех хозяйственных операций, связанных с движением товарно-материальных ценностей и денежных средств. Что касается финансово-экономического контроля, то он часто основывается на данных несплошного (выборочного) наблюдения или однократного действия. При этом субъектами контроля являются не только бухгалтерская, но и другие функциональные службы организаций, а также деятельность должностных лиц, органов управления и специальных контрольных органов.

Место курса «Контроль и ревизия» в системе экономических дисциплин характеризуется тем, что он является одновременно функциональной и отраслевой экономической дисциплиной. Возникновение ее является результатом необходимости удовлетворения нужд управления в контроле как в специализированном виде управленческой деятельности. Размежевание проблематики данной отрасли специальных знаний и смежных экономических дисциплин играет важную роль не только в организации научных исследований, но и в подготовке специалистов для контролирующих органов в экономических вузах.

В названии дисциплины «Контроль и ревизия» контроль стоит на первом месте, поскольку это понятие шире понятия «ревизия». Последняя представляет собой лишь одну из форм последующего контроля. Однако в названии изучаемого курса подчеркнута превалирующая роль ревизии как наиболее действенной формы последующего финансово-экономического контроля и основного элемента деятельности специальных контрольных органов.

Автор надеется, что изучение дисциплины «Контроль и ревизия» по материалам данного учебного пособия позволит специалистам на основе профессиональных знаний обеспечить формирование, анализ и использование для управления информации об активах, обязательствах, капитале, движении денежных потоков, доходах и расходах, финансовых результатах деятельности организаций и тем самым способствовать улучшению использования экономического потенциала хозяйствующих субъектов, рациональной организации их финансово-экономических отношений, содействовать защите экономических интересов и собственности государства, физических и юридических лиц.

Книга подготовлена с использованием справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Теоретические основы финансово-экономического контроля

1.1. Сущность и роль контроля в управлении экономикой

Понятие «контроль» связано с понятием «управление». Оно происходит от английского глагола «to control», имеющего различные значения. В экономическом смысле он означает управление и наблюдение. Контроль существует только во взаимосвязи с управлением, поэтому сущность и содержание контроля могут быть обстоятельно раскрыты только во взаимосвязи с управлением, которое он обслуживает. Без контроля управление не имеет смысла.

Функции управления и контроля существуют со времен глубокой древности. Их появление обусловлено формированием в процессе общественного развития совокупности факторов, к которым относятся: разделение общественного труда; возникновение товарно-денежного обмена; формирование институтов государства и права.

Государственное устройство общества, как и разделение общественного труда, предполагает наличие многоступенчатой социально-административной иерархии, в которой полномочия каждой нижестоящей иерархической ступени определяются главной задачей — исполнять решения, принятые на более высоком уровне иерархической лестницы. Такое разграничение полномочий и обязанностей явилось главным фактором, вызвавшим обособление функции управления.

Еще на ранних стадиях становления государственного устройства общества потребность в традиционно-устойчивом централизованном управлении сложным производственно-административным комплексом с внутренними неоднозначными, иногда даже противоположными интересами вызывалась появлением обычаев и необходимостью принятия законов и правил, определяющих права, обязанности и ответственность членов общества. Исполнение требований обычаев и решений вышестоящих в иерархии административных органов государства, соблюдение прав, обязанностей и принципа ответственности членов общества, установленных правилами и законами, обеспечивались посредством контроля.

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

В современных условиях контроль обеспечивает возможность осуществлять управление деятельностью общества и его обособленными организациями, а также складывающимися в нем социально-экономическими отношениями. Таким образом, в реальной действительности контроль является неотъемлемой частью всего процесса управления и не может существовать без взаимосвязи с ним.

Содержание контроля в управлении экономикой исследователи трактуют в узком и широком смысле. В узком смысле контроль связывают с какой-либо отдельной функцией управления, например планированием, когда с помощью контроля выявляются те или иные погрешности в плане и предотвращается, таким образом, срыв его выполнения. Под контролем в узком смысле подразумевают также проверку деятельности кого-либо или чего-либо.

В широком смысле контроль в управлении экономикой можно рассматривать как проверку соблюдения и выполнения нормативно установленных задач, планов и решений. В данном случае на первый план выдвигается функциональное назначение контроля, его участие на определенной стадии управленческого процесса. Как завершающий этап управленческой деятельности контроль, позволяющий сопоставить достигнутые результаты с запланированными, является одной из установившихся точек зрения в научной литературе.

Контроль рассматривают и как способ, или механизм, с помощью которого проводится сравнение результатов с поставленными задачами. Контроль сводится к виду деятельности, обеспечивающему сравнение фактических результатов с установленными показателями и внесение в случае необходимости соответствующих изменений.

Отдельные специалисты определяют контроль как способ организации обратных связей, благодаря которым орган управления получает информацию о ходе выполнения его решения.

Контроль рассматривают и как вид деятельности по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта принятым управленческим решениям (законам, планам, нормам, стандартам, правилам, приказам), выявлению результатов воздействия субъекта на объект, допущенных отклонений от требований управленческих решений, принятых принципов организации и регулирования. Выявляя отклонения и причины их возникновения,

контроль позволяет определить и провести мероприятия по изменению способов воздействия на объект с целью преодоления отклонений и устранения препятствий для оптимального функционирования объекта управления.

Контроль одновременно является самостоятельной функцией управления и завершающей стадией процесса управления. Как и всякий другой процесс, управление можно условно разделить на стадии, основные из которых показаны на рис. 1.1. В виде самостоятельной функции контроль имеет место на всех стадиях управления.

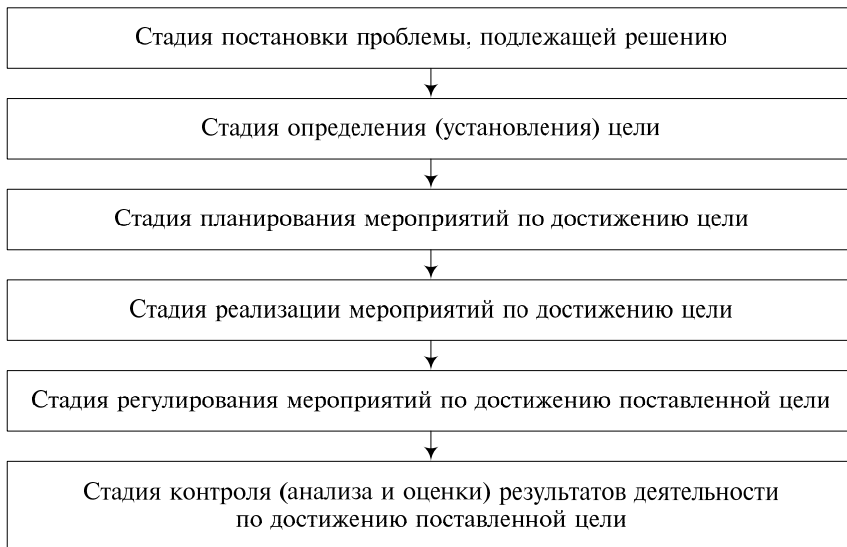


Рис. 1.1. Управление как процесс

Многогранность контроля обусловлена многоплановостью управленческой деятельности. Поскольку любая общественная и индивидуальная деятельность направлена на достижение конкретных целей, например цели экономики — удовлетворение личных и общественных потребностей в материальных и духовных благах, то соответственно всякое управление в целом связано с достижением этих целей. Учитывая, что контроль обслуживает управление экономикой, его конечными целями также являются цели управления экономикой.

Основой существования любого государства является осуществление им своих функций, которые в свою очередь должны быть обеспечены материально-финансовой базой. Источником образования материально-финансовой базы, обеспечивающей функциони-

рование экономических субъектов¹, а также государства, выступает хозяйственная (экономическая) деятельность. Хозяйственная деятельность экономических субъектов — это деятельность, связанная с процессами производства и реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг или продажи товаров, необходимых потребителям.

В процессе хозяйственной деятельности между экономическими субъектами, а также между ними и государством возникают финансовые отношения, т.е. денежные отношения, связанные с формированием собственных и привлечением заемных средств, их использованием на финансирование затрат и инвестиций, образованием и распределением полученной выручки и прибыли.

Совокупность хозяйственной деятельности экономических субъектов и возникающих в ее процессе финансовых отношений представляет собой финансово-хозяйственную (финансово-экономическую) деятельность экономических субъектов.

Часть результатов, получаемых хозяйственными субъектами от осуществления финансово-хозяйственной деятельности, в виде налогов и других обязательных платежей направляется в общегосударственный денежный фонд — государственный бюджет и в государственные внебюджетные фонды. Средства государственного бюджета и государственных внебюджетных фондов используются для государственного регулирования экономики, стимулирования хозяйственной конъюнктуры, финансирования социальных программ, науки и культуры, здравоохранения и образования, пенсионного обеспечения граждан, вооруженных сил, формирования финансовых и материальных резервов, содержания органов государственного управления и на другие общественные нужды.

Совокупность субъектов, объектов и их отношений, возникающих в процессе финансово-хозяйственной деятельности между экономическими субъектами и государственными органами, образуют экономическую систему государства.

Финансово-хозяйственные отношения осуществляются в соответствии с установленными государством законами, нормами и правилами, определяющими права, обязанности и ответственность участвующих в них субъектов. Соблюдение прав, выполнение обязанностей и несение ответственности участниками финансово-хозяйственной деятельности обеспечивается посредством управления и финансово-хозяйственного (финансово-экономического) контроля.

Контроль за соблюдением прав, выполнением обязанностей и несением ответственности участниками финансово-хозяйственной деятельности осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами специально уполномоченными органами разных

¹ *Экономические субъекты* — физические и юридические лица, осуществляющие самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность. — *Примеч. авт.*

уровней государственного устройства (федерального, субъектов Федерации и муниципального), а также негосударственными организациями и физическими лицами.

***Финансово-экономический контроль** можно определить как регламентированную нормами права деятельность уполномоченных государственных, муниципальных органов, а также негосударственных организаций, органов и лиц, направленную на предупреждение, выявление и пресечение нарушений правовых норм и управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование экономической системы государства и ее элементов.*

Большинство ученых и специалистов подразделяют экономический контроль на финансовый и финансово-хозяйственный (или финансово-экономический). По мнению автора, такое подразделение контроля не вполне оправдывает себя по следующим причинам.

С одной стороны, всякая экономическая деятельность, подлежащая или подвергаемая контролю, опосредуется финансовыми (денежными) отношениями, т.е. отношениями формирования (аккумулирования), распределения и перераспределения средств денежных фондов. Под денежными фондами в данном случае следует понимать денежные средства (собственные, заемные, целевые), которые субъекты экономической деятельности аккумулируют на своих банковских расчетных и текущих счетах, на счетах в органах Федерального казначейства и в кассе. Эти денежные фонды распределяются на фонды, предназначенные для осуществления текущей основной деятельности, фонды потребления и накопления для расчетов по основной деятельности, по заработной плате с сотрудниками и дивидендам с участниками и акционерами, для расчетов с бюджетом и государственными и негосударственными внебюджетными фондами, а также для других целей.

В процессе экономической деятельности все расчеты осуществляются, как правило, в денежной форме. Однако, даже если такие расчеты совершаются в натуральной форме или в форме зачетов взаимных требований, то и в этих случаях выполняемые хозяйственные операции учитываются в денежном выражении и, следовательно, выражают финансовые отношения. Финансовыми отношениями опосредуются все экономические (хозяйственные) взаимоотношения как между субъектами коммерческой и некоммерческой деятельности, так и между субъектами хозяйственной деятельности и государством, включая и его субъекты (субъекты Российской Федерации, муниципальные образования и т.д.). Из этого следует, что всякий экономический контроль, связанный с образованием, распределением и обращением денежных фондов и с участием денежных средств, является финансовым.

С другой стороны, поскольку любые финансовые отношения опосредуют экономические (хозяйственные) взаимоотношения субъ-

ектов хозяйственной деятельности, в том числе государства и его субъектов, постольку они являются экономическими (хозяйственными). Контроль за такой деятельностью невозможен без исследования происходящих хозяйственных процессов. Следовательно, контроль, осуществляемый за такой деятельностью, является экономическим (хозяйственным).

В чистом виде финансовый контроль может существовать, если это контроль за выполнением заранее определенных в денежном выражении плановых либо расчетных параметров финансовых взаимоотношений при выполнении денежных взаиморасчетов и обязательств на конкретную дату или в определенные сроки (например, контроль путем простого выявления отклонений фактических денежных показателей от расчетных, плановых или договорных, возникающих между субъектами денежных взаиморасчетов на конкретную дату или за определенный период). Так, финансовым контролем в чистом виде может быть признан контроль за полнотой и своевременностью осуществления расчетов между участниками бюджетного процесса по заранее определенным денежным параметрам на определенную дату или за определенный период без исследования причин образования отклонений. Контроль за полнотой и своевременностью расчетов по денежным обязательствам участников договорных отношений на конкретную дату или за определенный период, без выявления причин возникших отклонений, также является финансовым контролем в чистом виде. Такой контроль позволяет выявлять отклонения в полноте и своевременности осуществления денежных взаиморасчетов. Установление причин отклонений, выявленных в процессе проведения финансового контроля, требует исследования хозяйственных операций и управленческих действий по их осуществлению, а это уже финансово-хозяйственный (экономический) контроль.

Только такой контроль может быть признан финансовым, в процессе осуществления которого сопоставляются установленное время и денежные суммы взаиморасчетов и определяются отклонения, но опускается исследование конкретных фактов хозяйственной и управленческой деятельности. Однако контроль в рассматриваемом нами аспекте практически не бывает чисто финансовым или чисто хозяйственным. В основном в процессе контроля всегда затрагиваются вопросы финансовых отношений и хозяйственной (экономической) деятельности.

Таким образом, «финансовый контроль», «экономический контроль», «финансово-экономический» контроль и «финансово-хозяйственный» контроль — понятия практически неразрывные, близкие по смыслу, почти равнозначные (тождественные). Однако при одностороннем и узком рассмотрении финансовый контроль

определяет только следствие (последствие) финансовых взаимоотношений, тогда как финансово-экономический контроль исследует совокупность причин и следствий (последствий). Учитывая, что контроль редко ограничивается только определением следствий (последствий), в наибольшей степени действительно содержанию рассматриваемой нами категории — «контроля» — соответствует понятие «финансово-экономический контроль». В то же время понятие «финансовый контроль» применимо, когда целью контроля является установление несоответствий в денежных расчетах субъектов финансовых взаимоотношений.

Роль финансово-экономического контроля в управлении экономикой в условиях рынка определяется его целями, функциями, задачами, принципами и основным содержанием, которое составляют:

- обеспечение качественного и эффективного финансово-хозяйственного управления, соблюдение финансового законодательства субъектами финансовых отношений;
- защита интересов всех субъектов хозяйствования и управления, государства в целом и его граждан;
- содействие проводимой государством единой социальной, хозяйственной, финансовой, налоговой, кредитной и денежной политике;
- выявление внутренних резервов использования финансовых ресурсов во всех сферах производства и распределения общественного продукта;
- укрепление экономической системы страны.

1.2. Функции и задачи финансово-экономического контроля

Предмет и специфику контроля нельзя раскрыть достаточно полно, не затрагивая вопроса о его функциях. Функции и задачи контроля многогранны так же, как и функции управления (рис. 1.2). К основным функциям, кроме собственно-контрольной, которые выполняет финансово-экономический контроль, относятся следующие.

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 не-рационального использования средств.



Рис. 1.2. Взаимосвязь функций контроля и процесса управления

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 изме-

няющиеся 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.

Задачи финансово-экономического контроля многообразны и определяются его целями и функциями. Общими задачами финансово-экономического контроля являются:

- обеспечение соблюдения действующего законодательства;
- обеспечение эффективности планирования финансово-экономической деятельности;
- обеспечение правильности ведения учета и составления отчетности по финансово-экономической деятельности;
- обеспечение соблюдения прав и сохранности имущества собственников;
- установление целесообразности операций по ведению финансово-экономической деятельности;
- анализ, установление и оценка состояния субъектов финансово-экономической деятельности;
- выявление резервов роста финансово-экономического потенциала участников финансово-экономической деятельности;
- применение мер к лицам, ответственным за нарушения финансово-экономического законодательства.

Задачи финансово-экономического контроля, конечно, данным перечнем не исчерпываются и 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.

1.3. Общие принципы финансово-экономического контроля

Под *принципами контроля* понимают *основные исходные положения его организации и осуществления*. Контролю присущи следующие принципы (рис. 1.3).

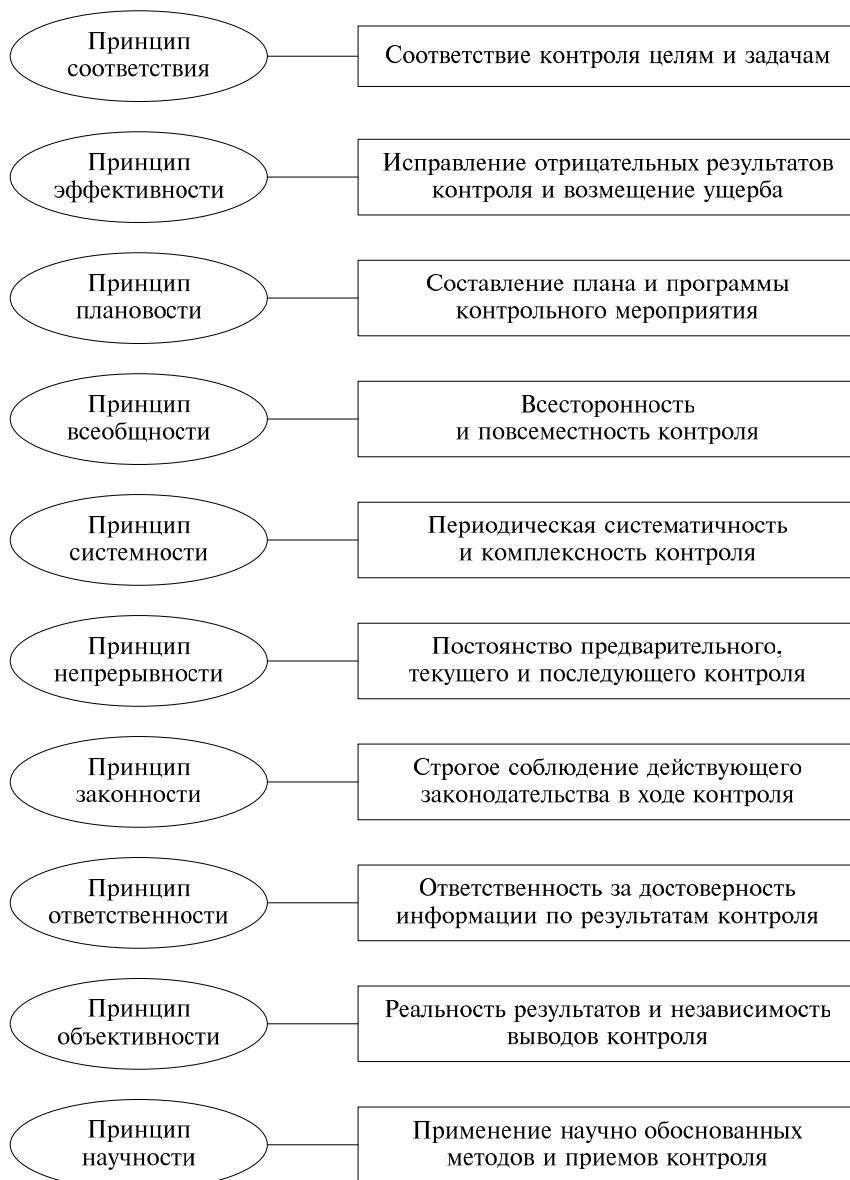


Рис. 1.3. Содержания принципов контроля

Принцип соответствия является главным принципом контроля. Он означает, что содержание и организация контроля, его цели и

задачи должны соответствовать задачам и функциям, стоящим перед государством и экономическими субъектами на данном этапе социально-экономического развития, а также целям и задачам, стоящим перед контролирующими органами, организациями и лицами. Из принципа соответствия вытекают остальные принципы.

Принцип эффективности (действенности) проявляется в своевременности и полноте выявления отклонений от заданных параметров, их причин и лиц, ответственных за них, а также в оперативности исправления отрицательных результатов, явившихся следствием обнаруженных отклонений, и обеспечении возмещения нанесенного ущерба. На эффективность контроля существенное влияние оказывают качество самого контроля и квалификация лиц, его осуществляющих. Задача контроля состоит не только в установлении отклонений, нарушений и недостатков, но и в оказании помощи органам управления по искоренению причин, их повлекших.

Принцип плановости предопределяется тем, что контрольная деятельность должна строиться на обоснованных, тщательно проработанных планах и программах. Каждому контрольному мероприятию должно предшествовать предварительное изучение объекта контроля для понимания его деятельности и составления общего плана и программы процедур контроля.

Принцип всеобщности означает, что всякая социально-экономическая деятельность, совершаемая в государстве, должна системно и комплексно контролироваться с целью установления ее законности, целесообразности, эффективности, полноты выполнения и соблюдения установленных сроков. Всесторонность и повсеместность контроля за деятельностью всех органов и звеньев государства должны обеспечивать органы государственного управления и негосударственные организации.

Принцип системности тесно взаимосвязан с принципом всеобщности и подразумевает необходимость обеспечения такой степени охвата различных граней контролируемого процесса, которая гарантировала бы объективность результатов контроля. Этот принцип предполагает также периодичность проведения контрольных мероприятий в одних и тех же организациях и учреждениях, в том числе повторных проверок по устранению ранее выявленных нарушений и недостатков. Это повышает эффективность контрольной работы, поскольку позволяет повысить уровень обобщения полученной информации, в динамике отследить позитивные и негативные тенденции в ходе контролируемого процесса, предложить обоснованные рекомендации по его корректировке.

Принцип непрерывности означает, что поскольку процесс управления непрерывен, то и все объекты контроля подлежат постоянному предварительному, текущему и последующему контролю в

сроки, установленные исходя из условий, характера и свойств деятельности субъектов контроля. Это позволяет обеспечить постоянное наблюдение за ходом выполнения принятых законов, нормативных актов и управленческих решений по достижению поставленных целей.

Принцип законности предполагает осуществление контроля в строгом соответствии с законодательством, обеспечение охраны интересов государства и общества в целом и юридических и физических лиц в частности. Основу оценки законности действий контролируемых организаций и лиц составляют требования нормативных правовых актов. В то же время субъекты контроля сами должны действовать в строгих рамках действующего законодательства в пределах определенных им задач, функций и полномочий.

Принцип ответственности непосредственно вытекает из принципа законности и предполагает предусмотренную законодательством и иными нормативными актами ответственность субъектов, проводящих финансовый контроль, за соблюдение законов и правовых актов, регламентирующих их деятельность, а также ответственность за достоверность информации финансово-экономического контроля. Законодательством предусмотрена возможность обжалования в судебном порядке действий субъектов контроля и достоверности представленной ими информации.

Принцип объективности предопределяет полное, правильное и своевременное отражение результатов контроля и действия должностных лиц на основе сопоставления содержания установленных фактов с регулирующими контролируемую деятельность законами, нормативными актами, инструкциями и управленческими решениями руководящих органов и лиц. Этот принцип предполагает также независимость выводов, вытекающих из результатов контроля, от субъективного отношения контролирующих органов, организаций и лиц.

Принцип научности означает, что контроль осуществляется путем применения научно обоснованных методов и приемов, установления степени соответствия практики управления ресурсами во всех сферах производства и распределения общественного продукта задачам экономической политики. Институт контроля представляет собой составной элемент общей структуры контрольных органов государства и вместе с тем выступает важнейшим составным элементом экономической системы в целом и финансового механизма в частности.

1.4. Система финансово-экономического контроля

Любая система — это совокупность различных элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих опреде-

ленную целостность, единство. Выполнение любой управленческой деятельности предполагает наличие системы контроля за ее осуществлением. Роль и значение контроля в управлении экономикой зависят от его правильной организации, создания научно обоснованных форм, методов и систем контроля. Система может быть более хорошо организованной или менее, простой или сложной, но ее наличие обязательно для достижения целей 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.

Системы контроля имеют общие основы и принципы создания и функционирования, единые для всех систем независимо от сферы их применения. При соблюдении общих требований для каждого конкретного объекта система контроля должна быть уникальной. Для каждой конкретной системы контроля должны быть определены объект, предмет, субъект, общие и конкретные формы и методы контроля.

Объект контроля. 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, объединения и предприятия. Внутри этих объектов контроля могут быть выделены происходящие в них процессы или отдельные элементы, которые также относятся к объектам контроля.

Характерной особенностью объектов контроля в системе управления экономикой является их сложность. Примерами очень сложных объектов контроля могут служить: крупная организация; отрасль экономики; экономический регион; территориально-производственный комплекс и др. Сложность объектов контроля с точки зрения их контроля оказывает решающее влияние на выбор методов и средств контроля.

В соответствии с выделяемыми объектами формируется и структура управления этими объектами, включая подразделения, осуществляющие контроль за их деятельностью, т.е. названные объекты управления могут одновременно быть объектами 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.

Совпадение объекта управления и объекта контроля является принципиальным моментом для понимания сущности контроля. Это обстоятельство подчеркивает объективную обусловленность функции контроля, ее органическую связь с другими функциями управления, со всей системой управления. 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. Соотношение между управлением и контролем — это соотношение между целым и частью.

Предмет контроля. Предметом контроля могут быть состояние и поведение объекта управления и контроля, деятельность организаций и органов управления в целом, а также деятельность организаций в отдельных сферах или по отдельным операциям.

Предметом таких объектов контроля, как организации, органы управления и их отдельные элементы или части, является их деятельность в соответствии с установленными законами, нормами, правилами, решениями, поручениями. 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.

Предметом контроля может быть состояние и поведение объектов контроля как в целом, так и отдельных их частей, которые включают те свойства и характеристики объекта, на которые направлена контрольная деятельность или которые используются в этой деятельности в качестве ее средства.

Субъект контроля. Под субъектом контроля следует понимать носителя практической деятельности по осуществлению контроля. Субъекты контроля также многочисленны и разнообразны, как и объекты контроля. Это те органы, организации, подразделения организаций и лица, которые осуществляют функции контроля. Субъектами контроля являются: государство в лице специальных контрольных органов (например, Счётная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации, Контрольно-ревизионное управление Минфина РФ и его органы в субъектах Российской Федерации, органы МЧС РФ и т.д.); негосударственные организации (например, аудиторские фирмы); специальные подразделения и органы экономических субъектов (например, службы внутреннего аудита, бухгалтерские службы, ревизионные комиссии и т.д.); отдельные высококвалифицированные специалисты и лица (например, индивидуальные аудиторы, ревизоры и т.д.), права, обязанности и ответственность которых строго регламентированы нормативными правовыми актами.

Средства контроля. Они представляют собой методы, приемы и процедуры, позволяющие выявлять и предупреждать возникновение в состоянии объектов и предметов контроля несоответствий действующему законодательству и принятым управленческим решениям, нарушений правил ведения бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций и составления финансовой отчетности.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Какими факторами общественного развития обусловлено формирование функций управления и контроля?
2. Какие особые функции по отношению к управленческой деятельности выполняет контроль и в чем заключается взаимосвязь контроля и управления?
3. Объясните трактовку разными исследователями содержания контроля в управлении экономикой в узком и широком смысле.
4. Перечислите стадии управления, с которыми связана функция контроля.
5. Сформулируйте определение финансово-экономического контроля.
6. В чем заключается основное содержание финансово-экономического контроля?
7. Перечислите основные функции финансово-экономического контроля и раскройте содержание каждой из них.
8. Сформулируйте основные задачи финансово-экономического контроля.
9. Охарактеризуйте основные принципы, присущие финансово-экономическому контролю.
10. Что представляет собой система контроля в управлении экономической деятельностью?
11. Перечислите элементы системы контроля и раскройте сущность каждого из них.

Тесты для самопроверки

1. Экономический контроль существует:
 - а) только во взаимосвязи с управлением;
 - б) независимо от управления;
 - в) для осуществления целей управления.
2. Экономический контроль:
 - а) представляет собой неотъемлемый элемент управления;
 - б) является не зависимой от управления функцией;
 - в) включает в себя функцию управления.
3. Целью контроля в экономике является:
 - а) содействие достижению целей управления экономикой;

- б) привлечение к ответственности лиц, виновных в нарушении финансовой дисциплины;
 - в) выявление лиц, ответственных за финансовые нарушения.
4. Предупредительная функция контроля проявляется на следующих стадиях управления:
- а) планирования мероприятий по достижению поставленных целей;
 - б) анализа и оценки результатов деятельности по достижению поставленных целей;
 - в) реализации мероприятий по достижению поставленных целей.
5. Регулятивная функция контроля проявляется на следующих стадиях управления:
- а) реализации и регулирования мероприятий по достижению поставленных целей;
 - б) постановки проблемы, подлежащей решению;
 - в) анализа и оценки результатов деятельности по достижению поставленных целей.
6. Оценочно-аналитическая функция контроля проявляется на следующих стадиях управления:
- а) на всех стадиях управления;
 - б) планирования мероприятий по достижению поставленных целей;
 - в) реализации и регулирования мероприятий по достижению поставленных целей.
7. Общие принципы финансово-экономического контроля:
- а) определяют основные исходные положения его организации и осуществления;
 - б) представляют собой методы его осуществления;
 - в) устанавливают правила его организации.
8. Не относятся к системе финансово-экономического контроля:
- а) общий план и программа контроля;
 - б) объекты контроля;
 - в) субъекты контроля.
9. Объектами финансово-экономического контроля являются:
- а) объекты управления;
 - б) состояние и поведение объекта контроля;
 - в) носители практической деятельности по осуществлению контроля.
10. Предметом контроля являются:
- а) состояние и поведение объекта контроля;
 - б) органы и организации, осуществляющие финансово-экономический контроль;
 - в) методы, приемы и процедуры выявления отклонений от заданных параметров цели управления.

Формы и методы финансово-экономического контроля

2.1. Формы финансово-экономического контроля

Определяя формы финансово-экономического контроля, исходят из соотношения его содержания и формы как всеобщих категорий, отражающих взаимосвязь двух сторон любой реальности. Содержание представляет определяющую сторону предмета, а форма — способ его выражения и внутреннюю организацию, которые модифицируются с изменением содержания. Под **формами финансово-хозяйственного контроля** понимаются *способы конкретного выражения и организации контрольной деятельности, направленной на выполнение функций контроля*. Важно применять наиболее эффективные формы контроля с учетом четкого разграничения сфер их применения, конкретных хозяйственных ситуаций и задач, которые решают отдельные звенья управления экономикой.

Под **формой финансово-экономического контроля** понимают *конкретное выражение и организацию контрольной деятельности*. В зависимости от времени осуществления по отношению к контролируемой деятельности объекта контроля в качестве форм финансово-экономического контроля выделяют: предварительный, текущий и последующий контроль (рис. 2.1). Все три формы находятся в тесной взаимосвязи и тем самым отражают непрерывный характер контроля.

Предварительный контроль. Форма предварительного контроля имеет предупреждающий характер, поскольку предшествует совершению хозяйственных и финансовых операций. Предварительный контроль проводится на первых трех стадиях процесса управления: постановки проблемы, определения цели и планирования мероприятий по ее достижению. Проводимый во время прогнозирования, проектирования и планирования, он служит предпосылкой для принятия оптимальных управленческих решений. Главная цель предварительного контроля — пресекать незаконное и нерациональное использование средств, любые посягательства на собственность, в какой бы форме они ни проявлялись до совершения финансовых или хозяйственных операций.



Рис. 2.1. Применение форм контроля в процессе управления

Текущий контроль. Неотъемлемым элементом оперативного управления является текущий контроль. Он проводится на стадиях управления, связанных с реализацией и регулированием мероприятий по достижению поставленных целей, в процессе совершения производственных, хозяйственных и финансовых операций. На основе данных первичных документов, оперативного и бухгалтерского учета, инвентаризаций и визуального наблюдения текущий контроль позволяет регулировать быстро меняющиеся хозяйственные ситуации, предупреждать потери и убытки. Главная особенность текущего контроля заключается в оперативном выявлении отклонений от норм законодательства, принятых решений, утвержденных плановых показателей и нормативов путем оперативного сопоставления с фактическими данными в момент совершения финансово-хозяйственных операций.

Последующий контроль. Контроль финансово-экономической деятельности за определенный истекший период называют последующим, поскольку контролируются фактически совершенные операции. Такой контроль осуществляется на завершающей стадии процесса управления на основе исследования совершенных финансово-хозяйственных операций, их отражения в бухгалтерском учете

и финансовой (бухгалтерской) отчетности, анализа и оценки итогов финансово-экономической деятельности. Он позволяет оценить эффективность управления. Основное назначение последующего контроля — выявление нарушений законодательства в истекшем периоде, установление достоверности бухгалтерского учета и отчетности, сохранности имущества, хозяйственной целесообразности и законности оперативных управленческих решений, выполнения предписаний вышестоящих и других органов управления. Последующий контроль отличается углубленным и комплексным изучением всех сторон хозяйственной и финансовой деятельности и позволяет также выявлять недостатки предварительного и текущего контроля.

Предварительный, текущий и последующий контроль осуществляется в форме проверок и ревизий. Разделение контроля на проверки и ревизии весьма условно, поскольку ревизия является одной из разновидностей проверки.

Согласно определению, данному в Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации¹, проверка представляет собой единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определенном участке деятельности проверяемой организации. Однако, по мнению автора, данное определение не вполне отражает сущность понятия «проверка».

Под *проверкой* следует понимать *отдельные контрольные процедуры или их совокупность по исследованию состояния объекта контроля на определенном участке деятельности, выражаемые в сопоставлении фактических результатов контроля с данными, отраженными в учетных документах (налоговых, отчетных, балансовых, расходных) и регистрах.*

С юридической точки зрения проверка является процессуальным действием при осуществлении контроля за финансово-хозяйственной деятельностью объекта контроля. При проведении проверки выявляют отдельные нарушения финансовой дисциплины, ошибки в ведении бухгалтерского (финансового) учета, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, определяют эффективность использования финансовых, материальных и производственных ресурсов. Как правило, проверкам подвергаются отдельные вопросы или участки финансово-хозяйственной деятельности. Результаты проверок служат основанием для проведения мероприятий по устранению выявленных нарушений и недостатков и применения мер ответственности к допустившим их виновным лицам.

В зависимости от места проведения проверки, проводимые налоговыми и таможенными органами, а также органами государственных социальных внебюджетных фондов подразделяют на камеральные и выездные. Вместе с тем применение понятий «камераль-

¹ Утверждена приказом Минфина РФ № 42н от 14 апреля 2000 г.

ная» и «выездная» проверки приемлемо и для других органов, осуществляющих финансово-экономический контроль.

Камеральная проверка — это вид документального контроля представленной отчетности и документов, проводимая по месту нахождения субъекта финансового контроля (проверяющего органа) без выезда на объект проверки. По результатам камеральной проверки итоговый документ (акт) составляется только в случае выявления нарушений. Данные результатов камеральных проверок могут служить основанием для назначения внеплановых выездных проверок и использоваться при их проведении.

Выездная проверка проводится по месту нахождения проверяемого объекта и представляет собой вид финансово-экономического контроля, сочетающий в себе одновременное использование методов документального и фактического контроля. Именно для использования методов фактического контроля, а также возможности оперативного доступа к первичным учетным и иным оправдательным документам необходимо присутствие контролирующего органа по месту нахождения объекта проверки.

По полноте охвата документов и финансово-хозяйственных операций различают проверки сплошные и частичные (выборочные). При *сплошной проверке* проверяются все финансово-хозяйственные операции и документы организации, без исключений и предположений об отсутствии нарушений (а при фактическом контроле — и материальные ценности), а при *частичной проверке* проверяется только часть (определенная выборка) документов, операций, материальных ценностей.

Сплошная проверка, как правило, проводится исходя из целесообразности в организациях с небольшим объемом документации и финансово-хозяйственных операций, а также при необходимости, например, для восстановления бухгалтерского учета (при его отсутствии или утрате первичных документов).

Частичная проверка проводится для установления наличия или отсутствия нарушений в определенной части документов и учетных записей или в разделе бухгалтерского учета, которые могут быть характерны для всего массива документов организации либо бухгалтерского учета в целом. Результаты частичной проверки при обнаружении нарушений могут служить основанием для принятия решения о проведении сплошной проверки.

По степени охвата проверяемых вопросов проверки могут быть комплексными, выборочными и тематическими (целевыми).

Комплексная проверка — это всесторонняя проверка финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта за определенный период. В ходе такой проверки проводится взаимосвязанное изучение экономической и юридической сторон деятельности

организации с использованием максимально возможного сочетания различных методических приемов документального и фактического контроля. Законность, достоверность и экономическая целесообразность хозяйственных и финансовых операций при проведении комплексной проверки устанавливается наиболее квалифицированными специалистами.

Выборочная проверка — это проверка отдельных областей финансово-хозяйственной деятельности или разделов бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. Она может проводиться как самостоятельная проверка либо может быть составной частью комплексной проверки. В зависимости от этого результаты выборочной проверки могут быть отражены в отдельном итоговом документе либо войти в сводный итоговый документ о результатах комплексной проверки.

Тематическая (целевая) проверка — это проверка определенного направления (темы) или вида финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля, проводимая путем исследования заранее определенного круга вопросов или сторон финансово-хозяйственной деятельности. Как и результаты выборочной проверки, результаты тематических проверок могут иметь самостоятельное значение или быть использованы в качестве части совокупного результата комплексной либо выборочной проверки и в зависимости от этого оформляются самостоятельно или отражаются в общем документе.

Для установления качества контроля, осуществляемого нижестоящими контрольными органами и отдельными должностными лицами контрольных органов, законодательством предусматривается проведение контрольных проверок вышестоящими или специальными уполномоченными органами. За проведение некачественных проверок законодательством предусмотрена: дисциплинарная, материальная и уголовная ответственность.

С целью контроля за устранением выявленных проведенной проверкой нарушений органы государственного финансового контроля могут проводить повторные проверки. Они проводятся только по вопросам, по которым ранее были выявлены нарушения. Законодательством установлены определенные ограничения на проведение повторных проверок за периоды, проверенные ранее.

Ревизия (от лат. revisio — пересмотр) представляет собой *разновидность проверки и форму последующего контроля, включающую систему обязательных контрольных действий (процедур) по проверке законности, целесообразности и эффективности, совершенных в проверяемом периоде хозяйственных и финансовых операций, а также законности и правильности действий должностных лиц по управлению объектом контроля в проверяемом периоде времени*. Основным отличительным признаком ревизии от проверки является то, что ревизи-

зия как разновидность проверки проводится исключительно в форме последующего контроля. Информационной основой для проведения ревизии служат первичные документы, учетные регистры, бухгалтерская и статистическая отчетность по фактически исполненным хозяйственным и финансовым операциям, фактические остатки наличных и безналичных денежных средств и товарно-материальных ценностей. Результаты ревизии оформляются актом, имеющим юридическую силу и значение.

Обследование — это разновидность контрольных действий и метод предварительного контроля по оперативному выявлению состояния дел по отдельному вопросу, входящему в компетенцию субъекта финансово-экономического контроля, дополнительный способ для определения необходимости и целесообразности проведения проверки или ревизии. Так, при необходимости уполномоченные должностные лица органов Федеральной службы налоговой полиции и налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

В ходе обследования могут быть решены следующие основные задачи:

- определение правомерности и возможностей использования производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий для получения дохода;
- установление правового статуса, организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта и их соответствия действующему законодательству;
- мониторинг и диагностика финансовой отчетности и финансового состояния подконтрольного объекта;
- предварительный анализ и оценка финансово-экономической деятельности объекта контроля.

Обследование позволяет до начала проверки или ревизии выявить слабые стороны финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и определить наиболее важные для проверки вопросы.

2.2. Методы и приемы финансово-экономического контроля

Под методами финансово-экономического контроля понимают способы достижения целей и решения задач контроля. Характерной

особенностью методов, применяемых при осуществлении финансово-экономического контроля, является использование совокупности методических (технических) приемов, разработанных данной отраслью экономических знаний или основанных на достижениях смежных наук (анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, статистики и др.).



Рис. 2.2. Приемы и способы контроля

Системность и комплексность контрольных действий обеспечиваются комбинированным использованием различных способов логического и математического, документального и фактического контроля. Применение их позволяет всесторонне анализировать и синтезировать фактический материал, определять последовательность действий субъекта контроля в сложных хозяйственных ситуа-

циях или в условиях неопределенности, устанавливать достоверность привлекаемых источников информации.

По характеру источников материала, на основе которого осуществляется контроль, его подразделяют на фактический и документальный (формальный) (рис. 2.2). Деление на приемы фактического и документального контроля имеет условный характер. Так, любая инвентаризация товарно-материальных ценностей или контрольный обмер выполненных работ как метод фактического контроля проводится для последующего сличения полученных фактических данных с документальными данными бухгалтерского учета. И наоборот, встречная проверка документальных данных поставщика и получателя товарно-материальных ценностей, как правило, сопровождается проверкой фактического наличия ценностей в натуре на складе получателя. Поэтому при группировке методических приемов контроля исходят из преобладающего характера их использования.

2.2.1. Приемы и способы документального контроля

Документальный контроль — это контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета, составления и заполнения форм бухгалтерской (финансовой) документации и отчетности. В процессе такого контроля устанавливаются достоверность представленной в документах финансовой информации, соответствие выполненных операций требованиям законов и других нормативных актов, а также оценивается система внутреннего контроля проверяемого объекта.

Источниками информации для документального контроля служат:

- первичные документы, включая электронные и магнитные технические носители информации;
- регистры бухгалтерского учета (компьютерные распечатки, накопительные и разработочные таблицы, журналы-ордера, вспомогательные ведомости к ним и др.);
- данные управленческого (оперативного) учета;
- бухгалтерская, статистическая и оперативно-техническая отчетность;
- плановая, нормативная, проектно-конструкторская, технологическая и прочая документация.

В зависимости от последовательности контрольных действий и их логической взаимосвязи выделяются следующие методические приемы документального контроля:

- формальная и арифметическая проверка документов;
- юридическая оценка отраженных в документах хозяйственных операций;
- логический контроль объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций;

- сплошной и несплошной (в том числе выборочный) контроль;
- встречная проверка документов или записей в учетных регистрах посредством сличения их с одноименными или взаимосвязанными данными у организаций, с которыми проверяемый объект имеет хозяйственные связи;
- способ обратного счета;
- оценка законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета;
- балансовые увязки движения товарно-материальных ценностей;
- сравнение;
- различные методические (технические) приемы экономического анализа.

Формальный и арифметический контроль. При формальном контроле устанавливается соблюдение формальных требований к составлению документов: заполнение требуемых реквизитов; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок текста и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц.

При арифметической проверке выясняются правильность и обоснованность подсчетов итогов в кассовых, расчетных и платежных документах. Наиболее тщательно должны быть исследованы первичные документы, вызывающие сомнения по каким-либо причинам. Выводы о недостоверности документов по формальным признакам (отсутствие или несоответствие отдельных реквизитов) должны подтверждаться контролем по существу.

Юридическая оценка хозяйственных операций. Цель юридической оценки хозяйственных операций — определить соответствие отраженных в документах операций действующему законодательству и их экономическую целесообразность. Хозяйственная операция считается законной, если ее содержание не противоречит действующим законам и изданным на их основе подзаконным актам (постановлениям правительства, нормативным актам министерств и ведомств и др.). Экономическая целесообразность хозяйственных операций определяется их направленностью на выполнение задач, стоящих перед подконтрольной организацией, при соблюдении законности. По выявленным в процессе контроля незаконным операциям устанавливают ответственных лиц и величину причиненного ущерба.

Логический контроль. Способ изучения объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций посредством различных сопоставлений взаимосвязанных производственных и финансовых показателей называют логическим контролем. Раскрытие логических связей между производственными и финансовыми показателями в процессе контроля позволяет оперативно выявлять нарушения действующего законодательства, финансовой, производственной и технологической дисциплины, предотвращать неправомерное расходование средств.

Например, сопоставление данных первичных документов и отчетности об объемах производства продукции с производственной мощностью организации и с документами по начислению заработной платы за выработку этой продукции позволяет выявлять логические несоответствия, которые могут быть следствием нарушений.

Способы логического контроля позволяют вскрывать как занижение, так и завышение объемов производства продукции или выполнения работ (услуг) и, следовательно, искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Сплошной и несплошной (частичный) контроль. Поскольку контрольная деятельность связана с необходимостью всестороннего изучения большого объема экономической информации, исследование большинства массовых хозяйственных и финансовых операций в связи с ограничением времени, отводимым на осуществление контрольных действий, не может быть сплошным. Поэтому принято разграничивать области и условия применения сплошного и несплошного (в том числе выборочного) изучения документов и финансово-хозяйственных операций в ходе контрольных мероприятий.

При сплошном контроле финансово-хозяйственных операций исследованию подвергаются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета. Этот способ применяется, например, при проведении ревизий и проверок, назначаемых по требованию следственных органов для проверки сохранности денежных средств и товарно-материальных ценностей. Очевидно, что ревизию тех участков финансово-хозяйственной деятельности предприятия, где наиболее вероятны нарушения или злоупотребления, следует проводить сплошным способом. Речь идет об операциях, связанных с движением денежных средств в кассе, у подотчетных лиц и на счетах в банке, а также о сохранности драгоценных металлов и других дорогостоящих материальных ценностей.

Метод несплошного контроля массовых финансово-хозяйственных операций с позиций их законности, достоверности и экономической целесообразности относится к приемам математической статистики, применяемым для изучения тех явлений, которые подчинены определенным вероятностным закономерностям.

Выборочный контроль. Это одна из разновидностей несплошного контроля, при котором состояние всей совокупности единиц (генеральной совокупности) определяется по результатам обследования некоторой их части (выборочной совокупности), отобранной в случайном порядке, по правилам научной теории выборки. Главное, что отличает выборочный контроль от других видов несплошного контроля, — это репрезентативный характер его результатов, позволяющий получать достоверные показатели, характеризующие всю генеральную совокупность.

В отличие от статистического исследования, которое при выборочном наблюдении имеет дело с обобщающими относительными и средними показателями, финансово-хозяйственный контроль часто соприкасается с единичными (нетипичными) фактами и явлениями. Неотъемлемым элементом любой формы финансово-хозяйственного контроля является детальное изучение законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности отдельных хозяйственных операций и процессов по данным первичных документов, учетной, отчетной и прочей информации. При этом результаты выявленных недостатков и нарушений не могут быть распространены на всю совокупность объектов контроля.

Например, если выборочным контролем правильности оформления первичных документов по начислению заработной платы по одному из подразделений организации не будут обнаружены нарушения и недостатки, то это не является основанием для вывода об отсутствии каких-либо нарушений в расчетах по заработной плате по контрактной организации в целом. В данном примере недопустимо распространение результатов выборки на всю генеральную совокупность. По ним судят лишь о наличии или отсутствии нарушений и злоупотреблений только по кругу отобранных для проверки документов и учетных записей.

Поэтому при осуществлении контроля за соблюдением законности, достоверности и целесообразности массовых хозяйственных операций методы сплошного и несплошного контроля в зависимости от объекта контроля и его конкретных задач применяются в различном сочетании.

Существенным элементом любой формы контроля является несплошная проверка учетных записей и первичных документов по наиболее массовым хозяйственным операциям (движению товарно-материальных ценностей, начислению заработной платы и др.). Наиболее оправданным считается известный из теории статистики типический отбор с механической выборкой, предполагающий предварительную разбивку первичных документов на однородные группы в зависимости от содержания зафиксированных в них операций или места их совершения (цех, участок, склад и т.д.). Затем внутри каждой группы производится механический отбор документов для проверки. При таком способе контроля группировка документов (учетных записей) для изучения проводится не по нейтральному признаку, а по признаку, от которого существенно зависят изучаемые показатели, что позволяет уменьшить вероятность ошибки в выборке.

В практике финансово-экономического контроля наиболее распространены два варианта несплошного способа исследования массовых хозяйственных операций: исследование части документов за

все месяцы проверяемого периода и исследование всех документов данного вида за несколько месяцев. Практика свидетельствует, что наиболее предпочтителен первый вариант. При научно обоснованном отборе для исследования документов и учетных записей повышается вероятность выявления нарушений и недостатков, сокращаются сроки проведения контроля и снижается его трудоемкость. Однако если методом несплошного контроля вскрываются существенные нарушения или злоупотребления, то данный участок деятельности организации необходимо проверить сплошным способом.

Выборочный способ контроля используется для определения с достаточной точностью среднего значения признака, варьирующего во всей проверяемой совокупности, либо доли тех единиц выбранной совокупности, которые обладают соответствующим характерным признаком. Условием получения достоверных результатов контроля является правильное определение необходимого объема выборки в соответствии с известными из курса математической статистики формулами и правилами научной теории выборки.

Встречный контроль. Встречный контроль представляет собой метод, при котором сличают первичные документы или учетные записи подконтрольной организации с одноименными или взаимосвязанными данными у контрагентов по финансово-хозяйственным операциям или выделенных структурных подразделений. При необходимости сопоставляются различные экземпляры одних и тех же первичных документов у поставщиков и получателей товарно-материальных ценностей. Значение метода встречного контроля особенно возрастает, когда данные первичного и бухгалтерского учета рассредоточены по структурным подразделениям организации, а расчеты с поставщиками и покупателями централизованы. В этих условиях во время проверки возникает потребность в сопоставлении показателей первичных документов и учетных регистров структурных подразделений с данными, имеющимися в расчетном центре организации.

Способ обратного счета. Этот способ заключается в предварительной экспертной оценке материальных затрат с целью последующего определения (обратным счетом), например, величины необоснованных списаний сырья и материалов в затраты на производство определенных видов продукции, которые к моменту проверки большей частью или полностью имеются в наличии на складах организации-изготовителя или ее покупателей. Использованию этого приема обычно предшествует мотивированная экспертная оценка специалистов о действительной себестоимости изготовления данной продукции.

Способом обратного счета можно определить количество и стоимость материалов, излишне отнесенных на издержки производ-

ства. Для этого число фактически выпущенных изделий данного вида за период, предшествующий проведению контрольных мероприятий, умножают на разность между фактическим списанием материалов на единицу продукции и реальными нормами материальных затрат согласно заключению экспертов. Однако следует иметь в виду, что не всегда можно распространить на реализованную часть продукции нормативы материальных затрат, установленные технической экспертизой имеющихся на складах или в торговой сети остатков изделий, так как возможны изменения габаритов, рецептур, влажности сырья и других параметров уже реализованных изделий в сравнении с изделиями, которые подверглись экспертизе.

Выводы, сделанные на основе использования приема обратного счета, обладают неопровержимой доказательностью, когда он применяется в сочетании с другими способами документального и фактического контроля.

Оценка законности и обоснованности хозяйственных операций. По данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета оценка законности и обоснованности хозяйственных операций проводится сопоставлением записей в учетных регистрах с оправдательными документами, а также данных учетных регистров с показателями отчетности. Из практики известно, что хищения, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и другие нарушения допускаются посредством необоснованных записей на счетах бухгалтерского учета. Поэтому при проверках необходимо обращать особое внимание на выявление таких нарушений, как: неверная корреспонденция счетов; несоответствие записей в учетных регистрах первичным документам; отсутствие бухгалтерских записей по отдельным первичным документам; составление учетных записей, не подтвержденных оправдательными документами; несоответствие отчетных показателей записям в Главной книге и других учетных регистрах и др.

Следует иметь в виду, что указанные отступления от правил ведения бухгалтерского учета являются лишь признаками вероятных злоупотреблений. Они могут быть отражены в материалах проверки только после тщательного анализа с участием лиц, ответственных за составление ошибочных учетных записей. Выявление нарушений должно сопровождаться раскрытием причинных связей между недостатками в постановке учета и выявленными незаконными действиями. Такой комплексный подход позволяет установить нарушения, совершаемые посредством необоснованных бухгалтерских записей.

Балансовый метод. Балансовый метод увязки движения товарно-материальных ценностей — прием, широко используемый при проверке сохранности имущества организации. С этой целью поступление отдельных видов ценностей за период между инвентариза-

циями (включая их остатки при предыдущей инвентаризации) сопоставляют с их расходом за этот же период и остатками по инвентаризационной ведомости на день проверки. Особенно эффективны такие балансовые увязки при проверке сохранности товаров на мелкооптовых складах (базах, магазинах), где ведется только суммовой учет их движения. Превышение документированного расхода и выходных остатков определенных видов ценностей над их поступлением (с учетом входных остатков) может быть результатом выписки бестоварных (фиктивных) расходных документов, реализации неоприходованных (скрытых от учета) товарно-материальных ценностей и других злоупотреблений.

Разновидностью балансового приема является хронологическая проверка сбалансированности движения отдельных видов (групп) товарно-материальных ценностей за короткие промежутки времени (дни, декады и т.д.), не совпадающие, как правило, с календарным отчетным периодом. Применение данного приема позволяет выявить в отдельные дни расход ценностей, превышающий их поступление (с учетом входного остатка). Полученные при этом результаты можно считать достоверными лишь при условии, что хронологической проверке одновременно подвергнуты все однородные материалы (готовые изделия, товары) данной группы.

Сравнение. Этот прием имеет универсальное значение для всех форм контроля — предварительного, текущего и последующего. Сравнение представляет собой сопоставление параметрических данных объектов контроля с целью определения сходства или различия между ними.

Сравнение фактических результатов деятельности с плановыми (нормативными) показателями, а также с отчетными данными прошлых периодов (в сопоставимых ценах) позволяет оценивать выполнение поставленных задач и динамику важнейших технико-экономических показателей за ряд лет.

С помощью сравнения плановых и фактических данных со среднеотраслевыми данными появляется возможность всесторонне оценить организационно-технический уровень финансово-экономической деятельности проверяемой организации.

Экономический анализ. Для углубленного изучения финансово-экономической деятельности организаций применяется экономический анализ. При проведении проверок используют такие приемы анализа, как расчет средних и относительных величин, группировки, индексный метод (включая его разновидность — цепные подстановки), расчеты корреляционной зависимости и т.п.

Приемы экономического анализа можно использовать также для выявления признаков и симптомов негативных явлений (искажений в отчетности, хищений и др.). Это обусловлено тем, что даже

завуалированные хищения и искажения отчетности обычно отражаются на результатах финансово-хозяйственной деятельности, вызывая несогласованность некоторых взаимосвязанных экономических показателей и иные отклонения. Приемы экономического анализа выполняют вспомогательную роль в процессе контроля.

2.2.2. Приемы и способы фактического контроля

Фактический контроль представляет собой изучение фактического состояния проверяемых объектов на основе осмотра их в натуре (обмера, взвешивания, пересчета, лабораторного анализа и др.). Фактический контроль не может быть всеобъемлющим из-за непрерывного характера хозяйственных процессов и быстро меняющихся хозяйственных ситуаций. Поэтому документальный и фактический контроль существуют не изолированно, а дополняют друг друга. Методические приемы фактического контроля служат для установления реального состояния контролируемых объектов, объема и качества выполненных работ, действительного совершения хозяйственных операций, отраженных в документах.

Приемы фактического контроля подразделяют на три группы: инвентаризацию, экспертную оценку и наблюдение.

Инвентаризация представляет собой способ фактического контроля за сохранностью имущества организации путем сопоставления фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов с соответствующими данными бухгалтерского учета на определенную дату и выявление отклонений.

В зависимости от степени охвата хозяйственных средств и состояния расчетов различают полные и частичные инвентаризации. Полные инвентаризации распространяются на все виды хозяйственных средств (основные средства, материально-производственные запасы, денежные средства и расчеты) и расчетов, в том числе находящиеся в обособленных подразделениях организации. Частичные инвентаризации касаются только отдельных видов этих средств и расчетов или объектов организации.

По полноте охвата объектов инвентаризации подразделяют на сплошные и несплошные. При сплошной инвентаризации проверяют все виды материалов (продукции) в натуре у определенного материально ответственного лица; при несплошной — только отдельные наименования этих ценностей.

Являясь элементом метода бухгалтерского учета и внутрихозяйственного (бухгалтерского) контроля, инвентаризация одновременно является и методическим приемом, используемым при осуществлении внешнего контроля.

В бухгалтерском учете инвентаризация используется в дополнение к документации как способ разового первичного наблюдения за объектами учета с целью приведения учетных данных в соответствие с его фактическим состоянием, если отдельные хозяйственные объекты и явления по каким-либо причинам не были достоверно и своевременно отражены в учете.

Для того чтобы убедиться в достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации, контролирующие органы могут проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Главное информационное назначение инвентаризации как неотъемлемой части метода бухгалтерского учета — выявление расхождений между учетными данными и фактическими остатками средств и внесение необходимых изменений в учетные регистры. Одновременно инвентаризация выступает как важное средство регулярного и нерегулярного внутрихозяйственного бухгалтерского контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств.

Закон о бухгалтерском учете предусматривает обязательное проведение инвентаризации в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- при стихийных бедствиях, пожаре или других чрезвычайных ситуациях, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

В контрольной деятельности инвентаризация используется как один из приемов фактического контроля за сохранностью определенных видов средств путем их осмотра в натуре, обмера, взвешивания или пересчета. Выбор объектов для инвентаризации обуславливается конкретными задачами проверки и состоянием внутрихозяйственного контроля за деятельностью отдельных материально ответственных лиц.

В ходе проверок инвентаризации подвергаются в первую очередь ценности на тех объектах, где были вскрыты нарушения: установленного порядка оприходования материалов и продукции; оформления приходно-расходной документации; сроков проведения плановых инвентаризаций и предоставления ежегодных отпусков материально ответственным лицам. Если несплошной инвентариза-

цией у материально ответственных лиц выявляются существенные расхождения с учетными данными, то следует проводить сплошную инвентаризацию.

Экспертная оценка представляет собой способ фактического контроля, основанный на проведении квалифицированными специалистами экспертизы действительных объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, соблюдения технологических режимов, соответствия продукции стандартам и техническим условиям. Экспертная оценка иногда применяется также для изучения других вопросов, требующих специальных знаний: качества проектно-сметной и другой технической документации, подлинности подписей в первичных документах (графологическая экспертиза) и др.

Одним из наиболее эффективных приемов фактического контроля является *контрольный обмер* выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ. Он включает два основных этапа: проверку соответствия характера, объема и стоимости принятых по актам работ утвержденным сметам и рабочим чертежам; установление фактического объема (в натуре) и качества выполненных работ в сопоставлении с данными оплаченных актов их приемки, журналов учета, документов на списание строительных материалов, оплаты труда рабочих и т.п.

Для выявления случаев излишнего списания сырья и материалов на себестоимость продукции, замены дорогостоящего сырья более дешевым без отражения в документах и учете, завышения объемов выполненных работ целесообразно использовать различные приемы: сравнительный анализ фактических материальных затрат на производство единицы продукции (с помощью контрольного запуска сырья и материалов в производство) в сопоставлении с действующими нормами; проверку соответствия качественных показателей списанного в производство сырья данным лабораторных анализов и др.

Осуществление контрольных запусков сырья и материалов в производство требует привлечения специалистов-экспертов для квалифицированной оценки отдельных элементов (этапов) технологического процесса. В процессе контроля может возникнуть необходимость проведения лабораторного (химико-технологического) анализа, технических испытаний качества сырья, материалов и готовой продукции. Для применения этих элементов технического (технологического) контроля требуется специальная экспертиза (заключение соответствующей лаборатории).

Наблюдение — это способ фактического контроля, предполагающий изучение организации труда и учета на рабочих местах, в

цехах, на отдельных производственных участках и в организации в целом, проверку условий хранения товарно-материальных ценностей на складах, состояния пропускной системы, поступления и отпуска товарно-материальных ценностей и т.п.

Установление соответствия складских помещений условиям нормального хранения товарно-материальных ценностей, наличия и исправности весовых и измерительных приборов, технических средств (предупредительная и противопожарная сигнализация, исправные решетки, ставни, запоры, огнетушители и др.) является одним из важных условий обеспечения сохранности материальных ценностей, профилактики нарушений и хищений.

Изучение состояния складского хозяйства и контрольно-пропускной системы в процессе контроля является существенным условием обеспечения сохранности собственности организации. По отдельным видам продукции целесообразна проверка на складе (в экспедиции) соответствия вида, качества и количества изделий, указанных в документах и маркировке тары, фактически хранящимся в упаковке изделиям.

Для фиксации отдельных элементов изучаемого процесса на определенных моменты времени в контроле применяют моментные наблюдения (хронометраж, фотография рабочего дня и др.). Например, для проверки обоснованности норм выработки и расценок работ замеряются производственные операции и перерывы между ними по конкретным причинам.

Моментные наблюдения как прием фактического контроля применяются для проверки соблюдения трудовой дисциплины и использования рабочего времени. Являясь особым видом выборочного наблюдения, моментные наблюдения обычно характеризуют альтернативный признак (например, работа или простой). Поэтому их репрезентативность оценивается по известным из теории статистики формулам средней и предельной ошибки выборки.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Что понимают под формами финансово-экономического контроля и по каким признакам их классифицируют?
2. Охарактеризуйте формы финансово-экономического контроля в зависимости от времени осуществления по отношению к контролируемой деятельности объекта контроля.
3. Перечислите виды проверок и охарактеризуйте каждый из них.
4. Что такое ревизия и чем она отличается от проверки?
5. Что понимают под методами финансово-экономического контроля?

6. На какие виды подразделяют финансово-экономический контроль по характеру источников материала, на основе которого он осуществляется?
7. Приведите определение документального контроля и перечислите необходимые для него источники информации.
8. Перечислите и охарактеризуйте методические приемы документального контроля в зависимости от внутренней последовательности контрольных действий и их логической взаимосвязи.
9. Дайте определение фактическому контролю, перечислите и охарактеризуйте его методические приемы.

Тесты для самопроверки

1. Под формой финансово-экономического контроля понимают:
 - а) конкретное выражение и организацию контрольной деятельности;
 - б) методы, приемы и процедуры выявления отклонений от заданных параметров цели управления;
 - в) реализацию и регулирование мероприятий по достижению поставленных целей.
2. В зависимости от времени осуществления по отношению к контролируемой деятельности объекта контроля в качестве форм финансово-экономического контроля выделяют:
 - а) предварительный, текущий и последующий контроль;
 - б) ревизию и проверку;
 - в) методы, приемы и процедуры выявления отклонений от заданных параметров цели управления.
3. Выберите правильный ответ:
 - а) ревизия представляет собой разновидность проверки и форму последующего контроля;
 - б) проверка представляет собой разновидность ревизии и форму последующего контроля;
 - в) понятия ревизии и проверки тождественны полностью.
4. К приемам и методам документального контроля относятся:
 - а) экономический анализ;
 - б) инвентаризация;
 - в) экспертная оценка.
5. К приемам и методам фактического контроля относятся:
 - а) наблюдение;
 - б) логический контроль объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций;
 - в) встречная проверка документов или записей в учетных регистрах посредством сличения их с одноименными или

взаимосвязанными данными у организаций, с которыми проверяемый объект имеет хозяйственные связи.

6. Инвентаризация представляет собой:
 - а) способ фактического контроля за сохранностью имущества организации путем сопоставления фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов с соответствующими данными бухгалтерского учета на определенную дату и выявления отклонений;
 - б) способ фактического контроля, основанный на проведении квалифицированными специалистами экспертизы действительных объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, соблюдения технологических режимов, соответствия продукции стандартам и техническим условиям;
 - в) способ фактического контроля, предполагающий изучение организации труда и учета на рабочих местах, в цехах, на отдельных производственных участках и в организации в целом, проверку условий хранения товарно-материальных ценностей на складах, состояния пропускной системы, контроля за поступлением и отпуском товарно-материальных ценностей.
7. Наблюдение представляет собой:
 - а) способ фактического контроля, предполагающий изучение организации труда и учета на рабочих местах, в цехах, на отдельных производственных участках и в организации в целом, проверку условий хранения товарно-материальных ценностей на складах, состояния пропускной системы, контроля за поступлением и отпуском товарно-материальных ценностей;
 - б) способ фактического контроля, основанный на проведении квалифицированными специалистами экспертизы действительных объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, соблюдения технологических режимов, соответствия продукции стандартам и техническим условиям;
 - в) способ фактического контроля за сохранностью имущества организации путем сопоставления фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов с соответствующими

данными бухгалтерского учета на определенную дату и выявления отклонений;

8. Экспертная оценка представляет собой:

- а) способ фактического контроля, основанный на проведении квалифицированными специалистами экспертизы действительных объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, соблюдения технологических режимов, соответствия продукции стандартам и техническим условиям;
- б) способ фактического контроля, предполагающий изучение организации труда и учета на рабочих местах, в цехах, на отдельных производственных участках и в организации в целом, проверку условий хранения товарно-материальных ценностей на складах, состояния пропускной системы, контроля за поступлением и отпуском товарно-материальных ценностей;
- в) способ фактического контроля за сохранностью имущества организации путем сопоставления фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов с соответствующими данными бухгалтерского учета на определенную дату и выявления отклонений;

9. Финансово-экономический контроль подразделяют на фактический и документальный:

- а) исходя из характера источников материала, на основе которого он осуществляется;
- б) в зависимости от времени совершения контрольных мероприятий;
- в) в зависимости от внутренней последовательности контрольных действий и их логической взаимосвязи.

10. Выберите правильный вариант ответа:

- а) проверка может быть составным элементом ревизии финансово-хозяйственной деятельности;
- б) ревизия может быть составным элементом проверки финансово-хозяйственной деятельности;
- в) ревизия и проверка не имеют взаимной связи.

11. При осуществлении последующего контроля проверяются:

- а) фактически совершенные финансово-хозяйственные операции;
- б) финансово-хозяйственные операции в момент их совершения;
- в) финансово-хозяйственные операции до их совершения.

Виды финансово-экономического контроля

Под *видами контроля* понимают основные структурные или классификационные единицы в системе контроля. По характеру расположения и взаимоотношений субъекта и объекта контроля, т.е. контролирующих и контролируемых органов, организаций, специалистов, различают контроль внутренний и внешний (рис. 3.1). Контроль называется внутренним, когда субъект и объект контроля организационно входят в одну систему, а внешним, когда субъект контроля не входит в ту же систему, что и объект.



Рис. 3.1. Виды финансово-экономического контроля

3.1. Виды внутреннего финансово-экономического контроля

Внутренний контроль подразделяют на внутриведомственный и внутрихозяйственный. Главное назначение внутриведомственного контроля — непрерывное наблюдение за эффективностью финансово-экономической, снабженческо-сбытовой и производственной деятельности, обеспечение сохранности денежных и материальных средств, устранение причин и условий, порождающих бесхозяйственность и хищения.

Учитывая необходимость контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, осуществляемой исполнительным органом субъекта хозяйствования, со стороны его собственников (участники, акционеры), а также то, что собственники предприятия и его исполнительный орган наряду с общими могут преследовать разные интересы, внутрихозяйственный контроль подразделяется на контроль в интересах исполнительного органа и контроль в интересах собственников.

Внутрихозяйственный бухгалтерский контроль. В системе внутриведомственного контроля в интересах исполнительного органа ведущая роль принадлежит бухгалтерскому контролю, осуществляемому бухгалтерской службой организации. Контроль является одной из главных задач бухгалтерского учета. В то же время в бухгалтерском учете формируется основная информация для исследования и обработки в процессе контроля. Согласно Закону «О бухгалтерском учете» основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой как внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, так и внешним — инвесторам, кредиторам и др.;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Контроль со стороны бухгалтерской службы осуществляется на всех стадиях учета:

1) на стадии рассмотрения первичных документов, поступивших главному (старшему) бухгалтеру на подпись, а также при визировании договоров, смет, приказов и других документов, связанных с расходованием денежных и материальных средств;

2) в ходе учетной регистрации хозяйственных операций и инвентаризаций товарно-материальных и других ценностей;

3) на стадии обобщения и анализа учетной и отчетной информации, а также в ходе проводимых совместно с другими функциональными службами ревизий и тематических проверок (обследований) в отдельных внутрихозяйственных подразделениях (производственных единицах, непромышленных хозяйствах и т.п.).

Внутрихозяйственный бухгалтерский контроль является непрерывным универсальным (сплошным), системным и строго документальным. Роль бухгалтерских служб в осуществлении внутрихозяйственного финансового контроля заключается в обеспечении нужд управления необходимой информацией о выполнении планов, причинах отклонений от установленных заданий, нормативов и смет.

Особое значение для бухгалтерского внутрихозяйственного контроля имеет обязательность оформления фактов хозяйственной деятельности с использованием типовых унифицированных форм первичных учетных документов, установление ответственности должностных лиц за соблюдение порядка приемки, хранения, расходования и списания товарно-материальных и других ценностей, а также за достоверность применяемых первичных учетных документов.

Непременное условие повышения эффективности внутрихозяйственного контроля — четкое разграничение ответственности главного бухгалтера, работников бухгалтерской службы и руководителей различных экономических и технических служб предприятия за выполнение функций и задач внутрихозяйственного контроля.

Для эффективного осуществления внутрихозяйственного контроля контрольные функции руководителей различных функциональных служб предприятия и линейных работников цехов, участков и других подразделений, которым вменяется в обязанность в рамках их компетенции подписание первичных документов, контролировать соблюдения норм расхода сырья, материалов, топлива, электроэнергии и трудовых затрат, должны быть строго регламентированы. Это позволяет повысить персональную ответственность должностных лиц за экономическую и юридическую обоснованность совершаемых по подписываемым ими документам операций, их соответствие нормам производственных затрат.

Внутрихозяйственный аудиторский контроль. Для повышения эффективности управления руководители хозяйствующих субъектов

и других структур (в том числе государственных) могут создавать в своем подчинении специализированные службы (подразделения) для проведения финансово-хозяйственного контроля на управляемых ими объектах. Это так называемый *внутренний аудит* — относительно независимый контроль деятельности отдельных подразделений и служб хозяйствующего субъекта или органов управления, осуществляемый в интересах исполнительного органа.

Организация служб внутреннего аудита (контроля) не является обязательной для субъектов хозяйствования или управления. Работая в условиях жесткой конкуренции, руководство субъекта хозяйствования и другие органы управления обычно заинтересованы в наличии эффективного внутреннего контроля, однако вынуждены постоянно сопоставлять пользу от осуществления мероприятий внутреннего контроля с затратами на его организацию и содержание. Если соотношение будет не в пользу внутреннего контроля, то предпринимаются меры к его улучшению либо ликвидации.

Служба внутреннего аудита функционально подчиняется создавшему его органу (или руководителю) и должна быть по возможности функционально и организационно независима от других служб и подразделений.

Цель внутреннего аудита — оказание помощи исполнительному органу хозяйствующего субъекта или органу управления (в том числе и органу государственного управления) в эффективном выполнении своих функций. Внутренние аудиторы представляют руководству данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, получаемую в результате осуществления контроля. На основе полученной информации исполнительный орган принимает решения о мерах, которые необходимо принять для устранения выявленных недостатков (если таковые установлены) и об использовании выявленных резервов для повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

Внутрихозяйственный управленческий контроль. Внутренний аудит может осуществлять и функции управленческого контроля, цель которого — содействие исполнительному органу в обеспечении успешной работы предприятия в условиях рыночной экономики. Для достижения этой цели осуществляется контроль за выполнением мероприятий, обеспечивающих функционирование предприятия в соответствии с выработанной стратегией его развития в части улучшения управления, повышения эффективности производства, конкурентоспособности выпускаемой продукции, роста производительности труда, снижения издержек производства, улучшения финансово-экономических результатов деятельности.

Задачей управленческого контроля является содействие управлению предприятием в виде контроля за:

- обеспечением инвестиционной привлекательности предприятия;
- созданием системы хозяйственно-договорной деятельности предприятия, обеспечивающей соблюдение контрактных обязательств;
- достижением прозрачности финансово-экономического состояния предприятий для их участников (учредителей), инвесторов, кредиторов;
- созданием эффективного механизма управления предприятием;
- использованием предприятием рыночных механизмов привлечения финансовых средств;
- повышением квалификации работников предприятия как одного из факторов достижения устойчивости развития предприятия.

С помощью управленческого контроля проводится постоянный анализ стратегии развития и положения предприятия на рынке, его финансово-хозяйственной деятельности и эффективности управления, а также выявляются ключевые внутренние и внешние проблемы предприятия и определяются оптимальные пути их решения.

Контроль за соблюдением стратегии развития предприятия позволяет:

- обеспечить эффективное распределение и использование всех ресурсов — материальных, финансовых, трудовых, земли и технологий и на этой основе — устойчивое положение на рынке;
- перейти от реактивной формы управления (принятие управленческих решений как реакции на текущие проблемы) к управлению на основе анализа и прогнозов.

Управленческий контроль в соответствии с выбранной стратегией поведения предприятия на рынке осуществляется по взаимосвязанным направлениям системы, включающей:

- снабженческо-сбытовую политику (выбор маркетинговой стратегии и тактики на всем протяжении — от появления продукции до ее продажи, послепродажное обслуживание, мониторинг оперативной информации о рынке, переход на прямые поставки продукции, создание сбытовой сети);
- производственно-технологическую и инновационную политику (минимизация издержек производства, приведение качества продукции в соответствие с запросами потребителей, создание оптимальной системы обеспечения сервисных служб, повышение конкурентоспособности на базе усовершенствования производимой продукции и действующей технологии производства, создание принципиально новых продуктов и производств);
- ценовую политику (установление цен на продукцию предприятия в рамках политики управления ее сбытом в целях дости-

жения наиболее выгодных объемов продаж, средних затрат на производство и максимально возможного уровня прибыли);

- финансовую политику (анализ и планирование денежных потоков, выбор стратегии привлечения внешних ресурсов (кредиты, эмиссионная форма привлечения капитала), управление дебиторской и кредиторской задолженностью, разработка учетной и налоговой политики, контроль и управление издержками);
- инвестиционную политику (определение общего объема инвестиций предприятия, способов рационального использования накоплений, сочетания различных источников финансирования, привлечение заемных средств);
- кадровую политику (формирование идеологии и принципов кадровой работы, планирование, привлечение, отбор и высвобождение работников, организация работ и руководство кадрами, повышение квалификации и подготовка работников предприятия, внедрение системы стимулирования их деятельности, развитие социального партнерства).

Для обеспечения эффективного управленческого контроля в штатном расписании и положениях о структурных подразделениях и органах хозяйствующего субъекта должны быть определены:

- основные направления деятельности предприятия;
- основные функции управления предприятием (маркетинг, организация производства, финансы, экономика, бухгалтерский учет, персонал, информационная служба);
- вспомогательные функции деятельности предприятия;
- тип структуры (линейная, линейно-функциональная, дивизиональная, матричная, комбинированная);
- организационные звенья предприятия и закрепляемые за ними функции по направлениям деятельности предприятия с определением порядка работы по их выполнению (права, обязанности, сроки, меры поощрения и наказания);
- главные центры ответственности и центры формирования результатов деятельности;
- порядок контроля соответствия организационной структуры направлениям деятельности предприятия и персонификация ответственности за выполнение указанной функции контроля.

Внутрихозяйственный ревизионный контроль. Такой контроль осуществляется в интересах собственников (участников, акционеров, членов) коммерческих и некоммерческих организаций посредством деятельности ревизионных комиссий либо единого ревизора. Образование ревизионных комиссий предусмотрено законодательством в хозяйственных обществах (акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью), в производственных кооперативах и в некоммерческих организациях.

Акционеры акционерных обществ, участники обществ с ограниченной ответственностью, а также члены производственных кооперативов наряду с другими предоставленными им законодательством правами имеют право на информацию о деятельности коммерческой организации и право на управление ею. Информация о результатах годовой проверки финансово-хозяйственной деятельности, проводимой ревизионной комиссией, подлежит обязательному представлению акционерам, участникам, членам коммерческой организации.

Порядок образования ревизионных комиссий в субъектах хозяйствования различных организационно-правовых форм регламентируется законодательством, в частности Гражданским кодексом РФ, федеральными законами: «Об акционерных обществах»; «Об обществах с ограниченной ответственностью»; «О производственных кооперативах»; «О некоммерческих организациях»; «Об общественных объединениях».

По результатам контроля за финансово-хозяйственной деятельностью коммерческой либо некоммерческой организации ее акционеры (участники, члены) оценивают деятельность исполнительного органа, его компетентность и эффективность управления (руководства организацией), получают информацию о сохранности и эффективности использования вложенных средств и имущества, о соблюдении своих прав и интересов, принимают управленческие, в том числе организационные, решения.

Внутриведомственный контроль. Контроль за деятельностью подчиненных объединений, предприятий и организаций, осуществляемый в рамках отдельного министерства или ведомства министерствами (ведомствами), главными производственными управлениями или другими вышестоящими органами управления, называют внутриведомственным. Преимущества этого вида контроля проявляются в его непосредственной связи с функцией управления отраслью, а также в специализации контроля применительно к отраслевым особенностям организации, технологии и экономики производства.

Характерной особенностью внутриведомственного контроля является его комплексность. В отличие от вневедомственного контроля, сфера действия которого зачастую ограничена определенным кругом вопросов финансовой и хозяйственной деятельности, ведомственный контроль, как правило, носит комплексный характер.

В 1981 г. постановлением Совета Министров СССР от 2 апреля «О мерах по улучшению контрольно-ревизионной работы в министерствах, ведомствах и других органах управления» было признано целесообразным выделить контрольно-ревизионные службы министерств, ведомств, управлений (отделов) исполкомов Советов народных депутатов и других органов управления в особые структур-

ные подразделения (управления, отделы, группы). В отдельных случаях такие службы были централизованы в единую контрольно-ревизионную службу вышестоящего органа управления. Централизация была осуществлена в некоторых отраслях со сложной, многоступенчатой структурой управления, где контрольно-ревизионный аппарат сосредоточен при региональных органах управления, и сохранена до настоящего времени, в частности в Минобразования РФ, Минздраве РФ и др.

Контрольно-ревизионные службы некоторых министерств и ведомств выделены в самостоятельные подразделения, подчиненные непосредственно руководителям соответствующих управленческих звеньев. В других министерствах (ведомствах) действует иная организационная структура, основанная на функционировании контрольно-ревизионных отделов, секторов или групп в составе управлений бухгалтерского учета, отчетности и контроля (центральных бухгалтерий).

Объективная необходимость организационного обособления контрольно-ревизионного аппарата вытекает из сути финансово-хозяйственного контроля как особого вида управленческой деятельности, характеризующегося целенаправленностью, однородностью содержания и однотипностью способов осуществления. Поскольку деятельность министерств и ведомств связана с использованием бюджетных средств, то сохраняется и необходимость контроля за их правильным распределением и расходованием, постановкой бухгалтерского учета и отчетности в подведомственных организациях.

Комплексный финансово-хозяйственный контроль (с участием специалистов, хорошо знающих технологию, планирование и организацию производства, вопросы организации труда, заработной платы, финансов, бухгалтерского учета и др.) является обязательной формой контроля вышестоящих органов за всей финансово-хозяйственной деятельностью подведомственных организаций.

Внутриведомственный контроль за финансово-хозяйственной деятельностью включает всестороннее изучение: экономики подведомственных предприятий и организаций; выполнения ими финансовых планов и сметных назначений; эффективности использования ресурсов; соблюдения государственной дисциплины и законности совершаемых операций; сохранности денежных средств и материальных ценностей; достоверности бухгалтерского учета и отчетности; выполнения обязательств перед бюджетом и др.

Вместе с тем внутриведомственный контроль не является независимым и поэтому не всегда достаточно эффективен. Внутриведомственным контролем не всегда вскрываются случаи незаконного расходования государственных средств, хищений, приписок в от-

четности, а также другие нарушения финансовой дисциплины. Результаты контроля, осуществляемого вневедомственными контролирующими органами, не всегда подтверждают выводы внутриведомственного контроля о величине выявленных недостатков и хищений товарно-материальных ценностей и денежных средств, нецелевого использования средств бюджета.

Таким образом, внутренний финансово-экономический контроль представляет собой систему органов и мероприятий контроля, организуемых внутри и для целей объекта контроля.

3.2. Виды внешнего финансово-экономического 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. Поскольку информация, полученная зависимыми от руководства управляемого объекта органами внутреннего контроля, у этих лиц не всегда вызывает доверие, возникает потребность в проведении внешнего контроля.

Основная цель внешнего контроля — составить мнение об эффективности действий руководителей по управлению переданной в их распоряжение собственностью, о достоверности информации, с которой в финансовых отчетах представлены финансовое состояние и результаты финансово-хозяйственной деятельности, о законности и эффективности отдельных операций и движения денежных средств экономических субъектов, о соответствии отражения финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования общепринятым бухгалтерским принципам и действующим нормативным правовым актам.

Информация, получаемая от осуществления внешнего контроля, предназначена, как правило, в основном для внешних пользователей. Деятельность лиц и органов, осуществляющих внешний контроль, во многом аналогична деятельности лиц и органов, осуществляющих внутренний контроль. Это связано с тем, что в обоих слу-

чаях используются практически одни и те же исходная информация, приемы и методы контроля и анализа. Хотя во внутреннем и внешнем финансово-хозяйственном контроле применяются одни и те же методы, которые дополняют друг друга, они в то же время существенно различаются. Если в организации существует служба внутреннего контроля, то внешний контролер прежде всего проверяет эффективность ее работы, определяет степень возможного доверия к ее информации, с тем чтобы обеспечить необходимое разделение задач и сотрудничество между внешним и внутренним контролем.

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 финансово-хозяйственный контроль, его подразделяют на государственный, административный, общественный и независимый (аудит).

3.2.1. Виды государственного финансово-экономического контроля

Для того чтобы государство, его субъекты (республики, области, края в составе Российской Федерации) и муниципальные образования могли осуществлять свои функции, они должны обладать определенными финансовыми и материальными средствами. Финансовую часть этих средств составляют средства бюджетов разного уровня и внебюджетных фондов, в том числе средства: государственного бюджета, бюджетов субъектов Федерации и бюджетов муниципальных образований, государственных внебюджетных фондов — пенсионного, социального страхования, обязательного медицинского страхования и др. Отношения, возникающие в процессе формирования и использования бюджетных средств и средств государственных социальных внебюджетных фондов, называются *финансовыми отношениями*.

Материальные средства государства — это неденежное имущество, находящееся в собственности государства: предприятия, земля, недра, другое имущество, управление которыми осуществляется посредством финансово-хозяйственной деятельности.

Процессы формирования, распределения и использования финансовых и материальных средств государства являются объектами государственного финансово-экономического контроля. Государственный финансово-экономический контроль призван обеспечивать:

- полноту выполнения обязательств физических и юридических лиц перед государством (налоговый, таможенный, валютный контроль);

- соблюдение органами государственной власти, юридическими и физическими лицами требований законодательства;
- целевое, эффективное и рациональное использование государственных средств;
- анализ финансового состояния государственных предприятий и организаций с государственным участием, эффективность использования ими государственных финансовых и материальных ресурсов и др.

Главная цель государственного контроля — обеспечение соблюдения установленных требований, норм и правил управления государственными финансовыми ресурсами и имуществом во всех сферах производства и распределения общественного продукта и выполнения задач финансовой политики государства.

Основной функцией государственного финансово-экономического контроля является обеспечение органов государственной власти и общества всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании государственных финансовых средств и имущества.

Важнейшими задачами государственного финансово-экономического контроля являются:

- контроль за своевременностью и полнотой образования фондов государственных средств и за сохранностью, эффективностью и целевым использованием государственной собственности;
- выявление резервов роста финансовых ресурсов и производственного потенциала государства;
- содействие обеспечению мер по возмещению незаконно или не по целевому назначению использованных государственных средств и поступлению доходов от их использования в бюджеты и во внебюджетные фонды;
- контроль за прохождением государственных средств в сфере денежного обращения;
- контроль за выполнением международных финансовых обязательств государства;
- экспертиза проектов законов, других нормативных правовых актов органов государственной власти, предусматривающих образование и использование средств или влияющих на формирование и использование фондов этих средств;
- обеспечение органов государственной власти информацией о результатах проведенного контроля;
- изучение и применение зарубежного опыта по вопросам финансово-экономического контроля.

Для решения указанных задач проводится контроль за:

- соблюдением действующего гражданского, налогового и финансового законодательства;

- правильностью ведения бухгалтерского учета;
- сохранностью материальных и денежных ресурсов;
- экономным использованием государственных средств;
- полнотой поступления бюджетных ресурсов из различных источников;
- целевым и экономным расходованием бюджетных ресурсов;
- обращением государственных денежных средств в банках и иных кредитно-финансовых учреждениях;
- эффективностью использования государственной собственности, проведением приватизации;
- состоянием и эффективностью использования финансовых, трудовых и материальных ресурсов государственных предприятий и учреждений.

Объектами государственного финансово-экономического контроля являются экономические отношения, возникающие в процессе формирования финансовых и материальных ресурсов государства и использования государственных денежных фондов и иного имущества на удовлетворение нужд государства и общества в целом.

Государственному финансово-экономическому контролю подлежит деятельность:

- органов государственной власти и органов местного самоуправления (в том числе их аппаратов) по формированию и использованию средств государственных бюджетных и внебюджетных фондов;
- по управлению государственными предприятиями и учреждениями и предприятиями, учреждениями и организациями с участием государства, а также финансируемыми за счет бюджетных средств или получающими государственные субсидии;
- предприятий и организаций вне зависимости от видов и форм собственности, а также физических лиц, получающих и использующих государственные средства или управляющих ими;
- общественных объединений, негосударственных фондов и негосударственных некоммерческих организаций, получающих и использующих государственные средства или управляющих ими.

Субъектами государственного финансово-экономического контроля являются специально создаваемые государством органы контроля, совокупность которых образует систему органов контроля. Эта система представляет собой элемент общей структуры контрольных органов государства и вместе с тем — важнейшую часть финансового механизма, с помощью которого государство реализует свою финансовую политику.

Система государственного финансово-экономического контроля обеспечивает потребности органов исполнительной и законодательной власти и общества в целом контрольной информацией о дея-

тельности самих органов исполнительной и законодательной власти в финансово-экономической сфере.

Разнообразие задач, решаемых органами государственного финансово-экономического контроля, в зависимости от охватываемой сферы деятельности обуславливает разделение функций между институтами государственного контроля.

По сфере компетенции выделяют следующие виды государственного финансово-экономического контроля.

Общегосударственный контроль. Он осуществляется по отношению ко всем хозяйствующим субъектам независимо от формы собственности или ведомственной подчиненности органами государственной власти и государственного управления общей компетенции (например, прокуратурой), а также специальными контрольными органами, основной функцией которых является государственный финансовый контроль (например, налоговыми органами). Объектом общегосударственного контроля является прежде всего соблюдение финансового законодательства и финансовых интересов государства. Общегосударственный контроль подразделяется на два основных направления: контроль за формированием государственных финансовых средств и контроль за расходованием государственных финансовых средств. Неотъемлемым элементом обоих направлений является валютный контроль.

Контроль за формированием государственных финансовых средств в пределах своей компетенции, осуществляют органы налогового и таможенного контроля (рис. 3.2).

Налоговый контроль осуществляется с целью обеспечения полноты и своевременности перечисления налоговых и иных обязательных платежей в государственный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и в государственные внебюджетные фонды. Налоговый контроль занимает особое место в общегосударственном финансово-экономическом контроле. От его эффективной организации в значительной степени зависит возможность государства исполнять свои функции. Контроль за формированием налоговой части бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов в России возлагается согласно постановлению Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении положения о федеральной налоговой службе» на Федеральную налоговую службу (ФНС), подведомственную Министерству финансов Российской Федерации, и ее подразделения на местах.

Таможенный контроль осуществляется с целью обеспечения полноты и своевременности перечисления налогов и сборов при пересечении товаров и услуг таможенной границы. Контроль за правильностью исчисления и полнотой поступления средств в

бюджет от осуществления внешнеэкономической деятельности в России в соответствии с Положением о Государственной таможенной службе, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 21 августа 2004 г. № 429, реализуют специальные таможенные органы: Государственная таможенная служба (ГТС), подведомственная Министерству экономического развития и торговли Российской Федерации, и ее подразделения.



Рис. 3.2. Классификация видов общегосударственного контроля

Финансово-бюджетный контроль проводится в бюджетно-финансовой сфере. Его предметом являются процессы формирования и использования финансовых ресурсов государства, а именно: законность и эффективность использования государственных (прежде всего бюджетных) средств и средств государственных социальных внебюджетных фондов; исполнение бюджетов всех уровней власти и бюджетов государственных внебюджетных фондов; денежное обращение, использование кредитных ресурсов, состояние государственного внутреннего и внешнего долга и государственных резервов; предоставление финансовых и налоговых льгот и преимуществ; сохранность и использование государственного имущества, закрепленного за государственными органами, предприятиями

и учреждениями, и иного имущества, находящегося в собственности государства.

Контроль за использованием государственных бюджетных средств и деятельностью бюджетной системы на разных уровнях государственного управления осуществляют специальные службы, создаваемые соответствующими органами исполнительной и представительной власти. В России к ним относятся: Счётная палата РФ; контрольно-счетные органы субъектов РФ; Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) и ее территориальные подразделения; Федеральное казначейство и его территориальные подразделения; финансовые органы администраций субъектов и муниципальных образований Российской Федерации.

Основными задачами бюджетно-финансового контроля является контроль за:

- полнотой и своевременностью поступления средств в бюджеты всех уровней государственного устройства и во внебюджетные фонды;
- законностью, рациональностью и эффективностью использования средств бюджета и внебюджетных фондов органами государственной власти и организациями;
- своевременностью исполнения доходных и расходных статей бюджета и внебюджетных фондов по объемам, структуре и целевому назначению;
- эффективностью использования государственной собственности, ее приватизацией или национализацией.

Реализация задач бюджетно-финансового контроля требует не только контрольно-ревизионной, но и экспертно-аналитической и информационной деятельности. Это обычно предусматривает:

- проведение оперативного контроля за надлежащим исполнением бюджета;
- анализ и исследование нарушений и отклонений при формировании доходов и расходовании средств бюджета, их причин и последствий, подготовку и внесение в представительные и исполнительные органы власти предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного процесса в целом;
- финансовую экспертизу проектов бюджета, обоснованности его доходных и расходных статей, а также иных законов и нормативных правовых актов органов государственной власти, государственных программ, субсидий, контрактов, договоров, соглашений и иных документов, предусматривающих расходование средств бюджета или влияющих на его формирование и исполнение.

Административный контроль. Разновидностью государственного бюджетно-финансового контроля по принадлежности к вертикаль-

ной иерархии власти является административный контроль, который осуществляется финансовыми органами исполнительной власти.

Контрольные функции, задачи и полномочия этих органов в бюджетном процессе определены в статьях Бюджетного кодекса РФ. К органам, осуществляющим административный бюджетно-финансовый контроль, в соответствии со статьями Бюджетного кодекса относятся: Федеральная служба финансово-бюджетного надзора; Федеральное казначейство; финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований; главные распорядители; распорядители бюджетных средств.

Органы исполнительной власти и органы местного самоуправления осуществляют контроль за исполнением бюджетов в процессе их исполнения.

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора осуществляет общий финансово-экономический контроль за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств, за соблюдением условий предоставления и целевого использования гарантий Правительства РФ, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций.

Контроль Федерального казначейства. Федеральное казначейство осуществляет предварительный, текущий и последующий контроль за ведением операций с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов. Оно взаимодействует с другими органами федеральной исполнительной власти в процессе указанного контроля и координирует их работу. Руководители органов Федерального казначейства и их заместители наделены широкими полномочиями в области применения мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства.

Контроль главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств. Главные распорядители и распорядители бюджетных средств осуществляют контроль за использованием бюджетных средств их получателями в части обеспечения целевого использования и своевременного возврата, а также представления отчетности и внесения платы за пользование бюджетными средствами. Главные распорядители бюджетных средств осуществляют контроль подведомственных государственных и муниципальных предприятий и бюджетных учреждений.

При самостоятельном исполнении бюджетов финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований осуществляют контроль за операциями с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюд-

жетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса.

Ведомственный финансово-экономический контроль. Это контроль, осуществляемый за финансово-экономической деятельностью обособленных структурных подразделений и подведомственных предприятий, организаций и учреждений отдельными государственными ведомствами (министерствами, концернами, органами управления исполнительной власти). Его проводят органы ведомственного финансово-экономического контроля — специальные контрольно-ревизионные подразделения, созданные при ведомствах. По отношению к ведомству в целом такой контроль является внутренним, но по отношению к подведомственным организациям — внешним.

Межведомственный финансово-экономический контроль. Выполнение части функций финансово-экономического контроля может быть возложено и на другие органы государственной власти, например правоохранительные органы. В частности, Министерство внутренних дел в своей структуре имеет подразделения по борьбе с экономическими преступлениями, в функции которых наряду с другими входят функции контроля за соблюдением финансово-экономического законодательства с позиции уголовного права.

Кроме того, правоохранительные органы в пределах своей компетенции взаимодействуют со специальными контрольными органами. Так, в соответствии с утвержденным совместно Положением контрольно-ревизионные органы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Генеральная прокуратура Российской Федерации, Министерство внутренних дел Российской Федерации, Федеральная служба безопасности Российской Федерации (далее именуются — правоохранительные органы) в целях повышения эффективности организации работы по борьбе с правонарушениями в сфере экономики взаимодействуют на постоянной основе по вопросам организации, проведения и реализации материалов ревизий (проверок), а также обмена информацией по укреплению законности в области финансовой, бюджетной и валютной политики Российской Федерации, разработки совместных методических рекомендаций, указаний при осуществлении контрольных функций, принятии совместных мер по единообразному применению финансового, бюджетного и валютного законодательства Российской Федерации.

Валютный контроль. Валютный контроль является самостоятельной областью финансово-экономического контроля и обеспечивает соблюдение требований валютного законодательства при осуществлении внешнеэкономической деятельности и совершении хозяйственных операций с использованием валют иностранных государств

как при формировании, так и при расходовании финансовых средств государства.

Согласно Федеральному закону РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ валютный контроль в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля.

Правительство РФ обеспечивает взаимодействие не являющихся уполномоченными банками профессиональных участников рынка ценных бумаг как агентов валютного контроля с Центральным банком Российской Федерации (Банком России) и координацию деятельности в области валютного контроля федеральных органов исполнительной власти, являющихся органами валютного контроля, а также их взаимодействие с Центральным банком Российской Федерации.

Органами валютного контроля в Российской Федерации являются Центральный банк Российской Федерации, федеральный орган (федеральные органы) исполнительной власти (Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральная налоговая служба), уполномоченный (уполномоченные) Правительством РФ. Банк России осуществляет контроль за совершением валютных операций кредитными организациями, а также валютными биржами. Кроме того, Банк России осуществляет взаимодействие с другими органами валютного контроля и обеспечивает взаимодействие с ними уполномоченных банков как агентов валютного контроля в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки, подотчетные Банку России, Федеральная таможенная служба, а также не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, в том числе держатели реестра (регистраторы), подотчетные федеральному органу исполнительной власти по рынку ценных бумаг, и территориальные органы федеральных органов исполнительной власти, являющихся органами валютного контроля.

Контроль за проведением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами, осуществляют в пределах своей компетенции федеральные органы исполнительной власти, являющиеся органами валютного контроля, и агенты валютного контроля.

Правительство РФ обеспечивает разграничение функций и взаимодействие федеральных органов исполнительной власти в области валютного контроля, а также их взаимодействие с Центральным банком Российской Федерации.

Банк России взаимодействует с другими органами валютного контроля в пределах их компетенции и обеспечивает взаимодействие с ними уполномоченных банков как агентов валютного контроля.

Таким образом, государственный финансово-экономический контроль представляет собой основанную на нормах права систему органов и мероприятий контроля за соблюдением законности и обеспечения эффективности экономической деятельности по формированию и использованию финансовых средств и иного государственного имущества.

3.2.2. Общественный контроль

Соблюдение принципов гласности, свободы слова и открытости, которые представляют собой непрменные атрибуты демократического общества, является основой общественного контроля.

Для осуществления общественного контроля не создаются какие-либо специальные органы. Общественный контроль реализуется без участия государственных контролирующих органов на основе законов, обязывающих органы власти предоставлять информацию обществу через средства массовой информации. Осуществлять общественный контроль либо принимать в нем участие могут любые желающие этим заниматься лица и общественные формальные и неформальные организации в пределах предоставленных им законодательством прав и полномочий. Наиболее активными субъектами общественного контроля в настоящее время являются печатные и электронные СМИ. В материалах журналистских расследований вскрывается множество нарушений законодательства, хищений, мошенничества, нецелевого расходования средств, укрывательства от уплаты налогов и др.

Деятельность общественного контроля часто базируется на информации, предоставляемой органами государственного финансового контроля, прежде всего Счётной палатой РФ, контрольно-счетными и административными органами, для которых гласность является важнейшим принципом работы. Принцип гласности реализуется через публикацию в СМИ отчетов о проведенных контрольных мероприятиях, размещение этих материалов в Интернете (на официальных сайтах этих органов), представление отчетов деятельности счётных палат органам представительной власти, проведение открытых слушаний по материалам этих отчетов на заседаниях органов законодательной или исполнительной власти с участием заинтересованных граждан и т.п.

3.2.3. Независимый аудиторский контроль

В странах с рыночной экономикой давно используется форма независимого финансово-экономического контроля за деятельно-

стью хозяйствующих субъектов, называемая *аудитом*. Форма аудиторского контроля применяется для удовлетворения потребностей заинтересованных юридических и физических лиц в объективной информации о финансовом состоянии объекта проверки, получаемой из бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская деятельность, аудит — это деятельность по независимому контролю за соблюдением установленных правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц).

В России необходимость независимого аудиторского контроля возникла с началом перехода от централизованно-плановой экономики к рыночной. Аудиторская деятельность может быть также направлена на предотвращение финансовых нарушений и неудач в организациях, заказавших аудиторское обслуживание.

В настоящее время аудиторский контроль в России регулируется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности». 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.

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, проводимого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Аудиторскую деятельность осуществляют специализированные аудиторские организации и индивидуальные аудиторы (предприниматели, занимающиеся аудиторской деятельностью без образования юридического лица).

Аудиторские организации — это коммерческие организации, осуществляющие контроль и оказывающие сопутствующие аудиту услуги. Аудиторская организация приобретает право заниматься аудиторской деятельностью после получения лицензии на условиях и в порядке, предусмотренных законодательством.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица,

а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- отказаться от аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
 - непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
 - обнаружения в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством;
- предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;
- в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации;
- хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги;
- соблюдать правила (стандарты) аудиторской деятельности — единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопут-

ствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

По результатам аудита составляется аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудиторское заключение по результатам проверки может быть с выражением *безоговорочно положительного мнения* или *модифицированным* (рис. 3.3).

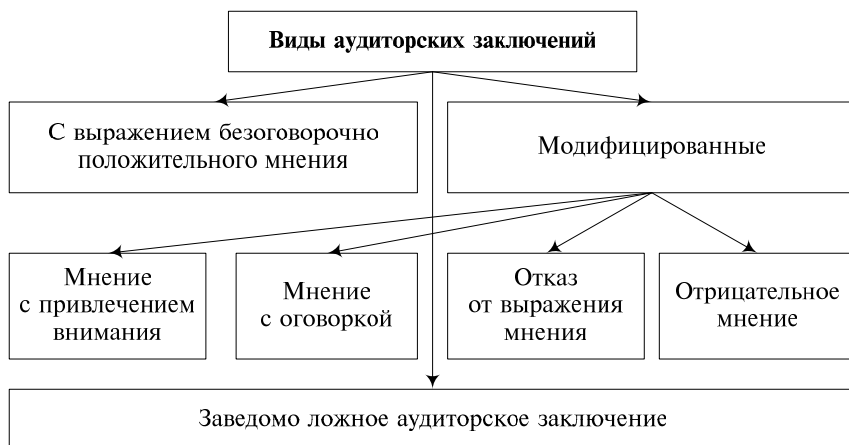


Рис. 3.3. Классификация аудиторских заключений

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Мнение с привлечением внимания выражается в аудиторском заключении в том случае, если аудитор считает необходимым, что на какие-то моменты в порядке ведения бухгалтерского учета или

составления финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть обращено внимание пользователя финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Отказ от выражения мнения имеет место в случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу: внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным, для того чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством.

Заведомо ложным аудиторским заключением считается заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе ее проведения. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов обеспечивается требованиями, установленными Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», согласно которым аудит не может осуществляться:

1) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными

лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

3) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

4) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

б) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, — в отношении этих лиц.

В целях обеспечения приемлемого качества аудиторского контроля аудиторы должны отвечать соответствующим квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и иметь квалификационный аттестат аудитора. Для получения квалификационного аттестата аудиторы подлежат аттестации на право осуществления аудиторской деятельности — проверке квалификации, проводимой в форме квалификационного экзамена. Квалификационный аттестат аудитора выдается только лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен.

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

- наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем

экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании;

- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года проходить обучение по программам повышения квалификации.

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется уполномоченным федеральным органом. Постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 государственное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации уполномочено осуществлять Министерство финансов РФ через Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухгалтерского учета.

Основными функциями уполномоченного федерального органа являются:

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством Российской Федерации порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирование аудиторской деятельности;
- организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;

- аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается совет по аудиторской деятельности, который:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

Члены совета по аудиторской деятельности утверждаются руководителем уполномоченного федерального органа по представлению аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, федеральных органов исполнительной власти, научных организаций и высших учебных заведений.

Являясь независимым и не предусматривающим санкций за выявленные недостатки и нарушения, аудиторский контроль гарантирует конфиденциальность полученной информации и сохранение коммерческой тайны контролируемых организаций.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, на основании настоящего Федерального закона и иных нормативных правовых актов Российской Федерации аудируемое лицо

или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор на оказание сопутствующих аудиту услуг, представляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

Заказчиками аудита в основном выступают коммерческие организации, для которых обязательность проведения ежегодного аудита определена нормами законодательства (коммерческие банки, страховые организации, биржи, фонды), и собственники коммерческих организаций (учредители, акционеры, участники). Объектами аудиторского контроля являются собственность акционеров и инвесторов и управленческая деятельность их исполнительных органов.

Государство также может выступать заказчиком аудиторского контроля. Для независимого контроля выполнения государственных программ, использования государственных субсидий в коммерческих организациях и в других случаях, когда органы государственного управления считают проведение финансового контроля независимыми аудиторскими организациями более выгодным или необходимым, могут привлекаться независимые аудиторские фирмы.

В России для определенного круга коммерческих организаций проведение ежегодного независимого аудиторского контроля является обязательным. Устанавливая обязательность проведения аудиторского контроля части субъектов экономической деятельности, государство тем самым передает часть своих контрольных функций, являющихся по сути коммерческими, аудиторским организациям. Аудиторское заключение входит в состав бухгалтерской отчетности субъектов хозяйственной деятельности, подлежащих обязательному ежегодному аудиту, что позволяет обеспечить косвенный государственный контроль налоговых органов. Аудиторский контроль в этом случае выступает как дополнительное средство государственного налогового контроля.

В свою очередь уполномоченный федеральный орган в лице Минфина РФ наделен полномочиями по контролю за качеством осуществляемого аудиторского контроля и правами в применении санкций за проведение некачественного аудита к субъектам аудиторской деятельности. Это побуждает аудиторские организации обеспечивать высокое качество контроля.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Какие виды контроля и почему выделяют по характеру расположения и взаимоотношений субъекта и объекта контроля?
2. Перечислите и охарактеризуйте виды внутреннего финансово-экономического контроля.
3. Назовите и охарактеризуйте виды внешнего финансово-экономического контроля.
4. Сформулируйте наиболее важные задачи государственного финансово-экономического контроля.
5. Охарактеризуйте основные направления общегосударственного контроля.
6. Объясните содержание административного контроля.
7. В чем состоят различия между ведомственным и межведомственным финансово-экономическим контролем?
8. Сформулируйте сущность валютного контроля. Назовите и охарактеризуйте субъекты (органы и агенты) валютного контроля.
9. Кем и для чего организуется общественный контроль?
10. Что представляет собой независимый аудиторский контроль и какие цели он преследует?
11. Какими основными нормативными документами регулируется аудиторская деятельность и каково их основное содержание?

Тесты для самоконтроля

1. По характеру расположения и взаимоотношений субъекта и объекта контроля, т.е. контролирующих и контролируемых органов, организаций, специалистов, различают:
 - а) внутренний и внешний контроль;
 - б) документальный и фактический контроль;
 - в) предварительный и последующий контроль.
2. В системе внутрихозяйственного контроля в интересах исполнительного органа ведущая роль принадлежит:
 - а) бухгалтерскому контролю, осуществляемому бухгалтерской службой организации;
 - б) внутреннему аудиту, осуществляемому относительно независимыми подразделениями и службами хозяйствующего субъекта или органов управления;
 - в) внутрихозяйственному ревизионному контролю, осуществляемому ревизионными комиссиями либо единоличным ревизором.
3. Внутрихозяйственный ревизионный контроль осуществляется в интересах:
 - а) собственников организации;
 - б) исполнительного органа организации;

- в) внешних пользователей бухгалтерской отчетности организации.
4. Внутрихозяйственный бухгалтерский контроль осуществляется в интересах:
 - а) исполнительного органа организации;
 - б) внешних пользователей бухгалтерской отчетности организации;
 - в) собственников организации;
 5. Внутрихозяйственный аудиторский контроль осуществляется в интересах:
 - а) исполнительного органа организации;
 - б) внешних пользователей бухгалтерской отчетности организации;
 - в) собственников организации;
 6. Не относится к основной цели внешнего контроля:
 - а) создание системы хозяйственно-договорной деятельности предприятия, обеспечивающей соблюдение контрактных обязательств;
 - б) составление мнения об эффективности действий руководителей по управлению переданной в их распоряжение собственностью, о достоверности информации в финансовой отчетности;
 - в) составление мнения о законности и эффективности отдельных операций и движении денежных средств экономических субъектов, соответствии отражения финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования общепринятым бухгалтерским принципам и действующим нормативным правовым актам.
 7. Основной функцией государственного финансово-экономического контроля является:
 - а) обеспечение органов государственной власти и общества всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании государственных финансовых средств и имущества;
 - б) обеспечение исполнительных органов организации всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании финансовых средств и имущества;
 - в) обеспечение собственников организации всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании финансовых средств и имущества.
 8. Главными целями общегосударственного финансово-экономического контроля являются:
 - а) контроль за формированием и расходованием государственных финансовых средств;

- б) обеспечение исполнительных органов организации всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании финансовых средств и имущества;
- в) обеспечение собственников организации всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании финансовых средств и имущества.

9. Налоговый контроль осуществляется с целью:

- а) обеспечения полноты и своевременности перечисления налоговых и иных обязательных платежей в государственный бюджет, в бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и в государственные внебюджетные фонды;
- б) установления законности и эффективности использования государственных (прежде всего бюджетных) средств и средств государственных социальных внебюджетных фондов; контроля исполнения бюджетов всех уровней власти и бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- в) обеспечения сохранности и использования государственного имущества, закрепленного за государственными органами, предприятиями и учреждениями, и иного имущества, находящегося в собственности государства.

10. Федеральное казначейство и его органы обеспечивают:

- а) контроль за ведением операций с бюджетными средствами участниками бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов;
- б) контроль за ведением операций с бюджетными средствами участниками бюджетного процесса по исполняемым бюджетам;
- в) за финансово-экономической деятельностью предприятий, организаций и учреждений.

11. Агентами валютного контроля являются:

- а) уполномоченные банки, подотчетные Банку России, а также не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, в том числе держатели реестра (регистраторы), подотчетные федеральному органу исполнительной власти по рынку ценных бумаг, и территориальные органы федеральных органов исполнительной власти, являющихся органами валютного контроля;
- б) Банк России, Министерство финансов РФ;
- в) Правительство РФ, Банк России.

Органы финансово-экономического контроля

Под субъектами финансово-экономического контроля следует понимать специальные органы, наделенные полномочиями осуществления контрольных функций (рис. 4.1).

Органы финансово-экономического контроля подразделяют на государственные и негосударственные. К негосударственным относятся органы внутреннего контроля коммерческих и некоммерческих организаций: службы бухгалтерского учета, службы внутреннего контроля (аудита) и ревизионные комиссии, в совокупности образующие систему внутреннего контроля, и аудиторские организации, которые относятся к организациям независимого внешнего контроля. Каждая организация располагает системой внутреннего контроля, организованной по усмотрению органов управления с учетом характера и масштабов ее деятельности.

4.1. Органы внутреннего финансово-экономического контроля

4.1.1. Служба бухгалтерского учета

В системе внутрихозяйственного контроля ведущая роль принадлежит бухгалтерскому контролю, осуществляемому бухгалтерской службой организации. Согласно Закону «О бухгалтерском учете» основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обя-

зательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.



Рис. 4.1. Органы финансово-экономического контроля

Контроль со стороны бухгалтерской службы осуществляется в форме:

1) предварительного контроля на стадии рассмотрения первичных документов, поступивших главному (старшему) бухгалтеру на подпись, а также при визировании договоров, смет, приказов и других документов, связанных с расходованием денежных и материальных средств;

2) текущего контроля в ходе учетной регистрации хозяйственных операций и инвентаризаций товарно-материальных и других ценностей;

3) последующего контроля на стадии обобщения и анализа учетной и отчетной информации, а также посредством проводимых совместно с другими функциональными службами ревизий и тематических проверок (обследований) в отдельных внутрихозяйственных подразделениях (производственных единицах, непромышленных хозяйствах и т.п.).

Деятельность службы бухгалтерского учета является непрерывной, универсальной (сплошной), системной и строго документальной. Роль бухгалтерских служб в осуществлении внутрихозяйственного финансового контроля заключается в обеспечении нужд управления необходимой информацией о выполнении планов, причинах отклонений от установленных заданий, нормативов и смет.

Особое значение для бухгалтерского внутрихозяйственного контроля имеет внедрение типовых унифицированных форм первичных учетных документов, установление ответственности должностных лиц за соблюдение порядка приемки, хранения, расходования и списания товарно-материальных и других ценностей, а также за достоверность применяемых первичных учетных документов.

Непрерывное условие повышения эффективности бухгалтерской службы — четкое разграничение ответственности главного бухгалтера, работников бухгалтерской службы и руководителей различных экономических и технических служб организации за выполнение функций и задач бухгалтерии.

Для эффективного осуществления деятельности бухгалтерской службы контрольные функции руководителей различных функциональных служб предприятия и линейных работников цехов, участков и других подразделений, которым вменяется в обязанность в рамках их компетенции подписывать первичные документы, контролировать соблюдение норм расхода сырья, материалов, топлива, электроэнергии и трудовых затрат, должны быть строго регламентированы. Это позволяет повысить персональную ответственность должностных лиц за экономическую и юридическую обоснованность совершаемых по подписываемым ими документам операций, их соответствие нормам производственных затрат.

Бухгалтерская служба является самостоятельной информационной и контрольной подсистемой внутрихозяйственного контроля организации.

4.1.2. Ревизионная комиссия

Ревизионная комиссия коммерческой организации является органом контроля, осуществляемого в интересах ее собственников. Акционеры акционерных обществ, участники обществ с ограниченной ответственностью, члены производственных кооперативов и некоммерческих организаций наряду с другими предоставленными им законодательством правами имеют право на информацию о коммерческой организации и право на управление ею.

К информации (материалам), подлежащей обязательному представлению акционерам, участникам, членам коммерческой организации, относятся годовой отчет, заключение ревизионной комиссии (ревизора) и аудитора по результатам годовой проверки финансово-хозяйственной деятельности, сведения о кандидатах в совет директоров (наблюдательный совет) и ревизионную комиссию (ревизора), проект изменений и дополнений, вносимых в устав или проект устава в новой редакции.

Кроме того, перечень дополнительной информации (материалов), обязательной для представления акционерам акционерных обществ при подготовке к проведению общего собрания, может быть установлен Федеральной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку при Правительстве РФ.

По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия (ревизор) общества или аудитор общества составляет заключение, в котором должны содержаться: подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах и иных финансовых документах общества; информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

Ревизионные комиссии в соответствии с законодательством в обязательном порядке создаются во всех производственных кооперативах и хозяйственных обществах (в обществах с ограниченной ответственностью при условии, если число участников более 15 или если это предусмотрено уставом).

Ревизионная комиссия любой из перечисленных коммерческих организаций создается с целью защиты интересов собственников и представляет собой особый орган со значительными полномочиями, действующий наряду с другими органами организации.

Порядок избрания, функциональные полномочия и деятельность ревизионной комиссии коммерческой организации определены законодательством, однако в законодательстве раскрыты не все вопросы образования, функционирования и прекращения ее полномочий. Неурегулированные законодательством вопросы целесообразно отразить в уставе коммерческой организации и ее внутренних локальных нормативных документах, и в частности в Положении о ревизионной комиссии.

Ревизионная комиссия общества с ограниченной ответственностью формируется и осуществляет свою деятельность практически так же, как и ревизионная комиссия акционерного общества. Основное отличие заключается в том, что если в акционерном обществе образование ревизионной комиссии обязательно всегда, то в обществе с ограниченной ответственностью она создается в обязательном порядке только в случаях, если количество участников общества составляет более пятнадцати, либо если образование ревизионной комиссии предусмотрено уставом общества.

Проверка годовых отчетов и бухгалтерских балансов хозяйственных обществ проводится в обязательном порядке. Заключение по результатам этой проверки должно быть представлено участникам в числе прочих материалов при подготовке общего собрания. Общее собрание не вправе утверждать годовые отчеты и бухгалтерские балансы при отсутствии заключения ревизионной комиссии (ревизора).

В производственном кооперативе для контроля за его финансово-хозяйственной деятельностью общее собрание членов кооператива также избирает ревизионную комиссию в составе не менее трех членов кооператива или ревизора, если число членов кооператива менее двадцати.

Одним из важных условий соблюдения принципа независимости ревизионной комиссии (ревизора) кооператива является то, что ее члены не могут одновременно являться членами наблюдательного совета и исполнительных органов кооператива.

Ревизионная комиссия (ревизор) кооператива осуществляет проверку финансового состояния кооператива по итогам работы за финансовый год, проводит проверку финансово-хозяйственной деятельности кооператива по поручению общего собрания его членов, наблюдательного совета кооператива или по требованию не менее чем десяти процентов членов кооператива, а также по собственной инициативе.

Члены ревизионной комиссии (ревизор) кооператива вправе требовать от должностных лиц кооператива представления необходимых для проверки документов. Ревизионная комиссия (ревизор) кооператива представляет результаты своей проверки общему собранию членов кооператива и наблюдательному совету кооператива.

Для проверки финансово-хозяйственной деятельности и подтверждения финансовой отчетности исполнительные органы кооператива могут привлекать внешних аудиторов из числа лиц, обладающих правом на осуществление такой деятельности. Проверка финансово-хозяйственной деятельности кооператива аудиторами осуществляется также по решению наблюдательного совета кооператива или по требованию не менее чем десяти процентов членов кооператива. В последнем случае услуги аудитора оплачиваются членами кооператива, потребовавшими проведения такой проверки.

Положение о ревизионной комиссии должно быть разработано в соответствии с гражданским законодательством, включая законодательство о соответствующей организационно-правовой форме и уставе организации. Положение должно определять статус, состав, компетенцию, полномочия ревизионной комиссии, порядок ее работы и взаимодействия с иными органами управления обществом. Учитывая, что каждая организационно-правовая форма организации имеет свои особенности, рассмотрим вопросы образования и деятельности ревизионной комиссии в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах».

Состав и правовой статус ревизионной комиссии. Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общим собранием акционеров избирается ревизионная комиссия (ревизор). Голосование может проводиться отдельно по каждой кандидатуре в члены ревизионной комиссии или списком. Решение о включении конкретного лица в состав ревизионной комиссии принимается, если за него проголосовали владельцы (их законные представители) более чем пятидесяти процентов обыкновенных акций общества, принимающих участие в собрании.

Общим собранием может быть избран единоличный ревизор или ревизионная комиссия в составе не менее трех человек. Количество членов комиссии должно быть нечетным. Ревизионная комиссия избирается на срок, предусмотренный уставом общества, с правом его продления по решению собрания акционеров.

В ревизионную комиссию могут быть избраны как лица из числа участников или наемных работников общества, так и лица, не являющиеся его участниками или наемными работниками. Однако для обеспечения независимости в состав ревизионной комиссии не имеют права входить члены совета директоров (наблюдательного совета), генеральный директор (президент) общества, исполнительные директора, члены счетной комиссии, главный бухгалтер и другие штатные работники бухгалтерской службы.

Компетенция ревизионной комиссии (ревизора) общества по вопросам, не предусмотренным Федеральным законом «Об акционерных обществах», определяется уставом общества. Порядок дея-

тельности ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется внутренним документом общества (положением), утверждаемым общим собранием акционеров.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам его работы за год, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества или по требованию акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем десятью процентами голосующих акций общества.

По требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества лица, занимающие должности в органах управления общества, обязаны представить документы о финансово-хозяйственной деятельности общества.

Ревизионная комиссия (ревизор) общества вправе потребовать созыва внеочередного общего собрания акционеров в соответствии со ст. 55 Федерального закона «Об акционерных обществах».

Члены ревизионной комиссии (ревизор) общества не могут одновременно являться членами совета директоров (наблюдательного совета) общества, а также занимать иные должности в органах управления общества и бухгалтерской службе.

Акции, принадлежащие членам совета директоров (наблюдательного совета) общества или лицам, занимающим должности в органах управления общества, не могут участвовать в голосовании при избрании членов ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Компетенция ревизионной комиссии. Ревизионная комиссия (ревизор) осуществляет регулярные проверки и ревизии финансово-хозяйственной деятельности и текущей документации общества не реже одного раза в год. Проверки могут проводиться по поручению собрания акционеров, совета директоров, акционеров, владеющих в совокупности не менее чем десятью процентами голосующих акций общества, а также во всякое время по собственной инициативе комиссии.

При выполнении своих функций ревизионная комиссия осуществляет следующие виды работ:

- проверку финансовой документации общества, заключений комиссии по инвентаризации имущества, сравнение указанных документов с данными первичного бухгалтерского учета;
- проверку законности заключенных договоров от имени общества, совершаемых сделок, расчетов с контрагентами;
- анализ соответствия ведения бухгалтерского и статистического учета существующим нормативным положениям;
- проверку соблюдения в финансово-хозяйственной и производственной деятельности установленных нормативов, правил, ГОСТов, ТУ и пр.;

- анализ финансового положения общества, его платежеспособности, ликвидности активов, соотношения собственных и заемных средств, выявление резервов улучшения экономического состояния предприятия и выработку рекомендаций для органов управления обществом;
- проверка своевременности и правильности платежей поставщикам продукции и услуг, платежей в бюджет, начислений и выплат дивидендов, процентов по облигациям, погашения прочих обязательств;
- проверку правильности составления балансов общества, отчетной документации для налоговой инспекции, статистических органов, органов государственного управления;
- проверку правомочности решений, принятых советом директоров и правлением, их соответствия уставу общества и решениям собрания акционеров;
- проверку соблюдения имущественных интересов общества при совершении исполнительными органами общества от его имени крупных сделок или сделок, интерес к совершению которых имеют члены этих органов или другие участники общества;
- анализ решений собрания акционеров, внесение предложений по их изменению при расхождениях с законодательством и нормативными актами министерств и ведомств;
- правовой контроль за деятельностью органов управления, должностных лиц общества, подразделений, служб, филиалов и представительств;
- изучение причин, повлекших возникновение убытков от финансово-хозяйственной деятельности или условий несостоятельности (банкротства) общества.

Права и полномочия ревизионной комиссии. Для надлежащего выполнения своих функций ревизионная комиссия имеет право:

- получать от органов управления обществом, его подразделений и служб, должностных лиц все затребованные ревизионной комиссией документы, необходимые для ее работы материалы, изучение которых соответствует функциям и полномочиям ревизионной комиссии. Указанные документы должны быть представлены ревизионной комиссии в течение пяти дней после ее письменного запроса;
- требовать от полномочных лиц созыва заседаний правления, совета директоров, собрания акционеров в случаях, когда выявление нарушений в производственно-хозяйственной, финансовой, правовой деятельности или угроза интересам общества требуют принятия решения по вопросам, находящимся в компетенции данных органов управления обществом;

- созывать собрание акционеров, если выявляются нарушения в производственно-хозяйственной, финансовой, правовой деятельности или есть угроза интересам общества;
- требовать личного объяснения от работников общества, включая любых должностных лиц, по вопросам, находящимся в компетенции ревизионной комиссии;
- привлекать на договорной основе к своей работе специалистов, не занимающих штатных должностей в обществе;
- ставить перед управляющими органами общества, его подразделений и служб вопрос об ответственности работников общества, включая должностных лиц, в случае нарушения ими положений, правил и инструкций, принимаемых обществом;
- ставить перед советом директоров (наблюдательным советом) общества вопрос о досрочном прекращении полномочий исполнительного органа и должностных лиц в случае выявления допущенных ими нарушений, а также при обнаружившейся некомпетентности должностных лиц;
- ставить перед общим собранием акционеров вопрос о досрочном прекращении полномочий членов совета директоров (наблюдательного совета) в случаях выявления допущенных ими нарушений, а также обнаружившейся их некомпетентности.

Обязанности ревизионной комиссии и ее членов. При проведении проверок члены ревизионной комиссии обязаны надлежащим образом изучить все документы и материалы, относящиеся к предмету проверки. За неверные заключения члены ревизионной комиссии несут ответственность, мера которой определяется собранием акционеров.

Если член ревизионной комиссии в течение срока действия предоставленных ему полномочий прекращает выполнение своих функций, то он обязан уведомить об этом совет директоров за месяц до прекращения своей работы в составе ревизионной комиссии. В этом случае собрание акционеров на своем ближайшем заседании проследит замену члена ревизионной комиссии.

Ревизионная комиссия обязана:

- своевременно доводить до сведения собрания акционеров, совета директоров, правления результаты осуществленных ревизий и проверок в форме письменных заключений, отчетов, докладных записок, сообщений на заседаниях органов управления обществом;
- соблюдать коммерческую тайну, не разглашать сведений, являющихся конфиденциальными, к которым члены ревизионной комиссии имеют доступ при выполнении своих функций;
- требовать от уполномоченных органов созыва внеочередного собрания акционеров в случае возникновения реальной угрозы интересам общества.

Ревизионная комиссия представляет в совет директоров (наблюдательный совет) не позднее чем за десять дней до годового собрания акционеров заключение по итогам годовой проверки финансово-хозяйственной деятельности общества, в котором должны содержаться:

- подтверждение достоверности данных, отраженных в отчетах и иных финансовых документах общества;
- информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

Внеплановые ревизии проводятся ревизионной комиссией по собственной инициативе, по письменному запросу владельцев не менее десяти процентов обыкновенных акций общества или большинства членов совета директоров.

Заседания ревизионной комиссии. Ревизионная комиссия решает все вопросы на своих заседаниях, которые проводятся по утвержденному плану, а также перед началом проверки или ревизии и по их результатам. Член ревизионной комиссии может требовать созыва экстренного заседания комиссии в случае выявления нарушений, требующих безотлагательного решения ревизионной комиссии.

Заседания ревизионной комиссии считаются правомочными, если на них присутствуют не менее 50% ее членов. Каждый член комиссии обладает одним голосом. Акты и заключения ревизионной комиссии утверждаются простым большинством голосов присутствующих на заседании. При равенстве голосов решающим является голос председателя ревизионной комиссии.

Члены ревизионной комиссии в случае своего несогласия с решением комиссии вправе зафиксировать в протоколе заседания особое мнение и довести его до сведения правления, совета директоров и собрания акционеров.

Ревизионная комиссия из своего состава избирает председателя и секретаря. Председатель комиссии созывает и проводит заседания, организует текущую работу ревизионной комиссии, представляет ее на заседаниях правления, совета директоров, собрания акционеров, а также подписывает документы, выходящие от имени ревизионной комиссии.

Секретарь ревизионной комиссии организует ведение протоколов ее заседаний, доводит до адресатов акты и заключения ревизионной комиссии, подписывает документы, выходящие от имени ревизионной комиссии.

Досрочное прекращение полномочий членов ревизионной комиссии. Член ревизионной комиссии вправе по собственной инициативе выйти из ее состава в любое время, письменно известив об этом

остальных ее членов. Полномочия члена ревизионной комиссии прекращаются автоматически в связи с его вхождением в совет директоров, исполнительную дирекцию, в ликвидационную комиссию или занятием должности генерального директора, главного бухгалтера, работника бухгалтерской службы.

Полномочия отдельных членов или всего состава ревизионной комиссии могут быть прекращены досрочно решением общего собрания акционеров по таким основаниям, как:

- отсутствие члена ревизионной комиссии на ее заседаниях или непринятие участия в ее работе в течение шести месяцев;
- ненадлежащее изучение членами ревизионной комиссии (ре-визором) при проведении проверок всех документов и материалов, относящихся к предмету проверки, что повлекло неверные заключения ревизионной комиссии общества;
- грубые или систематические нарушения ревизионной комиссией сроков и формы отчетов по результатам годовой проверки в соответствии с правилами и порядком ведения финансовой отчетности и бухгалтерского учета;
- совершение иных действий (бездействия) членов ревизионной комиссии, повлекших неблагоприятные для общества последствия.

В случае, когда число членов ревизионной комиссии становится менее половины числа, предусмотренного уставом общества, совет директоров обязан созвать внеочередное общее собрание акционеров для избрания нового состава ревизионной комиссии. Оставшиеся члены ревизионной комиссии исполняют свои функции до избрания нового состава ревизионной комиссии внеочередным общим собранием.

В случае досрочного прекращения полномочий ревизионной комиссии полномочия вновь избранных ее членов действуют до момента избрания (переизбрания) ревизионной комиссии годовым общим собранием, следующим через установленное число лет за годовым общим собранием, на котором был избран состав ревизионной комиссии, прекративший свои полномочия досрочно.

В случае досрочного прекращения полномочий всего состава ревизионной комиссии в целом члены ревизионной комиссии слагают полномочия после избрания нового состава ревизионной комиссии на следующем внеочередном или годовом общем собрании. Если внеочередное общее собрание досрочно прекратило полномочия состава ревизионной комиссии в целом или ее отдельных членов, в результате чего их число стало менее половины числа членов ревизионной комиссии, указанного в уставе, то в течение не более трех рабочих дней с момента принятия данного решения совет директоров обязан принять решение о созыве внеочередного общего

собрания, включив в повестку дня пункт об избрании нового состава ревизионной комиссии.

Совет директоров (наблюдательный совет) устанавливает срок внесения предложений по кандидатам в состав ревизионной комиссии. Дата окончания срока внесения предложений (заявок) должна определяться в зависимости от даты информирования о проведении внеочередного общего собрания.

Вносить предложения по кандидатам в состав ревизионной комиссии могут акционеры, имеющие в соответствии с уставом право на выдвижение кандидатов в органы управления и контроля общества на годовом общем собрании. Выдвижение кандидатов осуществляется в порядке, предусмотренном уставом для выдвижения кандидатов в органы управления и контроля общества для избрания на годовом общем собрании.

При проведении внеочередного общего собрания в очной форме информация о сроках выдвижения кандидатов включается в текст сообщения о созыве внеочередного общего собрания. Срок выдвижения кандидатов для избрания ревизионной комиссии на внеочередном общем собрании, проводимом в смешанной форме, доводится до сведения акционеров при информировании их об итогах общего собрания, досрочно прекратившего полномочия членов ревизионной комиссии, в порядке и сроки, предусмотренные уставом для соответствующей формы собрания.

Требования о досрочном прекращении полномочий отдельных членов ревизионной комиссии или ее состава в целом вносятся в повестку дня внеочередного общего собрания.

Вознаграждение членов ревизионной комиссии. Представление рекомендаций относительно вознаграждения и компенсаций, выплачиваемых членам ревизионной комиссии, относится к исключительной компетенции совета директоров. Размер вознаграждения утверждается ежегодно общим собранием акционеров в абсолютной или относительной величине. При утверждении размера вознаграждения в относительной величине конкретная сумма является средней расчетной величиной, определяемой за каждый конкретный период. При этом за базу средней величины на усмотрение общего собрания могут быть приняты:

- а) минимальный размер оплаты труда, установленный законодательством;
- б) средняя заработная плата работников общества;
- в) средняя заработная плата должностных лиц общества;
- г) средний размер вознаграждения, выплачиваемого члену совета директоров.

Вознаграждение не выплачивается членам ревизионной комиссии, отсутствовавшим на половине ее заседаний за истекшее полу-

годие или не участвовавшим в ее работе. Вознаграждение выплачивается из чистой прибыли общества.

4.1.3. Служба внутреннего контроля (аудита)

Служба внутреннего контроля (аудита) создается по решению органов управления организации. Основная цель создания такой службы — защита интересов руководства, собственников, партнеров организации путем контроля за соблюдением сотрудниками организации законодательства, нормативных актов и стандартов профессиональной деятельности, урегулирования конфликтов интересов, обеспечения надлежащего уровня платежеспособности и надежности финансового положения, соответствующих характеру и масштабам проводимых экономическим субъектом операций в сфере финансово-хозяйственной деятельности и минимизации рисков предпринимательской деятельности, повышение эффективности системы внутреннего контроля организации.

При этом под системой внутреннего контроля понимается совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством организации в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая включает также организованные собственными силами организации надзор и проверку:

- а) соблюдения требований законодательства;
- б) точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- в) своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- г) предотвращения ошибок и искажений;
- д) исполнения приказов и распоряжений;
- е) обеспечения сохранности имущества.

Система внутреннего контроля (аудита) должна удовлетворять требованиям, установленным законодательством, нормативно-правовыми актами и утвержденными организацией Положения, соответствовать характеру и масштабам проводимых экономическим субъектом операций и обеспечивать выполнение задач, поставленных перед нею органами управления организации.

Цели и задачи системы внутреннего контроля. Целями создания системы внутреннего контроля организации являются:

- обеспечение соблюдения всеми сотрудниками организации при выполнении своих служебных обязанностей требований федерального законодательства и нормативных актов, включая постановления Правительства РФ, указания, иные регулятивные требования, а также стандартов профессиональной деятельности и норм профессиональной этики, внутренних доку-

ментов, определяющих политику и регулирующих деятельность организации. Под стандартами профессиональной деятельности и нормами профессиональной этики следует понимать стандарты и нормы, определенные и установленные по взаимному согласию участниками соответствующих сегментов рынков (рынок аудиторских услуг, рынок ценных бумаг и т.д.);

- обеспечение контроля за своевременной идентификацией, оценкой и принятием мер по минимизации рисков осуществляемой предпринимательской деятельности, разрешение конфликтов интересов, возникающих в процессе деятельности организации.

Исходя из указанных целей основные задачи службы внутреннего контроля (аудита) состоят в том, чтобы обеспечить:

- выполнение организацией требований федерального законодательства и нормативных актов;
- определение в документах и соблюдение установленных процедур и полномочий при принятии любых решений, затрагивающих интересы организации, его собственников и партнеров;
- принятие своевременных и эффективных решений, направленных на устранение выявленных недостатков и нарушений в деятельности организации;
- выполнение требований по эффективному управлению рисками предпринимательской деятельности;
- сохранность активов (имущества) организации;
- адекватное отражение операций организации в учете и надлежащее состояние отчетности, позволяющее получать адекватную информацию о деятельности организации и связанных с ней рисках;
- эффективное функционирование внутреннего контроля (аудита) организации;
- эффективное взаимодействие с внешними аудиторами, органами государственного контроля, регулирования и надзора по вопросам достоверности учета и отчетности, организации внутреннего контроля, предупреждения и устранения нарушений сотрудниками предприятия законодательства, нормативных актов и стандартов профессиональной деятельности.

Деятельность службы внутреннего контроля (аудита) организации осуществляется с учетом целей и задач субъекта хозяйственной деятельности и необходимости внутреннего контроля за рисками предпринимательской деятельности.

Служба внутреннего контроля (аудита) формируется в соответствии с утверждаемым в организации Положением и осуществляет свою деятельность на основании Устава организации и Положения о службе внутреннего контроля (аудита), утверждаемого высшим

органом управления организации или иным уполномоченным ею органом управления.

Численность службы внутреннего контроля (аудита) определяется руководителем организации отдельным приказом. Она должна быть достаточной для эффективного достижения целей и решения задач системы внутреннего контроля.

Руководитель службы внутреннего контроля (аудита) назначается высшим органом управления организации по согласованию с советом директоров, является по должности заместителем руководителя организации и не может одновременно осуществлять руководство иными ее подразделениями. В случае осуществления предприятием операций на финансовых рынках руководитель службы внутреннего контроля (аудита) должен иметь соответствующий квалификационный аттестат.

Служба внутреннего контроля (аудита) не реже одного раза в год должна отчитываться перед высшим органом управления организации либо перед советом директоров (наблюдательным советом, общим собранием) организации.

Порядок представления текущей отчетности службы внутреннего контроля (аудита) руководству организации определяется Положением о службе внутреннего контроля (аудита). Сотрудники службы внутреннего контроля (аудита) должны удовлетворять следующим требованиям: иметь высшее или среднее специальное образование, соответствующее характеру выполняемых ими функций, и обладать необходимыми профессиональными навыками и квалификацией. Деятельность сотрудников службы внутреннего аудита на предприятии является исключительной.

Права службы внутреннего контроля (аудита). Для полноценного и качественного выполнения возложенных функций служба внутреннего аудита и ее сотрудники должны иметь права:

- получать от руководителей и уполномоченных ими сотрудников проверяемого подразделения необходимые для проведения проверки документы, в том числе: приказы и другие распорядительные документы, изданные руководством организации и ее подразделений; бухгалтерские, учетно-отчетные и денежно-расчетные документы; документы, связанные с компьютерным обеспечением деятельности проверяемого подразделения организации;
- определять соответствие деятельности, осуществляемой сотрудниками организации, требованиям действующего законодательства, нормативных актов, внутренних документов организации, определяющих проводимую ею политику, процедуры принятия и реализации решений, организации учета и отчетности, включая внутреннюю информацию о принимаемых решениях, проводимых операциях (заключаемых сделках), ре-

зультатах анализа финансового положения и рисках предпринимательской деятельности;

- привлекать при необходимости сотрудников иных структурных подразделений организации для решения задач службы внутреннего аудита;
- входить в помещение проверяемого подразделения, а также в помещения, используемые для хранения документов (архивы), наличных денег и ценностей, компьютерной обработки данных (компьютерный зал) и хранения данных на машинных носителях, с обязательным привлечением руководителя либо, по его поручению, сотрудника (сотрудников) проверяемого подразделения;
- выдавать временные (до решения руководства организации) предписания о недопущении действий, результатом которых может стать нарушение федерального законодательства, нормативных актов, стандартов профессиональной деятельности и профессиональной этики, принятия организации на себя чрезмерных рисков;
- с разрешения исполнительного руководства организации самостоятельно или с помощью сотрудников проверяемого подразделения снимать копии с полученных документов, в том числе копии файлов и любых записей, хранящихся в локальных вычислительных сетях и автономных компьютерных системах, а также расшифровки этих записей.

Обязанности службы внутреннего контроля (аудита). На службу внутреннего контроля (аудита) и ее сотрудников могут быть возложены следующие обязанности:

- обеспечивать постоянный мониторинг рисков в области предпринимательской деятельности, текущий анализ финансового положения организации;
- организовать постоянный контроль путем регулярных проверок деятельности подразделений организации и отдельных сотрудников на предмет соответствия их действий требованиям законодательства, нормативных актов и стандартов профессиональной деятельности, внутренних документов, регулирующих деятельность и определяющих политику организации, должностным инструкциям;
- обеспечивать постоянный контроль за соблюдением сотрудниками организации установленных процедур, функций и полномочий по принятию решений;
- самостоятельно и/или совместно с другими органами и должностными лицами организации расследовать факты нарушения сотрудниками законодательства, нормативных актов и стандартов профессиональной деятельности, внутренних документов, регулирующих деятельность и определяющих поли-

тику организации, решений органов управления и своих должностных инструкций;

- разрабатывать рекомендации и указания по устранению выявленных нарушений;
- осуществлять контроль за исполнением рекомендаций и указаний по устранению нарушений;
- обеспечивать полное документирование каждого факта проверки и оформлять заключения по результатам проверок, отражающие все вопросы, изученные в ходе проверки, выявленные недостатки и нарушения, рекомендации по их устранению, а также по применению мер дисциплинарного и иного воздействия к нарушителям;
- обеспечивать сохранность и возврат полученных от соответствующих подразделений документов;
- представлять заключения по итогам проверок руководству организации и ее соответствующих подразделений для принятия мер по устранению нарушений, а также для целей анализа деятельности конкретных сотрудников организации;
- своевременно информировать руководство организации:
 - обо всех вновь выявленных рисках;
 - обо всех выявленных случаях нарушений сотрудниками законодательства, нормативных актов, внутренних распоряжений;
 - о мерах, принятых руководителями проверяемых подразделений организации, по устранению допущенных нарушений и их результатах;
- контролировать организацию работы в организации по изучению всеми сотрудниками требований федерального законодательства, нормативных актов, иных подзаконных и ведомственных актов, внутренних документов организации исходя из перечня служебных обязанностей сотрудников.

Обязанности сотрудников подразделений организации по взаимодействию со службой внутреннего контроля (аудита). Сотрудники подразделений организации должны оказывать сотрудникам службы внутреннего контроля (аудита) содействие в исполнении ими своих функций. Порядок взаимодействия сотрудников организации со службой внутреннего контроля (аудита) устанавливается Положением о службе внутреннего контроля.

Сотрудники организации, которым стали известны факты нарушения законности и правил совершения финансово-хозяйственных операций (сделок), а также факты нанесения ущерба ей, собственникам, партнерам, обязаны довести это до сведения своего непосредственного руководителя и службы внутреннего аудита.

Если при совершении финансово-хозяйственных операций (сделок) организации у сотрудников возникают сомнения о соответст-

вии конкретной операции (сделки) или ее части требованиям действующего законодательства, нормативных актов и стандартов профессиональной деятельности, требованиям Положения о службе внутреннего контроля, то им необходимо получить консультацию в службе внутреннего аудита. Руководство организации определяет перечень операций, проведение которых требует согласования с руководителем службы внутреннего аудита.

Сотрудники организации не могут без предварительного уведомления службы внутреннего аудита принимать участие в финансово-хозяйственных операциях (сделках), в совершении которых они могут быть признаны заинтересованными лицами. Для организации могут быть установлены критерии, по которым ее сотрудник признается заинтересованным лицом в совершении экономическим субъектом операции (сделки), например, в случае, если:

- он является стороной такой операции (сделки);
- владеет самостоятельно или в группе лиц двадцатью или более процентами голосующих акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной операции (сделки) или участвующего в ней в качестве представителя либо посредника;
- занимает должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной сделки или участвующего в ней в качестве представителя либо посредника;
- если родственники (супруг (супруга), родители, дети, братья, сестры) указанного сотрудника:
 - являются стороной такой сделки или участвуют в ней в качестве представителя или посредника;
 - владеют самостоятельно или в группе лиц двадцатью или более процентами голосующих акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной операции (сделки) либо участвующего в ней в качестве представителя или посредника;
 - занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной сделки или участвующего в ней в качестве представителя либо посредника.

Контроль за состоянием системы внутреннего контроля. Служба внутреннего контроля (аудита) должна представлять отчеты о состоянии системы внутреннего контроля организации не реже одного раза в год до общего собрания акционеров по специально разработанной форме. При необходимости руководство организации может запрашивать у службы внутреннего контроля (аудита) отчет о состоянии системы внутреннего контроля за определенный период ее деятельности, а также любую иную информацию по вопросам компетенции службы внутреннего контроля (аудита).

Служба внутреннего контроля (аудита) вправе проводить проверки состояния системы внутреннего контроля в филиалах. В ор-

ганизации, имеющей филиалы, отчет службы внутреннего контроля (аудита) о состоянии системы внутреннего контроля должен включать информацию о контроле за деятельностью территориальных подразделений. При необходимости руководство организации вправе затребовать у службы внутреннего контроля (аудита) отчет о состоянии системы внутреннего контроля в филиале за определенный период его деятельности.

По результатам анализа отчетности и материалов проверок службы внутреннего контроля (аудита) руководство организации при необходимости должно направлять филиалам предписание с требованием о приведении системы внутреннего контроля в соответствие с требованиями Положения о службе внутреннего контроля (аудита). В случае невыполнения в установленный срок требования (предписания) об устранении нарушений руководство организации применяет другие формы воздействия в порядке, установленном действующим законодательством.

Руководитель службы внутреннего контроля (аудита) может издавать указания, устанавливающие конкретный порядок организации системы внутреннего контроля на соответствующих направлениях деятельности.

4.2. Ограничение рисков хозяйственной деятельности как функция службы внутреннего контроля коммерческой организации

Один из множества видов деятельности службы внутреннего контроля, организованной в коммерческой организации, должен быть направлен на ограничение рисков, принимаемых на себя субъектом хозяйственной деятельности, и обеспечение порядка проведения финансово-хозяйственных операций и сделок, который способствует достижению установленных коммерческой организацией целевых ориентиров деятельности, при соблюдении требований законодательства, нормативных актов, стандартов профессиональной деятельности, правил и деловых обычаев.

Под **рисками** хозяйственной деятельности коммерческой организации понимается *возможность утраты ликвидности и/или финансовых потерь (убытков), связанная с внутренними и внешними факторами, влияющими на ее деятельность.*

Внутренний контроль за рисками предпринимательской деятельности рекомендуется осуществлять по линии административного и финансового контроля: предварительного, текущего и последующего.

Сущность административного контроля состоит в обеспечении проведения финансово-хозяйственных операций только уполномоченными на то лицами и в строгом соответствии с определенными в коммерческой организации полномочиями и процедурами принятия решений по проведению операций.

Сущность финансового контроля заключается в обеспечении проведения операций в строгом соответствии с принятой и закрепленной документами политикой коммерческой организации применительно к разным видам финансово-хозяйственной деятельности, их адекватного отражения в учете и отчетности.

Административный и финансовый контроль должны с достаточной степенью надежности удостоверить как минимум следующее:

- доступ сотрудников коммерческой организации к ее имуществу и к осуществлению операций по расчетным счетам допускается только в строгом соответствии с надлежащим образом удостоверенными их полномочиями;
- финансово-хозяйственные операции коммерческой организации отражаются в учете в соответствии с установленными в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» требованиями, а учетные данные реально отражают состояние ее активов и пассивов и обеспечивают составление установленных форм отчетности;
- данные учета активов и пассивов коммерческой организации надлежащим образом подтверждаются как с точки зрения их охвата, так и с позиций периодичности проверок соответствия, и при наличии отклонений предпринимаются необходимые действия, направленные на ликвидацию расхождений.

Осуществление внутреннего контроля за основными видами рисков предпринимательской деятельности организуется на трех основных уровнях: индивидуальном (уровень сотрудника), микро- и макроуровне (табл. 4.1).

Ограничение рисков на индивидуальном уровне. На индивидуальном уровне риски, вызываемые последствиями неправомερных или некомпетентных решений отдельных работников, возникают в условиях превышения исполнительными лицами коммерческой организации установленных полномочий по принятию решений (по составу и объему операций), несоблюдения сотрудниками коммерческой организации установленных процедур проведения финансово-хозяйственных операций, а также нарушения правил и этических норм, установленных на организованных рынках предпринимательской деятельности.

Данные риски включают:

- хищение ценностей;
- проведение сделок и финансово-хозяйственных операций, наносящих ущерб коммерческой организации, сокрытие результатов таких операций;

- вовлечение коммерческой организации в коммерческие взаимоотношения с теневой или криминальной экономикой.

Т а б л и ц а 4.1

Контроль ограничения рисков коммерческой деятельности

<i>Вид контроля</i>	<i>Уровень контроля</i>	<i>Вид риска организации</i>
Административный и финансовый	Индивидуальный уровень (уровень работника)	Риск хищения ценностей Риск сделок, наносящих ущерб Риск участия в теневой или криминальной экономике
	Микроуровень (уровень организации)	Риск платежеспособности Рыночный риск Риск оценки процентных ставок Риск потери ликвидности Операционный риск Правовой риск Риск потери репутации
	Макроуровень (внешний уровень)	Риск доходности рынков сделок Риск тенденций экономического развития Риск неблагоприятной государственной экономической политики Риск неблагоприятных условий предпринимательства

Основной объект службы внутреннего контроля на этом уровне — отдельный работник, его мотивация и компетентность при принятии решений.

Предварительный контроль рисков на индивидуальном уровне, вызываемых последствиями неправомερных или некомпетентных решений отдельных работников, предполагает, что организация системы внутреннего контроля должна начинаться с контроля за подбором и расстановкой кадров. При этом необходимо исключить возможность принятия решений, затрагивающих финансовое состояние коммерческой организации, лицами с сомнительной деловой и общественной репутацией и/или недостаточно компетентными для принятия соответствующих решений.

Для достижения этой цели службы работы с персоналом и обеспечения безопасности должны иметь четкие критерии квалификационных (образование, стаж) и личностных характеристик сотрудников применительно к содержанию работы и объему ответственности. Служба внутреннего контроля осуществляет контроль за соблюдением таких установленных критериев, а по определенному кругу работников, которые в силу служебного положения прини-

мают решения от имени всей коммерческой организации, согласовывает назначение их, на должность.

Служба внутреннего контроля должна контролировать:

- содержание заключенного с работником трудового соглашения (контракта);
- наличие документа (служебной должностной инструкции), строго регламентирующего должностные обязанности сотрудника до того, как он непосредственно приступил к исполнению служебных обязанностей.

Текущий контроль рисков на индивидуальном уровне предполагает, что в процессе исполнения работником возложенных на него службой внутреннего контроля обязанностей проверяются: эффективность и работоспособность систем, контролирующая соблюдение работником установленных правил совершения финансово-хозяйственных и иных операций, осуществляемых коммерческой организацией на уровне коммерческой организации в целом и соответствующего структурного подразделения. Под эффективностью и работоспособностью систем контроля при этом следует понимать наличие процедур и механизмов, исключающих выход работника за пределы установленного ему объема и состава финансово-хозяйственных операций, а также соответствие условий осуществляемых работником сделок и операций общей политике привлечения или размещения ресурсов коммерческой организации, соблюдение сотрудником установленных служебных обязанностей.

Объектами внутреннего контроля при этом в обязательном порядке являются:

- объемы выдаваемых, оплачиваемых и привлекаемых одним лицом ресурсов;
- объемы финансово-хозяйственных операций и сделок, выше которых решения о проведении сделки или операции принимаются вышестоящим руководителем или постоянно действующим коллегиальным органом коммерческой организации.

Последующий контроль рисков на индивидуальном уровне предполагает, что служба внутреннего контроля проверяет:

- корректность ведения работником первичной документации;
- проведение в полном объеме установленных в коммерческой организации процедур сверки, согласования и визирования платежных документов;
- процедуру формирования на базе документов учетных и отчетных данных.

Контроль проводится с точки зрения полноты, своевременности и правильности отражения в бухгалтерском учете, финансовой и иных формах отчетности (в том числе внутренней) коммерческой организации операций, выполняемых сотрудником.

Объектом системы внутреннего контроля является также регулярность рассмотрения вышестоящим руководителем результатов проведенных работником финансово-хозяйственных операций (по особо крупным сделкам или операциям — совместно со службой внутреннего контроля). При этом проверяется соблюдение работником не только установленных объемов и условий сделок, но и ограничение круга партнеров, с которыми работник заключает сделки, юридическими и физическими лицами с добросовестной деловой репутацией.

Служба внутреннего контроля осуществляет контроль за эффективностью применения процедур защиты конфиденциальной предпринимательской информации, за доступом работников к имеющейся в организации информации в зависимости от их компетенции, установленной внутренними регламентирующими документами.

Дублирование службой внутреннего контроля на этом уровне работы службы безопасности коммерческой организации минимизируется возложением на службу внутреннего контроля методологических задач, а также обязанностей проверки эффективности реализации специфических контрольных функций (пропускной и внутриобъектовый режимы) службы безопасности коммерческой организации.

Ограничение рисков на микроуровне. Решениями управленческого аппарата на микроуровне формируются следующие риски ликвидности и риски снижения капитала, показанные в табл. 4.1.

Риск платежеспособности покупателей и заказчиков. Осуществление предпринимательской деятельности требует определенных знаний и суждений относительно платежеспособности покупателей и заказчиков. Эти суждения не всегда точны и корректны, а платежеспособность покупателей и заказчиков может по целому ряду причин с течением времени ухудшиться. Один из основных рисков, с которым коммерческая организация сталкивается в своей деятельности, — это риск платежеспособности покупателей и заказчиков, состоящий в неспособности либо нежелании партнера действовать в соответствии с условиями договора.

Предоставление на реализацию крупных партий товаров, прав на реализацию услуг (работ) одному покупателю и/или заказчику либо группе связанных покупателей (заказчиков) — один из наиболее распространенных примеров риска платежеспособности. Речь в данном случае идет о концентрации рисков платежеспособности.

Рыночный риск. Экономические субъекты несут риск потерь доходов в связи с движением рыночных цен. Такие риски обычно возникают и обнаруживаются при осуществлении коммерческими организациями операций на финансовом рынке. Специфическим элементом рыночного риска является валютный риск, связанный с

колебаниями курсов. Рыночные риски резко возрастают в период потрясений и кризисов на соответствующих рынках.

Риск оценки процентных ставок. Финансово-хозяйственная деятельность коммерческой организации осуществляется посредством расчетов собственными и заемными средствами кредитных организаций, полученными под проценты. Риск оценки расчетов по процентам за полученные или предоставленные кредиты (займы) — процентный риск связан с влиянием на финансовое состояние коммерческой организации неблагоприятного изменения процентных ставок. Этот риск находит отражение как в получаемых организацией доходов, так и в стоимости ее активов и обязательств. Процентный риск проявляется как по чисто хозяйственным операциям, так и по операциям на финансовых рынках. При этом процентный риск включает:

а) риск переоценки, возникающий из-за разрыва в срочности активов и пассивов (при фиксированных ставках), а также из-за несимметричной переоценки при разных видах применяемой процентной ставки (плавающей либо фиксированной) по активам коммерческой организации, с одной стороны, и обязательствам — другой;

б) риск, связанный с неверным прогнозом доходности по процентам;

в) базисный риск, связанный с несовершенной корреляцией при корректировке получаемых и уплачиваемых процентов, по ряду сделок, которые при прочих равных условиях имеют сходные ценовые характеристики;

г) опционный риск, связанный с тем, что многие сделки по привлечению активов и возникновению обязательств прямо или косвенно включают возможность выбора одного из нескольких вариантов завершения финансово-хозяйственной операции.

Риск потери ликвидности. Этот риск связан с возможным невыполнением организацией своих обязательств или необеспечением требуемого роста активов. Когда у коммерческой организации недостаточна ликвидность, у нее часто возникают трудности с покрытием дефицита путем увеличения обязательств либо посредством быстрой реализации без значительных потерь и по приемлемой цене части своих активов. В результате затрагивается доходность коммерческой организации. В крайних вариантах недостаток ликвидности приводит к неплатежеспособности коммерческой организации.

Операционный риск. Важнейшие виды операционных рисков связаны с нарушениями процесса внутреннего контроля и управления коммерческой организацией. Эти нарушения могут привести к финансовым потерям, когда допускаются ошибки, случаи мошенничества либо при неспособности своевременно учесть изменив-

шиеся под влиянием рыночных тенденций интересы коммерческой организации или такого влияния на интересы коммерческой организации, когда они ставятся под угрозу иным образом, например, когда дилеры или работники превышают свои полномочия или исполняют свои обязанности с нарушением принятых стандартов деятельности, этических норм либо разумных пределов риска.

Другие аспекты операционного риска включают существенные сбои в системе регистрации финансово-хозяйственных операций или из-за возникновения форсмажорных обстоятельств, например в случае пожара или стихийных бедствий.

Служба внутреннего контроля должна уделять особое внимание системам осуществления платежей и электронной обработки данных. При этом цель контроля — обеспечение безопасности таких операций, уменьшение риска убытков из-за системных ошибок, потери важных данных, злоупотреблений. Важно, как и кем управляются электронные системы обработки данных. В этом отношении жизненно важное значение для коммерческой организации имеют квалификация и надежность программистов и технического персонала, а также наличие резервных мощностей (электропитание, компьютерные мощности и т.п.) на случай непредвиденного выхода систем из строя.

Правовой риск. Коммерческие организации подвержены множеству правовых рисков. Они включают риск обесценения активов или увеличения обязательств по причине неадекватных или некорректных юридических советов либо неверно составленной документации вследствие как добросовестного заблуждения, так и злонамеренных действий. Кроме того, существующие законы не всегда позволяют урегулировать проблемы, с которыми сталкивается коммерческая организация.

Судебное разбирательство, в котором участвует коммерческая организация, может повлечь определенные издержки, а судебное решение — отрицательные имущественные последствия как для данной коммерческой организации, так и для организаций-партнеров. Законы, затрагивающие интересы организаций и их партнеров, могут измениться. Коммерческие организации особенно восприимчивы к правовым рискам, когда они приступают к проведению новых операций, и при этом юридические права партнера по финансово-хозяйственным операциям, как правило, не вполне определены.

Риск потери репутации. Риски потери репутации коммерческой организации возникают из-за сбоев в расчетах, неспособности действовать в соответствии с определенными законами и инструкциями либо другими источниками права, а также при подозрении в связях с криминальными структурами или в легализации доходов,

полученных преступным путем. Угроза потери репутации разрушительна для коммерческих организаций, поскольку природа бизнеса требует поддержания доверия кредиторов, партнеров, вкладчиков и рынка в целом.

Основной объект службы внутреннего контроля на этом уровне — состояние системы принятия решений в коммерческой организации и соответствие выбранной тактики развития коммерческой деятельности организации целям, определенным ее акционерами (участниками) и закрепленным соответствующими документами. Решение данной задачи предполагает принятие общим собранием акционеров (участников) коммерческой организации концепции развития в текущем финансовом году с указанием точных количественных и качественных критериев, которых организация должна достичь. Одновременно совет директоров и исполнительный орган коммерческой организации должны получить полномочия по текущей корректировке целей и применяемых инструментов ее достижения в зависимости от изменения конъюнктуры рынков и ситуации в экономике.

Предварительный контроль позволяет службе внутреннего контроля представить руководству коммерческой организации заключение о реалистичности достижения организацией поставленных целей, а также предложения о системе внутренних организационных решений, которые необходимо предпринять для их достижения.

При рассмотрении вопроса о принятии программы развития коммерческой организации служба внутреннего контроля оценивает соблюдение программы оптимальных значений рисков и учета норм, установленных коммерческой организацией с точки зрения ее реального выполнения. Одновременно контролируется включение в систему управления коммерческой организацией процедуры оптимизации принимаемых рисков:

а) на каждом уровне принятия решений внутри коммерческой организации должны быть установлены качественные (состав применяемых инструментов совершения операций и сделок и коммерческих условий) и количественные (лимиты по суммам) ограничения рисков предпринимательской деятельности;

б) все ограничения рисков на уровне внутренних подразделений должны быть построены таким образом, чтобы учесть необходимость соблюдения всех норм, установленных коммерческой организацией, а также требований, определенных действующим законодательством и традициями деловых обычаев в отношении стандартных для сегментов рынков операций и сделок;

в) каждое структурное подразделение должно иметь четко установленные ограничения полномочий и ответственности, а в случаях, когда функции пересекаются или проводятся сделки, несущие

высокий риск, необходимо иметь механизм принятия коллегиальных решений;

г) должен быть установлен порядок оперативного пересмотра внутри коммерческой организации ограничений на объем, состав и условия совершаемых отдельными подразделениями операций и сделок и соответственно перераспределения рисков;

д) коммерческая организация должна иметь план оперативных действий в случае, если негативное влияние рисков, которые она рассматривала в качестве разнородных, наступило одновременно, в связи с чем коммерческая организация испытывает временный дефицит свободных от обязательств средств.

Текущий контроль осуществляется службой внутреннего контроля на основе регулярных комплексных и тематических обследований подразделений коммерческой организации, проверок соблюдения принятых на предварительном этапе правил оптимизации рисков в процессе текущей деятельности. При этом на постоянной основе служба внутреннего контроля отслеживает соблюдение следующих параметров:

- количественные и качественные значения рисков, оперативность и достоверность информирования руководства коммерческой организации о текущем состоянии показателей риска в целом по организации и в разрезе отдельных подразделений с позиций их соответствия нормам;
- своевременность соблюдения подразделениями и работниками коммерческой организации принятых от имени последней обязательств и проведения расчетов по ним, соответствие практики совершения сделок и операций нормам действующего законодательства и правилам деловых обычаев, в том числе обязанностям профессионального участника рынка ценных бумаг;
- недопущение убытков и снижения объема собственных средств (капитала) коммерческой организации при покрытии текущих расходов и затрат доходами либо источниками собственных средств с учетом необходимости формирования резервов на возможные потери под обесценение вложений в ценные бумаги;
- качество принимаемого коммерческой организацией залога в обеспечение отгруженных товаров (работ, услуг);
- соблюдение на практике принципа коллегиальности принятия решений в случаях, когда такой подход принят в коммерческой организации или установлен законодательством либо уставом коммерческой организации;
- наличие у коммерческой организации возможностей оперативно привлекать ресурсы или размещать средства при непредвиденных изменениях емкости или доходности используемых сегментов финансовых рынков;

- соблюдение юридической правомерности и экономической целесообразности совершаемых сделок и операций (использование стандартных форм договоров, согласование с юридической службой коммерческой организации договоров до их подписания, проведение всех необходимых процедур подтверждения сделок, заключенных с использованием безбумажных технологий);
- соответствие данных синтетического и аналитического бухгалтерского учета, в том числе по отдельным подразделениям.

Служба внутреннего контроля совместно со службой безопасности должна проводить тематические проверки в случаях, когда совершаемые подразделением или работником операции незапланированно изменяются с точки зрения объемов или состава применяемых инструментов.

Служба внутреннего контроля должна быть наделена следующими функциональными правами и обязанностями:

- согласованием условий конкретной сделки коммерческой организации, когда объем возможных убытков от проведения превышает определенный уровень в процентах от капитала;
- приостановкой проведения структурным подразделением или работником сделок и операций в случае нарушения им установленных значений рисков до принятия решения компетентным органом управления коммерческой организации.

Последующий контроль служба внутреннего контроля организует посредством изучения характеристик рисков, анализа практики управления рисками, внесения руководству коммерческой организации предложений по совершенствованию методики оценки и порядка контроля за рисками, а также предотвращению нарушений установленного порядка контроля.

Ограничение рисков на макроуровне. К рискам, предопределяемым внешними по отношению к коммерческой организации макроэкономическими и нормативно-правовыми условиями деятельности, относятся:

- не отвечающая интересам коммерческой организации текущая емкость и доходность отечественных и международных рынков, на которых коммерческая организация совершает операции и сделки;
- негативные общие и структурные (отраслевые и региональные) тенденции экономического развития;
- неблагоприятные изменения государственной экономической политики;
- неблагоприятные изменения отечественных и зарубежных нормативно-правовых условий предпринимательской деятельности.

Основной объект службы внутреннего контроля по ограничению рисков на макроуровне — состояние аналитической работы с точки

зрения учета в процессе управления коммерческой организацией влияния экономических и нормативно-правовых условий ее работы (и их возможных изменений) на эффективность выбранных направлений текущего и перспективного развития коммерческой организации.

Предварительный контроль на этом уровне позволяет отслеживать полноту, состав и своевременность обновления исходных баз данных, на основе которых аналитические и функциональные подразделения коммерческой организации осуществляют перспективную оценку и прогноз ситуации.

Контролируется также наличие порядка оперативного и систематического информирования руководства коммерческой организации:

- о выводах и предложениях аналитических служб по текущей ситуации;
- о прогнозах развития ситуации на соответствующем сегменте рынка, в экономике в целом и в сфере нормативно-правового обеспечения предпринимательской деятельности.

Текущий контроль заключается в периодических проверках исполнения задач и выполнении анализа и прогнозирования ситуации ответственными работниками и структурными подразделениями коммерческой организации, а также в своевременном доведении выводов и предложений аналитического характера до руководства организации.

При этом отслеживается наличие в функциональных подразделениях коммерческой организации системы контроля конкурентоспособности, качества и стоимости предлагаемых организацией продуктов на рынке путем сравнения их с аналогичными услугами других коммерческих организаций.

Оценивается своевременность реагирования функциональных подразделений на действия конкурентов, а также на изменения хозяйственной конъюнктуры на рынке.

Последующий контроль осуществляется сравнением соответствия выводов и рекомендаций аналитических служб и реального развития ситуации. По результатам последующего контроля для руководства коммерческой организации разрабатываются и вносятся соответствующие предложения и рекомендации.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Перечислите и охарактеризуйте органы внутреннего финансово-экономического контроля.
2. Какие основные функции по контролю финансово-хозяйственной деятельности выполняет бухгалтерская служба?
3. Что представляет собой ревизионная комиссия коммерческой организации? В каких организационно-правовых формах юридических лиц должны быть образованы ревизионные комиссии и для каких целей?

4. Какие основные функции выполняет служба внутреннего контроля (аудита)?
5. Что понимают под рисками предпринимательской деятельности?
6. Перечислите уровни, на которых осуществляется деятельность службы внутреннего контроля по ограничению рисков предпринимательской деятельности. Изложите содержание ограничения рисков на каждом из перечисленных уровней.
7. Как организуется деятельность службы внутреннего контроля по ограничению рисков коммерческой организации: на индивидуальном уровне, на микроуровне и на макроуровне?

Тесты для самоконтроля

1. В системе внутрихозяйственного контроля ведущая роль принадлежит бухгалтерскому контролю, осуществляемому:
 - а) бухгалтерской службой организации;
 - б) ревизионной комиссией организации;
 - в) службой внутреннего аудита организации.
2. Ревизионная комиссия является органом контроля, осуществляемого:
 - а) в интересах собственников коммерческой организации;
 - б) в интересах исполнительного органа коммерческой организации;
 - в) в интересах работников коммерческой организации.
3. Кто из лиц, перечисленных ниже, может быть избран членом ревизионной комиссии открытого акционерного общества?
 - а) руководитель кадровой службы;
 - б) член совета директоров (наблюдательного совета);
 - в) член счетной комиссии.
4. В голосовании при избрании членов ревизионной комиссии (ревизора) акционерного общества могут участвовать акции, принадлежащие:
 - а) лицам, не занимающим должности в органах управления и бухгалтерской службе общества;
 - б) членам совета директоров (наблюдательного совета) общества;
 - в) лицам, занимающим должности в органах управления общества.
5. Проведение ревизии финансово-хозяйственной деятельности обязательно для ревизионной комиссии по требованию:
 - а) акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем десятью процентами голосующих акций общества;
 - б) руководителя исполнительного органа общества;
 - в) главного бухгалтера общества.

Органы государственного финансово-экономического контроля

Совокупность и структура органов государственного финансово-экономического контроля Российской Федерации образуют систему органов государственного финансово-экономического контроля. Соответственно государственному устройству и организации управления государством структура органов государственного финансово-экономического контроля имеет устройство по вертикали и по горизонтали (табл. 5.1). Вертикальное устройство структуры органов государственного финансово-экономического контроля определяется вертикальной структурой уровней государственного устройства и власти, горизонтальное устройство определяется направлениями и специализацией органов государственного финансово-экономического контроля.

Органы государственного финансового контроля подразделяются на органы федерального уровня, уровня субъектов Российской Федерации и органы муниципального уровня. Соответственно основным направлениям и специализации органов различают налоговый, таможенный и бюджетный финансовый контроль.

Бюджетный финансовый контроль можно определить как контроль за осуществлением бюджетного процесса. При этом под бюджетным процессом следует понимать регламентируемую нормами права деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов, утверждению и исполнению бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов, а также по контролю за их исполнением.

Органы государственного и муниципального финансового контроля, созданные законодательными (представительными) органами Российской Федерации, законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, представительными органами местного самоуправления, осуществляют контроль за исполнением соответствующих бюджетов и бюджетов государственных социальных внебюджетных фондов, проводят экспертизы проектов указанных бюджетов, федеральных и региональных целевых программ и иных нормативных правовых актов бюджетного законодательства Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, актов органов местного самоуправления.

Таблица 5.1

Структура органов государственного финансового контроля

Ведение	Уровень	<i>Органы государственного финансового контроля</i>			<i>Независимые</i>
Государства и субъекта Федерации	Федеральный	Росфиннадзор (РФН)	Федеральная налоговая служба (ФНС)		Счётная палата РФ
		Федеральное казначейство (ФК)	Федеральная таможенная служба (ФТС)		
		Главные распорядители бюджетных средств (ГРБС)	Центральный банк (ЦБ)		
		Распорядители бюджетных средств (РБС)	Территориальные органы ФНС Территориальные органы ФТС		
Субъекта Федерации и местного самоуправления	Муниципальный	Территориальные органы РФН	Территориальные органы ЦБ		Контрольные органы местного самоуправления
		Территориальные органы ФК			
		ГРБС субъекта Федерации			
		РБС субъекта Федерации			
		Финансовые органы местного самоуправления	Территориальные органы ФНС Территориальные органы ФТС		
		Муниципальные казначейства			
		ГРБС муниципальных органов			
		РБС муниципальных органов			

Органы государственного, муниципального финансового контроля, созданные соответственно федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления, осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за исполнением бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Полномочия органов государственного, муниципального бюджетно-финансового контроля определяются Бюджетным кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «О Счётной палате Российской Федерации», законами субъектов Федерации о контрольных органах, правовыми актами представительных органов местного самоуправления, а также нормативными правовыми актами органов исполнительной власти относительно органов государственного или муниципального финансового контроля соответствующих органов исполнительной власти.

Органами государственного и муниципального уровня бюджетного финансового контроля являются:

- Счётная палата Российской Федерации;
- контрольные и финансовые органы федеральной исполнительной власти;
- контрольные органы законодательных (представительных) органов субъектов Российской Федерации и представительных органов местного самоуправления.

Осуществление отдельных бюджетных полномочий по бюджетному финансовому контролю в соответствии с законодательством может быть возложено на иные федеральные органы исполнительной власти.

Субъекты Российской Федерации в целях проведения собственной бюджетной политики создают финансовые органы и органы финансового контроля в соответствии с законодательством субъекта Российской Федерации.

Муниципальные образования для обслуживания местного бюджета и управления средствами местного бюджета создают муниципальные казначейства и (или) иные финансовые органы (должностные) в соответствии с уставом муниципального образования и законодательством Российской Федерации.

5.1. Счётная палата Российской Федерации

Счётная палата Российской Федерации (далее — Счётная палата) является постоянно действующим на основе принципов законности, объективности, независимости и гласности органом государственного финансового контроля, образуемым Федеральным Соб-

ранием Российской Федерации, подотчетным ему и обладающим организационной и функциональной независимостью. Под организационной независимостью понимается ее самостоятельность как конституционного органа: она не входит в структуру какого-либо органа государственной власти. Под функциональной независимостью понимается наличие у Счётной палаты исключительных функций, отличных от функций какого-либо другого органа государственной власти.

Задачами Счётной палаты являются:

- организация и осуществление контроля за своевременным исполнением доходных и расходных статей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов по объемам, структуре и целевому назначению;
- определение эффективности и целесообразности расходования государственных средств и использования федеральной собственности;
- финансовая экспертиза и оценка обоснованности доходных и расходных статей проектов федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, федеральных законов, а также нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти, предусматривающих расходы, покрываемые за счет средств федерального бюджета, или влияющих на формирование и исполнение федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов;
- анализ выявленных отклонений от установленных показателей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов и подготовка предложений, направленных на их устранение, а также на совершенствование бюджетного процесса в целом;
- контроль за законностью и своевременностью движения средств федерального бюджета и средств федеральных внебюджетных фондов в Центральном банке Российской Федерации, уполномоченных банках и в иных финансово-кредитных учреждениях Российской Федерации;
- регулярное представление Совету Федерации и Государственной Думе информации о ходе исполнения федерального бюджета и результатах проводимых контрольных мероприятий.

В процессе реализации своих задач, Счётная палата осуществляет контрольно-ревизионную, экспертно-аналитическую, информационную и иные виды деятельности, обеспечивает единую систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, что предусматривает:

- организацию и проведение оперативного контроля за исполнением федерального бюджета в отчетном году;

- проведение комплексных ревизий и тематических проверок по отдельным разделам и статьям федерального бюджета, бюджетов федеральных внебюджетных фондов;
- экспертизу проектов федерального бюджета, законов и иных нормативных правовых актов, международных договоров Российской Федерации, федеральных программ и иных документов, затрагивающих вопросы федерального бюджета и финансов Российской Федерации;
- анализ и исследование нарушений и отклонений в бюджетном процессе, подготовку и внесение в Совет Федерации и Государственную Думу предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного законодательства в целом;
- подготовку и представление заключений в Совет Федерации и Государственную Думу по исполнению федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов в отчетном году;
- подготовку и представление заключений и ответов на запросы органов государственной власти Российской Федерации.

Контрольные полномочия Счётной палаты распространяются на все государственные органы (в том числе их аппараты) и учреждения в Российской Федерации, на федеральные внебюджетные фонды, а также на органы местного самоуправления, предприятия, организации, банки, страховые компании и другие финансово-кредитные учреждения, их союзы, ассоциации и иные объединения вне зависимости от видов и форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею.

На деятельность общественных объединений, негосударственных фондов и иных негосударственных некоммерческих организаций контрольные полномочия Счётной палаты распространяются в части, связанной с получением, перечислением или использованием ими средств федерального бюджета, использованием федеральной собственности и управлением ею, а также в части предоставленных федеральным законодательством или федеральными органами государственной власти налоговых, таможенных и иных льгот и преимуществ.

Все органы государственной власти, органы местного самоуправления, Центральный банк, предприятия, учреждения, организации, независимо от форм собственности, и их должностные лица в Российской Федерации обязаны предоставлять по запросам Счётной палаты информацию, необходимую для обеспечения ее деятельности.

При проведении ревизий и проверок Счётная палата получает от проверяемых предприятий, учреждений, организаций, банков и

иных кредитно-финансовых учреждений всю необходимую документацию и информацию по вопросам, входящим в ее компетенцию.

По требованию Счётной палаты Центральный банк Российской Федерации, коммерческие банки и иные кредитно-финансовые учреждения обязаны предоставлять ей необходимые документальные подтверждения операций и состояния счетов проверяемых объектов. Остальные предприятия, учреждения и организации обязаны предоставлять по требованию Счётной палаты справки и копии документов по операциям и расчетам с ними.

Отказ или уклонение должностных лиц указанных органов, предприятий, учреждений и организаций от своевременного предоставления необходимой информации или документации по требованию Счётной палаты, а также представление ложной информации влечет за собой ответственность, установленную законодательством.

В процессе исполнения федерального бюджета Счётная палата осуществляет оперативный контроль за полнотой и своевременностью денежных поступлений, фактическим расходованием бюджетных ассигнований в сравнении с законодательно утвержденными показателями федерального бюджета, выявляет отклонения и нарушения, проводит их анализ, вносит предложения по их устранению. Данные оперативного контроля используются при планировании ревизий и проверок Счётной палаты.

О ходе исполнения федерального бюджета, в котором приводятся фактические данные о формировании доходов и произведенных расходах в сравнении с утвержденными федеральным законом о федеральном бюджете на текущий год показателями за истекший период, Счётная палата ежеквартально по установленной форме представляет Федеральному Собранию Российской Федерации оперативный отчет.

Для обеспечения своевременного сбора и обработки информации, необходимой для составления Счётной палатой отчета об исполнении федерального бюджета, в Российской Федерации введена обязательная для всех федеральных органов исполнительной власти, предприятий, учреждений и организаций финансовая отчетность.

Счётная палата осуществляет также контроль за состоянием государственного внутреннего и внешнего долга Российской Федерации и за использованием кредитных ресурсов, в том числе за:

- управлением и обслуживанием государственного внутреннего и внешнего долга Российской Федерации;
- законностью, рациональностью и эффективностью использования иностранных кредитов и займов, получаемых Правительством РФ от иностранных государств и финансовых организаций;

- эффективностью размещения централизованных финансовых ресурсов, выдаваемых на возвратной основе;
- предоставлением государственных кредитов, а также предоставлением средств на безвозмездной основе иностранным государствам и международным организациям.

В полномочия Счётной палаты входит также осуществление контроля за:

- формированием и эффективностью использования средств федеральных внебюджетных фондов и валютных средств, находящихся в ведении Правительства РФ;
- поступлением в федеральный бюджет средств от распоряжения и управления государственной собственностью;
- банковской системой;
- деятельностью Центрального банка Российской Федерации, его структурных подразделений, других банков и кредитно-финансовых учреждений в части обслуживания ими федерального бюджета;
- деятельностью Центрального банка Российской Федерации по обслуживанию государственного долга Российской Федерации.

Счётная палата проводит экспертизу и дает заключения по:

- проекту федерального бюджета, обоснованности его доходных и расходных статей, размерам государственного внутреннего и внешнего долга и дефицита федерального бюджета;
- проблемам бюджетно-финансовой политики и совершенствования бюджетного процесса в Российской Федерации;
- проектам законодательных и иных нормативных правовых актов по бюджетно-финансовым вопросам, вносимым на рассмотрение в Государственную Думу;
- проектам международных договоров Российской Федерации, влекущих правовые последствия для федерального бюджета;
- проектам программ, на финансирование которых используются средства федерального бюджета.

По другим вопросам, входящим в ее компетенцию, Счётная палата осуществляет подготовку и представление заключений или письменных ответов на основании:

- запросов Президента РФ;
- поручений Совета Федерации или Государственной Думы, оформленных соответствующими постановлениями;
- запросов комитетов и комиссий Совета Федерации и Государственной Думы;
- запросов депутатов (членов) Совета Федерации и депутатов Государственной Думы;
- запросов Правительства РФ;
- запросов органов государственной власти субъектов Российской Федерации.

Счётная палата систематически анализирует итоги проводимых контрольных мероприятий, обобщает и исследует причины и последствия выявленных отклонений и нарушений в процессе формирования доходов и расходования средств федерального бюджета. На основе полученных данных Счётная палата разрабатывает предложения по совершенствованию бюджетного законодательства и развитию бюджетно-финансовой системы Российской Федерации и представляет их на рассмотрение в Государственную Думу.

Комплексные ревизии и тематические проверки проводятся Счётной палатой по месту расположения проверяемых объектов. В ходе проведения ревизий и проверок на основе документального подтверждения законности производственно-хозяйственной деятельности, достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности определяются своевременность и полнота взаимных платежей проверяемого объекта и федерального бюджета.

По итогам проведения ревизии или проверки составляется отчет, за достоверность которого соответствующие должностные лица Счётной палаты несут персональную ответственность. О результатах проведенных ревизий и проверок Счётная палата информирует Совет Федерации и Государственную Думу, доводит их до сведения руководителей соответствующих федеральных органов исполнительной власти, предприятий, учреждений, организаций.

Об ущербе, причиненном государству, и о выявленных нарушениях закона Счётная палата информирует Совет Федерации и Государственную Думу, а при выявлении нарушения законов, влекущего за собой уголовную ответственность, передает соответствующие материалы в правоохранительные органы.

При проведении ревизий и проверок должностные лица Счётной палаты и привлеченные к ее работе специалисты не вправе вмешиваться в оперативную деятельность проверяемых объектов, а также предавать гласности свои выводы до завершения ревизии (проверки) и оформления ее результатов в виде акта (заключения). Данные, полученные в ходе ревизий и проверок, могут использовать только при выполнении работ, поручаемых Счётной палатой.

Счётная палата РФ проводит проверку отчета об исполнении федерального бюджета за отчетный финансовый год и готовит заключение по отчету Правительства РФ об исполнении федерального бюджета, используя материалы и результаты проведенных проверок.

Заключение Счётной палаты по отчету Правительства РФ об исполнении федерального бюджета включает:

- заключение по каждому разделу и подразделу функциональной классификации расходов бюджетов Российской Федерации и по каждому главному распорядителю средств федераль-

ного бюджета с указанием выявленных сумм нецелевого использования бюджетных средств, руководителей органов государственной власти или получателей бюджетных средств, принявших решение о нецелевом использовании бюджетных средств, и должностных лиц Федерального казначейства, допустивших совершение таких платежей;

- заключение по каждому разделу и подразделу функциональной классификации расходов бюджетов Российской Федерации и по каждому главному распорядителю бюджетных средств, по которым выявлено расходование средств федерального бюджета сверх утвержденных бюджетных ассигнований либо сверх бюджетной росписи, с указанием руководителей органов государственной власти или получателей бюджетных средств, принявших указанные решения, и должностных лиц Федерального казначейства, допустивших совершение таких платежей;
- заключение по каждому выявленному случаю финансирования расходов, не предусмотренных федеральным законом о федеральном бюджете либо бюджетной росписью, с указанием руководителей органов государственной власти или получателей бюджетных средств, принявших указанные решения, и должностных лиц Федерального казначейства, допустивших осуществление таких платежей;
- анализ предоставления и погашения бюджетных кредитов и бюджетных ссуд, заключения по выявленным фактам предоставления бюджетных кредитов и бюджетных ссуд с нарушением требований Бюджетного кодекса;
- анализ предоставления обязательств по государственным гарантиям и их исполнения, заключения по выявленным фактам предоставления государственных гарантий с нарушением требований настоящего Кодекса, расследование каждого случая исполнения обязательств, обеспеченных государственной гарантией, за счет бюджетных средств;
- анализ предоставления бюджетных инвестиций, анализ заключенных договоров с точки зрения обеспечения государственных интересов, заключения по выявленным фактам предоставления бюджетных инвестиций с нарушением требований Бюджетного кодекса;
- анализ выполнения плановых заданий по предоставлению государственных услуг и соблюдения нормативов финансовых затрат на предоставление государственных услуг;
- иные материалы, определенные постановлениями Государственной Думы или Совета Федерации.

5.2. Региональные органы государственного финансового контроля

В условиях федеративного государства функционирование органов государственного финансового контроля необходимо на каждом уровне бюджетно-финансовой системы.

В законодательстве Российской Федерации закреплено право законодательных (представительных) органов власти субъектов Федерации на создание собственных органов независимого государственного финансового контроля для контроля за законностью расходования государственных средств, поступивших в их распоряжение.

Для проведения внешнего финансового контроля деятельности исполнительной власти органы представительной власти субъектов Федерации создают контрольно-счётные палаты (счётные палаты или иные органы, в задачи которых входит проведение внешнего аудита региональных бюджетов). Например, в Москве таким органом является Контрольно-счётная палата Москвы.

Для повышения эффективности использования имеющихся в их распоряжении государственных средств администрации субъектов Российской Федерации, как правило, создают свои контрольно-ревизионные органы, деятельность которых регулируется региональным законодательством. Например, в Москве создано Главное контрольно-ревизионное управление Правительства Москвы, которое является функциональным органом исполнительной власти города Москвы, подведомственным Правительству Москвы, осуществляющим контроль за деятельностью органов исполнительной власти города и субъектов хозяйствования в пределах установленной законом компетенции.

5.3. Главные распорядители и распорядители бюджетных средств

Органами административного финансового контроля являются главные распорядители средств: федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и средств местных бюджетов.

Главный распорядитель средств федерального бюджета — это орган государственной власти Российской Федерации, имеющий право распределять средства федерального бюджета по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств, а также наиболее значимое бюджетное учреждение науки, образования, культуры, здравоохранения и средств массовой информации. Наи-

более значимое бюджетное учреждение науки, образования, культуры, здравоохранения и средств массовой информации вправе распределять средства федерального бюджета по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств. Главные распорядители средств федерального бюджета включаются в ведомственную классификацию расходов федерального бюджета.

Главный распорядитель средств бюджета субъекта Российской Федерации, средств местного бюджета — орган государственной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, имеющие право распределять бюджетные средства по подведомственным распорядителям и получателям средств бюджета субъекта Российской Федерации, средств местного бюджета, определенные ведомственной классификацией расходов соответствующего бюджета.

Главный распорядитель бюджетных средств осуществляет контроль за:

- получателями бюджетных средств в части обеспечения целевого использования бюджетных средств, своевременного их возврата, представления отчетности, выполнения заданий по предоставлению государственных или муниципальных услуг;
- использованием бюджетных средств распорядителями бюджетных средств, бюджетными учреждениями и другими получателями таких средств, государственными и муниципальными унитарными предприятиями, которым передана на праве хозяйственного ведения или в оперативное управление собственность соответственно Российской Федерации, субъектов Российской Федерации или муниципальных образований. Непосредственное проведение контроля за использованием бюджетных средств унитарными предприятиями осуществляется по инициативе главного распорядителя бюджетных средств органами государственного финансового контроля.

Главный распорядитель бюджетных средств готовит и представляет органу, ответственному за контроль исполнения соответствующего бюджета, сводный отчет об исполнении бюджета по выделенным средствам, сводную смету доходов и расходов, а также отчет о выполнении задания по предоставлению государственных или муниципальных услуг.

Распорядитель бюджетных средств — это орган государственной власти или орган местного самоуправления, имеющий право распределять бюджетные средства по подведомственным получателям бюджетных средств.

Распорядитель бюджетных средств осуществляет контроль за использованием бюджетных средств их подведомственными получателями.

5.4. Органы финансово-экономического контроля федеральной исполнительной власти

5.4.1. Министерство финансов Российской Федерации

Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, производства и оборота защищенной полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы, противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Министерство финансов Российской Федерации осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной службы по финансовому мониторингу, а также контроль за исполнением Федеральной таможенной службой нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Министерство финансов Российской Федерации осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями.

Минфин России в установленной сфере деятельности не вправе осуществлять функции по контролю и надзору, а также функции по управлению государственным имуществом, кроме случаев, устанавливаемых указами Президента РФ или постановлениями Правительства РФ.

Регулирование государственного финансового контроля Минфин России осуществляет через функции Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности. Непосредственные функции по осуществлению государственного финансового контро-

ля реализуют подведомственные Минфину России федеральные службы: Федеральная налоговая служба (ФНС), Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) и Федеральная служба по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг) (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Контрольные органы, подведомственные Минфину России

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор). Эта служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, а также функции органа валютного контроля. Она осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы (рис. 5.2), которые создает, реорганизует и ликвидирует в установленном порядке.

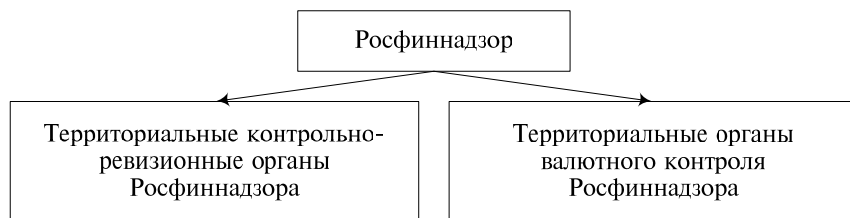


Рис. 5.2. Структура Федеральной службы финансово-бюджетного надзора

Основными функциями Федеральной службы финансово-бюджетного надзора являются:

- проведение ревизий и проверок правомерности и эффективности использования средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов и материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, на территории Российской Федерации и за рубежом, а также осуществление таких ревизий и проверок по мотивированному обращению руководителей правоохранительных органов федерального уровня и руководителей правоохранительных органов субъектов Российской Федерации;
- проведение мероприятий по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений законодательства Российской Федерации в финансово-бюджетной сфере;
- осуществление надзора за исполнением законодательства Российской Федерации о финансово-бюджетном контроле и надзоре органами финансового контроля федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;
- осуществление в пределах своей компетенции контроля за соответствием проводимых в Российской Федерации резидентами и нерезидентами (кроме кредитных организаций и валютных бирж) валютных операций законодательству Российской Федерации, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением ими требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля;
- организация с участием агентов валютного контроля, правоохранительных, контролирующих и иных федеральных органов исполнительной власти проверок полноты и правильности учета и отчетности по валютным операциям, а также по операциям нерезидентов, осуществляемым в валюте Российской Федерации;
- организация формирования и ведения единой информационной системы контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере.

До вступления в силу Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» осуществляет выдачу резидентам разрешений на отсрочку платежа по экспорту товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности).

Росфиннадзор осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности.

1. Осуществляет контроль и надзор:

1.1. за использованием средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности;

1.2. за соблюдением резидентами и нерезидентами (за исключением кредитных организаций и валютных бирж) валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля, а также за соответствием проводимых валютных операций условиям лицензий и разрешений;

1.3. за соблюдением требований бюджетного законодательства Российской Федерации получателями финансовой помощи из федерального бюджета, гарантий Правительства Российской Федерации, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций;

1.4. за исполнением органами финансового контроля федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления законодательства Российской Федерации о финансово-бюджетном контроле и надзоре.

2. Осуществляет прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение устных и письменных обращений граждан, принятие по ним решений и направление заявителям ответов в установленный законодательством Российской Федерации срок.

3. Осуществляет в рамках своей компетенции производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

4. Представляет в установленном порядке в судебных органах права и законные интересы Российской Федерации по вопросам, отнесенным к компетенции Службы.

5. Осуществляет в установленном порядке сбор, накопление и обработку отчетности и иной документированной информации в установленной сфере деятельности.

6. Обеспечивает соответствующий режим хранения и защиты полученной в процессе деятельности Службы информации, составляющей государственную, служебную, банковскую, налоговую, коммерческую тайну, тайну связи, и иной конфиденциальной информации.

7. Осуществляет в соответствии с законодательством Российской Федерации работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в процессе деятельности Службы.

8. В установленном порядке взаимодействует с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности.

9. Осуществляет иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации.

В целях реализации полномочий в установленной сфере деятельности Федеральная служба финансово-бюджетного надзора имеет право:

1) проверять в организациях, получающих средства из федерального бюджета, средства из государственных внебюджетных фондов, в организациях, использующих материальные ценности, находящиеся в федеральной собственности, в организациях — получателях финансовой помощи из федерального бюджета, гарантий Правительства Российской Федерации, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций, денежные документы, регистры бухгалтерского учета, отчеты, планы, сметы и иные документы, фактическое наличие, сохранность и правильность использования денежных средств, ценных бумаг, материальных ценностей, а также получать необходимые письменные объяснения должностных, материально ответственных и иных лиц, справки и сведения по вопросам, возникающим в ходе ревизий и проверок, и заверенные копии документов, необходимых для проведения контрольных и надзорных мероприятий;

2) проводить в организациях любых форм собственности, получивших от проверяемой организации денежные средства, материальные ценности и документы, сличение записей, документов и данных с соответствующими записями, документами и данными проверяемой организации (встречная проверка);

3) направлять в проверенные организации, их вышестоящие органы обязательные для рассмотрения представления или обязательные к исполнению предписания по устранению выявленных нарушений;

4) осуществлять контроль за своевременностью и полнотой устранения проверяемыми организациями и (или) их вышестоящими органами нарушений законодательства в финансово-бюджетной сфере, в том числе путем добровольного возмещения средств;

5) запрашивать и получать сведения, необходимые для принятия решений по отнесенным к компетенции Службы вопросам;

6) заказывать проведение необходимых испытаний, экспертиз, анализов и оценок, а также научных исследований по вопросам осуществления надзора в установленной сфере деятельности;

7) привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научные и иные организации, ученых и специалистов;

8) давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к компетенции Службы;

9) осуществлять контроль за деятельностью территориальных органов Службы и подведомственных организаций;

10) создавать совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере деятельности;

11) разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы удостоверений государственных инспекторов.

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, определяемых указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг.

Территориальные органы Росфиннадзора. В соответствии с письмом Департамента государственного финансового контроля Минфина России от 8 июня 2004 г. № 09-04-18/1353 до контрольно-ревизионных управлений Минфина России в субъектах Российской Федерации (далее — КРУ) доведены основания по прекращению ревизий и проверок, проводимых КРУ.

Письмом Федеральной службы финансово-бюджетного надзора от 8 сентября 2004 г. № 43-01-03-25/840 территориальным контрольно-ревизионным органам сообщено, что Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 введен запрет на осуществление Министерством финансов Российской Федерации функций по контролю и надзору. Действие Указа распространяется на территориальные органы Минфина России, в том числе и КРУ.

По этой причине и на основе приоритетности указов Президента РФ над постановлениями Правительства РФ КРУ для обоснования своего права на проведение ревизий и проверок не могли применять Постановление Правительства РФ от 6 августа 1998 г. № 888 и осуществлять полномочия, предусмотренные Положением о контрольно-ревизионном управлении Минфина России в субъектах Российской Федерации.

Распоряжением Правительства РФ от 30 июля 2004 г. № 1024-р контрольно-ревизионные органы Минфина России подчинены Федеральной службе финансово-бюджетного надзора.

Росфиннадзор на основании Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314, постановлений Правительства РФ от 7 апреля 2004 г. № 185 и 15 июня 2004 г. № 278 осуществляет полномочия по контролю и надзору в установленной сфере деятельности.

В связи с изложенным выше КРУ предложено приступить к проведению ревизий и проверок, предусмотренных планами контрольной работы Минфина России, КРУ, Росфиннадзора, централизованными заданиями.

Управления осуществляют свою деятельность во взаимодействии с другими территориальными органами федеральных органов

исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, общественными объединениями и другими организациями.

В своей деятельности управления руководствуются законодательством, постановлениями и распоряжениями Правительства РФ, Положением о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, приказами, инструкциями и иными нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также правовыми актами субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

Основной задачей деятельности управлений является осуществление в пределах своей компетенции последующего государственного финансового контроля на территории соответствующего субъекта Российской Федерации или региона Российской Федерации.

В соответствии с возложенной на них задачей управления выполняют следующие основные функции:

- осуществляют последующий контроль за своевременным, целевым и рациональным использованием и сохранностью средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и других федеральных средств;
- проводят в пределах своей компетенции ревизии и тематические проверки поступления и расходования средств федерального бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества (в том числе от ценных бумаг), находящегося в федеральной собственности;
- проводят документальные ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций любых форм собственности по мотивированным постановлениям правоохранительных органов;
- по обращениям органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления проводят на договорной основе ревизии и финансовые проверки поступления и расходования средств соответствующих бюджетов, внебюджетных средств и доходов от имущества, находящегося в их собственности;
- участвуют в разработке проектов нормативных правовых актов по вопросам, относящимся к компетенции управления;
- анализируют практику применения законодательства по вопросам, относящимся к компетенции управления, представляет предложения по совершенствованию этого законодательства;
- осуществляют в необходимых случаях контроль за своевременностью и полнотой устранения нарушений в финансово-хозяйственной деятельности проверенных управлением организаций, а также возмещения ими причиненного ущерба;

- координируют свою деятельность с деятельностью других органов финансового контроля в целях устранения параллелизма и дублирования в проведении ревизий и проверок, обеспечения их комплексности и периодичности;
- соблюдают режим секретности проводимых управлением работ, в том числе при обработке с использованием технических средств документов, составляющих государственную тайну.

Управления имеют право:

- проверять в ревизуемых организациях денежные, бухгалтерские и другие документы, относящиеся к проверке, фактическое наличие и правильность использования денежных средств, ценных бумаг и материальных ценностей;
- запрашивать у федеральных органов исполнительной власти, их территориальных органов, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления и организаций данные, необходимые для осуществления своих функций;
- получать от должностных, материально ответственных и других лиц ревизуемых организаций объяснения, в том числе письменные, по вопросам, возникающим в ходе ревизий;
- требовать от руководителей ревизуемых организаций обязательного проведения инвентаризации имущества и обязательств при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, а при обнаружении подлогов, подделок и других злоупотреблений ставить вопрос перед правоохранительными органами об изъятии документов, подтверждающих эти факты;
- привлекать для участия в проведении ревизий и проверок специалистов других организаций;
- принимать в процессе ревизий и проверок совместно с руководителями ревизуемых организаций меры по устранению выявленных нарушений финансовой дисциплины и неэффективного расходования средств, а также давать обязательные указания об устранении этих нарушений, о возмещении причиненного ущерба и привлечении к ответственности виновных лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- направлять предложения об ограничении, приостановлении, а в необходимых случаях и прекращении финансирования ревизуемых организаций при выявлении нецелевого использования бюджетных средств, а также в случае непредставления ими бухгалтерских и финансовых документов, связанных с использованием этих средств;
- вносить по результатам ревизий и проверок предложения о взыскании в соответствии с законодательством Российской Фе-

дерации с организаций бюджетных средств, израсходованных не по целевому назначению, и доходов от их использования;

- в случаях выявления нарушений законодательства, фактов хищений денежных средств и материальных ценностей, а также злоупотреблений ставить вопрос об отстранении от работы должностных лиц, виновных в этих нарушениях, передавать материалы ревизий и проверок в правоохранительные органы;
- информировать вышестоящие органы ревизуемых организаций о выявленных в ходе ревизий и проверок нарушениях и ставить вопрос о принятии мер по устранению этих нарушений и их последствий.

Работники управлений при осуществлении ревизий и проверок имеют право прохода во все здания и помещения, занимаемые ревизуемыми учреждениями и организациями, независимо от ведомственной подчиненности и формы собственности.

В соответствии с Федеральным законом «О государственной защите судей, должностных лиц правоохранительных и контролирующих органов» на работников управлений распространяется право на государственную защиту.

При проведении ревизий и проверок работники управлений не должны вмешиваться в оперативную деятельность ревизуемых организаций.

Руководители ревизуемых организаций обязаны создавать надлежащие условия для проведения работниками управлений ревизий и проверок, предоставлять им необходимые помещения, а также обеспечивать выполнение работ по делопроизводству.

Требования работников управлений, связанные с исполнением ими служебных обязанностей, являются обязательными для должностных лиц ревизуемых организаций.

В случае отказа должностных лиц предоставить необходимые документы либо в случае возникновения иных препятствий при проведении ревизий и проверок управления сообщают об этих фактах в органы, по поручению которых проводятся такие ревизии и проверки.

Территориальные органы валютного контроля. Распоряжением Правительства РФ от 30 июля 2004 г. № 1024-р территориальные органы по валютному контролю Минфина России подчинены Федеральной службе финансово-бюджетного надзора. Территориальными органами валютного контроля Федеральной службы финансово-бюджетного надзора являются региональные управления валютного контроля (далее — региональные управления), создаваемые для осуществления полномочий Правительства РФ в области валютного контроля.

Региональные управления осуществляют свою деятельность под оперативным и методическим руководством Федеральной службы

финансово-бюджетного надзора и во взаимодействии с другими территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, аппаратами полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями.

В своей деятельности региональные управления руководствуются Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными и федеральными законами, указами и распоряжениями Президента РФ, постановлениями и распоряжениями Правительства РФ, Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, приказами, инструкциями и иными нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, настоящим Положением, а также нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, Центрального банка Российской Федерации и органов государственной власти субъектов Российской Федерации, принятыми в пределах их компетенции.

Основными задачами региональных управлений являются:

- обеспечение в пределах своей компетенции проведения единой государственной политики в сфере валютного контроля;
- осуществление в пределах своей компетенции контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации резидентами и нерезидентами;
- участие в организации и ведении единой информационной системы валютного контроля.

Региональные управления в соответствии с возложенными на них задачами выполняет следующие основные функции:

- координируют деятельность территориальных органов федеральных органов исполнительной власти в сфере организации и проведения валютного контроля;
- осуществляют контроль за соблюдением резидентами и нерезидентами (кроме кредитных организаций) валютного законодательства Российской Федерации и за выполнением резидентами обязательств перед государством в иностранной валюте;
- участвуют в осуществлении контроля за полной поступлением в Российскую Федерацию средств в иностранной валюте по внешнеэкономическим операциям;
- организуют и проводят с участием других органов и агентов валютного контроля, правоохранительных, контролирующих, иных федеральных органов исполнительной власти и их территориальных органов проверки полноты и объективности учета и отчетности по валютным операциям;
- участвуют в организации и осуществлении контроля за использованием кредитов в иностранной валюте, предоставляе-

мых Российской Федерации и субъектам Российской Федерации на основе международных договоров и соглашений;

- участвуют в работе по учету, оценке и контролю за использованием конфискованных в соответствии с законодательством Российской Федерации валютных ценностей;
- подготавливают на основании результатов проверок соблюдения хозяйствующими субъектами валютного законодательства Российской Федерации материалы для передачи в соответствующие административные, налоговые и правоохранительные органы и в пределах своей компетенции оказывают им содействие;
- проводят анализ и обобщают практику валютного контроля и представляют предложения по развитию и совершенствованию валютного законодательства Российской Федерации;
- обеспечивают подготовку и представление в Министерство финансов Российской Федерации отчетов об организации валютного контроля на территории соответствующих регионов Российской Федерации, а также о своей деятельности;
- участвуют в ведении единой информационной системы по валютному контролю;
- участвуют в разработке и осуществлении программ международного сотрудничества в области валютного контроля и противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем;
- участвуют в разработке и реализации мер, направленных на противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем;
- участвуют в разработке и практическом применении механизмов репатриации незаконно вывезенных из Российской Федерации капиталов;
- выполняют по поручению Министерства финансов Российской Федерации иные функции, связанные с организацией и проведением валютного контроля, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Региональные управления в соответствии с возложенными на них задачами и выполняемыми функциями имеют право:

- получать от органов и агентов валютного контроля, правоохранительных, контролирующих и иных органов государственной власти, а также их территориальных органов необходимую информацию, документы и материалы, в том числе из системы таможенно-банковского контроля, необходимые для выполнения своих функций в сфере валютного контроля;
- проводить проверки соблюдения валютного законодательства Российской Федерации резидентами и нерезидентами;

- получать от резидентов и нерезидентов документы и копии с них, касающиеся валютных операций и необходимые для проверки соблюдения норм валютного законодательства Российской Федерации, а также справки и объяснения, в том числе письменные, по вопросам, возникающим в ходе проверок и по их результатам;
- ставить вопрос о приостановлении валютных операций, о лишении хозяйствующих субъектов лицензий и других прав в области валютной деятельности;
- оформлять результаты проверок резидентов и нерезидентов актами с отражением в них выявленных нарушений валютного законодательства Российской Федерации;
- привлекать резидентов и нерезидентов к ответственности за нарушение валютного законодательства Российской Федерации, включая взыскание в доход государства сумм штрафов и иных санкций, а также давать им обязательные для исполнения предписания по устранению выявленных нарушений;
- в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлять юридическим лицам — резидентам рассрочки по уплате ими сумм штрафов и иных санкций за нарушение валютного законодательства Российской Федерации;
- передавать не исполненные в установленные сроки в добровольном порядке решения, вынесенные по результатам проверок соблюдения резидентами и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, и другие необходимые документы судебным приставам для исполнительного производства;
- предъявлять судебные иски по результатам проверок соблюдения валютного законодательства Российской Федерации, в том числе о признании недействительными сделок и / или о применении последствий недействительности сделок;
- вносить предложения по совершенствованию валютного законодательства Российской Федерации;
- обращаться за официальными разъяснениями относительно толкования и применения нормативных правовых актов, издаваемых министерствами, ведомствами и организациями, по вопросам осуществления валютных, экспортно-импортных и иных внешнеэкономических операций;
- участвовать в разработке и реализации программ международного сотрудничества в области валютного контроля и противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем;
- участвовать в организации и проведении профилактических мероприятий, направленных на предупреждение нарушений валютного законодательства Российской Федерации;

- привлекать, в том числе на договорной основе, российские и иностранные научно-исследовательские и другие организации и фирмы, а также независимых специалистов для проведения экспертиз и аудиторских проверок, связанных с выполнением функций валютного контроля;
- пользоваться для осуществления полномочий Правительства РФ в области валютного контроля иными правами, предусмотренными законодательством Российской Федерации.

Должностные лица региональных управлений имеют право:

- при проведении проверок соблюдения валютного законодательства Российской Федерации беспрепятственного доступа во все здания и помещения, занимаемые проверяемыми учреждениями, предприятиями и организациями, независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности;
- получать и проверять все документы, связанные с осуществлением ими функций валютного контроля, получать заверенные копии с этих документов, а также необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, изымать документы, свидетельствующие о нарушениях валютного законодательства Российской Федерации;
- ставить вопрос о приостановлении операций по счетам в уполномоченных банках в случае непредставления упомянутых в настоящем пункте документов и информации;
- другие права, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Должностные лица региональных управлений обязаны не допускать разглашения сведений, полученных при выполнении функций валютного контроля и составляющих служебную, коммерческую, банковскую или налоговую тайну, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами и иными нормативными правовыми актами.

Действия региональных управлений и их должностных лиц могут быть обжалованы в Министерстве финансов Российской Федерации и в судебном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральное казначейство. Федеральное казначейство (Казначейство) представляет собой единую централизованную систему органов по организации и контролю исполнения федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов. Федеральное казначейство включает Главное управление Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации и территориальные органы в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях (за исключением городов районного подчинения).

На органы Казначейства возложено выполнение следующих основных задач:

- организация, осуществление и контроль за исполнением федерального бюджета Российской Федерации, управление средствами на счетах Казначейства;
- регулирование финансовых отношений между федеральным бюджетом Российской Федерации и государственными (федеральными) внебюджетными фондами, финансовое исполнение этих фондов, контроль за внебюджетными (федеральными) средствами;
- осуществление краткосрочного прогнозирования объемов государственных финансовых ресурсов, а также оперативное управление этими ресурсами в пределах установленных на соответствующий период государственных расходов;
- сбор, обработка и анализ информации о состоянии государственных финансов, представление высшим законодательным и исполнительным органам государственной власти и управления Российской Федерации отчетности о финансовых операциях Правительства РФ и состоянии бюджетной системы Российской Федерации;
- управление и обслуживание совместно с Центральным банком Российской Федерации государственного внутреннего и внешнего долга Российской Федерации;
- разработка методических и инструктивных материалов, порядка ведения учетных операций по вопросам, относящимся к компетенции Казначейства, обязательных для соблюдения органами государственной власти и управления, предприятиями, учреждениями и организациями, включая организации, распоряжающиеся средствами государственных (федеральных) внебюджетных фондов, а также ведение учета государственной казны Российской Федерации.

В целях укрепления бюджетной дисциплины органам Казначейства предоставлены следующие права:

- производить в министерствах, ведомствах, на предприятиях, в учреждениях и организациях, в банках и иных финансово-кредитных учреждениях, основанных на любых формах собственности, включая совместные предприятия, проверки денежных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетов, планов, смет и иных документов, связанных с зачислением, перечислением и использованием средств республиканского бюджета Российской Федерации, а также получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;

- получать от банков, иных финансово-кредитных учреждений справки о состоянии счетов предприятий, учреждений и организаций, использующих средства республиканского бюджета Российской Федерации, государственных (федеральных) внебюджетных фондов, а также внебюджетные (федеральные) средства;
- требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых органов государственного управления, предприятий, учреждений и организаций устранения выявленных нарушений порядка исполнения республиканского бюджета Российской Федерации, контролировать их устранение;
- приостанавливать операции по счетам предприятий, учреждений и организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), использующих средства республиканского бюджета Российской Федерации, государственных (федеральных) внебюджетных фондов и внебюджетные (федеральные) средства, в случаях непредставления (или отказа предъявить) органам Казначейства и их должностным лицам бухгалтерских и финансовых документов, связанных с использованием указанных средств;
- изымать у предприятий, учреждений и организаций документы, свидетельствующие о нарушениях порядка исполнения республиканского бюджета Российской Федерации, государственных (федеральных) внебюджетных фондов и совершения операций с внебюджетными (федеральными) средствами. Основанием для изъятия соответствующих документов является письменное постановление должностного лица органа Казначейства;
- предусматривать взыскание в бесспорном порядке с предприятий, учреждений и организаций средств, выделенных из республиканского бюджета Российской Федерации, или внебюджетных (федеральных) средств, используемых не по целевому назначению, с наложением штрафа в размере действующей учетной ставки Центрального банка Российской Федерации;
- налагать на банки или иные финансово-кредитные учреждения штраф в случаях несвоевременного зачисления ими средств, поступивших в доход республиканского бюджета Российской Федерации, в государственные (федеральные) внебюджетные фонды, либо средств, перечисленных из республиканского бюджета Российской Федерации и указанных фондов на счета получателей в соответствующих банках или финансово-кредитных учреждениях, в размере действующей в банке (финансово-кредитном учреждении), допустившем нарушение, процентной ставки при краткосрочном кредито-

нии, увеличенной на 10 пунктов. Вносить в Центральный банк Российской Федерации представления на лишение соответствующих банков и иных финансово-кредитных учреждений лицензий на совершение банковских операций.

Суммы санкций зачисляются соответственно в доход республиканского бюджета Российской Федерации или в государственные (федеральные) внебюджетные фонды.

Взыскание сумм санкций осуществляется налоговыми органами России в трехдневный срок по представлению органов Казначейства.

Одной из наиболее важных задач Казначейства является жесткий предварительный и текущий контроль за выделением средств. Для выполнения возложенных на него задач Казначейство концентрирует на своих счетах все платежные операции федерального бюджета и осуществляет постоянный контроль на стадии, предшествующей выделению средств из федерального бюджета и платежам с этих счетов.

Главное управление Федерального казначейства организует финансовое и бюджетное исполнение федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов исходя из принципов единства кассы и обеспеченности бюджетных расходов и платежей поступлением доходов (т.е. в пределах фактического наличия средств на едином бюджетном счете), ведет сводный реестр распорядителей этих средств и др.

Территориальные органы Федерального казначейства. Территориальные органы Федерального казначейства осуществляют:

- бюджетное и финансовое исполнение федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов;
- целевое финансирование предприятий и организаций за счет федерального бюджета и внебюджетных фондов и целевое использование бюджетных средств в пределах лимитов, установленных вышестоящей организацией;
- учет распорядителей этих средств;
- контроль за своевременностью совершения операций со средствами бюджета и внебюджетных фондов.

Органы Казначейства наделены правами:

- проводить проверки денежных документов, регистров бухгалтерского учета, смет, планов, отчетов и других документов, связанных с получением и использованием бюджетных средств, в министерствах, ведомствах, на предприятиях, в организациях, учреждениях, банках и иных финансово-кредитных учреждениях независимо от вида и формы собственности;
- получать справки о состоянии счетов распорядителей бюджетных средств, необходимые объяснения по вопросам, возникающим при проверках;

- требовать устранения выявленных нарушений;
- приостанавливать операции по счетам предприятий, учреждений и организаций в случаях непредставления органам Казначейства необходимых финансовых и бухгалтерских документов, связанных с использованием бюджетных средств, а в отношении банков и иных финансово-кредитных учреждений в случаях несвоевременного исполнения ими платежных поручений на перечисление и зачисление средств в доход федерального бюджета либо на счета бюджетополучателей — применять штрафные санкции в размере, предусмотренном российским законодательством.

В области применения мер принуждения руководители органов Федерального казначейства и их заместители (в соответствии с их полномочиями) имеют право:

- списывать в бесспорном порядке бюджетные средства, используемые не по целевому назначению и в других случаях, предусмотренных Бюджетным кодексом Российской Федерации;
- приостанавливать операции по счетам в кредитных организациях сроком до одного месяца.

Органы Федерального казначейства контролируют прохождение средств федерального бюджета из центра на места. Территориальные органы Казначейства ведут предварительный и текущий контроль при финансировании расходов организации — получателя бюджетных средств, а также последующий контроль в процессе исполнения федерального бюджета.

Лицевые счета, открываемые на каждого бюджетополучателя, предназначены для учета движения средств федерального бюджета по доведению ассигнований, по финансированию расходов на содержание предприятия, учреждения, организации, по финансированию федеральных программ, дотаций, компенсаций, субвенций, трансфертов.

Единая методология операций по финансированию расходов бюджета через лицевые счета получателей средств, открываемые в Федеральном казначействе, позволяет централизованно управлять расходами федерального бюджета, осуществлять адресное финансирование расходов, способствует мобилизации средств федерального бюджета. Движение средств федерального бюджета учитывается на лицевых счетах бюджетополучателей, имеющих функции текущих бюджетных счетов и являющихся внутренними аналитическими регистрами учета органа Федерального казначейства, которые служат для бухгалтерского отражения операций по исполнению федерального бюджета. Это способствует:

- сокращению сроков прохождения платежей и средств федерального бюджета от государства до бюджетополучателей (сейчас эта операция занимает один банковский день);

- контролю за целевым использованием средств на стадии, предшествующей перечислению бюджетных ассигнований конкретным получателям, и обеспечению сметной дисциплины;
- повышению оперативности составления и достоверности отчетности об исполнении федерального бюджета.

Территориальные органы Федерального казначейства осуществляют предварительный и текущий контроль финансирования расходов организаций — получателей бюджетных средств, а также последующий контроль в процессе исполнения федерального бюджета. Предварительному и текущему контролю за целевым использованием средств федерального бюджета ежегодно подвергаются все организации, финансируемые из федерального бюджета, через лицевые счета органов Федерального казначейства.

Предварительный контроль проводится на стадии сверки соответствия плановых сметных назначений соответствующим лимитам бюджетного финансирования.

Текущий контроль осуществляется на стадии финансирования расходов с лицевых счетов бюджетополучателей по платежным документам после проверки соответствующих документов, подтверждающих правомерность расхода в пределах сметных назначений. Контроль проводится с момента перечисления средств министерствам и ведомствам до момента зачисления этих средств на счета организаций и учреждений.

При поступлении платежного поручения от отраслевого департамента Минфина России в Главное управление Федерального казначейства поручение сверяют с лимитом финансирования. Если сумма платежного поручения превышает лимит, то платежное поручение возвращается в отраслевой департамент. Такой контроль применяют к финансируемым территориям и министерствам, не перешедшим на казначейскую систему исполнения бюджета. Если финансируемые территории обслуживаются органами Федерального казначейства, то проверке подлежат реестры расходов, которые также сверяются с лимитами финансирования.

Территориальные органы Федерального казначейства проверяют также кредитные организации на предмет своевременности зачисления банками средств бюджета на счета получателей.

Наличие бюджетополучателей в конкретном банке определяется по данным книги регистрации открытых лицевых счетов, которая хранится у главного бухгалтера. При регистрации бюджетных счетов в книге указывается наименование сметы, на основании которой и производится финансирование.

При обнаружении несвоевременного зачисления средств ревизоры указывают причины. Кроме того, указываются длительность межбанковского оборота, случаи длительного прохождения платежного

документа. Проверяется также, на какой счет (бюджетный, расчетный или иной) поступают средства, с какого счета они расходуются.

За несвоевременное перечисление средств, выделенных из федерального бюджета, на банк налагается штраф в размере действующей в данном банке процентной ставки по краткосрочному кредитованию, увеличенной на 10 пунктов. Количество дней просрочки исчисляется со следующего дня после установленного срока зачисления по день фактического зачисления включительно.

По результатам проверок в случаях несвоевременного зачисления средств или непредставления (отказа предъявить) органам Казначейства или их должностным лицам бухгалтерских и финансовых документов, связанных с использованием средств федерального бюджета, органы Федерального казначейства вносят в Банк России представление о лишении соответствующего банка лицензии на совершение банковских операций.

Последующий контроль целевого использования средств органами Казначейства осуществляется в соответствии с планом основных вопросов экономической и контрольной работы Минфина России на соответствующий год, его заданиями и указаниями, а также по инициативе территориальных органов Федерального казначейства и во взаимодействии с другими органами государственного финансового контроля по особому плану.

5.4.2. Федеральная налоговая служба

Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» определены основные функции и полномочия Федеральной налоговой службы, находящейся в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

ФНС является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации и осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Служба и ее территориальные органы — управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня (далее — налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Федеральная налоговая служба осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности.

1. Осуществляет контроль и надзор за:

1.1. соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

1.2. представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

1.3. выделением и использованием квот на закупку этилового спирта, произведенного из пищевого и непищевого сырья;

1.4. фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

1.5. осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;

1.6. соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;

1.7. полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

1.8. проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей.

2. Федеральная налоговая служба с целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности имеет право:

2.1. организовывать проведение необходимых исследований, испытаний, экспертиз, анализов и оценок, а также научных исследований по вопросам контроля и надзора в установленной сфере деятельности;

2.2. запрашивать и получать сведения, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

2.3. давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

2.4. осуществлять контроль за деятельностью территориальных органов Службы и подведомственных организаций;

2.5. привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научные и иные организации, ученых и специалистов;

2.6. применять предусмотренные законодательством Российской Федерации меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации;

2.7. создавать совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере деятельности;

2.8. разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы форменной одежды, знаков различия и отличия, удостоверений, а также порядок ношения форменной одежды.

3. Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг.

В случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, полномочиями налоговых органов обладают также таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов.

5.4.3. Взаимодействие органов Казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора

В целях координации и организации совместной работы по обеспечению предварительного, текущего и последующего контроля

за целевым использованием средств федерального бюджета управления Федерального казначейства и контрольно-ревизионные управления Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в субъектах Российской Федерации по организации, проведению и реализации материалов ревизий и проверок осуществляют взаимодействие, направленное на:

а) повышение эффективности контроля за целевым использованием средств федерального бюджета;

б) обеспечение координации действий при организации и проведении контрольной работы;

в) совместное рассмотрение и решение организационных и методических вопросов при осуществлении последующего контроля за целевым использованием средств федерального бюджета;

г) реализацию мер, принимаемых по фактам установленных нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации.

Контрольные функции территориальных органов Федерального казначейства осуществляются на стадии предварительного и текущего контроля при финансировании расходов организаций — получателей средств федерального бюджета (далее — бюджетополучатели) с лицевых счетов, открываемых им в территориальных органах Федерального казначейства, и последующий контроль в процессе исполнения федерального бюджета.

Территориальные органы Федерального казначейства при осуществлении предварительного и текущего контроля за целевым использованием средств федерального бюджета ежегодно охватывают проверками 100% организаций, финансируемых из федерального бюджета через лицевые счета органов Федерального казначейства.

Предварительный контроль осуществляется территориальными органами Федерального казначейства на стадии сверки соответствия плановых сметных назначений лимитам бюджетного финансирования.

Текущий контроль осуществляется территориальными органами Федерального казначейства на стадии финансирования расходов с лицевых счетов бюджетополучателей по платежным документам после проверки соответствующих документов, подтверждающих правомерность расхода в пределах сметных назначений.

Последующий контроль по целевому использованию средств федерального бюджета осуществляется территориальными органами Федерального казначейства в соответствии с планом основных вопросов экономической и контрольной работы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, по инициативе территориальных органов Федерального казначейства и во взаимодействии с другими органами государственного финансового контроля по особому плану.

Контрольные функции контрольно-ревизионных управлений Федеральной службы финансово-бюджетного надзора осуществля-

ются на стадии последующего контроля за целевым и рациональным использованием бюджетных и внебюджетных средств и их сохранностью. При этом начиная с 1999 г. проверками охватываются не менее 50% организаций, получающих в различных формах средства федерального бюджета либо не менее 50% сумм финансирования из федерального бюджета.

Взаимодействие управлений Федерального казначейства и контрольно-ревизионных управлений включает в себя информационный обмен, сотрудничество при планировании и организации контрольной работы, реализацию материалов ревизий и проверок.

Ежегодно до 20 января управления Федерального казначейства представляют контрольно-ревизионным управлениям по состоянию на начало каждого года информацию о наличии на территории соответствующего субъекта Российской Федерации организаций, деятельность которых финансируется за счет средств федерального бюджета, а также об организациях всех форм собственности и подчиненности, получивших в течение прошедшего года средства из федерального бюджета на выполнение различных программ, проектов и мероприятий. В течение года указанная информация уточняется путем ежеквартального информирования об изменении перечня бюджетополучателей.

На основании запросов контрольно-ревизионных управлений управления Федерального казначейства предоставляют данные по объему финансирования по перечню бюджетополучателей, подлежащих проверке.

Контрольно-ревизионные управления информируют управления Федерального казначейства о результатах ревизий и проверок расходования средств федерального бюджета.

При разработке годовых и квартальных планов контрольной работы управления Федерального казначейства и контрольно-ревизионные управления руководствуются планом основных вопросов экономической и контрольной работы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора на соответствующий год.

Управления Федерального казначейства и контрольно-ревизионные управления в течение года (ежеквартально) уточняют квартальные планы контрольной работы и при необходимости включают в них совместные проверки бюджетополучателей, проверки по указаниям Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, а также по обращениям других органов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Результаты совместно проведенных ревизий и проверок оформляются актом ревизии (проверки) за подписями проверяющих специалистов. Реализация данных проверок осуществляется в установленном порядке.

При необходимости управления Федерального казначейства в ходе осуществления текущего и предварительного контроля за соответствием бюджетной росписи, лимитов бюджетных обязательств и платежных документов сметам расходов бюджетополучателей вносят предложения в контрольно-ревизионные управления о проведении внеплановых ревизий (проверок) конкретных бюджетополучателей. Контрольно-ревизионные управления рассматривают поступившие предложения и информируют управления Федерального казначейства о возможности проведения внеплановых ревизий (проверок).

Контрольно-ревизионные управления обеспечивают участие своего представителя в судебных заседаниях в качестве третьего лица со стороны ответчика в случаях обжалования в судебном порядке действий управления Федерального казначейства, предпринятых им по материалам проверок контрольно-ревизионного аппарата.

Управления Федерального казначейства ежемесячно информируют контрольно-ревизионные управления о реализации принятых к исполнению представлений по материалам ревизий и проверок.

5.4.4. Участие правоохранительных органов в государственном финансово-экономическом контроле

Контрольно-ревизионные органы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Генеральная прокуратура Российской Федерации, Министерство внутренних дел Российской Федерации, Федеральная служба безопасности Российской Федерации (далее именуются — правоохранительные органы) в целях повышения эффективности организации работы по борьбе с правонарушениями в сфере экономики взаимодействуют на постоянной основе по вопросам организации, проведения и реализации материалов ревизий (проверок), а также обмена информацией по укреплению законности в области финансовой, бюджетной и валютной политики Российской Федерации, разработки совместных методических рекомендаций, указаний при осуществлении контрольных функций, принятия совместных мер по единообразному применению финансового, бюджетного и валютного законодательства Российской Федерации.

Главное управление Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации и управления Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по субъектам Российской Федерации взаимодействуют с правоохранительными органами в рамках своей компетенции.

Приоритетным направлением в деятельности контрольно-ревизионных органов во взаимодействии с правоохранительными орга-

нами является контроль за целевым, рациональным использованием и сохранностью средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и других федеральных средств.

Взаимодействие контрольных органов Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и правоохранительных органов осуществляется при различных основаниях по инициативе контрольно-ревизионных органов либо по требованию правоохранительных органов путем взаимного информирования о фактах выявленных нарушений в сфере экономики, осуществления рабочих контактов и оказания взаимопомощи по проводимым ревизиям (проверкам), а также путем создания в субъектах Российской Федерации межведомственных рабочих групп на постоянной основе, основной задачей которых является оперативное рассмотрение всех вопросов совместных действий.

По требованию должностного лица правоохранительного органа контрольно-ревизионный орган проводит ревизию (проверку) в отношении использования средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, доходов от имущества (в том числе от ценных бумаг), находящегося в федеральной собственности.

При наличии мотивированного постановления правоохранительного органа, вынесенного в соответствии с нормами Уголовно-процессуального кодекса РФ, а также по требованию прокурора контрольно-ревизионный орган проводит ревизии (проверки) финансово-хозяйственной деятельности организаций любых форм собственности.

Ревизии и проверки предприятий и организаций любых форм собственности до возбуждения уголовных дел проводятся по обращениям органов МВД России и ФСБ России, подписанным руководителями главных управлений центрального аппарата или лицами, их замещающими, и руководителями территориальных органов в субъектах Российской Федерации.

В постановлении (требовании) о назначении ревизии (проверки) излагаются признаки финансовых нарушений, определяются ревизируемый период и место проведения ревизии (проверки), указывается задание — перечень конкретных и входящих в компетенцию контрольно-ревизионных органов вопросов ревизии (проверки).

Контрольно-ревизионные органы по требованиям правоохранительных органов принимают участие в предварительном изучении изъятых документов проверяемой организации при подготовке решений о проведении ревизии (проверки), рассматривают требования правоохранительных органов и проводят ревизии (проверки) по этим обращениям в порядке очередности их поступления.

При возникновении у правоохранительного органа необходимости проведения внеочередной ревизии (проверки) контрольно-

ревизионный орган совместно с правоохранительным органом, по заданию которого уже проводится ревизия (проверка), решают вопрос о приоритетности ее проведения, что оформляется совместным решением.

В случае отказа должностных лиц проверяемых организаций предоставить необходимые документы либо при возникновении иных препятствий в период проведения ревизии (проверки) контрольно-ревизионный орган сообщает об этих фактах в правоохранительный орган, по поручению которого проводится ревизия (проверка). Правоохранительный орган способствует беспрепятственному и своевременному представлению проверяющим необходимых документов, в соответствии с законодательством принимает меры по обеспечению личной безопасности проверяющих и близких к ним лиц, предупреждает возможное противодействие со стороны проверяемой организации.

Проверяющие своевременно информируют правоохранительный орган об угрозе личной безопасности, о ставших известными им других мерах, принимаемых ревизуемой организацией по противодействию проведению ревизии (проверки), выполняют рекомендации правоохранительного органа по указанным вопросам.

Правоохранительный орган при получении материалов по результатам проведенных ревизий (проверок) в установленные сроки рассматривает их и при наличии оснований осуществляет действия, предусмотренные Уголовно-процессуальным кодексом РФ, а также информирует контрольно-ревизионный орган о принятых мерах.

При возникновении необходимости в получении новых сведений, которые не были исследованы в процессе ревизии, правоохранительный орган может в установленном выше порядке обратиться в контрольно-ревизионный орган по вопросу проведения дополнительной ревизии (проверки).

В целях усиления контроля за проведением и реализацией материалов ревизий (проверок) контрольные и правоохранительные органы ежеквартально в рамках работы межведомственной группы проводят взаимные сверки и уточнения итогов совместных мероприятий. Материалы сверки направляются в вышестоящие органы в составе статистической (ведомственной) отчетности.

5.4.5. Органы финансово-экономического контроля государственных социальных внебюджетных фондов

С 1 января 2001 г. контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения взносов в государственные социальные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации)

и фонды обязательного медицинского страхования), уплачиваемых в составе единого социального налога (взноса), осуществляется налоговыми органами Российской Федерации.

Контроль за соблюдением установленного законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании, порядка расходования средств, уплачиваемых (зачисляемых) в вышеуказанные фонды, осуществляется самими фондами. При этом, поскольку расходование средств Пенсионного фонда осуществляется непосредственно органами, являющимися подразделениями этого фонда, то контроль за расходованием средств проводится в виде внутриведомственного контроля созданным при нем Главным контрольно-ревизионным управлением.

Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Пенсионного фонда, Фонда социального страхования и фондов обязательного медицинского страхования в целом осуществляется посредством проведения ежегодных аудиторских проверок, проводимых аудиторскими организациями.

Контроль за правильностью расходования страхователями средств на цели государственного социального страхования и цели обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний осуществляется отделением (филиалами отделений) Фонда социального страхования посредством проведения документальных выездных проверок страхователей, истребования у страхователей документов, получения от них объяснений, проверки данных учета и отчетности.

Основными направлениями контроля за расходованием средств по государственному социальному страхованию являются:

- контроль за правильностью назначения и выплаты пособий и других выплат за счет средств государственного социального страхования, в том числе:
 - пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам;
 - единовременного пособия при рождении ребенка;
 - ежемесячного пособия на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет;
 - социального пособия на погребение либо возмещения стоимости гарантированного перечня услуг по погребению;
 - пособий при усыновлении ребенка;
 - оплаты четырех дополнительных оплачиваемых выходных дней в месяц одному из работающих родителей (опекуну, попечителю) для ухода за детьми — инвалидами и инвалидами с детства до достижения ими возраста 18 лет;
- контроль за правильностью расходования средств на оплату путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей, в том числе:

- приобретения путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей;
- правильности распределения и выдачи работникам путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление;
- учета и отчетности по путевкам на санаторно-курортное лечение и оздоровление;
- контроль за правильностью расходования средств на оздоровление детей.

Основными направлениями контроля за расходованием средств на цели обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний являются:

- контроль правильности начисления и уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- контроль правильности назначения и выплаты пособий по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием;
- контроль правильности единовременных и ежемесячных страховых выплат застрахованным, пострадавшим на данном предприятии;
- контроль правильности оплаты отпуска (сверх ежегодного оплачиваемого отпуска, установленного законодательством Российской Федерации) на весь период лечения и проезда к месту лечения и обратно в связи с предоставлением страховщиком застрахованному путевки на санаторно-курортное лечение вследствие несчастного случая на производстве или профессионального заболевания;
- контроль правильности использования сумм страховых взносов на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию пострадавших от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, финансирование санаториев-профилакториев и медицинских учреждений страхователей.

Контроль целевого и рационального использования средств обязательного медицинского страхования в медицинских учреждениях, функционирующих в системе обязательного медицинского страхования (ОМС), осуществляется территориальными фондами обязательного медицинского страхования (далее — ОМС) посредством проведения контрольных проверок.

Основной целью контроля за деятельностью медицинских учреждений, осуществляемого территориальными фондами ОМС, является обеспечение соблюдения законодательства о медицинском страховании граждан в Российской Федерации, целевого и рационального использования средств ОМС, тарифного соглашения и

порядка оплаты медицинской помощи, принятых на территории субъекта Российской Федерации, выявление и устранение недостатков в этой деятельности.

При осуществлении контроля за деятельностью медицинских учреждений, функционирующих в системе ОМС, контролирующим органам следует проверить:

- наличие лицензии медицинского учреждения на право осуществления им определенных видов медицинской деятельности по программам обязательного медицинского страхования, сроки ее действия и провести сравнения видов медицинской помощи и услуг, указанных в лицензии и сертификатах аккредитации, с фактически оказываемыми видами медицинской помощи по данным статистической документации и сводных учетных документов, составленных на основании счетов, предъявляемых на оплату медицинским учреждением за оказанную медицинскую помощь;
- наличие и соблюдение договоров со страховщиком на предоставление лечебно-профилактической помощи (медицинских услуг) по обязательному медицинскому страхованию;
- наличие приказа, утверждающего учетную политику в медицинском учреждении;
- наличие в медицинском учреждении открытого в установленном порядке отдельного текущего счета по средствам ОМС;
- соблюдение требований раздельного учета средств обязательного медицинского страхования, бюджета и средств, поступивших в медицинское учреждение из других источников;
- целевой характер использования средств обязательного медицинского страхования (с учетом состава тарифа на медицинские услуги) в соответствии с тарифным соглашением и порядком оплаты медицинской помощи, принятыми на территории субъекта Российской Федерации;
- правильность учета и отнесения кассовых и фактических доходов и расходов согласно действующей бюджетной классификации;
- обоснованность получения, целевое, рациональное и своевременное использование субвенций, кредитов и других финансовых средств системы ОМС;
- правильность отражения в бухгалтерском учете и отчетности движения средств ОМС;
- правильность отражения операций, связанных с применением приказа Федерального фонда обязательного медицинского страхования от 29 марта 1996 № 23 «Об утверждении Временного порядка учета погашения задолженности по взносам на ОМС».

5.4.6. Центральный банк Российской Федерации (Банк России)

Центральный банк Российской Федерации (Банк России) является органом банковского регулирования и надзора за деятельностью кредитных организаций. Он осуществляет постоянный надзор за соблюдением кредитными организациями банковского законодательства, нормативных актов Банка России, в частности установленных ими обязательных нормативов.

Главными целями банковского регулирования и банковского надзора являются поддержание стабильности банковской системы Российской Федерации и защита интересов вкладчиков и кредиторов. Банк России не вмешивается в оперативную деятельность кредитных организаций, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Регулирующие и надзорные функции Банк России осуществляет через действующий на постоянной основе орган — Комитет банковского надзора, объединяющий структурные подразделения Банка России, обеспечивающие выполнение его надзорных функций.

Текущий контроль Банка России представлен в виде проверок кредитных организаций и их филиалов, последующий контроль — в виде анализа и прогнозирования состояния экономики страны в целом и по регионам, прежде всего состояния денежно-кредитных, валютно-финансовых и ценовых отношений.

Для исполнения своих функций в области банковского надзора, регулирования и контроля Банк России проводит проверки кредитных организаций и их филиалов. Главная цель таких проверок — определить непосредственно на месте реальное финансовое состояние данной кредитной организации и ее филиалов, выявить ситуации, угрожающие интересам кредиторов и вкладчиков, проверить соблюдение кредитными организациями и их филиалами действующего банковского, валютного законодательства и нормативных актов Банка России.

Указанные проверки не выполняют задач и не заменяют аудиторских проверок, проводимых для подтверждения достоверности бухгалтерского баланса и отчетности кредитных организаций и их филиалов, а также документальных ревизий, назначаемых компетентными органами для сбора доказательств по находящимся в их производстве уголовным, административным, гражданским и иным делам.

Банк России имеет право: запрашивать у кредитных организаций и получать от них необходимую информацию о деятельности, разъяснения по представленной информации; для подготовки банковской и финансовой статистики, анализа экономической ситуа-

ции запрашивать необходимую информацию у федеральных органов исполнительной власти; по результатам проверок направлять организациям обязательные для исполнения предписания об устранении выявленных нарушений в их деятельности и применять установленные законом санкции к нарушителям.

Проверки кредитных организаций и их филиалов проводятся на основании планов проверок, составленных на каждый квартал структурными подразделениями Банка России и его территориальных учреждений и утвержденных руководителями этих подразделений и учреждений.

Внеплановые проверки осуществляются по указанию Председателя Банка России или его заместителей, руководителей территориальных учреждений Банка России.

В планы проверок включаются в первую очередь кредитные организации, в отношении которых имеются данные об их неустойчивом финансовом положении или допущенных грубых нарушениях правил, регулирующих их деятельность, а также кредитные организации и их филиалы, которые не проверялись Банком России или его территориальными учреждениями более двух лет.

В необходимых случаях в планы проверок включается проведение ревизий валютных и других ценностей, находящихся в денежных хранилищах и кассах кредитных организаций и их филиалов, а также под ответственностью кассовых работников операционных касс и касс по подготовке авансов, имеющих переходящие остатки, и на обменных пунктах.

В случаях, предусмотренных действующим законодательством, проверки кредитных организаций и их филиалов осуществляются в координации с правоохранительными и финансовыми органами.

Проверки кредитных организаций и их филиалов проводятся комплексно или по отдельным направлениям их деятельности с использованием форм и методов, обеспечивающих достижение установленных целей и выполнение поставленных задач. Указанные проверки кредитных организаций могут проводиться путем изучения их документов, информации, содержащейся в базах данных, собеседований с сотрудниками, проведения контрольных расчетов, а также тестирования аппаратно-программных средств, используемых кредитной организацией (филиалом) для выполнения банковских операций, их учета и составления документов.

Комплексные проверки кредитных организаций и их филиалов должны предусматривать проверку: достоверности отчетов, представленных Банку России; соответствия выполняемых операций банковскому законодательству и нормативным актам Банка России; соблюдения данной кредитной организацией обязательных экономических нормативов, установленных Банком России.

Комплексные проверки кредитной организации, имеющей филиальную сеть, осуществляются на консолидированной основе, т.е. проводятся одновременно в кредитной организации и ее филиалах (всех, если их число не превышает пяти, или некоторых из них, имеющих наилучшие показатели).

Для проверки кредитной организации и ее филиалов уполномоченные подразделения формируют рабочие группы из своих сотрудников, а также сотрудников других структурных подразделений Банка России и его территориальных учреждений с учетом предложений руководителей этих подразделений. Руководитель рабочей группы назначается из числа членов уполномоченных подразделений.

Рабочая группа, осуществляющая проверку кредитной организации и ее филиалов, имеет право:

а) входить в помещения проверяемой кредитной организации и ее филиалов с привлечением для сопровождения сотрудников проверяемой кредитной организации, в том числе в помещения, используемые для хранения документов (архивы), наличных денег и ценностей (денежные хранилища), а также в помещения для компьютерной обработки данных (компьютерный зал) и хранения данных на машинных носителях, выходить из этих помещений;

б) пользоваться необходимыми для проведения проверки собственными организационно-техническими средствами, в том числе компьютерами, дискетами к ним, множительными аппаратами, калькуляторами, радиотелефоном; вносить и выносить эти технические средства из здания проверяемой кредитной организации (ее филиалов);

в) получать от руководителей и уполномоченных сотрудников проверяемой кредитной организации и ее филиалов необходимые для проверки документы, имеющиеся в этой кредитной организации и ее филиалах, в том числе: учредительные документы; протоколы заседаний органов управления проверяемой кредитной организации и ее филиалов; приказы и другие распорядительные документы, изданные руководителями данной кредитной организации, ее филиалов, подразделений, решения их кредитных комитетов; акты внутреннего контроля; акты аудиторских проверок надзорных и контролирующих органов; первичные и иные бухгалтерские, учетно-отчетные и денежно-расчетные документы, сведения об операциях, счетах и вкладах; документы, связанные с компьютерным обеспечением деятельности проверяемой кредитной организации и ее филиалов (описание структур данных на машинных носителях, алгоритмы программ и технические инструкции по решаемым задачам, списки выходных форм с распечатанными образцами, журнал регистрации внесения изменений в программное обеспечение, журнал сбойных ситуаций в решении задач на любую запрошенную дату и др.);

г) получать от руководителей и сотрудников проверяемой кредитной организации, ее филиалов и подразделений справки и разъяснения, а также письменные объяснения в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения ими требований банковского законодательства или нормативных актов Банка России; требовать демонстрации и ознакомиться с работой аппаратно-программных средств, используемых данной кредитной организацией и ее филиалами;

д) при необходимости самостоятельно или с помощью проверяемой кредитной организации и ее филиалов снимать копии с полученных документов (на собственные магнитные носители), в том числе копии файлов, требовать и получать копии любых записей, хранящихся в локальных вычислительных сетях и автономных компьютерных системах, а также расшифровки этих записей;

е) предъявлять к руководителям и сотрудникам проверяемой кредитной организации и другие требования, основанные на их обязанностях.

Рабочая группа обязана не разглашать сведений, отнесенных законом к банковской, коммерческой и иной тайне, а также обеспечивать сохранность и возврат полученных от кредитной организации и ее филиалов документов, файлов, доводить до сведения руководителей проверяемой кредитной организации и ее филиалов результаты проверки, оформлять результаты проверки соответствующим актом.

Проверка кредитной организации и ее филиалов может начинаться внезапно или с предварительным уведомлением руководителя соответствующей кредитной организации (ее филиала).

Банк России осуществляет также контроль за исполнением кредитными организациями Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем» (далее — Федеральный закон) в части фиксирования, хранения и представления информации об операциях, подлежащих обязательному контролю, а также за организацией в кредитных учреждениях внутреннего контроля по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем.

В целях осуществления контроля Банк России:

- устанавливает порядок представления кредитными организациями отчетности по вопросам фиксирования, хранения и представления информации об операциях, подлежащих обязательному контролю, а также организации в кредитных учреждениях внутреннего контроля по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем;
- проводит инспекционные проверки кредитных организаций в рамках выполнения своих функций в области банковского надзора для определения:

- соответствия деятельности кредитной организации положениям Федерального закона и нормативных актов Банка России в части фиксирования, хранения и представления информации об операциях, подлежащих обязательному контролю, а также организации в кредитных учреждениях внутреннего контроля по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем;
- организации работы кредитной организации в области противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем;
- достоверности представляемой в Банк России отчетности кредитной организации.

Изучение вопросов организации противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, может проводиться в ходе комплексных инспекционных проверок кредитных организаций, самостоятельных тематических инспекционных проверок, а также в ходе тематических инспекционных проверок по отдельным направлениям деятельности кредитной организации.

Инспекционные проверки проводятся с периодичностью, необходимой для целей банковского надзора и регулирования, и не ставят задачи осуществления сплошного контроля за операциями кредитной организации с целью выявления операций с денежными средствами или иным имуществом, подлежащих обязательному контролю, и представления информации о них уполномоченному органу. При этом проверяющие вправе проводить выборочные проверки порядка проведения отдельных банковских операций и других сделок, их учета и оформления.

В ходе инспекционных проверок проверяющие:

- изучают внутренние документы кредитной организации и установленные процедуры по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, включая фиксирование, хранение и представление в уполномоченный орган информации об операциях, подлежащих обязательному контролю, и дают оценку их соответствия требованиям законодательства Российской Федерации и нормативных актов Банка России;
- оценивают организацию внутреннего контроля по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, с точки зрения соответствия ее требованиям законодательства Российской Федерации, нормативных актов Банка России и внутренних документов кредитной организации;
- проводят анализ нарушений, вскрытых кредитной организацией в ходе проверок соблюдения правил внутреннего контроля и программ осуществления внутреннего контроля, оценивают

влияние этих нарушений на результативность принимаемых кредитной организацией мер по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем.

При проведении инспекционных проверок фиксирования, хранения и представления кредитными организациями информации об операциях с денежными средствами или иным имуществом, подлежащих обязательному контролю, проверяются:

- соблюдение порядка идентификации лиц, совершающих операции с денежными средствами или иным имуществом, подлежащие обязательному контролю, либо открывающих счет (депозитный вклад) по предъявляемым документам;
- соблюдение порядка фиксирования сведений, перечисленных в Федеральном законе;
- соблюдение порядка направления уполномоченному органу сведений об операциях с денежными средствами или иным имуществом, подлежащих обязательному контролю;
- соблюдение порядка хранения информации и документов.

При проведении инспекционных проверок организации внутреннего контроля кредитной организации по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, проверяются:

- наличие разработанных и утвержденных в установленном порядке правил внутреннего контроля и программ осуществления внутреннего контроля;
- наличие специального должностного лица, ответственного за соблюдение указанных правил и реализацию указанных программ;
- внутренние документы кредитной организации, позволяющие оценить состояние внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем.

5.4.7. Органы и агенты валютного контроля

Валютный контроль в Российской Федерации является самостоятельной специфической областью финансово-экономического контроля и осуществляется Правительством РФ, органами валютного контроля и агентами валютного контроля в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Органами валютного контроля в Российской Федерации являются Банк России, федеральные органы исполнительной власти в пределах компетенции, установленной федеральными законами, а также федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством РФ.

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки, подотчетные Банку России, а также организации, подотчетные федеральным органам исполнительной власти, в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Контроль за совершением валютных операций кредитными организациями и валютными биржами осуществляет Банк России.

Контроль за совершением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами, осуществляют в пределах своей компетенции федеральные органы исполнительной власти, являющиеся органами валютного контроля, и агенты валютного контроля.

Правительство Российской Федерации обеспечивает разграничение функций и взаимодействие федеральных органов исполнительной власти в области валютного контроля, а также их взаимодействие с Центральным банком Российской Федерации.

Банк России осуществляет взаимодействие с другими органами валютного контроля в пределах их компетенции и обеспечивает взаимодействие с ними уполномоченных банков как агентов валютного контроля.

Полномочия органов и агентов валютного контроля. Органы валютного контроля в пределах своей компетенции издают нормативные акты, обязательные к исполнению всеми резидентами и нерезидентами в Российской Федерации, определяют порядок и формы учета, отчетности и документации по валютным операциям резидентов и нерезидентов.

Для целей валютного контроля к числу *резидентов* относятся:

- физические лица, имеющие постоянное местожительство в Российской Федерации, в том числе временно находящиеся за пределами Российской Федерации;
- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, с местонахождением в Российской Федерации;
- предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, с местонахождением в Российской Федерации;
- дипломатические и иные официальные представительства Российской Федерации, находящиеся за пределами Российской Федерации;
- находящиеся за пределами Российской Федерации филиалы и представительства резидентов.

К *нерезидентам* относятся:

- физические лица, имеющие постоянное местожительство за пределами Российской Федерации, в том числе временно находящиеся в Российской Федерации;

- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами Российской Федерации;
- предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами Российской Федерации;
- находящиеся в Российской Федерации иностранные дипломатические и иные официальные представительства, а также международные организации, их филиалы и представительства;
- находящиеся в Российской Федерации филиалы и представительства нерезидентов

Органы и агенты валютного контроля в пределах своей компетенции: осуществляют контроль за проводимыми в Российской Федерации резидентами и нерезидентами валютными операциями, за соответствием этих операций законодательству, условиям лицензий и разрешений, а также за соблюдением ими актов органов валютного контроля. Они проводят проверки валютных операций резидентов и нерезидентов в Российской Федерации.

Должностные лица органов и агентов валютного контроля в пределах компетенции этих органов имеют право:

- проверять все документы, связанные с осуществлением ими функций валютного контроля, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, а также изымать документы, свидетельствующие о нарушениях в сфере валютного законодательства;
- приостанавливать операции по счетам в уполномоченных банках в случае непредставления соответствующих документов и информации;
- приостанавливать действие или лишать резидентов, включая уполномоченные банки, а также нерезидентов лицензий и разрешений на право осуществления валютных операций;
- имеют другие права, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Органы и агенты валютного контроля и их должностные лица обязаны сохранять ставшую им известной при выполнении функций валютного контроля коммерческую тайну резидентов и нерезидентов.

В случае ненадлежащего осуществления возложенных на них обязанностей органы валютного контроля и их должностные лица могут привлекаться к ответственности в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации.

Полномочия Правительства РФ в области валютного контроля осуществляются Федеральной службой финансово-бюджетного над-

зора и переданными в ее ведение бывшими региональными управлениями Министерства финансов РФ — территориальными органами валютного контроля.

Для исполнения полномочий в области валютного контроля Федеральная служба финансово-бюджетного надзора и ее территориальные органы валютного контроля во взаимодействии с другими территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, аппаратами полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями осуществляют деятельность по оперативному и методическому руководству региональными управлениями.

Региональные управления в своей деятельности руководствуются Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, указами и распоряжениями Президента РФ, постановлениями и распоряжениями Правительства РФ, Положением о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, приказами, инструкциями и иными нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, Положением о территориальных органах валютного контроля, а также нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, Центрального банка Российской Федерации и органов государственной власти субъектов Российской Федерации, принятыми в пределах их компетенции.

Основными задачами региональных управлений являются:

- обеспечение в пределах своей компетенции проведения единой государственной политики в сфере валютного контроля;
- осуществление в пределах своей компетенции контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации резидентами и нерезидентами;
- участие в организации и ведении единой информационной системы валютного контроля.

Региональные управления в соответствии с возложенными на них задачами выполняют следующие основные функции:

- координируют деятельность территориальных органов федеральных органов исполнительной власти в сфере организации и проведения валютного контроля;
- осуществляют контроль за соблюдением резидентами и нерезидентами (кроме кредитных организаций) валютного законодательства Российской Федерации и за выполнением резидентами обязательств перед государством в иностранной валюте;
- участвуют в проведении контроля за полнотой поступления в Российскую Федерацию средств в иностранной валюте по внешнеэкономическим операциям;

- организуют и проводят с участием других органов и агентов валютного контроля, правоохранительных, контролирующих, иных федеральных органов исполнительной власти и их территориальных органов проверки полноты и объективности учета и отчетности по валютным операциям;
- участвуют в организации и осуществлении контроля за использованием кредитов в иностранной валюте, предоставляемых Российской Федерации и субъектам Российской Федерации на основе международных договоров и соглашений;
- участвуют в работе по учету, оценке и контролю за использованием конфискованных в соответствии с законодательством Российской Федерации валютных ценностей;
- подготавливают на основании результатов проверок соблюдения хозяйствующими субъектами валютного законодательства Российской Федерации материалы для передачи в соответствующие административные, налоговые и правоохранительные органы и в пределах своей компетенции оказывают им содействие;
- проводят анализ и обобщают практику валютного контроля и представляет предложения по развитию и совершенствованию валютного законодательства Российской Федерации;
- обеспечивают подготовку и представление в Федеральную службу финансово-бюджетного надзора отчетов об организации валютного контроля на территории регионов Российской Федерации, а также о своей деятельности;
- участвуют в ведении единой информационной системы по валютному контролю;
- участвуют в разработке и осуществлении программ международного сотрудничества в области валютного контроля и противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем;
- участвуют в разработке и реализации мер, направленных на противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем;
- участвуют в разработке и практическом применении механизмов репатриации незаконно вывезенных из Российской Федерации капиталов;
- по поручению Федеральной службы финансово-бюджетного надзора выполняют иные функции, связанные с организацией и проведением валютного контроля, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Региональные управления в соответствии с возложенными на них задачами и выполняемыми функциями имеют право:

- получать от органов и агентов валютного контроля, правоохранительных, контролирующих и иных органов государствен-

- ной власти, а также их территориальных органов необходимую информацию, документы и материалы, в том числе из системы таможенно-банковского контроля, необходимые для выполнения своих функций в сфере валютного контроля;
- проводить проверки соблюдения валютного законодательства Российской Федерации резидентами и нерезидентами;
 - получать от резидентов и нерезидентов документы и копии с них, касающиеся валютных операций и необходимые для проверки соблюдения норм валютного законодательства Российской Федерации, а также справки и объяснения, в том числе письменные, по вопросам, возникающим в ходе проверок и по их результатам;
 - ставить вопрос о приостановлении валютных операций, о лишении хозяйствующих субъектов лицензий и других прав в области валютной деятельности;
 - оформлять результаты проверок резидентов и нерезидентов актами с отражением в них выявленных нарушений валютного законодательства Российской Федерации;
 - привлекать резидентов и нерезидентов к ответственности за нарушение валютного законодательства Российской Федерации, включая взыскание в доход государства сумм штрафов и иных санкций, а также давать им обязательные для исполнения предписания по устранению выявленных нарушений;
 - предоставлять в соответствии с законодательством Российской Федерации юридическим лицам-резидентам рассрочки по уплате ими сумм штрафов и иных санкций за нарушение валютного законодательства Российской Федерации;
 - передавать не исполненные в установленные сроки в добровольном порядке решения, вынесенные по результатам проверок соблюдения резидентами и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, и другие необходимые документы судебным приставам для исполнительного производства;
 - предъявлять судебные иски по результатам проверок соблюдения валютного законодательства Российской Федерации, в том числе о признании недействительными сделок и/или о применении последствий недействительности сделок;
 - вносить предложения по совершенствованию валютного законодательства Российской Федерации;
 - обращаться за официальными разъяснениями относительно толкования и применения нормативных правовых актов, издаваемых министерствами, ведомствами и организациями, по вопросам осуществления валютных, экспортно-импортных и иных внешнеэкономических операций;

- участвовать в разработке и реализации программ международного сотрудничества в области валютного контроля и противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных незаконным путем;
- участвовать в организации и проведении профилактических мероприятий, направленных на предупреждение нарушений валютного законодательства Российской Федерации;
- привлекать, в том числе на договорной основе, российские и иностранные научно-исследовательские и другие организации и фирмы, а также независимых специалистов для проведения экспертиз и аудиторских проверок, связанных с выполнением функций валютного контроля;
- пользоваться для осуществления полномочий Правительства РФ в области валютного контроля иными правами, предусмотренными законодательством Российской Федерации.

Должностные лица региональных управлений имеют право:

- беспрепятственного доступа при проведении проверок соблюдения валютного законодательства Российской Федерации во все здания и помещения, занимаемые проверяемыми учреждениями, предприятиями и организациями, независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности;
- получать и проверять все документы, связанные с осуществлением ими функций валютного контроля, получать заверенные копии с этих документов, а также необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, изымать документы, свидетельствующие о нарушениях валютного законодательства Российской Федерации;
- ставить вопрос о приостановлении операций по счетам в уполномоченных банках в случае непредставления упомянутых в настоящем пункте документов и информации;
- другие права, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Должностные лица регионального управления обязаны не допускать разглашения сведений, полученных при выполнении функций валютного контроля и составляющих служебную, коммерческую, банковскую или налоговую тайну, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами и иными нормативными правовыми актами.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. По какому принципу структурирована система органов государственного финансово-экономического контроля?

2. Перечислите уровни организации государственного финансово-экономического контроля.
3. Перечислите специализации органов государственного финансово-экономического контроля по направлениям.
4. На какие органы возложены функции по осуществлению государственного и муниципального бюджетного финансового контроля?
5. На основе каких основных принципов осуществляет свою деятельность Счётная палата Российской Федерации и каковы ее основные функции?
6. В чем заключаются контрольные функции главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств?
7. Перечислите федеральные органы исполнительной власти, наделенные полномочиями по осуществлению финансово-экономического контроля.
8. Раскройте полномочия и функции Министерства финансов Российской Федерации в области финансово-экономического контроля.
9. Перечислите и охарактеризуйте контролирующие органы Министерства финансов Российской Федерации.
10. Какие функции возложены на территориальные органы валютного контроля Министерства финансов Российской Федерации?
11. Раскройте полномочия и функции Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации и его территориальных органов в области финансово-экономического контроля.
12. Охарактеризуйте задачи территориальных органов Федерального казначейства по предварительному, текущему и последующему контролю.
13. Раскройте направления взаимодействия территориальных органов Федерального казначейства с территориальными контрольно-ревизионными управлениями Министерства финансов Российской Федерации.
14. Каковы полномочия и функции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в области финансово-экономического контроля?
15. Перечислите права Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в области финансово-экономического контроля.
16. Перечислите направления координации и организации совместной работы по обеспечению предварительного, текущего и последующего контроля за целевым использованием средств федерального бюджета управления Федерального казначейства

- ва и контрольно-ревизионных управлений Министерства финансов Российской Федерации в субъектах Российской Федерации.
17. Охарактеризуйте участие правоохранительных органов в государственном финансово-экономическом контроле.
 18. В чем состоят полномочия и функции органов финансово-экономического контроля государственных социальных внебюджетных фондов?
 19. Раскройте полномочия и функции Центрального банка Российской Федерации (Банка России) в области финансово-экономического контроля.
 20. Назовите полномочия и функции органов валютного контроля.

Тесты для самоконтроля

1. Счётная палата Российской Федерации является:
 - а) независимым органом государственного финансового контроля;
 - б) органом государственного финансового контроля федеральной исполнительной власти;
 - в) органом государственного финансового контроля федеральной законодательной власти;
2. Контрольные полномочия Счётной палаты распространяются на:
 - а) любые органы, организации и учреждения в Российской Федерации независимо от видов и форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею;
 - б) все государственные органы (в том числе их аппараты) и учреждения в Российской Федерации, на федеральные внебюджетные фонды, а также на органы местного самоуправления, предприятия, организации, банки, страховые компании и другие финансово-кредитные учреждения, их союзы, ассоциации и иные объединения вне зависимости от видов и форм собственности;
 - в) любые органы, организации и учреждения в Российской Федерации независимо от видов и форм собственности и используемых средств.
3. Функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере осуществляет:
 - а) Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор);
 - б) Федеральная налоговая служба (ФНС);

- в) Федеральная служба по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг).
4. Контроль и надзор за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации резидентами и нерезидентами в пределах своей компетенции осуществляет:
- а) Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор);
 - б) Федеральная служба по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг);
 - в) Федеральная таможенная служба (ФТС России).
5. К органам валютного контроля относится:
- а) Центральный банк Российской Федерации;
 - б) Министерство финансов Российской Федерации;
 - в) Правительство Российской Федерации.

6.1. Ревизия как инструмент финансово-экономического контроля

В российском законодательстве в настоящее время нет документа, который содержал бы: четкие определения понятий «ревизия» и «проверка», их задачи, порядок проведения и оформления результатов; обязанности, функции, права, способы деятельности контролирующих органов и их работников; правовое положение и возможности проверяемой организации.

В отсутствие обязательных, установленных законом правил контрольные органы самостоятельно регулируют и регламентируют порядок проведения и оформления результатов ревизии, предъявляют к проверяемым требования, установленные ведомственными документами, которые, как правило, отличаются друг от друга и не всегда в полной мере соответствуют действующему законодательству.

Так, вопросы организации, проведения и документирования контрольных мероприятий, проводимых в ходе ревизий и проверок Счётной палатой, отражены в общем виде и определены ее собственным регламентом и стандартами, которые являются внутренними локальными нормативными актами, обязательными для исполнения только работниками Счётной палаты. При этом в регламенте Счётной палаты нет определения, что такое комплексная ревизия и тематическая проверка, которые палата должна проводить в соответствии с законом.

Аналогично обстоят дела и в других контрольных органах. Определения понятий «ревизия» и «проверка» даются обычно в методических указаниях по тем или иным направлениям контроля, т.е. во внутренних документах различных контрольных органов.

В частности, Методические указания по организации и проведению контрольных мероприятий в системе органов Федерального казначейства по исполнению доходов федерального бюджета (в части налогов и сборов, относящихся к компетенции направления по контролю за формированием и исполнением доходов федерального бюджета, налогового законодательства и налоговой политики) со-

держат определения комплексной ревизии и тематической проверки применительно к органам Казначейства и к названной тематике.

Определения ревизии и проверки содержатся и в Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации, утвержденной Приказом Минфина России от 14 февраля 2000 № 42н, которая также является внутренним нормативным актом Минфина России и, следовательно, подлежит обязательному исполнению только его контрольно-ревизионным аппаратом.

В настоящее время формируется официальная концепция государственного финансового контроля, соответствующая условиям рыночной экономики и федеративного устройства России. Она должна восполнить правовые пробелы в определении понятий и требований к порядку проведения и оформления результатов ревизии и проверки принятием Федерального закона о государственном финансовом контроле, проекты которого существуют уже не один год. Утвержденное законом понимание ревизии должно быть единым и обязательным для всех контролирующих органов на территории всех субъектов Российской Федерации.

Ревизия исторически всегда использовалась в практике финансово-экономического контроля за расходованием государственных бюджетных средств, как правило, систематически и внезапно. В качестве инструмента финансово-экономического контроля она широко востребована в финансовой сфере и в современных условиях, что закреплено во многих законодательных и нормативно-правовых документах.

Законом о Счётной 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 определяются своевременность и полнота взаимных платежей проверяемого объекта и федерального бюджета.

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

Проведение комплексных ревизий и тематических проверок поступления и расходования бюджетных средств в федеральных органах исполнительной власти, на предприятиях, в учреждениях и организациях, использующих средства федерального бюджета, не реже одного раза в год соответствующими контрольными органами признано необходимым Указом Президента РФ «О мерах по обеспече-

нию государственного финансового контроля в Российской Федерации» от 25 июля 1996 № 1095.

Правовыми документами, регулирующими правоохранительную и правоприменительную деятельность (Уголовно-процессуальный кодекс, законы о прокуратуре, милиции и др.) должностные лица, ведущие следствие, наделены правом назначения ревизии.

Право проведения ревизий и проверок предоставлено Федеральной службе финансово-бюджетного надзора и ее территориальным контрольно-ревизионным органам положениями о Росфиннадзоре и территориальных органах, утвержденными Правительством РФ, а также контрольным и финансовым подразделениям федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местного самоуправления.

Ревизии и проверки как основные формы финансово-экономического контроля широко распространены в практике контролирующих органов. По возможностям выявления финансовых нарушений ревизия стоит на первом месте, что определяется ее финансово-экономическим содержанием и организационно-правовым оформлением результатов.

Ревизия охватывает все направления финансово-хозяйственной деятельности организации. Основными вопросами, решаемыми в ходе ревизии, являются вопросы соблюдения финансовой дисциплины, правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, обеспечения сохранности денежных средств и материальных ценностей.

В ходе ревизии документально и фактически устанавливается обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, кредитных и расчетных операций, расчетов сметных назначений, исполнения смет доходов и расходов, полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. В бюджетных организациях особое значение имеет установление соответствия использования бюджетных средств по целевому назначению, правильность образования и целесообразность расходования государственных внебюджетных средств.

Важными разделами исследования в ходе ревизии являются соблюдение законодательства и правил бухгалтерского учета при осуществлении операций с основными средствами и нематериальными активами, инвестиций, затрат на текущую деятельность, расчетов по оплате труда и других расчетов с физическими лицами, формирование финансовых результатов и их распределение.

Исходя из сложившейся практики организации финансово-экономического контроля следует, что *проверка представляет собой единичное контрольное действие или исследование конкретного вопроса на одном или нескольких участках деятельности*. Проверка, в том

числе и аудиторская, отличается от ревизии тем, что носит выборочный характер и тем самым заведомо предполагает возможность исключения по определенным причинам из поля зрения проверяющих каких-либо обстоятельств, которые могут существенно повлиять на результат как самой проверки, так и на деятельность проверяемого субъекта.

Ревизия — это инструмент финансово-экономического контроля, позволяющий наиболее полно и глубоко исследовать и оценить содержание управления хозяйственными процессами, законность и целесообразность их осуществления, обеспечивающий сохранность имущества собственников и права участников финансово-экономических взаимоотношений.

Ревизия — это *форма последующего контроля, в ходе которого проводится сплошная документальная и фактическая проверка всех финансово-хозяйственных операций, совершенных проверяемой организацией за определенный период.* При ревизии проверяются все операции хозяйствующего субъекта с использованием всех необходимых для этого приемов и способов — от сверки имеющихся на месте документов до встречных проверок в организациях, с которыми связан проверяемый объект финансовыми или другими отношениями. Проведение ревизии дает практическую и техническую возможность не пропустить никаких нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

6.2. Подготовка к проведению ревизии (проверки)

Основы, порядок и принципы подготовки, планирования и проведения ревизий и проверок являются универсальными для всех видов и форм контрольной деятельности, включая аудиторский контроль. Для обеспечения высокого качества и эффективности при осуществлении финансово-экономического контроля, независимо от того, какими органами и в какой форме он проводится, необходимо соблюдать определенные общие требования и последовательность (рис. 6.1).

Ознакомление с деятельностью организации. До начала проведения мероприятий по осуществлению внешнего финансово-экономического контроля в виде проверки или ревизии проверяющие должны подробно ознакомиться с деятельностью проверяемой организации. Чтобы идентифицировать и правильно оценить события, операции и используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на соблюдение правил ведения бухгалтерского учета и достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения мероприятий по контролю или на выводы, содержа-

шиеся в итоговом документе, при проведении проверки необходимо понимать деятельность проверяемой организации в достаточной степени. Для этого необходимо собрать и изучить первоначальную информацию об особенностях отрасли, права собственности, управления и операций организации, подлежащей проверке, и оценить их достаточность для проведения проверки.

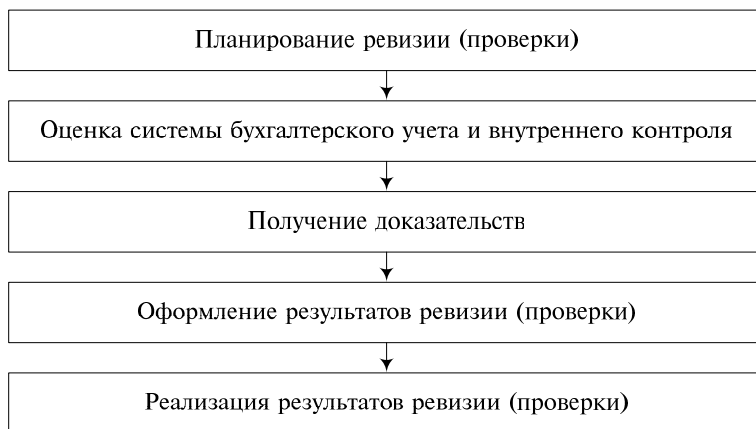


Рис. 6.1. Этапы проведения ревизии (проверки)

К информации, позволяющей достичь понимания деятельности организации, относятся следующие сведения:

- общеэкономические условия деятельности проверяемой организации (например, национальная экономическая политика, система налогообложения и таможенного контроля, установление лимитов и квот);
- региональные особенности, влияющие на деятельность проверяемой организации (например, географическое положение, экономические и налоговые условия региона);
- отраслевые особенности сферы деятельности проверяемой организации;
- основы организации и технологии производства;
- информация о персонале проверяемой организации, ассортименте выпускаемой продукции, применяемых методах ведения бухгалтерского учета (форма, учетная политика, степень автоматизации);
- информация о структуре собственного капитала, анализ размещения и котировок акций;
- информация об организационной и производственной структурах, проводимой маркетинговой политике, основных поставщиках и покупателях;

- информация о деятельности проверяемой организации на рынке ценных бумаг (например, выдача векселей, операции с финансовыми векселями, покупка и продажа акций);
- информация о взаимоотношениях с филиалами и дочерними (зависимыми) обществами и методах консолидации финансовой отчетности, порядка распределения прибыли, остающейся в распоряжении акционеров;
- информация о юридических и финансовых обязательствах проверяемой организации;
- информация об организации системы внутреннего контроля.

Источники получения информации. Источниками получения информации о деятельности проверяемой организации могут служить:

- официальные публикации в юридических изданиях, профессиональных, отраслевых и региональных журналах и монографиях;
- статистические данные, официальные отчеты экономических субъектов, банковские отчеты;
- нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность проверяемой организации;
- знания, полученные в результате посещения специальных семинаров, конференций, других аналогичных мероприятий;
- разъяснения и подтверждения, полученные от персонала проверяемой организации, внутренних аудиторов и других компетентных лиц;
- ответы на запросы третьим лицам;
- материалы предыдущих проверок;
- учредительные документы, протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты и договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерии, учетной политике, документообороте; рабочий план счетов и проводок; схема организационной и производственной структур;
- осмотр цехов, складов и служб проверяемой организации, а также опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;
- результаты проведения аналитических процедур, выявление необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством;
- идентификация филиалов и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс; хозяйственных операций, методов учета и налогообложения в них;
- результаты работы с привлеченными специалистами-экспертами;
- реестр акционеров;
- материалы налоговых проверок и судебных процессов.

6.3. Планирование ревизии (проверки)

Ревизии и проверки подразделяют на плановые и внеплановые. Плановые ревизии проводятся в соответствии с утвержденными планами на год, внеплановые — по поручению государственных правоохранительных органов и в связи с возникшей необходимостью.

Годовой план проведения ревизий (табл. 6.1) утверждается руководителем контрольного органа и должен содержать сведения: наименование проверяемой организации; должность руководителя подразделения, ответственного за проведение ревизии; период, за который проводится ревизия; даты начала и окончания ревизии; отметку о проведении ревизии.

Т а б л и ц а 6.1

Утверждаю

Руководитель контрольного органа

« ____ » _____ 200 ____ г.

Календарный план проведения ревизий на 2005 год

№ п/п	Наименование организации	Ответственный за проведение	Регламент			Отметка о выполнении	Примечание
			ревизи- уем- ый период	дата начала	дата окончания		
1	Государственный педагогический институт	Нач. отдела ревизий бюджетных учреждений	01.01.2003 — 31.06.2004	01.07.2004	29.07.2004	Выполнено	
2	ГУП «Орион»	Нач. отдела ревизий ГУП	01.07.2002 — 31.06.2004	01.07.2002 — 31.06.2004	30.08.2004	Выполнено	
3	Областной драматический театр	Нач. отдела ревизий учреждений культуры	01.08.2003 — 31.07.2004	01.09.2004	30.10.2004		Сроки проведения подлежат уточнению
4	и т.д.						

Тщательное планирование мероприятий по проведению контроля является залогом его высокого качества. Осуществление качественного контроля, как и любого другого вида деятельности, требует тщательной подготовки и планирования.

Планирование является начальным этапом осуществления мероприятий по проведению ревизии (проверки) и состоит в разработке общего плана (табл. 6.2) с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков их проведения, а также в разработке программы (табл. 6.3), определяющей объем, виды и последовательность контрольных процедур, необходимых для формирования объективных и обоснованных выводов об объекте ревизии.

Т а б л и ц а 6.2

Утверждаю

Руководитель контрольного органа

« _____ » _____ 200 __ г.

Общий план

проведения ревизии Государственного педагогического института
за период с 01.01.2003 — 31.06.2004

№ п/п	Проверяемый уча- сток (раздел)	Срок исполнения		Срок пред- ставления материала	Объем проверки	Исполнитель
		начало	окончание			
1	Проверка организации бюджетного учета	01.07.2004	06.07.2004	09.07.2004	Выборочная	Макаров Ю.Ф.
2	Ревизия нефинансовых активов	01.07.2004	09.07.2004	12.07.2004	Сплошная	Сидоров А.В.
3	Ревизия финансовых активов	13.07.2004	24.07.2004	26.07.2004	Сплошная	Петров В.А.
4	Ревизия обязательств	01.07.2004	12.07.2004	15.07.2004	Выборочная	Иванов Д.П.
5	Ревизия финансовых результатов	10.07.2004	23.07.2004	25.07.2004	Сплошная	Денисов С.А.
6	Ревизия санкционирования расходов бюджета	10.07.2004	20.07.2004	22.07.2004	Выборочная	Артемов А.Б.
7	Ревизия операций по забалансовым счетам	10.07.2004	22.07.2004	25.07.2004	Выборочная	Динов Ф.А.
8	Обобщение результатов	25.07.2004	30.07.2004	31.07.2004		Макаров Ю.Ф.
9	и т.д.					

В процессе планирования мероприятий по проведению ревизии проверяющие обязаны пополнять и учитывать полученные знания о деятельности проверяемой организации при отборе необходимых аналитических процедур, составлении плана и программы проверки.

Планирование ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций должно осуществляться с соблюдением общих принципов: комплексности, непрерывности и оптимальности.

Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования мероприятий по осуществлению контроля — от предварительного планирования до составления общего плана и программы проверки.

Принцип непрерывности выражается в установлении сопряженных заданий лицам, участвующим в проведении проверки, и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям).

Принцип оптимальности планирования проверки заключается в том, что в процессе планирования должна быть обеспечена возможность выбора оптимального варианта общего плана и программы проверки на основании критериев, определенных самим контролирующим органом.

Планирование мероприятий по осуществлению контроля включает следующие три основных этапа:

- 1) подготовительный;
- 2) составление общего плана;
- 3) составление программы.

На подготовительном этапе необходимо:

- определить цели и задачи проверки;
- получить представление об особенностях, видах и объемах финансово-хозяйственной деятельности, организационной структуре, документообороте и основных показателях проверяемой организации.

Исходя из поставленных целей проверки определяются форма, способы и методические приемы контроля, качественный и профессиональный состав участников проверки.

Программа проверки является развитием общего плана и представляет собой детальный перечень проверяемых вопросов и контрольных процедур, необходимых для реализации плана и достижения цели и задач проверки. Одновременно программа служит подробной инструкцией для лиц, осуществляющих проверку, и средством контроля качества проведенной проверки (см. табл. 6.3).

Программа проверки должна быть оформлена в виде документа, подписана составителями и утверждена соответствующим должностным лицом проверяющей организации. Документально оформленные материалы по каждому разделу программы проверки являются фактическим материалом для составления итогового документа по результатам проверки.

Программа

ревизии финансовых активов Государственного педагогического института за период с 01.01.2003 — 31.06.2004

№ п/п	Объект проверки	Предмет проверки	Вопросы проверки	Результат проверки	
				правильный	неправильный
1	2	3	4	5	6
Нефинансовые активы					
1	Основные средства				
		Жилые помещения	Правильность отнесения по классификации ОКОФ	X	
			Правильность определения первоначальной стоимости для принятия к учету	X	
			Правильность отражения в учете переоценки		X
			Правильность определения инвентарного объекта	X	
			Правильность оформления инвентарных карточек	X	
			Правильность оформления первичных документов поступления, внутреннего перемещения и выбытия (актов, требований накладных, ведомостей выдачи МЦ	X	
			Правильность оформления Журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов		X
		Нежилые помещения	Правильность отнесения по классификации ОКОФ	X	
			Правильность определения первоначальной стоимости для принятия к учету		X
			Правильность отражения в учете переоценки	X	
			Правильность определения инвентарного объекта	X	

Продолжение табл 6.3

1	2	3	4	5	6
			Правильность оформления инвентарных карточек	X	
			Правильность оформления первичных документов поступления, внутреннего перемещения и выбытия (актов, требований накладных, ведомостей выдачи МЦ)	X	
			Правильность оформления Журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов		X
			Правильность отнесения по классификации ОКОФ		
		Сооружения	Правильность отнесения по классификации ОКОФ	X	
			Правильность определения первоначальной стоимости для принятия к учету	X	
			Правильность отражения в учете переоценки	X	
			Правильность определения инвентарного объекта	X	
			Правильность оформления инвентарных карточек	X	
			Правильность оформления первичных документов поступления, внутреннего перемещения и выбытия (актов, требований накладных, ведомостей выдачи МЦ)		X
			Правильность оформления Журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов	X	
		Мягкий инвентарь	Правильность отнесения по классификации ОКОФ	X	
			Правильность определения первоначальной стоимости для принятия к учету	X	
			Правильность отражения в учете переоценки	X	
			Правильность определения инвентарного объекта	X	

Продолжение табл 6.3

1	2	3	4	5	6
			Правильность оформления инвентарных карточек	X	
			Правильность оформления первичных документов поступления, внутреннего перемещения и выбытия (актов, требований накладных, ведомостей выдачи МЦ)	X	
			Правильность оформления Журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов	X	
		Драгоценности и ювелирные изделия	Правильность отнесения по классификации ОКОФ	X	
			Правильность определения первоначальной стоимости для принятия к учету	X	
			Правильность отражения в учете переоценки	X	
			Правильность определения инвентарного объекта	X	
			Правильность оформления инвентарных карточек	X	
			Правильность оформления первичных документов поступления, внутреннего перемещения и выбытия (актов, требований накладных, ведомостей выдачи МЦ)	X	
			Правильность оформления Журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов	X	
		Прочие основные средства	Правильность отнесения по классификации ОКОФ	X	
			Правильность определения первоначальной стоимости для принятия к учету	X	
			Правильность отражения в учете переоценки	X	
			Правильность определения инвентарного объекта	X	

1	2	3	4	5	6
			Правильность оформления инвентарных карточек	X	
			Правильность оформления первичных документов поступления, внутреннего перемещения и выбытия (актов, требований накладных, ведомостей выдачи МЦ)	X	
			Правильность оформления Журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов	X	
2	Непроизведенные активы				
		Земля			
		Ресурсы недр			
И т.д.					

Контролер-ревизор

Иванов П.С.

6.4. Порядок проведения ревизии

6.4.1. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

В ходе ревизии (проверки) необходимо разобраться в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые применяются в проверяемой организации, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых возможно определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых контрольных процедур (рис. 6.2).

Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам организации и особенностям ее деятельности. В ходе проверки следует убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно (либо недостоверно) отражает хозяйственную деятельность проверяемой организации. Особенности системы внутреннего контроля могут способствовать формированию такого убеждения.

Изучение и оценка особенностей системы бухгалтерского учета системы внутреннего контроля должны в обязательном порядке



Рис. 6.2. Функции системы внутреннего контроля

документироваться в ходе проверки. При проведении и документировании этой работы рекомендуется использовать:

- специально разработанные тесты;
- перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- специальные бланки и проверочные листы;
- блок-схемы и графики;
- перечни замечаний, протоколы или акты.

Контролирующие органы разрабатывают методики и порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего

контроля, а также планируют контрольные процедуры в зависимости от результатов такого изучения и оценки. Уровень организации системы бухгалтерского учета и эффективности системы внутреннего контроля является основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения контрольных процедур.

Существенные недостатки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, отмеченные в ходе проверки, а также рекомендации по их устранению следует отражать в итоговом документе.

Требования, предъявляемые к изучению и оценке системы бухгалтерского учета. В ходе непосредственного проведения проверки необходимо достичь понимания системы бухгалтерского учета проверяемой организации. Ознакомление с системой бухгалтерского учета включает изучение, анализ и оценку сведений о таких сторонах хозяйственной деятельности проверяемой организации, как:

- учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета;
- организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности;
- распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовке отчетности;
- организация подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;
- порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формы и методы обобщения данных таких регистров;
- порядок подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;
- роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовке отчетности;
- критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок;
- средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

В ходе проверки необходимо выяснить соответствие организации системы бухгалтерского учета проверяемой организации действующим нормативным документам и отразить в рабочей документации случаи отмеченных нарушений. Система бухгалтерского учета организации может считаться эффективной, если в ходе регистрации хозяйственных операций выполняются следующие требования:

- операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;
- операции в учете зафиксированы в правильных суммах;

- операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;
- зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;
- ограничена возможность появления злоупотреблений.

В ходе проверки необходимо ознакомиться с внутренними документами проверяемой организации, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета, и определить, в какой мере реальное состояние дел соответствует положениям вышеперечисленных документов. В необходимых случаях для такой сверки рекомендуется проследить движение отдельных сумм в учете от первичных документов до их включения в отчетные документы.

Требования, предъявляемые к изучению и оценке системы внутреннего контроля. В ходе проверки следует принимать во внимание, что система внутреннего контроля организации должна включать:

- надлежащую систему бухгалтерского учета;
- контрольную среду;
- отдельные средства контроля.

Контрольная среда, под которой понимаются осведомленность и практические действия руководства организации, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, содержит:

- стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом;
- организационную структуру организации;
- распределение ответственности и полномочий;
- проводимую кадровую политику;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- соответствие хозяйственной деятельности организации в целом требованиям действующего законодательства.

Руководство проверяемой организации несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля. От него зависит, чтобы система внутреннего контроля отвечала размерам и специфике деятельности организации, функционировала регулярно и эффективно. В организации в соответствии с ее учредительными документами или правилами внутреннего распорядка может быть назначен ревизор, создана ревизионная комиссия или организован отдел внутреннего аудита, которым может быть передана часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля.

Эффективная организационная структура организации предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников. Она должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля и обеспечивать разделение несовместимых функций. Функции конкретного сотрудника являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять их обнаружение. Обычно подлежат распределению между различными лицами такие функции, как:

- непосредственный доступ к активам организации;
- разрешение на совершение операций с активами;
- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Надлежащее функционирование системы внутреннего контроля зависит также от сотрудников, которым поручена конкретная деятельность. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров должна обеспечивать высокую квалификацию и честность персонала.

Следует иметь в виду, что система внутреннего контроля может не с абсолютной уверенностью, но лишь с определенной степенью вероятности подтвердить, что цели, ради которых она была создана, достигнуты. Причиной этого являются следующие неизбежные ограничения системы внутреннего контроля:

- естественное требование руководством организации к тому, чтобы затраты на проведение контрольных мероприятий были меньше тех экономических выгод, которые дает применение таких мероприятий;
- тот факт, что большинство средств контроля имеет своей целью выявление нежелательных хозяйственных операций, а не тех, что являются необычными;
- свойство человека делать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных суждений или недопонимания инструктивных материалов;
- умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников организации как с другими ее сотрудниками, так и с третьими лицами;
- нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;
- распространенная практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, в результате чего принятые контрольные процедуры могут перестать выполнять свои функции.

Необходимо убедиться в том, что средства контроля проверяемой организации достигают следующих целей:

- хозяйственные операции выполняются с одобрения руководства как в целом, так и в конкретных случаях;
- все операции фиксируются в бухгалтерском учете в правильных суммах, на надлежащих счетах бухгалтерского учета, в правильном периоде времени, в соответствии с принятой в организации учетной политикой и обеспечивают возможность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- доступ к активам возможен только с разрешения руководства;
- соответствие зафиксированных в бухгалтерском учете и фактически имеющихся в наличии активов определяется руководством с установленной периодичностью, которое в случае расхождений предпринимает надлежащие действия.

В ходе проверки следует убедиться в применении в проверяемой организации таких процедур внутреннего контроля, как:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;
- проведение сверок расчетов;
- проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала;
- проведение в соответствии с установленным порядком периодических плановых и внезапных инвентаризаций кассовой наличности, бланков строгой отчетности, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию;
- использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне данной организации;
- осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам предприятия, к системе ведения документации и записей по бухгалтерским счетам;
- исследование динамики хозяйственных показателей, сравнение плановых и сметных хозяйственных показателей с фактически имевшими место и выяснение причин существенных расхождений.

Порядок оценки системы внутреннего контроля. Оценка системы внутреннего контроля организации проводится в следующие три этапа:

- 1) общее ознакомление с системой внутреннего контроля;
- 2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;
- 3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Общее ознакомление с системой внутреннего контроля предполагает получение общего представления о специфике, масштабах деятельности организации и системе ее бухгалтерского учета. По

итогах первоначального ознакомления следует принять решение о том, можно ли при проверке вообще полагаться на систему внутреннего контроля организации, подлежащей проверке.

Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля предполагает выполнение соответствующих процедур на основе разработанных методик и приемов. В ходе процедуры первичной оценки надежности системы внутреннего контроля следует:

- проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию организации отчетного периода в целом, а не только отдельных его периодов;
- уделить большее внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для отчетного периода в целом.

Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля осуществляется выполнением специальных процедур на основе разработанных методик и приемов, которые называют тестами средств контроля.

Все этапы оценки системы внутреннего контроля должны надлежащим образом документироваться с приведением соответствующих аргументов.

6.4.2. Проведение ревизии (проверки)

Получение доказательств. Проведение мероприятий по финансово-экономическому контролю, в том числе ревизий и проверок, представляет собой процесс получения доказательств для оценки и обоснования результатов и выводов на основе выполненных, предусмотренных программой контрольных процедур. К контрольным процедурам, позволяющим получить такие доказательства, относятся:

- детальная проверка правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- аналитические процедуры;
- оценка системы внутреннего контроля.

Контролирующие органы самостоятельно определяют количество и качество информации, необходимой для составления итогового документа по результатам проверки. При этом следует иметь в виду, что полученная от должностных лиц проверяемой организации финансово-экономическая информация может быть существенно искажена.

Доказательства, подтверждающие итоги мероприятий контроля, могут быть внутренними, внешними и смешанными. *Внутренние доказательства* включают информацию, полученную от должностных лиц проверяемой организации в письменном или устном виде.

Внешние доказательства содержат информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу контролирующего органа).

Смешанные доказательства включают информацию, полученную от контролируемой организации в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные доказательства и, наконец, внутренние доказательства.

Доказательства должны быть достоверными и достаточными. Их достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего контроля, его цели и задач.

Для составления объективных и обоснованных выводов необходимо собрать достаточное количество качественных доказательств. Источниками получения доказательств (доказательной информацией) являются:

- первичные документы организации и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета организации;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности организации;
- устные высказывания сотрудников организации и третьих лиц;
- сопоставление одних документов организации с другими, а также сопоставление документов организации с документами третьих лиц;
- результаты инвентаризации имущества организации, проводимой сотрудниками организации;
- бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными доказательствами считаются те, что получены проверяющим непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, то необходимо выполнить дополнительные процедуры, чтобы получить уверенность в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Методы получения доказательств. Для получения доказательств на конкретных участках контрольной деятельности применяют следующие наиболее распространенные способы.

1. **Проверка арифметических расчетов (пересчет).** Проверяется арифметическая точность источников документов и бухгалтерских записей и выборочно выполняются независимые подсчеты. При этом если бухгалтерский учет в организации ведется с применением компьютерных средств, то и проверка расчетов может осуществляться с применением ПК.

2. **Инвентаризация.** Данный прием позволяет получить точную информацию о наличии имущества организации и получить ориентировочную информацию о его состоянии и стоимости. Инвентаризации подлежат имущество клиента и его финансовые обязательства.

При осуществлении мероприятий по контролю проверяющие могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения. Такое наблюдение может помочь проверяющим правильно оценить надежность системы бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля. Если контролирующее лицо оценит надежность системы внутреннего контроля в целом или надежность отдельных средств контроля как высокую, то оно вправе разумным образом снизить количество элементов учета, проверяемых в ходе выборки.

До проведения инвентаризации необходимо:

- выяснить, как часто проводилась инвентаризация имущества и финансовых обязательств;
- проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся инвентаризациям;
- ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей;
- определить наиболее дорогостоящие товарно-материальные ценности;
- проанализировать систему учета товарно-материальных ценностей и систему контроля организации, выявить слабые и сильные стороны таких систем.

Если за проведением инвентаризации наблюдает экономический субъект, то проверяющим следует:

- принять участие в контрольных измерениях (взвешивание, пересчет) с целью проверки надежности средств контроля;
- изучить, имеются ли устаревшие, неиспользуемые или мало используемые товарно-материальные ценности;
- проверить, хранятся ли отдельно запасы, принадлежащие третьим лицам, и учитываются ли они отдельно в складском учете и в бухгалтерии на забалансовых счетах;
- изучить реальность дебиторской и кредиторской задолженности.

Для повышения точности получаемых данных проверяющим рекомендуется провести проверки в двух направлениях:

- 1) сверить учетные данные с фактическим наличием товарно-материальных ценностей;
- 2) сверить фактические запасы товарно-материальных ценностей с данными учетных записей.

3. **Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций.** Этот метод позволяет проверяющим осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией. Полу-

ченная при этом информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент исследования этих операций.

4. Подтверждение. Это метод получения информации в письменной форме от независимой (третьей) стороны о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности. Запросы на получение подтверждения рекомендуется готовить в виде документа от имени руководства организации в адрес независимой (третьей) стороны. В них должно содержаться требование представить необходимую информацию непосредственно проверяющим. При необходимости для получения подтверждения проверяющей стороне возможно самостоятельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос на подтверждение.

В случае получения от независимой (третьей) стороны информации, которая расходится с учетными данными проверяемой организации, необходимо применить дополнительные процедуры для выяснения причин расхождения.

Устный опрос персонала, руководства проверяемой организации и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах проверки. Результаты устных опросов должны записываться в виде протокола или краткого конспекта с указанием фамилии проверяющего, а также фамилий опрошенных лиц.

Для проведения типовых опросов могут использоваться заранее изготовленные бланки с перечнями вопросов, в которых будут отмечаться ответы опрошенных лиц. Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться к рабочим документам.

5. Проверка документов. Проверяющий должен убедиться в реальности конкретного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отраженные операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтвердить реальность и целесообразность выполнения этой операции.

6. Прослеживание. Речь идет о процедуре, в ходе которой проверяются отдельные первичные документы, отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, определяется заключительная корреспонденция счетов, чтобы убедиться в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете.

Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах. При определении категорий операций, в отношении которых следует применить процедуру прослеживания, рекомендуется изучить кредитовые обороты по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отра-

женным в Главной книге, обращая внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

7. Аналитические процедуры. Под аналитическими процедурами подразумевают проведение анализа и оценки полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснения причин ошибок и искажений.

8. Подготовка альтернативного баланса. Данный метод используется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет проверяющим выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

Полученные доказательства отражаются в рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов контрольных процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении итогового документа о результатах проведенного мероприятия по контролю.

6.4.3. Порядок применения аналитических процедур

Применение аналитических процедур основано на существовании причинно-следственной связи между анализируемыми показателями. Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания при осуществлении контрольной деятельности.

Целями аналитических процедур также являются:

- изучение деятельности организации;
- оценка финансового положения организации и перспектив непрерывности ее деятельности;
- выявление фактов искажения бухгалтерской отчетности;
- сокращение числа детальных контрольных процедур;
- обеспечение тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса проверки. Их применение позволяет повысить качество проверки и сократить затраты времени на ее проведение.

На этапе планирования проверки выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемой организации, выявлению областей потенциальных рисков. При формировании общего плана и программы проверки применение аналитических процедур содействует сокращению количества и объема других контрольных процедур.

На этапе непосредственного проведения проверки аналитические процедуры могут выполняться в сочетании с другими контрольными процедурами при исследовании необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности организации.

На этапе завершения проверки аналитические процедуры играют роль окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем. В результате они могут выявить области проверки, требующие дополнительных контрольных процедур.

В процессе осуществления мероприятий по контролю применяются следующие аналитические процедуры:

- сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными) показателями, определенными экономическим субъектом;
- сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями;
- сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом;
- сравнение показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными;
- сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности);
- анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов;
- другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры организации, в отношении которой проводится проверка.

При сравнении фактических показателей отчетности организации с составленным ею планом необходимо:

- оценить методику планирования, которую использует организация. Если, по мнению контролирующих лиц, планирование

проводится некачественно, а следовательно, показатели планов нереальны, проверяющий не должен использовать плановые показатели для получения доказательств;

- убедиться, что клиент не изменил бухгалтерские показатели отчетного периода в соответствии с плановыми показателями.

Достаточно эффективным является расчет разного рода коэффициентов и процентных отношений на базе отчетных и нормативных показателей. Выбор коэффициентов, методов их расчета и периодов времени расчета проводится на основании нормативных документов, внутрифирменных инструкций или профессионального суждения проверяющего. Распространенными методами выявления областей потенциальных рисков являются:

а) вычисление и анализ относительных показателей текущего периода (например, показателей, характеризующих ликвидность баланса);

б) сопоставление и анализ изменения относительных показателей, рассчитанных для той же организации в разные периоды;

в) сопоставление изменений нескольких видов относительных показателей.

Сравнивая фактические показатели бухгалтерской отчетности проверяемой организации со среднеотраслевыми показателями, проверяющий может получить возможность точнее анализировать деятельность этой организации. Однако следует учитывать, что отраслевые данные представляют собой средние значения и могут быть (особенно в переходный период развития экономики) несопоставимы с показателями данной организации. Необходимо учитывать и то, что экономические субъекты могут использовать различную учетную политику, что также влияет на сопоставимость показателей.

При использовании метода сравнения данных бухгалтерской отчетности организации с небухгалтерскими данными необходимо убедиться в точности используемых небухгалтерских данных.

В процессе сравнения фактических показателей отчетности с данными предыдущих периодов уже на этапе планирования проверки определяются области потенциальных рисков, т.е. те счета и хозяйственные операции, которым следует уделить наибольшее внимание в связи с наличием необычных отклонений. Наиболее распространенными методами выявления областей потенциальных рисков являются:

- простое сравнение статей бухгалтерского баланса и анализ их резких изменений;
- анализ изменений статей в сравнении с изменениями других статей. В этом случае область потенциального риска выявляется тогда, когда изменение одного показателя по экономиче-

ской природе не соответствует изменению другого показателя. При этом необходимо убедиться в идентичности применяемой экономическим субъектом методики ведения бухгалтерского учета в сравниваемых периодах.

Выполнение аналитических процедур состоит из следующих основных этапов:

- а) определение цели процедуры;
- в) выбор вида процедуры;
- в) выполнение процедуры;
- г) анализ результатов выполнения процедуры.

Вид аналитических процедур зависит от цели их проведения, доступности и адекватности необходимой информации, вида деятельности организации, а также от профессионального суждения контролирующего лица.

Аналитические процедуры могут применяться как к сводной бухгалтерской отчетности, так и к отчетности дочерних организаций и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс.

Надежность результатов аналитических процедур зависит от правильности оценки степени риска необнаружения, внутрихозяйственного риска и риска средств контроля. Основными факторами, влияющими на надежность аналитических процедур, являются:

- степень существенности рассматриваемых остатков по счетам (при существенных остатках по счету следует наряду с аналитическими процедурами применить также другие контрольные процедуры);
- результаты других аналитических процедур, направленные на тот же объект проверки;
- величина отклонений показателей, используемых при выполнении аналитических процедур;
- использование небухгалтерских данных при выполнении аналитических процедур (например, при проверке полноты отражения выручки от реализации могут быть использованы данные об отгрузке продукции в количественном измерении).

Результатом выполнения аналитических процедур служит выявление наличия или отсутствия необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности организации.

Если установлены необычные отклонения, которые не подтверждаются доказательствами, полученными из других источников, то необходимо тщательно исследовать их, для того чтобы убедиться в объективности и надежности проведенных аналитических процедур.

Процесс исследования отклонений должен начинаться с опроса руководства организации. Ответы руководства должны быть подтверждены соответствующими доказательствами. Кроме того, необходимо рассмотреть возможность проведения других контрольных

процедур, основанных на результатах опросов руководства. При этом могут быть использованы данные, подготовленные самим экономическим субъектом.

Результаты анализа необычных отклонений, а также результаты планирования и выполнения аналитических процедур необходимо отразить в рабочей документации по проведению проверки.

Результаты выполнения аналитических процедур должны быть использованы для получения соответствующих доказательств, необходимых при составлении итогового документа по результатам проверки.

6.4.4. Порядок проведения инвентаризации

Требования к порядку проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов установлены в различных нормативных документах. Основными из них являются Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49, и Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 марта 1999 г. № 20н/ГБ-3-04/39.

Для целей проведения инвентаризации под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами — кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

В ходе финансово-экономического контроля инвентаризации может быть подвергнуто любое имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств, производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества проводится по его местонахождению. Выделяют пять основных этапов проведения инвентаризации (табл. 6.4).

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Этапы проведения инвентаризации

<i>Этап</i>	<i>Оформляемые документы</i>	<i>Функции бухгалтерской службы</i>
Подготовительный	Приказы руководителя о проведении инвентаризации и составе инвентаризационной комиссии, внутренние инструкции, расписки материально ответственных лиц	Участие в разработке первичных и нормативных документов, определение остатков имущества и обязательств по учетным данным
Натуральная и документальная проверка	Акты инвентаризации, инвентаризационные описи	Участие в работе инвентаризационной комиссии
Таксировочный	Акты инвентаризации, инвентаризационные описи	Представление комиссиям данных о существующих оценках имущества и обязательств
Сравнительно-аналитический	Акты инвентаризации, сличительные ведомости	Проверка данных, содержащихся в актах и описях; выяснение причин отклонений учетных оценок от текущих, подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации
Заключительный	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией. Приказ руководителя об утверждении результатов инвентаризации	Внесение бухгалтерских записей в учетные регистры, хранение документов по учету результатов инвентаризации

Для проведения инвентаризации в ходе проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности должна быть создана инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств могут быть созданы несколько инвентаризационных комиссий.

Персональный состав инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение (см. приложение 1) регистриру-

ется в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (см. приложение 2).

В состав инвентаризационных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.), а также представители контрольного органа. В состав инвентаризационных комиссий можно включать представителей службы внутреннего аудита организации и независимых аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием даты «до инвентаризации», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки (см. приложение 3) о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учетных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации (в дальнейшем — описи), которые составляются не менее чем в двух экземплярах по утвержденным формам. Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера. Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, их количество может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись (см. приложение 4). Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи. Проверка фактического наличия имущества проводится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок допускается во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших проверку. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при

уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В случаях, когда материально ответственные лица после инвентаризации обнаружат ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Последняя осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Для оформления инвентаризации необходимо применять утвержденные формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств либо формы, разработанные министерствами, ведомствами.

По окончании инвентаризации могут осуществляться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом установленной формы и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций.

В организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Инвентаризация основных средств и нематериальных активов. До начала инвентаризации основных средств рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

В процессе инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. При инвентаризации зданий, сооруже-

ний и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации, а также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

Если выявляются объекты, не принятые на учет, а также объекты, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неверные их характеристики, то комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям — указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др.; по каналам — протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам — местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам — тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т.п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта (см. приложение 4). Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, то необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструмент, станки одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях проводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты в непригодность (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить: наличие документов, подтверждающих права организации на их использование, а также правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Инвентаризация финансовых вложений. При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. При этом реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей. Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.) (см. приложение 5).

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбируется) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и прикладываются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Они заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации», в которой указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению — члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях, и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации, в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на по-

ступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению — члена комиссии.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным — копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), по просроченным оплатой документам — с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть проведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету «Товары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.), или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение.

В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.).

На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

Инвентаризация незавершенного производства и расходов будущих периодов. При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) проводится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительным-монтажным работам — с указанием объема работ по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях. Забракованные детали в описи незавер-

шенного производства не включаются, а по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу, или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы, или смеси, и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

По незавершенному капитальному строительству в описях указываются наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п. При этом проверяется, не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом, а также состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов. По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ и этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете расходов будущих периодов и отнесению на издержки производства и обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в течение документально обоснованного срока в соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой.

Инвентаризация животных и молодняка животных. Взрослый продуктивный и рабочий скот заносится в описи, в которых указываются: номер животного (бирка, тавро), кличка, год рождения,

порода, упитанность, живая масса (вес) животного (кроме лошадей, верблюдов, мулов, оленей, по которым масса (вес) не указывается) и первоначальная стоимость. Порода указывается на основании данных бонитировки скота.

Крупный рогатый скот, рабочий скот, свиньи (матки и хряки) и особо ценные экземпляры овец и других животных (племенное ядро) включаются в описи индивидуально. Прочие животные основного стада, учитываемые групповым порядком, включаются в описи по возрастным и половым группам с указанием количества голов и живой массы (веса) по каждой группе.

Молодняк крупного рогатого скота, племенных лошадей и рабочего скота включается в описи индивидуально с указанием инвентарных номеров, кличек, пола, масти, породы и т.д.

Животные на откорме, молодняк свиней, овец и коз, птица и другие виды животных, учитываемые в групповом порядке, включаются в описи согласно номенклатуре, принятой в учетных регистрах, и указанием количества голов и живой массы (веса) по каждой группе. Описи составляются по видам животных отдельно по фермам, цехам, отделениям, бригадам в разрезе учетных групп и материально ответственных лиц.

Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности. Инвентаризация кассы проводится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным решением совета директоров Центрального банка Российской Федерации от 22 сентября 1993 г. № 40 и сообщенным письмом Банка России от 4 октября 1993 г. № 18.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.). Образец акта ревизии кассы см. приложение 6.

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности проводится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные), с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам.

Инвентаризация денежных средств в пути осуществляется путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п.

Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, проводится

путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков.

Инвентаризация расчетов. Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Проверке должен быть подвергнут счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Этот счет проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами.

По задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

- правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;
- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Инвентаризация резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов. При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяются правильность и обоснованность созданных в организации резервов: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждений по итогам работы организации за год; расходов на ремонт основных средств; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат по ремонту предметов проката и на другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и отраслевыми особенностями состава затрат,

включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными в установленном порядке.

Резерв на предстоящую оплату предусмотренных законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков работникам, отражаемый в годовом балансе, должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений в Фонд социального страхования Российской Федерации, Пенсионный фонд Российской Федерации, Государственный фонд занятости Российской Федерации и на медицинское страхование.

Резервы, созданные на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, уточняются в порядке, аналогичном для резерва на предстоящую оплату отпусков работникам. В балансе по состоянию на 1 января следующего за отчетным года данных о резерве на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет может не быть, если эта выплата производится до истечения отчетного года.

В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения, а если имеются недоначисления, то делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства и обращения.

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств (включая арендованные объекты) следует иметь в виду, что излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются. В случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

В случаях, когда в организации с сезонным характером производства сумма расходов на обслуживание производства и управление им, включенная в фактическую себестоимость выпущенной продукции по установленным в организации нормам, превышает фактические затраты, образовавшаяся разница резервируется как предстоящие расходы. Инвентаризационная комиссия проверяет обоснованность расчета и при необходимости может предложить скорректировать нормы затрат. Остатка на конец года по этому резерву быть не должно.

Инвентаризация резерва сомнительных долгов, созданного у организации, применяющей метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере отгрузки товаров (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов, заключается в проверке обоснованности сумм, которые не погашены в сроки, установленные договорами, и не обеспечены соответствующими гарантиями.

При образовании других разрешенных в установленном порядке резервов на покрытие каких-либо других предполагаемых расходов и убытков инвентаризационная комиссия проверяет правильность их расчета и обоснованность на конец отчетного года.

Составление сличительных ведомостей по инвентаризации. Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т.е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

Порядок регулирования инвентаризационных разниц и оформления результатов инвентаризации. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

Основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты у организации или увеличение финансирования (фондов) у бюджетной организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

Убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения у организации или на уменьшение финансирования

(фондов) у бюджетной организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков. Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостатков ценностей излишками по пересортице. В случае если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. Если виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостатков и порчи списываются на издержки производства и обращения у организации или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. В документах, представляемых для оформления списания недостатков ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ от взыскания ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Взаимный зачет излишков и недостатков в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостатков излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в организациях на издержки обращения и производства, а в бюджетных организациях — на уменьшение финансирования (фондов).

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает по зачету.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов установленной формы.

6.4.5. Документирование ревизии (проверки)

Проверка должна сопровождаться обязательным документированием, т.е. отражением полученной информации в рабочей документации проверяющих. В качестве рабочих документов могут быть использованы:

- планы и программы проверки;
- описания контрольных процедур использованных в ходе проверки и их результатов;
- объяснения, пояснения и заявления должностных лиц проверяемой организации;
- копии, в том числе фотокопии, документов проверяемой организации;
- описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета проверяемой организации;
- аналитические расчеты и документы;
- другие документы.

Рабочие документы могут быть созданы проверяющими лицами либо получены от должностных лиц проверяемой организации или организации, в отношении которой проводится аудит, или от других лиц и являются доказательством выполнения соответствующих пунктов общего плана, программы и результатов проверки.

Состав, количество и содержание необходимых рабочих документов определяются аудиторской организацией исходя из характера проводимой проверки, характера и сложности деятельности проверяемого объекта, состояния бухгалтерского учета и надежности системы его внутреннего контроля, необходимого уровня руководства и контроля за работой проверяющих лиц.

Формы, порядок создания, получения, проверки, обработки, передачи в архив, хранения рабочей документации устанавливаются контролирующей организацией или органом, назначающим проведение проверки, если иное не установлено законодательством.

Рабочие документы, созданные или полученные в ходе проверки, должны содержать все сведения, необходимые и достаточные для:

- планирования проверки;
- подтверждения того, что проверка проведена в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими деятельность объекта и вопросы проверки;
- осуществления контроля за организацией и ходом проверки;
- составления итогового документа по результатам проверки.

Рабочие документы, созданные и полученные в ходе проверки, должны содержать:

- информацию о планировании проверки;
- информацию о характере, времени проведения и объеме выполненных контрольных процедур;
- выводы, сделанные на основе полученных в ходе проверки сведений.

Все существенные моменты, отмеченные в ходе проверки, вместе с выводами по ним подлежат отражению в рабочих документах. Последние должны быть аккуратно оформлены, содержать полную и подробную информацию, с тем чтобы после ознакомления с ними можно было получить общее представление о проведенной проверке, а сведения, включенные в рабочие документы, должны быть изложены ясно и выражены однозначно.

6.4.6. Составление итогового документа по результатам ревизии (проверки)

Итоговый документ по результатам проведенной проверки или ревизии (акт) должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, выявленных в процессе ревизии (проверки), или указание на отсутствие таковых, а также выводы, рекомендации и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений законодательства, порядка и правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, других недостатков и замечаний ревизионной комиссии.

В акте ревизии (проверки), составленном на бумажном носителе и имеющем сквозную нумерацию страниц, подлежат отражению: все выявленные в процессе ревизии (проверки) факты нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности; финансовое состояние организации; факторы, условия и финансово-хозяйственные операции (сделки), оказавшие отрицательное воздействие на результаты деятельности либо нанесшие ущерб организации или государству, и связанные с ними обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам ревизии (проверки).

В случае необходимости использования в тексте акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание должно приводиться полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту.

Подлинник акта ревизии (проверки) должен состояться не менее чем в двух экземплярах, один из которых остается у контролирующей организации, а другой передается руководителю (лицу, исполняющему его обязанности) исполнительного органа проверяемой организации.

Акт ревизии (проверки) должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой. (Согласно Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации.)

Вводная часть акта ревизии (проверки) должна содержать общие сведения о проводимой проверке и проверяемой организации, в частности:

- полное и сокращенное наименование проверяемой организации согласно учредительным документам; наименование места проведения ревизии (проверки) (населенного пункта, на территории которого проводится ревизия (проверка); дату акта ревизии (проверки). Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими ревизию (проверку); фамилии, имена, отчества и должности лиц, проводивших ревизию (проверку). В случае привлечения к проведению ревизии (проверки) сторонних экспертов или аудиторов во вводной части акта необходимо указывать фамилии, имена, отчества, должности этих лиц, а также сведения об их компетентности (специализации и квалификации); наименование, дату и номер документа (приказа, распоряжения, протокола собрания акционеров (участников) или другого документа) о назначении проверки; указание на вопросы ревизии (проверки), например: «ревизия (проверка) по вопросам соблюдения законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности» или «ревизия (проверка) финансово-хозяйственной деятельности» (в случае, если ревизия (проверка) носит комплексный характер) или «ревизия (проверка) (наименование конкретного отдельного вопроса финансово-хозяйственной деятельности, подлежащего проверке)» (в случае, если ревизия (проверка) охватывает отдельные самостоятельные вопросы); период деятельности организации, за который проведена ревизия (проверка); даты начала и окончания ревизии (проверки).

При этом датой начала ревизии (проверки) следует считать дату предъявления руководителю исполнительного органа (лицу, испол-

няющему его обязанности) проверяемой организации документа о назначении проверки или решения соответствующего органа (например, совета директоров или наблюдательного совета) на проведение ревизии (проверки), а датой окончания ревизии (проверки) — дату подписания акта; фамилии, имена и отчества должностных лиц проверяемой организации — руководителя исполнительного органа, главного бухгалтера либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде.

Если в течение проверяемого периода происходили изменения в составе вышеназванных лиц, то перечень этих лиц необходимо приводить с одновременным указанием периода, в течение которого эти лица занимали соответствующие должности согласно приказам, распоряжениям исполнительного органа, протоколам собраний учредителей (участников) или другим документам о назначении и увольнении с занимаемой должности;

- адрес местонахождения организации, а также места осуществления ее хозяйственной деятельности (указывается в случае осуществления организацией своей деятельности не по месту государственной регистрации организации);
- сведения о наличии лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии);
- сведения о фактически осуществляемых организацией видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии;
- сведения о методе проведения ревизии (проверки) по степени охвата ею первичных документов (сплошной, выборочный) с указанием на то, какие разделы документации были проверены сплошным, а какие — выборочным методом. В случае неполного представления должностными лицами исполнительного органа организации необходимых для ревизии (проверки) документов по запросу членов ревизионной комиссии приводится перечень непредставленных документов;
- сведения о встречных проверках, о проведении экспертизы, инвентаризации имущества организации, осмотре ее территорий и помещений и иных действиях, произведенных при осуществлении ревизии (проверки); иные необходимые по усмотрению ревизионной комиссии сведения.

Описательная часть акта ревизии (проверки) должна содержать систематизированное изложение: документально подтвержденных результатов анализа финансового состояния, соответствия законодательству соотношения величины уставного капитала стоимости чистых активов организации; фактов нарушений законодательства,

правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, выявленных в ходе ревизии (проверки), или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам ревизии (проверки). В описательной части акта ревизии (проверки) отражаются любые (все) выявленные нарушения и ошибки, недостатки в управлении финансово-хозяйственной деятельностью и замечания.

Содержание описательной части акта ревизии (проверки) должно соответствовать следующим требованиям.

1. **Объективность и обоснованность.** Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной ревизии (проверки), исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству, правилам ведения бухгалтерского учета и составления отчетности совершенных должностными лицами организации деяний (действий или бездействия), а также должности, фамилии и инициалы ответственных по ним должностных лиц.

По каждому отраженному в акте факту нарушения, ошибки, недостатка в работе должны быть четко изложены:

- вид нарушения законодательства, правил ведения бухгалтерского учета, составления отчетности или ошибки, способ и иные обстоятельства его совершения, период деятельности, к которому данное нарушение или ошибка относится;
- оценка количественного и суммового расхождения между отраженными в учете и (или) отчетности данными и фактическими данными, установленными в ходе ревизии (проверки). Соответствующие расчеты должны быть включены в акт ревизии (проверки) или приведены в составе приложений к нему;
- ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;
- квалификация совершенного нарушения или ошибки со ссылками на соответствующие нормы законодательных и иных нормативных правовых актов, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, которые нарушены должностными лицами организации;
- ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы опроса должностных лиц, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению контроля за финансово-хозяйственной деятельностью.

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих членов ревизионной комиссии, не основанных на достаточных доказательствах.

2. Полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Каждый установленный в ходе ревизии (проверки) факт нарушения, ошибки, недостатка в работе должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного должностными лицами организации нарушения должно основываться на результатах ревизии (проверки) всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению контроля за финансово-хозяйственной деятельностью.

В акте должны найти отражение все существенные обстоятельства, относящиеся к выявленным нарушениям, в том числе информация о не представленных ревизионной комиссии документах, правильности и полноте отражения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете, об источниках оплаты произведенных затрат, об ответственности должностных лиц организации за совершение нарушения, ошибки, о недостатках в работе и т.д.

Если до момента представления акта ревизии (проверки) общему собранию акционеров (участников) должностные лица исполнительного органа организации внесли необходимые исправления, дополнения и изменения в учет и составление отчетности в установленном порядке, то указанные исправления, дополнения и изменения должны быть учтены ревизионной комиссией при подготовке акта ревизии (проверки). При этом в акте ревизии (проверки) следует указать дату внесенных исправлений, дополнений и изменений, суть внесенных исправлений, дополнений и изменений, период, к которому они относятся.

3. Четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и по возможности доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности.

4. Системность изложения. Выявленные в процессе ревизии (проверки) нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений, ошибок и замечаний, по счетам бухгалтерского учета и

статьям отчетности, на которые данные нарушения и ошибки повлияли, в разрезе соответствующих периодов.

Выявленные факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения). В данном случае в тексте акта приводится изложение существа нарушений (со ссылкой на конкретные нормы законодательства или иные нормативные правовые акты), допущенных должностными лицами организации, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений и делается ссылка на соответствующие приложения к акту. Данные приложения должны содержать полный перечень однородных нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности с указанием: отчетного периода, к которому они относятся; наименования, даты и номера документа, по которому совершена соответствующая операция; сущность операции; размер последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано участниками ревизии (проверки), а также руководителем исполнительного органа (лицом, исполняющим его обязанности) и главным бухгалтером проверяемой организации.

Итоговая часть акта ревизии (проверки) должна содержать:

- сведения об общих суммах выявленных при проведении ревизии (проверки) ошибок и искажений бухгалтерского учета и составления отчетности по итогам отчетного периода, а также обобщенные сведения о других установленных фактах и нарушениях (в частности, законодательства, других нормативных актов);
- предложения участвующих в проведении ревизии (проверки) лиц по устранению выявленных нарушений. Указанные предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных в результате ревизии (проверки) нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством или акционерами (участниками) организации в результате их совершения (с приложением расчетов);
- выводы проверяющих о наличии в деяниях должностных лиц организации признаков правонарушения(й) и предложения по привлечению исполнительного органа организации к ответственности за нарушение законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Данные выводы и предложения должны содержать изложение состава совершенных организацией нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности со ссылкой на соответствующие нормы законодательства, а также предусмотренные этими нормами меры ответственности.

При наличии обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность должностных лиц организации за совершение нарушения законодательства, правил ведения бухгалтерского учета, составления отчетности или ошибок, они также подлежат отражению в итоговой части акта.

К акту ревизии (проверки) должны быть приложены:

- решение соответствующего органа организации о проведении ревизии (проверки) (к актам, представляемым руководству исполнительного органа организации и общему собранию акционеров (участников), может быть приложена копия указанного решения);
- уточненные расчеты по видам и суммам ошибок и искажений в бухгалтерском учете и отчетности, составленные участниками ревизии (проверки) в связи с выявлением нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности (за исключением случаев, когда указанные расчеты приведены в тексте акта). Эти расчеты должны быть подписаны участниками ревизии (проверки), руководителем (лицом, исполняющим его обязанности) и главным бухгалтером организации;
- акты инвентаризации имущества организации (данное приложение приводится, если при проверке была проведена инвентаризация);
- материалы встречных проверок (в случае их проведения);
- заключение эксперта (в случае проведения экспертизы);
- протоколы опроса должностных лиц, осмотра (обследования) производственных, складских и торговых и иных помещений, используемых организацией для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, и т.д.), а также протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению контроля за финансово-хозяйственной деятельностью (в случае производства соответствующих действий).

К акту ревизии (проверки) также могут прилагаться:

- копии или подлинники документов, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. При изложении фактов нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в описательной части акта производится запись о приложении подлинных документов или их копий, подтверждающих наличие соответствующих нарушений;
- справка о размере уставного капитала на момент образования (перерегистрации) организации и на дату начала ревизии (проверки), а также о полноте его формирования;

- справка о величине чистых активов по состоянию на конец проверяемого периода;
- справка о составе учредителей с указанием долей участия юридических и физических лиц и т.д., подписанная участниками ревизии (проверки), руководителем исполнительного органа и главным бухгалтером организации;
- иные материалы, имеющие значение для подтверждения отраженных в акте фактов нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности и для принятия правильного решения по результатам ревизии (проверки).

Акт ревизии (проверки) должен быть подписан участвовавшими в проверке членами ревизионной комиссии и уполномоченными лицами (например, экспертами), а также руководителем исполнительного органа проверяемой организации (лицом, исполняющим его обязанности) и главным бухгалтером организации.

Подписанный членами ревизионной комиссии и уполномоченными лицами акт ревизии (проверки) следует вручить руководителю исполнительного органа (лицу, исполняющему его обязанности) организации, о чем на последней странице экземпляров акта, остающихся у ревизионной комиссии, необходимо сделать запись: «Экземпляр акта с ____ (указывается количество приложений) приложениями на ____ (указывается количество листов) листах получил» за подписью руководителя исполнительного органа (лица, исполняющего его обязанности) организации или лица, получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта.

В случае, когда указанные выше лица уклоняются от получения акта ревизии (проверки), членам ревизионной комиссии необходимо составить соответствующий акт, дата составления которого признается датой вручения акта ревизии (проверки).

Акт ревизии (проверки) может быть направлен руководителю исполнительного органа организации по почте или иным способом, свидетельствующим о дате его получения. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении у ревизионной комиссии, прилагаются документы, подтверждающие факт почтового отправления или иного способа передачи акта руководителю исполнительного органа организации.

В случае отказа руководителя исполнительного органа (лица, исполняющего его обязанности) организации от подписания акта членом ревизионной комиссии, возглавляющим проверяющую группу, на последней странице акта производится запись: «Руководитель исполнительного органа (ф., и., о.) организации от подписи отказался», заверенная подписью указанного члена ревизионной комиссии.

По окончании ревизии (проверки) акт ревизии (проверки) подлежит регистрации в специальном журнале ревизионной комиссии, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены подписью председателя ревизионной комиссии.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте ревизии (проверки), а также с выводами и предложениями ревизионной комиссии руководство исполнительного органа организации вправе в определенный срок со дня получения подписанного участниками ревизии (проверки) акта ревизии (проверки) представить в ревизионную комиссию письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом руководитель исполнительного органа организации вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать ревизионной комиссии документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта ревизии (проверки).

По истечении срока, установленного для представления исполнительным органом организации ревизионной комиссии письменного объяснения мотивов отказа подписать акт или возражений по акту, в течение специально установленного срока ревизионная комиссия повторно рассматривает акт ревизии (проверки), документы, свидетельствующие об установленных нарушениях, ошибках и недостатках в деятельности исполнительного органа организации, а также документы и материалы, представленные исполнительным органом организации.

В случае представления руководством исполнительного органа организации письменных объяснений или возражений по акту ревизии (проверки) материалы ревизии (проверки) должны рассматриваться в присутствии должностных лиц исполнительного органа организации либо их представителей. Время и место рассмотрения материалов ревизии (проверки) необходимо согласовать с руководителем исполнительного органа организации заблаговременно. Если должностные лица исполнительного органа организации не явились в условленное место и время, то материалы ревизии (проверки), включая представленные руководителем исполнительного органа организации возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются ревизионной комиссией в его отсутствие.

Если возражения и объяснения, представленные руководителем исполнительного органа организации, будут признаны обоснованными, то ревизионная комиссия обязана составить протокол согласования спорных вопросов по акту ревизии, в котором должны быть учтены и сформулированы все спорные вопросы и существо достигнутых соглашений по ним. Протокол составляется в том же количестве, что и акт ревизии (проверки), подписывается участво-

вавшими в ревизии (проверке) членами ревизионной комиссии, руководителем исполнительного органа и главным бухгалтером проверяемой организации, прилагается к акту ревизии (проверки) и является его неотъемлемой частью.

По результатам рассмотрения материалов ревизии (проверки) ревизионная комиссия в течение специально устанавливаемого времени со дня окончания согласования указанных материалов готовит проект решения общего собрания акционеров (участников).

По результатам рассмотрения материалов ревизии (проверки) общим собранием акционеров (участников) организации может быть принято и отражено в протоколе общего собрания акционеров (участников) решение:

- о добровольном возмещении (а в случае несогласия — в судебном порядке) нанесенного своими действиями (бездействием) должностными лицами ущерба организации;
- о привлечении к ответственности должностных лиц организации за совершение нарушений законодательства, допущенные ошибки и недостатки в работе.

В таком случае решение должно содержать:

- фамилии, и. о. ответственных должностных лиц, в отношении которых вынесено решение;
- обстоятельства совершенных должностными лицами исполнительного органа организации нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, ошибок или недостатков, как они установлены проведенной ревизией (проверкой), документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, а также обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность;
- оценку представленных организацией доказательств, опровергающих факты, выявленные ревизией (проверкой), или свидетельствующих о наличии обстоятельств, смягчающих их ответственность;
- ссылки на законодательные и другие нормативно-правовые акты, предоставляющие право выносить решение о привлечении должностных лиц организации к ответственности за совершение нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, ошибок или недостатков; суммы средств, подлежащих возмещению организации; указания на статьи нарушенных законов и нормативно-правовых актов, предусматривающие меры ответственности за конкретные нарушения и применяемые меры ответственности, а также предложения по устранению выявленных нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Сформулируйте определения понятий «ревизия» и «проверка». Чем они отличаются друг от друга?
2. Какими нормативными документами регламентируется порядок проведения ревизий и проверок различными органами контроля?
3. К какой форме организации контроля относится ревизия?
4. Какую информацию о проверяемой организации необходимо получить на этапе подготовки к проведению ревизии для понимания ее деятельности?
5. В чем заключается этап планирования проведения ревизии (проверки)? Из каких этапов состоит планирование ревизии (проверки)?
6. Охарактеризуйте основные принципы планирования.
7. Какие действия предполагает оценка системы бухгалтерского учета ревизуемой организации?
8. Раскройте функциональные области контроля в системе бухгалтерского учета.
9. Каким образом организационная структура организации влияет на эффективность внутреннего контроля?
10. Какие элементы включает в себя понятие «контрольная среда»?
11. Каким образом проводится оценка системы внутреннего контроля?
12. Перечислите виды доказательств, используемых в ходе ревизии (проверки). Какие из них являются наиболее ценными?
13. Перечислите наиболее распространенные методы получения доказательств.
14. Какова эффективность применения аналитических процедур на всех этапах проведения ревизии (проверки)?
15. Перечислите виды аналитических процедур. Из каких основных этапов состоит их выполнение?
16. Где отражаются результаты аналитических процедур?
17. Какими нормативными документами устанавливается обязательность в проведении инвентаризации?
18. Что понимается под имущественными финансовыми обязательствами для целей инвентаризации?
19. Каковы основные правила проведения инвентаризации? Приведите комплексы задач, которые необходимо решить до начала проведения инвентаризации.
20. Каков порядок проведения инвентаризации основных средств и нематериальных активов?
21. Какие данные проверяются при проверке финансовых вложений?

22. Каков порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей в местах хранения (на складе организации, в пути, товаров отгруженных, на складах других организаций и т.д.)?
23. В каких случаях могут отгружаться ТМЦ в момент проведения инвентаризации?
24. Каков порядок проведения инвентаризации незавершенного производства?
25. Какая техническая документация используется при проведении инвентаризации расходов будущих периодов? На какие источники относят эти расходы?
26. Каков порядок проведения инвентаризации животных и молодняка животных?
27. Каков порядок проведения инвентаризации денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности?
28. Как проводится инвентаризация расчетов?
29. На каком основании могут быть созданы резервы предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов? Каким образом осуществляется инвентаризация этих резервов?
30. Какие данные фиксируются в сличительных ведомостях?
31. Как оформляются результаты проведенной инвентаризации?
32. Какие документы относятся к рабочей документации? Кто определяет их состав, количество, содержание и т.д.?
33. Какая информация должна содержаться в итоговом документе (акте)? Сколько экземпляров актов составляется?
34. Из каких частей должен состоять акт ревизии? Какие требования предъявляются к его составлению?
35. Какие сведения должны прилагаться к акту ревизии?
36. Может ли руководитель исполнительного органа организации отказаться подписывать акт ревизии и какое право предоставлено ему в этом случае?

Тесты для самоконтроля

1. Основными целями инвентаризации являются:
 - а) выявление фактического наличия имущества;
 - б) сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
 - в) проверка полноты отражения в учете обязательств;
 - г) определение эффективности использования имущества.
2. Сведения о выявленных в ходе инвентаризации объектов основных средств, не принятых на учет:
 - а) должны быть включены в инвентаризационную опись;

- б) не должны быть включены в инвентаризационную опись;
 - в) подлежат передаче в правоохранительные органы.
3. При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится:
- а) одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе;
 - б) одновременно с инвентаризацией расчетов;
 - в) одновременно с инвентаризацией товарно-материальных ценностей.
4. Необходимость присутствия материально ответственных лиц при инвентаризации товарно-материальных ценностей:
- а) является обязательным условием;
 - б) не является обязательным условием;
 - в) определяется председателем инвентаризационной комиссии.
5. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются:
- а) в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете;
 - б) в соответствии с их рыночной стоимостью;
 - в) в соответствии с их экспертной оценкой.
6. Ревизия представляет собой:
- а) форму последующего контроля;
 - б) форму предварительного контроля;
 - в) форму текущего контроля.

Ревизия бюджетных учреждений

7.1. Общее представление об учете финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений

Под бюджетными учреждениями понимаются все созданные органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера организации, деятельность которых финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов.

Бюджетные учреждения могут выступать в качестве получателей средств бюджета, распорядителей и главных распорядителей бюджетных средств. Министерства и иные федеральные органы исполнительной власти вправе выделять ассигнования по распорядителям и получателям средств бюджета, находящимся в их ведении, и на собственное содержание, являясь, таким образом, одновременно главными распорядителями средств и получателями.

Распорядители средств бюджета получают ассигнования от главного распорядителя для их распределения между получателями средств бюджета, находящимся в их ведении. Получателем средств бюджета признается бюджетное учреждение, находящееся в ведении главного распорядителя или распорядителя, имеющего право на получение бюджетных ассигнований. При этом под бюджетными ассигнованиями понимаются бюджетные средства, предусмотренные бюджетной росписью получателю или распорядителю бюджетных средств.

В соответствии с гражданским и бюджетным законодательством бюджетные учреждения не являются собственниками закрепленного за ними имущества на праве оперативного управления. Бюджетные учреждения вправе согласно целям своей деятельности получать доходы от предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, от использования имущества, закрепленного за бюджетными учреждениями на праве оперативного управления, и иные доходы.

Бюджетные средства расходуются бюджетными учреждениями в соответствии с утвержденными главными распорядителями или распорядителями бюджетных средств сметами доходов и расходов.

В смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Бюджетное учреждение использует бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой доходов и расходов исключительно на:

- оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;
- перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;
- трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и правовыми актами органов местного самоуправления;
- командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
- оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Расходование бюджетных средств бюджетными учреждениями на иные цели не допускается.

Права бюджетного учреждения по перераспределению расходов по предметным статьям и видам расходов при исполнении сметы определяются Федеральным казначейством Российской Федерации либо другим органом, исполняющим бюджет, совместно с главными распорядителями бюджетных средств.

При исполнении сметы доходов и расходов бюджетное учреждение действует самостоятельно в расходовании средств, полученных за счет внебюджетных источников.

Для правильного налогообложения бухгалтерский учет средств, получаемых из бюджета, и средств, получаемых из внебюджетных источников — от предпринимательской деятельности, целевых средств и безвозмездных поступлений, должен быть четко разграничен. Бюджетные учреждения обязаны вести отдельный учет

бюджетных и внебюджетных средств. Помимо единого баланса, по средствам, полученным из внебюджетных источников, они должны составлять отдельный баланс.

Объектом налогообложения по средствам от осуществления предпринимательской деятельности является сумма превышения доходов над расходами. Целевые средства и безвозмездные поступления налогообложению в бюджетных учреждениях не подлежат.

В бюджетных учреждениях наряду с ассигнованиями учету подлежат лимиты бюджетных обязательств, объемы финансирования и кассовые расходы.

Под *лимитом бюджетных обязательств* понимается предельный объем прав получателя на принятие им денежных обязательств, оплачиваемых за счет средств соответствующего бюджета.

Объемы лимитов бюджетных обязательств, доведенные уведомлениями главного (вышестоящего) распорядителя средств, и их распределение между нижестоящими распорядителями и получателями подлежат отражению на соответствующих лицевых счетах (регистрах аналитического учета органа Казначейства) распорядителей и получателей в структуре показателей бюджетной классификации Российской Федерации.

В пределах доведенных до получателей бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств они принимают денежные обязательства, под которыми понимается заключение получателем договоров (соглашений, контрактов) на выполнение работ (оказание услуг, приобретение имущества).

Лимит доводится нарастающим итогом с начала года. Он может быть доведен на период меньше календарного года. В связи с этим объем лимита бюджетных обязательств может отличаться от объема бюджетных ассигнований — объема, предусмотренного федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий год.

Объем финансирования расходов — это объем прав получателя на оплату принятых в установленном порядке денежных и иных обязательств за счет средств бюджета, в пределах которых органы, исполняющие соответствующие бюджеты, осуществляют кассовые расходы по поручению получателя.

Объемы финансирования, доведенные расходными расписаниями главного (вышестоящего) распорядителя средств, и их распределение между нижестоящими распорядителями и получателями подлежат отражению на соответствующих лицевых счетах распорядителей и получателей средств в структуре показателей бюджетной классификации Российской Федерации. В настоящее время роль расходных расписаний выполняют реестры на финансирование расходов, предоставляемые распорядителями и главными распорядителями средств в органы Федерального казначейства.

Кассовыми расходами называют операции по списанию средств со счета органа Казначейства или в кредитной организации — в оплату принятых в установленном порядке получателем обязательств, подлежащих оплате за счет средств соответствующего бюджета.

При казначейской системе исполнения бюджетов операция по кассовому расходу производится списанием средств со счета Казначейства в оплату принятых получателем бюджетных средств расходов.

Планирование и исполнение сметы доходов и расходов по средствам из внебюджетных источников должно осуществляться по предметным статьям экономической классификации расходов бюджетов Российской Федерации.

Бюджетным кодексом установлен исчерпывающий перечень кассовых расходов, на которые могут быть направлены бюджетные средства. В соответствии с этим перечнем на основе кодов экономической классификации расходов бюджетов Российской Федерации формируется смета расходов по бюджету.

Источники финансирования бюджетных учреждений и направления использования средств, отражаемые ими в бухгалтерском учете, подразделяются на три вида:

- 1 — операции по бюджетным средствам;
- 2 — операции по предпринимательской деятельности;
- 3 — операции по целевым средствам и безвозмездным поступлениям.

Соответствующие признаки в виде номеров присваиваются субсчетам учета материальных ценностей, расчетов и иным, которые могут использоваться для учета операций нескольких видов. Остальные объекты учета разделяются на виды в соответствии с планом счетов на уровне балансовых субсчетов. Главная книга при этом должна вестись в разрезе субсчетов с отличительными признаками.

Направление и использование средств федерального бюджета на цели, не соответствующие условиям получения указанных средств, определенным утвержденным федеральным бюджетом на соответствующий финансовый год, бюджетной росписью федерального бюджета, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения, считается нецелевым использованием средств федерального бюджета.

Нецелевое использование средств федерального бюджета выражается в виде:

а) использования средств федерального бюджета на цели, не предусмотренные бюджетной росписью федерального бюджета и лимитами бюджетных обязательств на соответствующий финансовый год;

б) использования средств федерального бюджета на цели, не предусмотренные в утвержденных сметах доходов и расходов на соответствующий финансовый год;

в) использования средств федерального бюджета на цели, не предусмотренные договором (соглашением) на получение бюджетных кредитов или бюджетных ссуд;

г) использования средств федерального бюджета, полученных в виде субсидий или субвенций на цели, не предусмотренные условиями их предоставления;

д) иных видов нецелевого использования средств федерального бюджета, установленных бюджетным законодательством.

Нарушение бюджетного законодательства при использовании средств федерального бюджета влечет применение органами Федерального казначейства к нарушителям бюджетного законодательства следующих мер принуждения:

- списание в бесспорном порядке суммы средств федерального бюджета, используемых не по целевому назначению; оформление уведомлений об изменении (уменьшении) бюджетных ассигнований на сумму средств, использованных не по целевому назначению;
- списание в бесспорном порядке суммы средств федерального бюджета, подлежащих возврату в федеральный бюджет, срок возврата которых истек;
- списание в бесспорном порядке суммы процентов (платы) за пользование средствами федерального бюджета, предоставленными на возмездной основе, срок уплаты которых наступил;
- взыскание в бесспорном порядке пеней за несвоевременный возврат средств федерального бюджета, предоставленных на возвратной основе, несвоевременное перечисление процентов (платы) за пользование средствами федерального бюджета, предоставленными на возмездной основе. Пеня начисляется в размере одной трехсотой действующей ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки в порядке, предусмотренном Инструкцией о порядке применения органами Федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации (утверждена Приказом Минфина РФ от 26 апреля 2001 г. № 35н).
- взыскание в бесспорном порядке пеней с кредитных организаций за несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению в федеральный бюджет (за исключением случаев, возникающих в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации), и средств федерального бюджета, подлежащих зачислению на счета получателей средств федерального бюджета. Пеня начисляется в размере одной трехсотой действующей ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки в порядке, предусмотренном Инструкцией о порядке

применения органами Федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации;

- взыскание в установленном порядке штрафов за нецелевое использование средств федерального бюджета, предоставленных на возвратной и возмездной основах. Штраф начисляется в размере, определенном федеральными законами о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год в порядке, установленном Инструкцией о порядке применения органами Федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации.

7.2. Порядок и основные методы ревизии бюджетных учреждений на примере учреждений здравоохранения

Основными нормативными документами, регламентирующими проведение ревизий и проверок правильности ведения бухгалтерского учета в медицинских учреждениях, используемыми в работе при проведении ревизий и проверок целевого и рационального использования средств в медицинских учреждениях, являются следующие.

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Указ Президента Российской Федерации от 8 апреля 1997 г. № 305 «О первоочередных мерах по предотвращению коррупции и сокращению бюджетных расходов при организации закупки продукции для государственных нужд».
4. Постановление Правительства Российской Федерации от 18 августа 1995 г. № 817 «О мерах по обеспечению правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)».
5. Инструкция по бюджетному учету в учреждениях, утвержденная Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 августа 2004 г. № 70н.
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н.
7. Инструкция о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и иных организаций, получающих финансирование из бюджета в соответствии с бюджетной

росписью от 15 июня 2000 г. № 54н (в ред. Приказа Минфина РФ от 10 сентября 2001 г. № 73н).

8. Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Минфина РФ от 10 декабря 2004 г. № 114н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н.

10. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

11. Совместное письмо Министерства здравоохранения Российской Федерации и Федерального фонда ОМС от 24 января 1996 г. № 250-96-20/235/21-и «Об обеспечении контроля за использованием средств обязательного медицинского страхования в медицинских учреждениях».

12. Глава 25 Налогового кодекса РФ (часть 2).

13. Другие законодательные акты, нормативно-методические и инструктивные документы, регламентирующие финансово-хозяйственную деятельность медицинских учреждений, порядок организации ревизий и проверок.

Программа документальной ревизии. Программа документальной ревизии должна содержать перечень вопросов с учетом материалов предыдущей ревизии, проводившейся соответствующим контролирующим органом, анализа бухгалтерской отчетности и включает:

1) проверку использования финансовых средств, направленных в медицинские учреждения;

2) проверку финансово-хозяйственных операций по данным первичных документов для установления их законности, целесообразности и достоверности;

3) проверку заключений тендерных комиссий при закупках продуктов питания, медикаментов и перевязочных материалов, мягкого инвентаря, медицинского оборудования за счет средств бюджета и внебюджетных средств;

4) проверку правильности отражения в бухгалтерских учетных регистрах операций на основании изучения первичных документов;

5) сопоставление данных бухгалтерской отчетности с данными бухгалтерского учета.

7.2.1. Основные направления и разделы ревизии

При ревизии финансово-хозяйственной деятельности медицинского учреждения следует проверить:

- наличие лицензии медицинского учреждения на право осуществления им определенных видов медицинской деятельности,

сроков ее действия и сравнения видов медицинской помощи и услуг, указанных в лицензии и сертификатах аккредитации, с фактически оказываемыми видами медицинской помощи по данным статистической документации и сводных учетных документов, составленных на основании счетов, предъявляемых на оплату медицинским учреждением за оказанную медицинскую помощь;

- наличие и соблюдение договоров на предоставление лечебно-профилактической помощи (медицинских услуг) по обязательному медицинскому страхованию;
- наличие приказа, утверждающего учетную политику в медицинском учреждении;
- соблюдение требований раздельного учета бюджетных, внебюджетных и целевых средств;
- целевой характер использования бюджетных средств и средств обязательного медицинского страхования;
- правильность учета и отнесения кассовых и фактических доходов и расходов согласно действующей бюджетной классификации;
- обоснованность получения, целевое, рациональное и своевременное использование субвенций, кредитов и других финансовых средств;
- правильность отражения в бухгалтерском учете и отчетности движения средств.

Проверка банковских операций. Банковские операции проверяются сплошным методом путем проверки записей по текущим счетам в регистрах бухгалтерского учета.

Необходимо проверить:

1) наличие и соблюдение условий договора на открытие текущего счета и расчетно-кассовое обслуживание (если в течение проверяемого периода текущие счета были открыты в нескольких банках, то проверить все договоры и сроки обслуживания счетов);

2) наличие первичных документов, подтверждающих законность проведения банковских операций;

3) достоверность и правильность отражения всех совершенных операций по имеющимся субсчетам в мемориальных ордерах и книге «Журнал — главная».

Проверка кассовых операций. Порядок ведения кассовых операций и учета наличных денежных средств регламентирован Инструкцией Центрального банка Российской Федерации от 22 сентября 1993 г. № 40 «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации» (в ред. письма Центрального банка Российской Федерации от 26 февраля 1996 г. № 247).

Кассовые операции в части использования бюджетных средств, средств обязательного медицинского страхования и других внебюджетных средств подвергаются сплошной проверке, в ходе которой проверяется соблюдение следующих основных требований, предъявляемых к ведению кассовых операций.

1. Наличие договора с кассиром о его полной материальной ответственности и его ознакомление с Положением о ведении кассовых операций.

2. Обеспечение сохранности денежных средств.

3. Своевременность и полнота оприходования наличных денежных средств, поступающих из банка и других источников, а также их целевое использование.

4. Наличие и достоверность оправдательных документов, являющихся основанием для списания расходов по кассе, законность произведенных расходов.

5. Наличие и ведение журналов регистрации приходных и расходных ордеров, кассовой книги.

6. Правильность оформления ведомостей на выдачу заработной платы и проведение других расходов.

Проверка оснований к начислению заработной платы, правильности ее расчетов и сроков выплаты. При проведении проверки расчетов по заработной плате необходимо руководствоваться постановлением Правительства Российской Федерации от 14 октября 1992 г. № 785 «О дифференциации в уровнях оплаты труда работников бюджетной сферы на основе единой тарифной сетки», Приказом Министерства здравоохранения СССР от 11 октября 1982 г. № 999 «О штатных нормативах медицинского и педагогического персонала городских поликлиник, расположенных в городах с населением свыше 25 тыс. человек», Положением об оплате труда работников здравоохранения Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства здравоохранения Российской Федерации от 24 февраля 1998 г. № 48, и следует проверить:

- правильность определения фонда заработной платы с учетом оплаты труда в соответствии с единой тарифной сеткой;
- правильность выплаты заработной платы в соответствии с установленными ставками, должностными окладами и фактически отработанным временем, а также обоснованность выплат различных надбавок и доплат за совмещение профессий и должностей и т.д.;
- соблюдение сроков выплаты заработной платы;
- необходимость и целесообразность оформления трудовых соглашений и договоров подряда за счет бюджетных, внебюджетных средств и средств обязательного медицинского страхования, фак-

тическое выполнение объемов работ в соответствии с утвержденной сметой, правильность их оплаты, соответствие сумм, указанных в договорах, фактически выплаченным суммам;

- расходование денежных средств на выплаты (премии, доплаты, поощрения, материальную помощь, заработную плату).

Проверка основных средств и материальных запасов. Проверку следует начинать с ознакомления с материалами инвентаризации имущества и финансовых обязательств, проведенной медицинским учреждением.

Необходимо обратить внимание на:

- соответствие фактического наличия основных средств, материальных запасов данным бухгалтерского учета;
- обеспечение сохранности и использования по назначению материальных ценностей.

Для этого необходимо проверить:

- своевременность, полноту и правильность оприходования поступивших материальных ценностей (находятся на складе или в эксплуатации); случаи приобретения излишнего имущества и дорогостоящего оборудования;
- полноту и своевременность оприходования и списания белья, постельных принадлежностей, одежды и обуви (Инструкция, утвержденная Приказом Министерства здравоохранения СССР от 29 февраля 1984 г. № 222);
- обеспечение сохранности, учета и рационального использования медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения (Инструкция, утвержденная Приказом Министерства здравоохранения СССР от 2 июня 1987 г. № 747). Проверить, в каких случаях допускалась оплата за счет бюджетных, внебюджетных средств и средств обязательного медицинского страхования бесплатных медикаментов;
- обеспечение сохранности, учета и списания продуктов питания (Приказы Министерства здравоохранения СССР от 5 мая 1983 г. № 530 и от 23 апреля 1985 № 540);
- своевременность и полноту оприходования материальных ценностей, поступивших на основе проведенных взаимозачетов, и соблюдение установленного порядка использования данных товарно-материальных ценностей.

Проверка расчетных операций. В медицинских учреждениях для определения причин и сроков образования дебиторской и кредиторской задолженностей проверяются остатки субсчетов расчетов с поставщиками, подрядчиками и заказчиками за выполненные работы, расчетов с подотчетными лицами, расчетов с разными дебиторами и кредиторами, расчетов с рабочими, служащими и стипен-

диатами, расчетов по пенсионному обеспечению и социальной защите населения.

Проверка проводится по карточкам и книгам аналитического учета, а также накопительным ведомостям.

При проверке состояния расчетов с разными дебиторами и кредиторами необходимо выяснить причины, сроки образования дебиторской и кредиторской задолженности, а также ознакомиться с принятыми мерами по ее погашению. При этом проверяются своевременность взыскания дебиторской задолженности и погашения кредиторской задолженности (обратить внимание на соблюдение сроков исковой давности), проведение взаимных сверок в расчетах, правильность ведения учета этих расчетов, наличие в составе дебиторской задолженности необоснованно перечисленных авансов.

При проверке расчетов по недостаткам необходимо проверить:

1) правомерность отнесения денежных сумм на субсчет расчетов по недостаткам;

2) своевременность взыскания сумм выявленных недостатков и хищений денежных средств, материальных ценностей, а также потерь от порчи этих ценностей, отнесенных за счет виновных лиц;

3) какие принимаются меры к устранению имеющихся недостатков и хищений;

4) правильность определения стоимости имущества в случаях взыскания с виновных лиц ущерба, причиненного хищением, недостачей и порчей материальных ценностей.

Проверка обоснованности цен. При закупках продуктов питания, медикаментов, мягкого инвентаря и медицинского оборудования необходимо установить обоснованность цен на них.

В ходе проверки рассматриваются документы, подтверждающие проведение конкурсов на закупки продуктов питания, медикаментов, мягкого инвентаря и медицинского оборудования в соответствии с Указом Президента РФ от 8 апреля 1997 г. № 305 «О первоочередных мерах по предотвращению коррупции и сокращению бюджетных расходов при организации закупки продукции для государственных нужд».

При отсутствии соответствующих документов проводится выборочный анализ стоимости продуктов питания, медикаментов, мягкого инвентаря и медицинского оборудования, приобретенного медицинским учреждением, в сравнении со среднерыночными ценами.

При значительных расхождениях запрашивается объяснительная записка руководителя медицинского учреждения о причинах произведенных закупок по завышенным ценам.

Проверка соответствия форм отчетности данным бухгалтерского учета. Правильность заполнения и соответствия форм отчетности

данным бухгалтерского учета проверяется исходя из требований Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденной Приказом Минфина РФ от 21 января 2005 г. № 5н, и Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина РФ от 26 августа 2004 г. № 70н.

В ходе ревизии проверяются все формы, которые включаются в состав годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений.

Следует иметь в виду, что главные распорядители средств бюджета по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации могут вводить специализированные формы годовой и квартальной бухгалтерской отчетности, отражающие специфику деятельности учреждений.

Учреждения, финансирование которых передано с одного уровня бюджета на другой или переданные из одного подчинения в другое, составляют бухгалтерскую отчетность на дату передачи в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности и представляют ее своему распорядителю средств бюджета как по прежней, так и по новой подчиненности, а также органам, ответственным за исполнение соответствующих бюджетов. При этом к отчету должны быть приложены акты приемки-передачи имущества и обязательств, справки о закрытии счетов в органах Федерального казначейства и кредитных организациях, справка из налогового органа о снятии с учета. Бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, объемы финансирования расходов, кассовые и фактические расходы по переданным учреждениям отражаются по новой подчиненности полностью с начала года.

Бухгалтерская отчетность учреждений составляется на основе бухгалтерских записей, подтвержденных оправдательными документами. До составления баланса производятся сверка оборотов и остатков по аналитическим счетам с оборотами и остатками по счетам синтетического учета, выверка расчетов с дебиторами, кредиторами и по другим обязательствам.

Статьи годового баланса должны быть подтверждены данными инвентаризации, проведенной в соответствии с нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими остатками материальных ценностей и остатками по данным бухгалтерского учета регулируются в порядке, предусмотренном Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина РФ от 26 августа 2004 г. № 70н.

7.2.2. Порядок оформления и реализации результатов ревизии

Результаты проверки оформляются актом, в котором отражаются конкретные данные о выявленных нарушениях действующего законодательства Российской Федерации по использованию средств, факты нецелевого и нерационального использования бюджетных средств. Акт составляется в двух экземплярах — для проверяющей и проверяемой стороны. Оба экземпляра имеют одинаковую юридическую силу.

В акте проверки указывается, за какой период проведена проверка и какие документы подвергнуты сплошной и выборочной проверке. В акте должна быть соблюдена объективность выявленных фактов и данных. Результаты проверки излагаются в акте только на основе проверенных данных и фактов, вытекающих из документов с приложением копий указанных материалов.

В заключительной части акта проверки делаются краткие выводы об использовании средств обязательного медицинского страхования проверяемым медицинским учреждением и вносятся конкретные рекомендации по устранению выявленных недостатков.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте, должностные лица обязаны подписать акт с изложением письменных возражений и приложением при этом объяснений и документов, подтверждающих мотивы своих возражений.

При отказе должностных лиц медицинского учреждения от подписания акта председателем комиссии делается отметка в конце акта об отказе должностных лиц медицинского учреждения от подписи и представления объяснений в момент составления акта. При этом должностные лица медицинского учреждения могут сделать запись о представлении письменных объяснений в согласованный срок.

По результатам ревизии контролирующий орган может направить медицинскому учреждению предписание об устранении нарушений, выявленных в результате ревизии по использованию средств, в котором устанавливаются сроки устранения недостатков и суммы восстановления средств в сроки, установленные в соответствии с Указом Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации».

При выявлении случаев грубого нарушения медицинским учреждением целевого и рационального использования средств материалы проверок в установленном порядке передаются в органы управления здравоохранением для наложения дисциплинарных или административных взысканий, а в случае выявления действий противоправного характера — в следственные органы для привлечения виновных к уголовной ответственности.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Для каких целей созданы бюджетные учреждения?
2. Охарактеризуйте особенности бухгалтерского учета бюджетных учреждений.
3. На какие виды подразделяются операции бюджетных учреждений?
4. Какие санкции применяются к бюджетным учреждениям за нецелевое использование средств федерального бюджета?
5. Перечислите основные нормативные документы, регламентирующие проведение ревизий и проверок в медицинских учреждениях.
6. Охарактеризуйте основные направления и разделы комплексной ревизии медицинских учреждений, на которые следует обратить особое внимание при проведении ревизии.
7. Какие данные фиксируются в акте проверки?

Тесты для самоконтроля

1. В соответствии с гражданским и бюджетным законодательством бюджетные учреждения:
 - а) вправе получать доходы от предпринимательской деятельности, в том числе от оказания платных услуг, использования имущества, закрепленного за бюджетными учреждениями на праве оперативного управления, и иные доходы;
 - б) вправе получать доходы только от предпринимательской деятельности по оказанию платных услуг;
 - в) вправе получать доходы только от использования имущества, закрепленного за бюджетными учреждениями на праве оперативного управления.
2. В смете доходов и расходов бюджетного учреждения должны быть отражены:
 - а) все доходы, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности;
 - б) только доходы от оказания платных услуг;
 - в) только доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за бюджетным учреждением на праве оперативного управления.
3. Банковские операции бюджетного учреждения в ходе ревизии проверяются:
 - а) сплошным методом;

- б) выборочным методом;
 - в) методом, выбранным по усмотрению ревизора.
4. Результаты ревизии на основе проверенных данных и фактов, вытекающих из документов с приложением копий указанных материалов, излагаются:
- а) в акте ревизии;
 - б) в заключении ревизионной комиссии;
 - в) в справке о результатах ревизии.
5. Сметы доходов и расходов бюджетных учреждений утверждаются:
- а) главными распорядителями или распорядителями бюджетных средств;
 - б) руководителями бюджетных учреждений;
 - в) руководителями финансовых органов соответствующего уровня.

Заключение

Достижение целей соблюдения конституционных принципов, выполнения задач и функций государства возможно только в динамично развивающейся рыночной экономике со стабильным и ясным законодательством, при оптимальном участии государства в хозяйственной деятельности. Государство призвано обеспечивать социальные стандарты, экономические свободы, финансовую стабильность и эффективную инфраструктуру.

Стратегические и тактические цели государства, а также выполнение им своих конституционных функций достигается посредством управления, неотъемлемым элементом которого является контроль.

Контроль является одним из видов управленческой деятельности. Он позволяет выявлять отклонения, возникающие в разных хозяйственных сферах, оценивать влияние этих отклонений, определять причины их возникновения и устанавливать ответственных должностных лиц, разрабатывать мероприятия по устранению выявленных недостатков, нарушений законодательства, предупреждать нарушения и злоупотребления.

В настоящее время экономика страны несет значительные потери из-за отсутствия должной финансовой, бюджетной, налоговой дисциплины, низкой эффективности системы государственного финансово-экономического контроля. Масштабное нецелевое использование государственных денежных и материальных ресурсов, их прямые хищения, вывоз капиталов за рубеж и легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, представляют реальную угрозу экономической безопасности страны.

Основными причинами такого положения являются существование условий, способствующих криминализации экономики вследствие отсутствия адекватной законодательной базы, правовой неопределенности и бессистемности государственного финансового контроля. Ослаблению государственного финансово-экономического контроля способствует также отсутствие единой информационной системы о выявленных правонарушениях в сфере экономики и должной координации деятельности различных контролирующих органов. На снижение эффективности государственного финансово-экономического контроля оказывает влияние и недостаточное использование своих полномочий органами контроля.

Для изменения создавшегося положения необходимо предпринять ряд мер, направленных на правовое обеспечение государственного финансово-экономического контроля, повышение его эффективности в части пресечения и выявления финансовых правонарушений, определения меры ответственности нарушителей в экономической сфере, а также реализации результатов контроля в части возмещения нанесенного ущерба.

Следует четко установить полномочия, права, обязанности и ответственность контролирующих органов и ответственность проверяемых

организаций за нарушения норм финансового законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и порядка составления финансовой отчетности; урегулировать и разграничить взаимоотношения органов государственного финансового контроля и правоохранительных органов, определив их компетенцию и функции в области предупреждения, выявления, пресечения нарушений законодательства в финансовой сфере.

Существует насущная необходимость комплексной и детальной разработки вопроса о возможности создания единой вертикальной структуры государственного финансового контроля в системе исполнительной власти Российской Федерации с использованием при ее формировании системы ныне существующих территориальных контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации.

Необходимость налаживания четкого механизма всестороннего контроля продиктована также усложнением функционирования государства в рыночных условиях, активным использованием рыночных механизмов для удовлетворения общественных потребностей.

Наличие эффективного контроля позволит обеспечить необходимую в экономике обратную связь — систематическое сопоставление целевых установок и фактических результатов по их достижению, будет способствовать принятию правильных управленческих решений и их эффективной реализации, оценивать деятельность государственных органов и служащих на предмет профессиональной компетентности и управленческой квалификации.

Как отмечалось, успешное выполнение функций контроля, его эффективность и действенность в значительной степени зависят от квалификации его исполнителей. Совершенствование контрольно-ревизионной деятельности требует от специалистов широкого спектра знаний в различных областях. Однако для дальнейшего совершенствования контрольно-ревизионной деятельности важно еще и знание существующей системы организации финансово-экономического контроля в стране.

Автор надеется, что раскрытие предмета и специфических особенностей организации и осуществления контрольно-ревизионной деятельности, а также знания, полученные при изучении дисциплины «Контроль и ревизия» по настоящему учебному пособию, позволят специалистам квалифицированно выполнять работу в области финансово-экономического контроля, принимать участие в его дальнейшем совершенствовании.

Приложения

Приложение 1

Приложение 1
к Методическим указаниям
по инвентаризации имущества
и финансовых обязательств

ПРИКАЗ № _____
(постановление, распоряжение)

по _____
(наименование организации)

от «__» _____ 200 г.

Для проведения инвентаризации в _____
назначается инвентаризационная комиссия (постоянно действующая,
рабочая) в составе:

1. Председатель (должность, фамилия, имя, отчество)

2. Члены комиссии (должность, фамилия, имя, отчество)

Инвентаризации подлежат _____
(имущество и финансовые обязательства)

К инвентаризации приступить _____
(дата)

и окончить _____
(дата)

Причина инвентаризации _____
(контрольная проверка, смена)

материально ответственных лиц, переоценка и т.д.)

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию _____
не позднее _____ 200 г.

Руководитель

Приложение 2

Приложение 2
к Методическим указаниям
по инвентаризации имущества
и финансовых обязательств

№ п/п	Наименование инвентаризуемой организации, склада, цеха, участка и т.д.	Фамилия материально ответственных лиц	Приказ		Состав инвентаризационной комиссии (фамилии председателя и членов комиссии)	Расписка в получении приказа	Наименование инвентаризуемого имущества	Начало инвентаризации (дата)		Окончание инвентаризации (дата)	
			дата	номер				согласно приказу	фактически	согласно приказу	фактически
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Книга контроля за выполнением приказов
о проведении инвентаризации

(наименование организации)

Начата _____ 200__ г.

Окончена _____ 200__ г.

Приложение 3

Приложение 3

Расписка

К началу проведения ревизии все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а вы-
бывшие списаны в расход.

(Материально ответственное лицо)

Должность *кассир*

Роспись

Фамилия *Свиридова М.Г.*

Приложение 4

Приложение 6
к Методическим указаниям
по инвентаризации имущества
и финансовых обязательств

Инвентаризационная опись основных средств № _____

Форма № инв-1
по ОКУД

по ОКПО

Налогоплательщик _____
Структурная единица _____

Распоряжение о проведении инвентаризации:

Номер

Дата

Дата начала инвентаризации

Дата окончания инвентаризации

Номер счета бухгалтерского учета
(ведомости учета)

КОДЫ
0309001

Основные средства _____
Местонахождение _____

Председатель комиссии:

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

Члены комиссии:

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

Все основные средства, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с № по №, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею (не имеем). Основные средства, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Лицо(а), ответственное(ые) за сохранность основных средств:

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

Указанные в настоящей описи данные и подсчеты проверил член инвентаризационной комиссии:

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

Приложение 5

Приложение 5
к Положению о порядке проведения
инвентаризации имущества
налогоплательщика при налоговой
проверке, утвержденному
Приказом Минфина России
и МНС России от 10 марта 1999 г.
№ 20н/ГБ-3-04/39

Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей № _____

		КОДЫ
	Форма № инв-3 по ОКУД	0309003
Налогоплательщик _____	по ОКПО	
Структурная единица _____		
Распоряжение о проведении инвентаризации:	Номер	
	Дата	
	Дата начала инвентаризации	
	Дата окончания инвентаризации	

Расписка

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию, отражены в регистрах учета и все товарно-материальные ценности, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное(ые) лицо(а) (индивидуальный предприниматель):

_____ (должность)	_____ (подпись)	_____ (расшифровка подписи)
_____ (должность)	_____ (подпись)	_____ (расшифровка подписи)

форма 0309003 с.2

Номер по порядку	Товарно-материальные ценности		Единица измерения		Цена, руб.	Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета, регистров учета	
	наименование, вид, сорт, группа	номенклатурный номер	наименование	код по СОЕИ		кол-во	сумма, руб.	кол-во	сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Итого									

Итого по описи: количество порядковых номеров _____

(прописью)

общее количество единиц фактически _____

(прописью)

на сумму, руб. фактически _____

(прописью)

Председатель комиссии:

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

Члены комиссии:

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка подписи)

Окончание приложения 5

Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с № ____ по № ____, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею (не имеем). Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Материально ответственное(ые) лицо(а) (индивидуальный предприниматель):

_____	_____	_____
(должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)
_____	_____	_____
(должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)

Указанные в настоящей описи данные и подсчеты проверил член инвентаризационной комиссии:

_____	_____	_____
(должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)

Приложение № 6

Приложение 4
к Порядку ведения кассовых операций

в Российской Федерации

предприятие, организация ГОУ ВПО ВЗФЭИ
цех Управление бухгалтерского учета и финансового контроля
АКТ

ревизии наличных денежных средств

«21» января 2005 г.

Находящихся в кассе ГОУ ВПО ВЗФЭИ

РАСПИСКА

К началу проведения ревизии все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

(Материально ответственное лицо)

Должность кассир Роспись Фамилия Свиридова М.Г.

На основании приказа (распоряжения) от "19" января 2005 г. № 3/4-18 произведена ревизия

денежных средств по состоянию на «21» января 2005 г.

При ревизии установлено следующее:

- 1) наличных денег 57 583 руб. 00 коп.
- 2) почтовых марок _____ руб. _____ коп.
- 3) ценных бумаг _____ руб. _____ коп.
- 4) _____ руб. _____ коп.

Итого фактическое наличие Пятьдесят семь тысяч пятьсот восемьдесят три руб. 00 коп.

(прописью)

По учетным данным 357 583 руб. 00 коп.

Результаты ревизии: излишек нет, недостача нет

Последние номера кассовых ордеров:

приходного № 159, расходного № 327

Председатель комиссии

Проректор _____ Сидоров Ю.А.
(должность) (подпись) (Ф.И.О.)

Члены комиссии

Декан УСФ _____ Маков О.С.
(должность) (подпись) (Ф.И.О.)

Зам. гл. бухгалтера _____ Кувшинова Т.М.
(должность) (подпись) (Ф.И.О.)

Зав. кафедрой аудита _____ Подольский В.И.
(должность) (подпись) (Ф.И.О.)

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально ответственное лицо _____ Свиридова М.Г.
"____" _____ 200____ г. (подпись) (Ф.И.О.)

Объяснение причин излишков или недостач _____

Окончание приложения 6

Материально ответственное лицо
Решение руководителя предприятия

"21" января 2005 г.

Подпись

Романов А.Н.

Список использованных нормативных документов

Бюджетный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. 09.07.2002).

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая). Федеральный закон от 30.11.94 № 51-ФЗ (ред. от 08.07.99).

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая). Федеральный закон от 26.01.96 № 14-ФЗ (ред. от 17.12.99).

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.12.2004).

Указы

О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти. Указ Президента Российской Федерации от 09.03.2004 г. № 314 (в ред. Указа Президента РФ от 20.05.2004 № 649).

О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 25.07.1996 № 1095.

Постановления Правительства РФ

Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506.

Об утверждении Положения о Федеральной службе по финансовому мониторингу. Постановление Правительства Российской Федерации от 23.06.2004 г. № 307.

Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора. Постановление Правительства Российской Федерации от 15 июня 2004 г. № 278.

О Министерстве финансов Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от от 30 июня 2004 г. № 329.

Инструкция по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 1999 г. № 107н (в ред. Приказа Минфина РФ от 10.07.2000 № 65н).

Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Приказ Минфина России от 28.06.2000 № 60н.

Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Приказ Минфина России от 21.03.2000 № 29н.

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина России от 20.07.1998 № 33н.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49.

О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ (ред. от 23.07.98).

О валютном регулировании и валютном контроле. Закон РФ от 9 октября 1992 г. № 3615-1 (ред. от 30.12.2001).

О некоммерческих организациях. Федеральный закон от 12.01.96 № 7-ФЗ (ред. от 21.03.2002 № 31-ФЗ).

О производственных кооперативах. Федеральный закон от 08.05.96 № 41-ФЗ (ред. от 21.03.2002 № 31-ФЗ).

О Счётной палате Российской Федерации. Федеральный закон от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ (ред. от 10.07.2002).

О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от 6 августа 1998 г. № 888.

О Федеральном казначействе. Постановление Правительства Российской Федерации от 27 августа 1993 г. № 864.

О Федеральном казначействе. Указ Президента Российской Федерации от 8 декабря 1992 г. № 1556.

О федеральных органах налоговой полиции. Закон РФ от 24 июня 1993 г. № 5238-1.

О финансово-промышленных группах. Федеральный закон от 30.11.95 № 190-ФЗ.

О Центральном банке Российской Федерации (Банке России). Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ.

Об акционерных обществах. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 21.03.2002 № 31-ФЗ).

Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ.

Об информации, информатизации и защите информации. Федеральный закон от 20.02.1995 № 24-ФЗ.

Об обществах с ограниченной ответственностью. Федеральный закон от 08.02.98 № 14-ФЗ (ред. от 31.12.98).

Об общественных объединениях. Федеральный закон от 19.05.95 № 82-ФЗ (ред. от 25.07.2002 № 112-ФЗ).

Об особенностях правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий). Федеральный закон от 19.07.98 № 115-ФЗ.

Об усилении государственного финансового контроля за исполнением Федерального бюджета. Приказ Минфина России от 20 августа 1998 г. № 156.

Об утверждении положения о Министерстве финансов Российской Федерации. Постановление Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 273.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке. Приказ Министерства финансов РФ № 20, Министерства РФ по налогам и сборам № ГБ-3-04/39 от 10.03.99.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000. Приказ Минфина России от 13.01.2000 № 5н.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Приказ Минфина России от 27.01.2000 № 11н.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000. Приказ Минфина России от 10.01.2000 № 2н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Приказ Минфина России от 06.10.2000 № 92н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 91н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. Приказ Минфина России от 09.12.1998 № 60н.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 25.07.1996 № 1095.

Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ от 04.07.2003 № 405).

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Приказ Минфина России от 21.12.1998 № 64н.

Библиографический список

Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 1987.

Видяпин В.И., Барсукова И.В. Основы теории ревизии: Лекция / Моск. ин-т народного хозяйства им. Г.В. Плеханова. М.: МИНХ, 1989.

Видяпин В.И., Барсукова И.В. Теория финансово-хозяйственного контроля. М.: МИНХ, 1988.

Государственный финансовый контроль: принципы организации, программы и порядок проведения: Сборник / Автор-составитель к.э.н. А.В. Крикунов. М.: Финансовая газета, 2000.

Жуков В.А. Опеньшев С.П. Государственный финансовый контроль. М., 1999.

Землин А.И. Бюджетное право: Схемы и комментарии / Под ред. д.ю.н. Е.Ю. Грачевой. М.: Юриспруденция, 2001.

Кочерин Е.А. Основы государственного и управленческого контроля. М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 2000.

Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1988.

Маклева Г.И., Артюхин Р.Е. Комментарий к Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. М.: МЦФЭР, 2000.

Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.

Подольский В.И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный). М.: Современная экономика и право, 2002.

Пупко Г.М. Аудит и ревизия: Учеб. пособие. Минск.: Интерпрессервис; Мисанта. 2003.

Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.

Румянцев А.В. Финансовый контроль: Курс лекций. М.: Дело и сервис, 2003.

Устав ЕВРОСАИ // Контроллинг. 1991. № 4. С. 46—52.

Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем.; Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. М.: Финансы и статистика, 1997.

Оглавление

От автора	3
Введение	5
Глава 1. Теоретические основы финансово-экономического контроля	10
1.1. Сущность и роль контроля в управлении экономикой	10
1.2. Функции и задачи финансово-экономического контроля	16
1.3. Общие принципы финансово-экономического контроля	18
1.4. Система финансово-экономического контроля	21
Вопросы и задания для самоконтроля	24
Глава 2. Формы и методы финансово-экономического контроля	26
2.1. Формы финансово-экономического контроля	26
2.2. Методы и приемы финансово-экономического контроля	31
2.2.1. Приемы и способы документального контроля	32
2.2.2. Приемы и способы фактического контроля	40
Вопросы и задания для самоконтроля	43
Глава 3. Виды финансово-экономического контроля	47
3.1. Виды внутреннего финансово-экономического контроля	48
3.2. Виды внешнего финансово-экономического контроля	55
3.2.1. Виды государственного финансово-экономического контроля	56
3.2.2. Общественный контроль	65
3.2.3. Независимый аудиторский контроль	65
Вопросы и задания для самоконтроля	74
Глава 4. Органы финансово-экономического контроля	77
4.1. Органы внутреннего финансово-экономического контроля	77
4.1.1. Служба бухгалтерского учета	77

4.1.2. Ревизионная комиссия	80
4.1.3. Служба внутреннего контроля (аудита)	89
4.2. Ограничение рисков хозяйственной деятельности как функция службы внутреннего контроля коммерческой организации	95
Вопросы и задания для самоконтроля	105
Глава 5. Органы государственного финансово-экономического контроля	107
5.1. Счётная палата Российской Федерации	109
5.2. Региональные органы государственного финансового контроля	116
5.3. Главные распорядители и распорядители бюджетных средств	116
5.4. Органы финансово-экономического контроля федеральной исполнительной власти	118
5.4.1. Министерство финансов Российской Федерации	118
5.4.2. Федеральная налоговая служба	136
5.4.3. Взаимодействие органов Казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора	138
5.4.4. Участие правоохранительных органов в государственном финансово-экономическом контроле	141
5.4.5. Органы финансово-экономического контроля государственных социальных внебюджетных фондов	143
5.4.6. Центральный банк Российской Федерации (Банк России)	147
5.4.7. Органы и агенты валютного контроля	152
Вопросы и задания для самоконтроля	158
Глава 6. Ревизия финансово-хозяйственной деятельности	162
6.1. Ревизия как инструмент финансово-экономического контроля	162
6.2. Подготовка к проведению ревизии (проверки)	165
6.3. Планирование ревизии (проверки)	168
6.4. Порядок проведения ревизии	174

6.4.1. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	174
6.4.2. Проведение ревизии (проверки)	180
6.4.3. Порядок применения аналитических процедур	184
6.4.4. Порядок проведения инвентаризации	188
6.4.5. Документирование ревизии (проверки)	204
6.4.6. Составление итогового документа по результатам ревизии (проверки)	205
Вопросы и задания для самоконтроля	215
Глава 7. Ревизия бюджетных учреждений	218
7.1. Общее представление об учете финансово- хозяйственной деятельности бюджетных учреждений	218
7.2. Порядок и основные методы ревизии бюджетных учреждений на примере учреждения здравоохранения	223
7.2.1. Основные направления и разделы ревизии	225
7.2.2. Порядок оформления и реализации результатов ревизии	230
Вопросы и задания для самоконтроля	231
Заключение	233
Приложения	235
Список использованных нормативных документов	247
Библиографический список	251