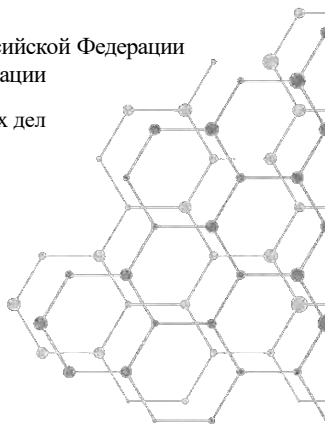


Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Министерство внутренних дел Российской Федерации

Московский университет Министерства внутренних дел
Российской Федерации имени В.Я. Кикотя



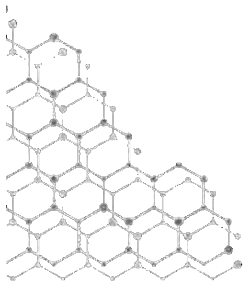
В. И. Бобошко

Е. В. Егорова

Контроль и ревизия

Учебник

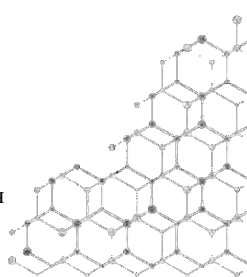
*Рекомендовано Ученым советом
Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя
в качестве учебника для курсантов и слушателей*



Москва

Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя

2023



УДК 65.012.7

ББК 65.052

Б72

Рецензенты:

начальник 2-го отдела Контрольно-ревизионного управления
ГУ МВД России по г. Москве **В. В. Искрич**; заместитель начальника
8-го отдела УЭБиПК ГУ МВД России по г. Москве
кандидат юридических наук **И. Н. Волосевич**;
старший уполномоченный по ОВД 1-го отделения
ОЭБиПК УВД по Зеленоградскому АО
ГУ МВД России по г. Москве **А. А. Полковникова**

Бобошко, В. И.

Б72 Контроль и ревизия: учебник / В. И. Бобошко Е. В. Егорова. –
М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя,
2023. – 251 с.
ISBN 978-5-9694-1356-6

Учебник посвящен актуальным вопросам контроля и ревизии на современном этапе. Раскрыты предмет и метод контроля, его виды и основные формы проведения. Подробно описаны вопросы проведения ревизии по объектам учета.

Материалы учебника будут полезны для курсантов и слушателей образовательных организаций МВД России, изучающих такие дисциплины, как «Контроль и ревизия», «Аудит» и «Организация и методика проведения налоговых проверок», профессорско-преподавательского состава, сотрудников органов внутренних дел, проходящих курсы повышения квалификации, бухгалтеров, ревизоров, иных специалистов.

УДК 65.012.7

ББК 65.052

ISBN 978-5-9694-1356-6

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2023
© Бобошко В. И., Егорова Е. В., 2023

Оглавление

Предисловие	6
--------------------------	----------

Раздел 1. Контроль

Тема 1. История развития контроля.

Сущность, роль и функции контроля в управлении экономикой.....	8
1.1. История развития контроля	8
1.2. Система управления и система контроля	11
1.3. Сущность и роль контроля в управлении экономикой	16

Тема 2. Классификация форм и видов контроля.

Взаимосвязь и отличия между классификациями контроля по разным основаниям.....	19
2.1. Классификация видов финансового контроля	19
2.2. Классификация форм контроля.....	27

Тема 3. Субъекты и объекты внешнего финансового контроля ...31

3.1. Организация внешнего финансового контроля	31
3.2. Система органов и организаций Российской Федерации, осуществляющих внешний финансовый контроль	36
3.3. Полномочия государственных органов внешнего финансового контроля	41
3.4. Независимый внешний финансовый контроль	53

Тема 4. Нормативно-правовое

регулирование финансового контроля.....	62
4.1. Регламентация порядка и этапы проведения ревизии (подготовительный, основной, заключительный)	62
4.2. Отличие ревизии от аудита.....	75
4.3. Порядок проверки смет (бюджетов) центров затрат, ответственности и бюджетирования.....	80

Тема 5. Внутренний контроль. Внутренний аудит.....86

5.1. Цели, задачи и классификация внутреннего контроля	86
5.2. Система внутреннего контроля	94
5.3. Внутренний контроль и управление рисками	100
5.4. Внутренний аудит	105

Раздел 2. Ревизия

Тема 6. Основание, задачи и организация проведения ревизии	113
6.1. Понятие ревизии. Цели, задачи и виды ревизии	113
6.2. Основания и направления ревизионной проверки	118
6.3. Организация, подготовка и проведение ревизии	122
Тема 7. Методика проведения ревизии	130
7.1. Классификация методов и принципов контрольно-ревизионной работы	130
7.2. Методы и приемы документального контроля	133
7.3. Методы и приемы фактического контроля	134
7.4. Методы и приемы экономического анализа	138
7.5. Организационные методы контроля	147
Тема 8. Ревизия имущества организации	149
8.1. Ревизия операций с основными средствами	149
8.2. Ревизия операций с нематериальными активами	165
8.3. Проверка операций с материально-производственными запасами	183
Тема 9. Ревизия расчетных операций	191
9.1. Ревизия дебиторской и кредиторской задолженности	191
9.2. Ревизия учета движения денежных средств и кассовых операций	195
Тема 10. Документирование результатов ревизии	202
10.1. Виды актов ревизии и требования к оформлению рабочих документов ревизора	202
10.2. Структура акта ревизии. Основные требования, предъявляемые к акту ревизии	205
10.3. Порядок ознакомления с актом ревизии и его подписание	210
10.4. Реализация материалов ревизии	211
Тема 11. Порядок взаимодействия контролирующих и правоохранительных органов	214
11.1. Порядок взаимодействия контрольно-ревизионных органов Минфина России с правоохранительными органами	214
11.2. Порядок взаимодействия Счетной палаты с правоохранительными органами Российской Федерации	225

11.3. Порядок взаимодействия налоговых
и правоохранительных органов.

Нормативно-правовая основа и содержание деятельности
по пресечению налоговых преступлений.....231

Заключение.....240

Библиографический список241

Предисловие

В современных условиях функция контроля является приоритетной в государственном управлении. Финансовый контроль нацелен на защиту финансовых интересов государства и экономических субъектов, а также граждан в финансовых вопросах. Существует множество видов финансового контроля, объединенных общей целью – выявление слабых сторон в объекте контроля, обеспечение оптимального использования ресурсов и избежание кризисных ситуаций.

Значение финансового контроля выражается в том, что при его проведении проверяются соблюдение установленного порядка в процессе финансовой деятельности государственными и общественными органами, предприятиями, учреждениями, организациями, а также экономическая обоснованность и эффективность осуществляемых действий, их соответствие задачам государства.

Важным инструментом проведения последующего финансового контроля является ревизия.

Основная цель учебника заключается в овладении обучающимися современными формами и методами контроля, основными приемами, техникой контроля и ревизии, практическими навыками организации и проведения ревизии и проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Учебный материал представленного издания систематизирован по темам рабочей программы учебной дисциплины «Контроль и ревизия». По аналогии с названием дисциплины в учебнике выделены два раздела: «Контроль» и «Ревизия». В первый включено пять тем, раскрывающих теоретические основы финансового контроля в целом: историю развития кон-

троля, сущность, роль и функции контроля в управлении экономикой, классификацию форм и видов контроля, взаимосвязь и отличия между классификациями контроля по разным основаниям, субъекты и объекты контроля, основные задачи и направления контроля, нормативно-правовое регулирование финансового контроля, внутренний контроль и внутренний финансовый аудит.

Второй раздел включает шесть тем, посвященных непосредственно ревизии: сущности ревизии как инструмента контроля, основанию, задачам и организации проведения ревизии, методике проведения ревизии, ревизии имущества организации, ревизии расчетных операций, документированию результатов ревизии, порядку взаимодействия контролирующих и правоохранительных органов.

Теоретической и методологической базой учебника являются труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные исследованию внешнего и внутреннего финансового контроля, его сущности и видов, значения для управления организацией.

Нормативную базу исследования составили Конституция Российской Федерации, федеральные законы, подзаконные нормативные правовые акты, направленные на урегулирование отношений в области финансового контроля и вопросах проведения ревизии в экономическом субъекте.

Материалы учебника могут быть использованы для проведения научных исследований в области внутреннего контроля и ревизии, а также применены при дальнейшей разработке мер по повышению эффективности внутреннего контроля экономического субъекта.

Раздел 1. Контроль

Тема 1. История развития контроля. Сущность, роль и функции контроля в управлении экономикой

Вопросы темы:

- 1.1. История развития контроля.
- 1.2. Система управления и система контроля.
- 1.3. Сущность и роль контроля в управлении экономикой.

1.1. История развития контроля

Датой возникновения государственного контроля принято считать 28 января 1811 г. Однако задолго до его возникновения в стране появились учреждения, которые выполняли функции, связанные с государственным контролем.

С появлением в XV в. казенных дворов возникла система централизованного управления государством. Связующим звеном между верховной властью и местным управлением были службы, отвечающие за денежную казну и контролирующие поступление государственных доходов, так называемые приказы.

В XVII в. в системе государственного управления был создан орган, который занимался проверкой выдачи полкового жалования в период войны (война с Польшей 1653–1654 гг.), – Счетный приказ (или Приказ счетных дел). Вскоре такие органы были организованы на территории всего государства, а поставленные перед ними задачи расширились до сбора средств и недоимок прошлых лет со всевозможных ведомств.

При Петре I была учреждена Ближняя канцелярия для контроля над деятельностью государственных учреждений России, а вместо приказов созданы коллегии, наиболее значимые из которых – Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия. Их полномочия распределялись следующим образом. В ведении Камер-коллегии находились доходы и имущество государства. Государственными расходами занималась Штатс-контор-коллегия. Наблюдение за исполнением смет доходов и расходов входило в обязанности Ревизион-коллегии. Высшим органом, контролирующим деятельность коллегий, стал Сенат.

В 1775 г. появляются Казенные палаты, выполнявшие функции представительств финансовых органов на местах. С 1779 г. сличением денег и счетов стала заниматься Экспедиция ревизии счетов.

Централизация системы государственного управления была предложена в конце XIX в. императором Александром I. В это время создаются министерства, руководители которых несли ответственность перед министрами, а последние – перед императором. Эта система была разработана М. Сперанским и послужила появлению ведомства финансового контроля на правах министерства.

Первым контролером в России считают Балтазара Кампенгаузена. Именно под его руководством было создано Главное управление ревизии государственных счетов. Корректировка ведомственного механизма происходила длительное время, и в 1863 г.

ревизионное ведомство было преобразовано в единый орган контроля. В это время в провинциях создаются контрольные палаты.

После революции 1917 г. вся система государственного управления вместе с государственным контролем рухнула.

В настоящее время в современной экономической литературе встречается множество трактовок понятия «контроль». Так, экономисты Г. А. Соловьев, Н. Л. Маренков и С. О. Шохин трактуют контроль как функцию управления. В их понимании контроль определяет степень достижения целей и позволяет переходить к новому циклу управления – корректировке существующих целей и постановке новых.

Экономисты А. Д. Соменков и В. Г. Афанасьев понимают контроль как сферу деятельности людей. При этом А. Д. Соменков совместно с Р. И. Криничким раскрывают контроль как вид обратной связи и способ получения информации об экономических и социальных процессах.

В. П. Суйц и Л. М. Крамаровский понимают контроль как систему наблюдения в целях проверки. По их мнению, сущностью контроля является проверка.

Экономисты Н. П. Ефимова и Н. Д. Погосян рассматривают контроль как процесс, который направлен на успешное достижение поставленных целей и должен обеспечивать функционирование объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями.

Е. А. Кочерин трактует контроль как стадию управленческой деятельности. По мнению экономиста, контроль позволяет сопоставить достигнутые результаты с запланированными.

В Большом экономическом словаре А. Н. Азрилияна приводится следующее понятие контроля: «...система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление

результатов управленческих воздействий на управляемый объект»¹.

Таким образом, в узком смысле контроль представляет собой наблюдение в целях проверки. В широком смысле – выявление отклонений фактических параметров деятельности управляемого объекта от его нормативных значений.

Контроль – это процесс наблюдения за поведением управляемого объекта в целях обеспечения его оптимального функционирования

1.2. Система управления и система контроля

Эффективная деятельность организации зависит от правильной организации системы управления. Различают несколько способов управления предприятием, наиболее эффективный из которых – это организация системы контроля.

Система – множество взаимосвязанных между собой элементов, составляющих единство и целостность

¹ URL: <https://rus-big-economic-dict.slovaronline.com/>.

Если рассматривать систему с точки зрения управления экономическим субъектом, то она будет состоять из субъекта и объекта управления (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Объект и субъект управления

Обратная связь между объектом и субъектом управления представлена ниже (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Обратная связь между объектом и субъектом

Управленческий аппарат в целях управления и с учетом внешних факторов, оказывающих влияние на хозяйственную жизнь экономического субъекта, формирует директивную информацию. Объект управления при этом готовит отчетную информацию, включающую экономическую ситуацию в организации.

В процессе управления экономическим субъектом принимаются решения. Данные решения носят оперативный, тактический и стратегический характер.

Учет и контроль позволяют получить информацию о финансово-хозяйственной жизни экономического субъекта и определить эффективность его работы.

Существуют различные методы получения информации для реализации функций управления и контроля экономическим субъектом (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Методы получения информации для реализации управления и контроля

Основные этапы процесса управления экономическим субъектом тесно связаны (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Взаимосвязь основных этапов процесса управления экономическим субъектом

Эффективность функционирования хозяйствующих субъектов во многом зависит от грамотно организованного внутреннего контроля. Система внутреннего контроля позволяет в кратчайшие сроки найти и устранить ошибки производства, которые приносят большие потери. Это происходит благодаря слаженной работе системы внутреннего контроля со всеми подразделениями организации.

Внутренний контроль находит свое отражение на всех управленческих решениях менеджмента экономического субъекта, включая планирование деятельности, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и т. д.

Система внутреннего контроля – это система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на пред-

приятии в целях наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций¹.

Минфин России выделяет следующие основные элементы внутреннего контроля: контрольную среду, оценку рисков, процедуры внутреннего контроля, информацию и коммуникации, оценку внутреннего контроля².

Система внутреннего контроля организации оказывает свое воздействие на все возникающие управленческие решения, начиная с планирования деятельности и заканчивая составлением бухгалтерской финансовой отчетности. В целях поддержания безопасного уровня деятельности организации нужно осуществлять непрерывный контроль и проводить анализ по итогам хозяйственной деятельности.

Система управления – это набор средств для управления подконтрольным объектом.

Система контроля – это совокупность средств контроля и средств управления, необходимых для наблюдения, проверки функционирования и фактического состояния управляемого объекта

¹ Дятлова А. Ф., Егорова Е. В., Милославская М. М. Внутренний контроль экономического субъекта как элемент обеспечения его экономической безопасности : учебное пособие. М. : Научный консультант, 2020. С. 64.

² Пункт 5 Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/.

1.3. Сущность и роль контроля в управлении экономикой

Переход к рыночной экономике требует новых подходов к управлению. В рыночной экономике предприятиям предоставлены права самостоятельно действовать в соответствии с принятой учетной политикой и международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности. В этих условиях функционально обособленного направления работы становится необходимой организация контроля, которая обеспечила бы принятие оперативных, стратегических и перспективных управленческих решений.

В государственном управлении контроль занимает одно из ведущих направлений для обеспечения законности ведения финансовой деятельности, ее целесообразности и эффективности.

Государство осуществляет управление за экономической деятельностью внутри страны путем проверки специальными уполномоченными органами соблюдения участниками финансовых, денежных, кредитных, валютных операций, требований законодательства, норм и правил, установленных государством и собственниками.

Таким образом, сущность контроля в управлении экономикой заключается в осуществлении регламентированной нормами права деятельности всех экономических субъектов, направленной на выявление, пресечение, а также предупреждение нарушений со стороны субъекта в целях нормального функционирования экономической системы страны и ее отдельных элементов.

Конкретная характеристика контроля начинается с описания задач контроля. Среди них выделяют общие и частные. Общие задачи распространяются на все стороны контролируемого объекта, а частные – только на одну сторону объекта.

На основании задач контроля выделяют типы контроля: линейный, функциональный и оперативный.

В системе управления производством выделяют государственный, общественный и народный контроль.

Контроль, являясь самостоятельной функцией в управлении экономической деятельностью, не поглощает других функций управления, а оказывает активное содействие путем создания условий для эффективного их использования. Контроль выявляет слабые стороны, позволяет оптимально использовать ресурсы, вводить в действие резервы, а также избежать банкротства и кризисных ситуаций.

Взаимодействие контроля, например, с функциями планирования и мотивации выражается в предоставлении возможности экономическому субъекту управления своевременно осуществлять реагирование на происходящие изменения и при необходимости принимать соответствующие меры, а также корректировать уже принятые решения в целях дальнейшего предупреждения.

Основная роль контроля заключается в том, что в процессе его осуществления выявляются допущенные отклонения от поставленных целей и задач объекта, анализируются причины таких отклонений. Кроме того, определяются наиболее эффективные пути ведения экономической деятельности для нормального функционирования всей системы, защита финансовых интересов экономического субъекта и выявление наиболее целесообразного распределения общественного продукта.

В системе управления экономическим субъектом способы ведения контрольных мероприятий будут изменяться в зависимости от объекта и субъекта управления, вида хозяйственной деятельности.

Система внутреннего контроля организации оказывает свое воздействие на все возникающие управленческие решения,

начиная с планирования деятельности и заканчивая составлением бухгалтерской финансовой отчетности. В целях поддержания безопасного уровня деятельности организации нужно осуществлять непрерывный контроль и проводить анализ по итогам хозяйственной деятельности.

В процессе управления контроль выполняет двойственную роль. На практике невозможно определить круг деятельности для сотрудника таким образом, чтобы он относился только к какому-то одному элементу управления, без его связи с контролем. Любая управленческая функция связана с контрольной. В связи с этим правомерно будет утверждение, что контроль является неотъемлемым элементом любой стадии процесса управления, а также этапом, обеспечивающим качество процесса управления.

Таким образом, эффективность функционирования экономических субъектов во многом зависит от грамотно организованного контроля, так как он не только призван выявить недостатки и нарушения, но и предупреждать их, а также способствовать их своевременному устранению.

Тема 2. Классификация форм и видов контроля. Взаимосвязь и отличия между классификациями контроля по разным основаниям

Вопросы темы:

- 2.1. Классификация видов финансового контроля.
- 2.2. Классификация форм контроля.

2.1. Классификация видов финансового контроля

Экономический контроль – это объективное изучение положения дел и выявление отрицательно сказывающихся факторов на финансово-хозяйственной жизни объекта контроля.

Контроль как процесс реализуется по нескольким направлениям, одно из которых финансовое.

Финансовый контроль связан с использованием стоимостных категорий. Контроль за выполнением таких финансовых показателей, как прибыль, доходы, себестоимость, рентабельность и др., за их динамикой и тенденцией позволяет охватить все стороны финансово-хозяйственной жизни коммерческих организаций, некоммерческих организаций, а также механизм финансово-кредитных взаимосвязей.

Финансовый контроль через созданную систему наблюдения и проверок финансовой деятельности оценивает соблюдение объектом контроля финансового законодательства, финансовой дисциплины, целесообразность принимаемых управленческих решений и эффективность финансовых операций. Финансовый контроль является способом обеспечения законности и целесообразности финансовой деятельности.

Целью финансового контроля является оперативное получение полной и достоверной информации о возможных отклонениях и нарушениях в процессе управления финансами в целях обеспечения соблюдения законодательства, эффективного использования финансовых ресурсов и принятия адекватных управленческих решений.

Для понимания финансового контроля его необходимо классифицировать путем выделения признака или основания, а также набора признаков и оснований. Основания позволяют отнести контрольные мероприятия к той или иной категории.

Классификация финансового контроля позволяет сравнивать различные виды контроля, выявлять специфику каждого из них, сферу применения в системе управления.

Виды финансового контроля можно сгруппировать по назначению и содержанию сферы деятельности, по субъектам и объектам контроля, времени осуществления, срокам исполнения, источникам данных.

Рассмотрим классификацию видов финансового контроля по следующим базовым основаниям:

- субъект контроля;
- объект контроля;
- направление контроля;
- сроки проведения.

Наиболее распространенными критериями, по которым проводится классификация видов финансового контроля, считаются субъекты и объекты финансового контроля (табл. 2.1)¹.

Таблица 2.1

**Классификации видов финансового контроля
в зависимости от субъекта и объекта контроля**

№ п/п	Признак классификации	Виды финансового контроля
1	Субъект финансового контроля	Государственный (ведомственный и вневедомственный), негосударственный (аудиторский, общественный, внутрихозяйственный)
2	Объект финансового контроля	Бюджетный, налоговый, таможенный, валютный, страховой и др.

Рассмотрим виды финансового контроля в зависимости от субъектов финансового контроля.

Государственный финансовый контроль осуществляется органами законодательной власти, органами исполнительной власти, в том числе специально созданными органами исполнительной власти. Данный вид финансового контроля направлен на все объекты финансового контроля независимо от их ведомственной принадлежности и организационно-правовой формы собственности и обеспечивает интересы государства и общества.

В сферу действия государственного финансового контроля попадает не только государственный сектор экономики. Его полномочия распространяются на субъекты хозяйствования всех форм собственности. Контрольная деятельность осуществляется в ча-

¹ Быковская Ю. В., Егорова Е. В., Сафохина Е. А. Финансовый контроль в Российской Федерации на современном этапе. С. 23.

сти целевого использования бюджетных средств, субсидий, дотаций, бюджетных кредитов, проверки соблюдения налогового законодательства, выполнения государственных (муниципальных) заказов и программ, а также эффективности и экономности использования бюджетных ресурсов, законности предоставления и использования налоговых льгот.

Государственный финансовый контроль включает в себя:

- ведомственный контроль;
- вневедомственный контроль.

Ведомственный контроль заключается в контроле вышестоящего органа по отношению к подведомственным организациям.

Вневедомственный контроль осуществляется органами общей и специальной компетенции за деятельностью неподчиненных ей объектов контроля.

Негосударственный финансовый контроль – это деятельность, направленная на реализацию контрольной функции управления и осуществляемая негосударственными контрольными органами.

Негосударственный финансовый контроль включает:

1. Аудиторский контроль – деятельность по независимой проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Таким образом, цель аудиторского контроля – это проверка соблюдения требований Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»¹, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/. Далее – ФЗ № 307.

аудиторов¹. Аудиторское заключение, выдаваемое в ходе аудиторской проверки, позволяет ее пользователю сделать соответствующие выводы о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении субъектов хозяйствования и принимать обоснованные решения, основанные на этих выводах.

2. Внутренний (внутрихозяйственный) финансовый контроль – деятельность, обеспечивающая предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности.

3. Общественный контроль – деятельность, осуществляемая непосредственно гражданами, а также общественными объединениями и общественными организациями, т. е. без участия уполномоченных контрольных государственных органов или должностных лиц и служб организации.

В зависимости от объекта финансового контроля выделяют:

1. Бюджетный финансовый контроль – деятельность, предполагающая создание контрольных процедур на всех стадиях бюджетного управления, а также формирование системы ответственности за планирование и исполнение бюджетов.

В настоящее время в законодательстве к данному виду контроля относится государственный финансовый контроль.

2. Налоговый и таможенный контроль – составляющие бюджетного контроля или самостоятельные виды финансового контроля.

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_325111/.

Согласно п. 1 ст. 82 гл. 14 Налогового кодекса Российской Федерации¹ (НК РФ) налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

3. Таможенный контроль – совокупность совершаемых таможенными органами действий, направленных на проверку и (или) обеспечение соблюдения международных договоров и актов в сфере таможенного регулирования и законодательства государств-членов о таможенном регулировании (Таможенный кодекс Евразийского экономического союза²).

4. Валютный контроль – это контроль государства за соблюдением валютного законодательства при осуществлении валютных операций. В Российской Федерации валютный контроль осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»³ и иными федеральными законами и подзаконными актами.

5. Страховой контроль (или финансовый контроль в страховой сфере). На сегодняшний день в российском законодательстве не существует какого-либо нормативного правового документа, в котором дается определение страхового контроля. Однако некоторые положения государственного надзора за деятельностью субъектов страхового дела определены в гл. IV Закона

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.

² СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/.

³ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458/.

Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»¹, где отмечено, что страховой надзор осуществляется Банком России.

Следующим основанием классификации финансового контроля является его направление (табл. 2.2)².

Таблица 2.2

**Классификация видов финансового контроля
в зависимости от направления контроля**

№ п/п	Государственный		Негосударственный
1	Внешний	Вневедомственный	Аудиторский (независимый)
2	Внутренний	Ведомственный	Внутренний (внутрихозяйственный)
3	–	–	Общественный

Остановимся на видах государственного финансового контроля. В настоящее время в учебной и научной литературе, а также в нормативной правовой базе государственный финансовый контроль подразделяют:

- на внутренний и внешний;
- вневедомственный и ведомственный.

В целом разницы между этими двумя подклассификациями нет.

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1307/.

² Быковская Ю. В., Егорова Е. В., Сафохина Е. А. Финансовый контроль в Российской Федерации на современном этапе : учебное пособие. М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2019. С. 22.

Ведомственный государственный финансовый контроль проводится внутри того или иного ведомства в отношении подведомственных учреждений или внутри подведомственного учреждения, также как и внутренний.

Вневедомственный государственный финансовый контроль, также как и внешний, проводится внешними контрольными органами, не входящими в структуру проверяемой организации того или иного ведомства. Данный вид финансового контроля обладает повседневным, систематическим и регулярным характером.

Внешний государственный финансовый контроль является контрольной деятельностью Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Внутренний государственный финансовый контроль является контрольной деятельностью государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся соответственно органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местных администраций, финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Еще одним классификационным признаком финансового контроля являются сроки его проведения. По данному критерию выделяют:

1. Оперативный финансовый контроль. Такой контроль носит частый и непродолжительный характер, может проводиться еженедельно, ежемесячно, в отношении какого-то отдела, какой-то операции и т. д.

2. Плановый финансовый контроль. Более масштабный и более длительный контроль, может проводиться раз в квартал, полугодие, год.

3. Внеплановый финансовый контроль. Проводится без предварительного оповещения объекта контроля в необходимых случаях и с любой частотой.

Вид осуществления финансового контроля – это признак, позволяющий отнести контрольные мероприятия к той или иной категории

2.2. Классификация форм контроля

Формы осуществления финансового контроля выражаются в действиях, осуществляемых субъектом контроля. Ими выступают: проверка, ревизия, обследование, анализ, наблюдение, мониторинг, аудит и т. д.

Контроль финансовой деятельности может принимать разные формы¹ (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Классификации форм финансового контроля

№ п/п	Признак классификации	Формы финансового контроля
1	Полнота охвата проверяемого материала (информации)	Выборочный, сплошной
2	Полнота охвата проверяемых вопросов	Комплексный, встречный, тематический
3	Направление воздействия субъекта на объект контроля	Внешний, внутренний

¹ Быковская Ю. В., Егорова Е. В., Сафохина Е. А. Финансовый контроль в Российской Федерации на современном этапе. С. 28.

Окончание табл. 2.3

№ п/п	Признак классификации	Формы финансового контроля
4	Место проведения контроля	Выездной, камеральный
5	Характер источников контроля	Документальный, фактический
6	Периодичность проведения контроля	Систематический, периоди- ческий, единовременный
7	Повторяемость изучения источников контроля	Первичный, повторный, дополнительный
8	Основания проведения финансового контроля	Плановый, внеплановый

По полноте охвата проверяемого материала (информации) финансовый контроль осуществляется в формах:

- выборочных проверок, ревизий, обследований, наблюдений, предусматривающих исследование отдельных хозяйственных операций, документов и регистров бухгалтерского учета;
- сплошных проверок, ревизий, обследований, наблюдений, которые предусматривают исследование финансово-хозяйственной жизни объекта контроля путем изучения и анализа всей совокупности бухгалтерских документов и учетных записей за ревизуемый период.

По полноте охвата проверяемых вопросов финансовый контроль осуществляется в формах:

- комплексных проверок, ревизий, обследований, наблюдений, в ходе которых детально изучается широкий круг вопросов финансово-хозяйственной жизни объекта контроля;
- встречных проверок, ревизий, обследований, наблюдений, которые проводятся в целях установления и (или) подтверждения фактов, связанных с деятельностью объекта контроля;

➤ тематических проверок, ревизий, обследований, наблюдений, которые предусматривают проверку ряда отдельных вопросов или проверку состояния отдельных разделов (частей, участков) финансово-хозяйственной жизни объекта контроля.

По направлению воздействия субъекта на объект контроля различают такие формы контроля, как:

➤ внешние финансовые проверки, ревизии, обследования, наблюдения, выполняемые субъектом контроля, который является внешним и независимым от ревизуемого объекта;

➤ внутренние финансовые проверки, ревизии, обследования, наблюдения, применяемые объектом контроля в целях сведения к минимуму возможности мошенничества, ошибок или неправильных действий.

По месту проведения контроля различают следующие формы финансового контроля:

➤ выездной финансовый контроль, который проводится по месту нахождения объекта контроля;

➤ камеральный финансовый контроль, проводимый по месту нахождения органа государственного (муниципального) финансового контроля.

По характеру источников контроля финансовый контроль классифицируется:

➤ на документальный финансовый контроль, предполагающий проверку отраженной в документах финансовой информации на соответствие требованиям законов и других нормативных актов;

➤ фактический контроль, предполагающий проверку, ревизию, обследование реального состояния контролируемых объектов путем проведения инвентаризации, осмотра предмета контроля, их контрольного завеса, назначение экспертизы и т. д.

По периодичности проведения финансовый контроль подразделяется:

- на систематический финансовый контроль, проводимый постоянно, без привязки к конкретным периодам;
- периодический финансовый контроль, осуществляемый регулярно в установленные сроки (чаще всего по итогам отчетных периодов);
- единовременный финансовый контроль, осуществляемый разово без установления конкретных сроков.

По классификационному признаку «повторяемость изучения источников контроля» финансовый контроль осуществляется в формах:

- первичных проверок, ревизий, обследований, наблюдений и т. д., которые носят тематический, узконаправленный, комплексный характер для изучения финансово-хозяйственной жизни объекта контроля;
- повторных проверок, ревизий, обследований, наблюдений, проводимых в целях усиления контроля за качеством проводимой первичной контрольно-ревизионной работы;
- дополнительных проверок, ревизий, обследований, наблюдений, проводимых в случаях наличия данных о том, что при проведении первичной ревизии не полностью вскрыты факты нарушений финансово-хозяйственной жизни объекта контроля.

Форма осуществления финансового контроля – это внешнее выражение действий, осуществляемых субъектом контроля

Тема 3. Субъекты и объекты внешнего финансового контроля

Вопросы темы:

- 3.1. Организация внешнего финансового контроля.
- 3.2. Система органов и организаций Российской Федерации, осуществляющих внешний финансовый контроль.
- 3.3. Полномочия государственных органов внешнего финансового контроля.
- 3.4. Независимый внешний финансовый контроль.

3.1. Организация внешнего финансового контроля

Контроль – неотъемлемая часть системы управления, одна из форм обратной связи, благодаря которой субъект, управляющий системой, получает необходимую информацию о ее состоянии, что позволяет ему своевременно выявлять отклонения от цели и связанные с этим нежелательные последствия.

Функциями проверки, позволяющей выявлять нарушения в осуществлении финансовой деятельности, наделены органы законодательной и исполнительной власти, а также негосударственные организации. Они формируют систему органов финансового контроля. Различные звенья этой системы охватывают

контролем все виды финансовой деятельности в государственном и негосударственном секторах экономики.

Современное толкование понятия «финансовый контроль» отличают многоплановость его целей и многогранность задач. В настоящее время финансовый контроль – это не только проверка правильности ведения финансовой документации, соблюдения финансового законодательства и выявление нарушений финансовой дисциплины, но и прежде всего важнейшая функция управления финансовыми, а через них – и экономическими процессами, имеющая специальную целевую направленность, определенное содержание и специфические способы осуществления. Такая интерпретация финансового контроля давно признана в странах с развитой рыночной экономикой и нашла отражение в международных документах.

Внешний финансовый контроль – это контроль, организованный и осуществляемый органом, находящимся вне системы управления объекта контроля, т. е. независимый.

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

Внешний финансовый контроль подразделяется на государственный, муниципальный и аудиторский. Осуществляется на территории Российской Федерации и на территории субъектов Российской Федерации следующими органами: Президентом, Правительством, Счетной палатой, Федеральным казначейством, Министерством финансов и его подразделениями, Центральным

Банком и иными органами, отслеживающими поступление и расходование финансов в федеральный бюджет и во внебюджетные федеральные органы.

Государственный финансовый контроль – это регламентированная деятельность органов государственной власти и управления всех уровней, направленная на обеспечение законности, целесообразности и эффективности формирования, распределения и использования бюджетных средств.

Предметом государственного финансового контроля являются все этапы бюджетного процесса.

Статьей 268.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹ (БК РФ) установлены полномочия органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля:

- контроль за соблюдением положений правовых актов, регулирующих финансовые правоотношения;
- контроль за достоверностью, полнотой и правильностью составления и представления финансовой отчетности;
- иная контрольно-счетная деятельность, установленная федеральным законодательством.

Муниципальный финансовый контроль организуется на уровне муниципальных образований. Финансовые органы муниципальных образований контролируют операции с бюджетными средствами, условия их формирования, распределения и исполнения. Муниципальный финансовый контроль осуществляется представительными и финансовыми органами местного самоуправления.

Муниципальный финансовый контроль – это совокупность регламентированных законодательством методов, форм, мероприятий, направленных на обеспечение целевого и эффективного использования муниципальных финансовых средств.

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/607d26cf1e4f74eaae0fe7ca4cf130bcff91151b/.

В зависимости от предмета и объектов контроля выделяются виды муниципального финансового контроля (табл. 3.1).

Таблица 3.1

**Классификации видов муниципального финансового контроля
в зависимости от предмета и объекта контроля**

№ п/п	Признак классификации	Виды финансового контроля
1	Предмет муниципального финансового контроля	1. Формальный контроль (проверяется правильность и законность распределения средств бюджета). 2. Контроль исполнения (проверяется экономичность и эффективность расходования средств бюджета)
2	Объект муниципального финансового контроля	1. Контроль участников бюджетного процесса (органы власти, органы управления внебюджетными фондами, распорядители и получатели бюджетных средств). 2. Контроль субъектов хозяйствования (объекты контроля, использующие государственное имущество, получающие субсидирование, осуществляющие операции с бюджетными средствами)

Государственный аудит является внешним по отношению к объекту контроля. В Российской Федерации государственный аудит законодательно закреплён только в финансовой сфере. Субъектами государственного аудита являются органы внешнего финансового контроля: Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации. Именно эти органы осуществляют внешний финансовый аудит в бюджетной системе Российской Федерации и предоставляют результаты проведенного аудита законодательным органам исполнительной власти.

Цель государственного внешнего финансового аудита заключается в проведении комплекса мероприятий по сбору, анализу, оценке эффективности деятельности на объекте аудита и качеству принимаемых решений, а также вынесении рекомендаций по ликвидации возможных сложностей.

Результаты аудита доводятся в заключении органа государственного аудита, предоставляемом в том числе и органам законодательной власти.

В зависимости от обязательности проведения государственный внешний финансовый аудит может быть инициативным и обязательным. При инициативном финансовом аудите инициатором проверки могут выступать руководство, собственники организации, акционеры, инвесторы, государственные органы и т. д. Обязательный финансовый аудит проводится в силу требований законодательства.

Деятельность органов внешнего финансового контроля строго регламентируется действующим законодательством.

Субъекты и объекты внешнего финансового контроля представлены ниже (табл. 3.2).

Таблица 3.2

**Субъекты и объекты внешнего финансового контроля (аудита)
в Российской Федерации**

№ п/п	Субъект внешнего финансового контроля	Объект внешнего финансового контроля
1	Счетная палата Российской Федерации	Государственные федеральные органы, государственные органы субъектов Российской Федерации и местного самоуправления, государственные внебюджетные фонды, Центральный банк Российской Федерации и др.

Окончание табл. 3.2

№ п/п	Субъект внешнего финансового контроля	Объект внешнего финансового контроля
2	Контрольно-счетный орган субъекта Российской Федерации	Органы государственной власти и государственные органы субъекта Российской Федерации, органы территориальных государственных внебюджетных фондов, государственных учреждений и унитарных предприятий субъекта Российской Федерации и т. д.
3	Контрольно-счетный орган муниципального образования	Органы государственной власти местного самоуправления и муниципальные органы, территориальные государственные внебюджетные фонды, муниципальные, унитарные предприятия муниципального образования и т. д.

Принятие решения по результатам осуществления внешнего финансового контроля имеет цель устранить недостатки, выявленные в процессе контроля. Именно устранение выявленных нарушений и недостатков, а также проведение мероприятий по предотвращению или сокращению нарушений или недостатков в будущем являются конечной целью финансового контроля, основными факторами, определяющими его эффективность. В связи с этим часто контрольные органы осуществляют надзор за устранением выявленных ими нарушений и недостатков.

3.2. Система органов и организаций Российской Федерации, осуществляющих внешний финансовый контроль

В соответствии с п. 1 ст. 26 Федерального закона от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре)

и муниципальном контроле в Российской Федерации»¹ контрольными (надзорными) органами являются наделенные полномочиями по осуществлению государственного контроля (надзора), муниципального контроля соответственно федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, а также в случаях, предусмотренных федеральными законами, государственные корпорации, публично-правовые компании.

Понятие «контролирующий орган или организация» не имеет какого-либо правового определения. Оно логически связано с понятиями «контроль», «контрольная деятельность», а потому широко употребляется в законодательных и подзаконных актах и не нуждается в специальном юридическом определении.

Внешний финансовый контроль необходим в различных сферах управления и на различных уровнях управления. Радикальные преобразования в области финансово-экономического управления позволили сформировать и совершенствовать такие виды финансового контроля, как бюджетный, налоговый, таможенный, банковский контроль.

Государственные органы федерального значения – это наиболее многочисленная и важная по значимости группа. В большей части это различные министерства и ведомства, имеющие центральные аппараты и подчиненные им подразделения на уровне субъектов Российской Федерации. Некоторые из них имеют межобластные и межрайонные подразделения. Все нижестоящие подразделения министерств и ведомств являются составной частью контролирующих органов федерального значения. Многие

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358750/.

имеют двойное подчинение, поскольку одновременно входят в состав администраций (исполнительной власти) субъектов Российской Федерации. Но от этого они не утрачивают статус органа федеральной власти, а потому не относятся ко второй группе – органам регионального значения.

Государственные органы регионального значения – это органы субъектов Российской Федерации, которые по своему статусу (организационно-правовому положению) полностью входят в компетенцию власти субъектов Российской Федерации. При этом они не являются структурными подразделениями федеральных органов власти, а формируются и функционируют на уровне субъектов Российской Федерации.

Негосударственные контролирующие организации создаются в соответствии с законодательством Российской Федерации об общественных объединениях, а полномочиями по контролю наделяются специальными законами (Трудовым кодексом Российской Федерации (ТК РФ), Семейным кодексом Российской Федерации (СК РФ) и др.). Общественные объединения могут выступать в качестве контролирующих органов, если контроль распространяется на членов общественного объединения и если право общественного контроля по какому-либо виду деятельности предусмотрено законом.

Международные контролирующие организации создаются на межгосударственном уровне. Как правило, это исполнительные структуры международных организаций. Например, в Организации Объединенных Наций (ООН) это Секретариат ООН, в Европейском Союзе – Совет Европы. Кроме того, функционируют профессиональные международные объединения Межгосударственный авиационный комитет (МАК), Международная организация по стандартизации (ИСО), Международный союз электросвязи (МСЭ) и др.

Внешний финансовый контроль на уровне государства возникает и развивается вместе с образованием и развитием государственных финансов. С помощью финансов государство распределяет общественный продукт. Внешний финансовый контроль на государственном уровне осуществляется на всех стадиях создания, распределения и использования общественного продукта, т. е. субъектом внешнего финансового контроля выступает государство, а объектом внешнего финансового контроля являются финансовые показатели деятельности предприятий и организаций.

Внешний финансовый контроль может рассматриваться в качестве одной из функций контрольных органов, представляющей собой систему сбора и оценки информации о финансовых потоках объекта контроля с целью установления законности совершенных им операций и достоверности полученных финансовых показателей.

Основным функциональным назначением финансового контроля, осуществляемого в интересах общества, является контроль за исполнением бюджета, поскольку последний представляет собой форму образования и расходования общественных средств для обеспечения деятельности органов власти по проведению в стране единой финансовой, кредитной и денежной политике, защите финансовых интересов Российской Федерации.

Государственный финансовый контроль в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации разграничением функций и полномочий возлагается на Счетную палату Российской Федерации, Банк России, Министерство финансов Российской Федерации, налоговые и таможенные органы, контрольно-ревизионные органы федеральных органов испол-

нительной власти, а также иные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов.

БК РФ содержит ряд статей, посвященных органам финансового контроля.

Органы государственного финансового контроля создаются законодательными (представительными) органами на федеральном, региональном и местном уровнях. Это прежде всего Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные палаты субъектов Российской Федерации, а также различные контрольные органы, создаваемые представительными органами местного самоуправления. Другой группой являются органы государственного финансового контроля, создаваемые органами исполнительной власти на федеральном, региональном и местном уровнях. Это Министерство финансов Российской Федерации и его структурные подразделения, органы налогового, таможенного контроля, контрольные органы федеральных органов исполнительной власти, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств.

Контрольные органы Российской Федерации по осуществлению внешнего финансового контроля (см. раздел 3.2) в процессе своей деятельности реализуют разные задачи. С одной стороны, их работа направлена на обеспечение законности деятельности определенных субъектов, с другой – они контролируют данных субъектов для повышения эффективности их существования и выполнения ими определенных функций.

3.3. Полномочия государственных органов внешнего финансового контроля

Государственные органы, осуществляющие внешний финансовый контроль, действуют в рамках законодательства Российской Федерации: Конституции Российской Федерации¹, Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ)², БК РФ, НК РФ, федеральных законов и законов субъектов Российской Федерации, законодательных актов органов местного самоуправления, подзаконных нормативных правовых актов (указов Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации, приказов министерств и ведомств и т. д.).

Систему государственных органов, осуществляющих внешний финансовый контроль в Российской Федерации, можно разделить на несколько групп (рис. 3.1)³.

Контрольные функции на уровне контрольных органов при Президенте Российской Федерации возложены соответственно на Президента и специально созданное при нем Контрольное управление⁴.

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/.

² СПС «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>.

³ Быковская Ю. В., Егорова Е. В., Сафохина Е. А. Финансовый контроль в Российской Федерации на современном этапе. С. 59.

⁴ См.: ст. 83 Конституции Российской Федерации, Указ Президента Российской Федерации от 8 июня 2004 г. № 729 «Об утверждении Положения о Контрольном управлении Президента Российской Федерации».

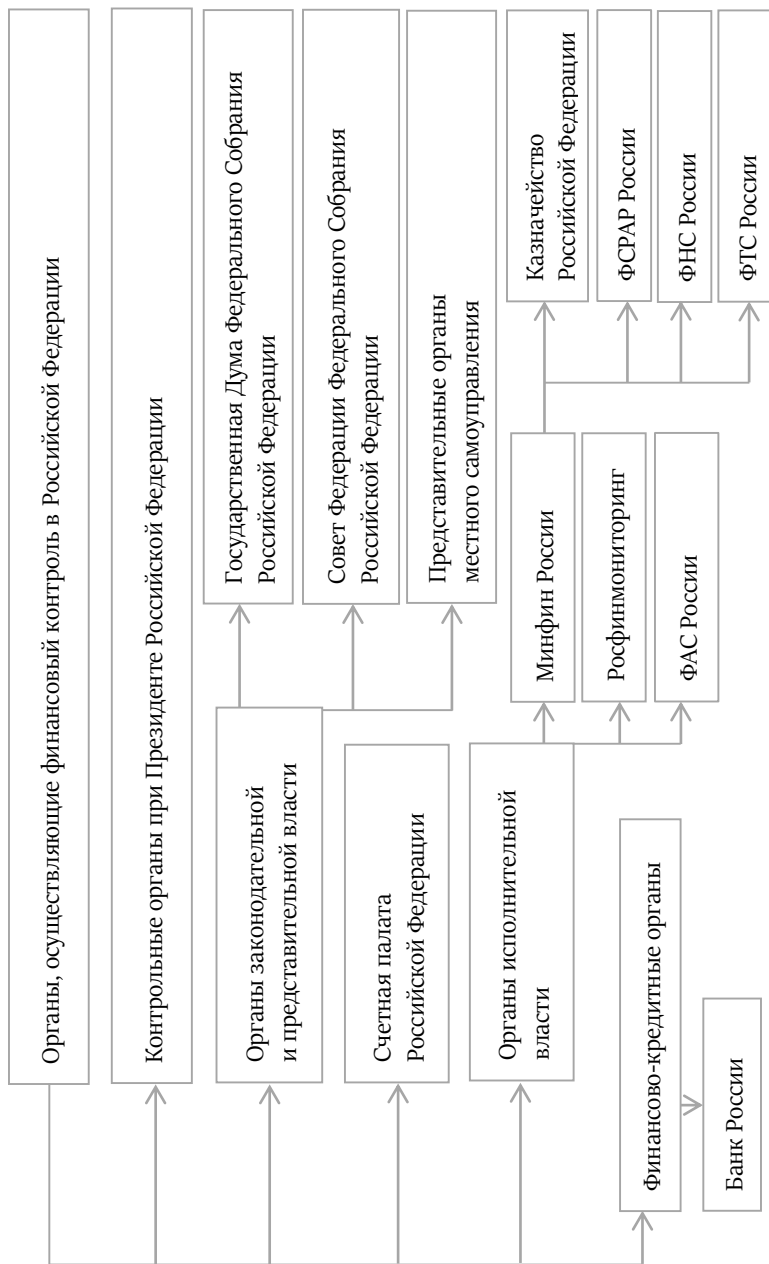


Рис. 3.1. Структура органов внешнего финансового контроля

Основными задачами Контрольного управления Президента Российской Федерации являются:

- контроль и проверка исполнения федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, а также организациями федеральных законов (в части, касающейся полномочий Президента Российской Федерации), указов, распоряжений и иных решений Президента Российской Федерации;

- контроль за реализацией общенациональных проектов;

- контроль и проверка исполнения поручений Президента Российской Федерации и Руководителя Администрации Президента Российской Федерации;

- контроль за реализацией ежегодных посланий Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации, бюджетных посланий Президента Российской Федерации и иных программных документов Президента Российской Федерации;

- информирование Президента Российской Федерации и Руководителя Администрации Президента Российской Федерации о результатах проверок и подготовка на их основе предложений по предупреждению и устранению выявленных нарушений.

Контрольное управление не вправе самостоятельно применять какие-либо санкции. Оно может лишь по результатам проверок составлять предложения об устранении финансовых нарушений и направлять их на рассмотрение Президента.

Органы законодательной и представительной власти включают в себя:

- Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации (далее – Государственная Дума);

- Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации (далее – Совет Федерации);

- представительные органы местного самоуправления.

Парламентский контроль осуществляется законодательными (представительными) органами власти¹.

Основной целью парламентского контроля является выявление ключевых проблем в деятельности государственных органов Российской Федерации, повышение эффективности системы государственного управления и привлечение внимания соответствующих государственных органов и должностных лиц к выявленным в ходе осуществления парламентского контроля недостаткам в целях их устранения.

Государственная Дума рассматривает и утверждает отчет об исполнении федерального бюджета, представляемый ей Правительством (п. «а» ч. 1 ст. 114 Конституции Российской Федерации), а также отчеты об исполнении бюджетов внебюджетных государственных социальных фондов. Контрольные функции в области финансов выполняют также комитеты и комиссии, образуемые Советом Федерации и Государственной Думой в рамках своих предметов ведения (ч. 3 ст. 101 Конституции Российской Федерации). Особая роль среди них принадлежит Комитету по бюджету и налогам, банкам и финансам, Комитету по кредитным организациям и финансовым рынкам Государственной Думы и Комитету Совета Федерации по бюджету, налоговой политике, финансовому, валютному и таможенному регулированию, банковской деятельности, осуществляющих контроль в этой области в целом. Финансовый контроль Совета Федерации и Государственной Думы проводится также в процессе слушаний соответствующих вопросов на их заседаниях. Так, Государственная Дума проводит слушания по вопросам формирования и исполнения федерального бюджета.

¹ Федеральный закон от 7 мая 2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_145996/.

Виды контрольных полномочий Совета Федерации распадаются на несколько направлений: бюджетно-финансовый контроль; контроль за деятельностью исполнительной власти; контроль за сферой государственного управления; контроль, связанный с осуществлением Советом Федерации кадровых назначений; контроль в сфере обороны и безопасности; контроль в области внешней политики.

Конституцией Российской Федерации предусмотрена возможность Совета Федерации влиять на бюджетно-финансовую политику путем принятия законов о федеральном бюджете, федеральных налогах и сборах, финансовом, валютном, кредитном, таможенном регулировании (ст. 106 Конституции Российской Федерации).

Счетная палата Российской Федерации является специальным субъектом финансового контроля. Это полноправный участник бюджетного процесса, обладающий широкими полномочиями для эффективного контроля за средствами федерального бюджета, Резервного фонда, Фонда национального благосостояния, государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и федеральной собственностью.

Счетная палата Российской Федерации осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»¹.

К основным задачам Счетной палаты Российской Федерации относятся:

➤ организация и осуществление контроля за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов;

¹ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144621/.

➤ аудит реализуемости и результативности достижения стратегических целей социально-экономического развития Российской Федерации;

➤ определение эффективности и соответствия нормативным правовым актам Российской Федерации порядка формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты Российской Федерации, в том числе для целей стратегического планирования в Российской Федерации;

➤ анализ выявленных недостатков и нарушений в процессе формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты, выработка предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного процесса в целом в пределах компетенции;

➤ оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств федерального бюджета, а также оценка законности предоставления государственных гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет федеральных и иных ресурсов, в пределах компетенции Счетной палаты Российской Федерации;

➤ определение достоверности бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и годового отчета об исполнении федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

➤ контроль за законностью и своевременностью движения средств федерального бюджета и средств государственных внебюджетных фондов в Банке России, уполномоченных банках и иных кредитных организациях Российской Федерации;

➤ обеспечение в пределах своей компетенции мер по противодействию коррупции.

Счетная палата Российской Федерации является функционально независимым контрольным органом. Она проводит ревизии и проверки, не вмешиваясь в текущую финансово-хозяйственную деятельность организаций. При выявлении нарушений в ходе осуществления проверок Счетная палата Российской Федерации вправе давать администрации организации предписания, обязательные для исполнения. В случаях неоднократного неисполнения предписаний Счетная палата Российской Федерации по согласованию с Государственной Думой может принять решение о приостановлении финансовых, платежных и расчетных операций по банковским счетам проверяемой организации.

К органам исполнительной власти, осуществляющим финансовый контроль, относятся:

- Министерство финансов Российской Федерации;
- Федеральная служба по финансовому мониторингу;
- Федеральная антимонопольная служба.

Министерство финансов Российской Федерации является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, кредитной кооперации, микрофинансовой деятельности, финансовых рынков, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров, таможенного дела, формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений, финансового обеспечения

государственной службы, государственного регулирования деятельности негосударственных пенсионных фондов, управляющих компаний, специализированных депозитариев и актуариев по негосударственному пенсионному обеспечению, обязательному пенсионному страхованию и профессиональному пенсионному страхованию, оказания государственной поддержки субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, применения контрольно-кассовой техники, осуществления закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд¹.

Минфин России осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федерального казначейства, Федеральной налоговой службы, Федеральной таможенной службы и Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка (ФСРАР), а также государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов.

Основными функциями Федерального казначейства, согласно БК РФ и постановлению Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе»², являются: обеспечение исполнения федерального бюджета, учет и распределение доходов от уплаты федеральных, региональных и местных налогов и сборов между уровнями бюджетной системы Российской Федерации, а также кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/12136348/>.

² Постановление Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/12137879/>.

Федеральное казначейство обладает полномочиями по осуществлению внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. Согласно ст. 269.1 БК РФ полномочиями Федерального казначейства в этом направлении являются:

- контроль за непревышением суммы по операции над лимитами бюджетных обязательств и (или) бюджетными ассигнованиями;

- контроль за соответствием содержания проводимой операции коду вида расходов бюджетной классификации Российской Федерации, указанному в платежном документе, представленном в Федеральное казначейство получателем бюджетных средств;

- контроль за наличием документов, подтверждающих возникновение денежного обязательства, подлежащего оплате за счет средств бюджета;

- контроль за соответствием сведений о поставленном на учет бюджетном обязательстве по государственному (муниципальному) контракту сведениям о данном государственном (муниципальном) контракте, содержащемся в предусмотренном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд реестре контрактов, заключенных заказчиками.

На Федеральное казначейство также возложены обязанности по принятию решений о применении бюджетных мер принуждения или решений об отказе в применении бюджетных мер принуждения по каждому нарушению, указанному в уведомлении о применении бюджетных мер принуждения (ст. 306.3 БК РФ).

Налоговый контроль в Российской Федерации осуществляет Федеральная налоговая служба (ФНС России)¹.

ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (ст. 82).

Федеральная таможенная служба (ФТС России) является федеральным органом исполнительной власти и осуществляет свою контрольную деятельность в соответствии с Таможенным кодексом Евразийского экономического союза и постановлением

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. 1) // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ ; и постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/12137054/>.

Правительства Российской Федерации от 16 сентября 2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе». Таможенный контроль проводится в зоне таможенного контроля, а также в других местах, определяемых таможенными органами, где находятся товары, транспортные средства и документы, содержащие сведения о них, в том числе в электронной форме.

Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка (ФСРАР России) руководствуется в своей контрольной деятельности постановлением Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2009 г. № 154 «О Федеральной службе по регулированию алкогольного рынка»¹ и является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, по надзору и оказанию услуг в этой сфере.

Федеральная служба по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг) является федеральным органом исполнительной власти. Росфинмониторинг осуществляет контроль за выполнением юридическими и физическими лицами законодательства Российской Федерации о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма посредством проведения проверок и принятия необходимых мер по устранению последствий выявленных нарушений, а также привлечение к ответственности юридических и физических лиц, допустивших нарушение законодательства Российской Федерации в этой сфере².

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_85367/.

² См.: Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834/; Указ Президента Российской Федерации

Федеральная антимонопольная служба (ФАС России) является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти. Выполняет функции по контролю за соблюдением антимонопольного законодательства, законодательства в сфере деятельности субъектов естественных монополий, в сфере государственного регулирования цен (тарифов) на товары (услуги), рекламы, контролю за осуществлением иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства, контролю (надзору) в сфере государственного оборонного заказа, в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд и в сфере закупок товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц, а также по согласованию применения закрытых способов определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей)¹.

Финансово-кредитные органы включают в себя прежде всего Центральный банк Российской Федерации (Банк России), осуществляющий банковское регулирование и банковский надзор над деятельностью коммерческих банков по соблюдению банковского законодательства и установленных им нормативов банковской деятельности.

Банк России выполняет функции государственного управления, наделенного властными полномочиями, и действует в соответствии с Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»².

от 13 июня 2012 г. № 808 «Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу» // НПП «Гарант-сервис». <https://base.garant.ru/70188802/>.

¹ Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 331 «Об утверждении Положения о Федеральной антимонопольной службе» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/12136347/>.

² Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37570/.

Банк России осуществляет постоянный надзор за соблюдением кредитными организациями и банковскими группами законодательства Российской Федерации, нормативных правовых актов Банка России, установленных ими обязательных нормативов и (или) установленных Банком России индивидуальных предельных значений обязательных нормативов. Банк России осуществляет анализ деятельности банковских холдингов и использует полученную информацию для целей банковского надзора за кредитными организациями и банковскими группами, входящими в банковские холдинги. Также Банк России является органом, осуществляющим контроль и надзор в сфере финансовых рынков за некредитными финансовыми организациями и (или) сфере их деятельности в соответствии с федеральными законами.

3.4. Независимый внешний финансовый контроль

Слово «аудит» (лат. *audire* – слушающий) возникло более двух тысяч лет тому назад. Ранее аудитором называли человека, который должен был выслушивать отчеты должностных лиц. Позже его функции приобрели контрольный характер.

В настоящее время независимый финансовый контроль осуществляется независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами. Он обеспечивает наличие достоверной информации, тем самым позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений.

В Российской Федерации аудит признан особой формой контроля, отличительными чертами которого является внешний

и независимый характер его осуществления по отношению к объекту аудита.

Согласно ФЗ № 307 цель аудита заключается в выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности

При этом под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹ или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация.

Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта предполагает точность представленных в ней данных, позволяющую заинтересованным лицам на основании этих данных принимать правильные выводы о хозяйственной деятельности экономического субъекта, его финансовом и имущественном положении, а также принимать основанные на этих выводах решения, которые будут максимально обоснованны и

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

своевременны, в целях повышения экономической безопасности субъекта хозяйствования.

Понятие аудиторской деятельности (аудиторских услуг) более широкое – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Таким образом, аудительность включает:

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оказание сопутствующих аудиту услуг.

Виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, – Минфином России.

Аудиторская деятельность носит предпринимательский характер и является видом профессиональной деятельности.

Под аудируемым лицом понимают экономические субъекты (организации или индивидуальных предпринимателей), которые заключили договор оказания аудиторских услуг с аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) для проведения аудита¹. При этом аудируемым считается экономический субъект только при условии заключения данного договора с аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), которая (-ый) будет оказывать аудиторские услуги. В данном случае аудируемое лицо приобретает дополнительные права и обязанности, предусмотренные ФЗ № 307.

Предметом аудита является «совокупность аудиторских доказательств, которые необходимы для формирования аудитором профессионального суждения относительно состояния выбранного им объекта наблюдения»².

¹ Скопинцева Н. А. Аудит : учебное пособие. Томск : ТУСУР, 2012.

² Там же. С. 30.

Объекты аудита:

- учредительные документы организации, которые определяют отношения по регулированию ее финансовой деятельности, формирования и изменений уставного капитала;
- расчеты по оплате труда;
- ресурсы средства и предметы труда, трудовые ресурсы, финансовые ресурсы, материальные активы;
- хозяйственные процессы экономические процессы внедрения новой техники, обеспечение рабочей силой, материально-техническое обеспечение, техническое, энергетическое и хозяйственное обслуживание, основное и вспомогательное производство и обеспечение финансовыми ресурсами и др.;
- экономические результаты деятельности;
- организационные формы управления;
- методы управления системы стимулирования, внутри-производственный хозрасчет;
- функции управления планирование, учет, контроль, экономический анализ и регулирование, стимулирование и др.

В зависимости от представленной классификации объектов аудита выделяют:

- аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, регламентируемый ФЗ № 307;
- специальные виды аудита, к которым относят аудит качества, экологический аудит, управленческий аудит, аудит персонала, аудит маркетинга, аудит эффективности, аудит безопасности и т. д.¹

Аудиторская деятельность является предпринимательской, поэтому субъектами аудита могут выступать как индивидуальные аудиторы, зарегистрированные в соответствующем порядке,

¹ Скопинцева Н. А. Аудит. С. 31.

либо аудиторские организации. Аудиторская организация является юридическим лицом, осуществляет свою деятельность на коммерческой основе и в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации должна состоять в саморегулируемой организации аудиторов.

Международный стандарт аудита 200 (МСА 200)¹ определяет основные цели аудитора, которые ставятся перед ним при осуществлении аудиторской деятельности:

1. Получение разумной уверенности в свободе бухгалтерской (финансовой) отчетности от искажений представленной в ней информации вследствие недобросовестных действий со стороны сотрудников предприятия или ошибок.

2. Получение уверенности в том, что отчетность экономического субъекта отражает все существенные аспекты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

3. Подготовка заключения о степени достоверности финансовой отчетности.

4. Представление заключения в соответствии с требованиями МСА.

В случаях невозможности получения аудитором разумной уверенности в достоверности, представленной экономическим субъектом отчетности и недостаточности выражения в данном случае мнения с оговоркой в аудиторском заключении МСА требуют от аудитора отказа в выражении мнения или отказе от дальнейшего выполнения аудиторского задания в данном экономическом субъекте.

Для полного достижения указанных целей аудитора ему следует при планировании и проведении аудита использовать все

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317258/.

цели, заявленные в конкретных значимых МСА, с учетом взаимных связей между отдельными стандартами.

В случае невозможности достижения целей, указанных в стандарте, аудитору необходимо в соответствии с МСА модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита. Ситуация, когда цель не достигается, является достаточно серьезной и требует документирования в соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация»¹.

Внешний аудит выполняют специальные аудиторские фирмы по договору с государственными, налоговыми и другими органами, предприятиями, другими пользователями – банками, иностранными партнерами, акционерами, страховыми компаниями и т. д. Результат аудиторской проверки оформляется в виде заключения, которое имеет юридическую силу для всех юридических и физических лиц, государственных и судебных органов. В рамках составления договора об оказании аудиторских услуг аудируемое лицо и аудитор принимают на себя обязательства по защите интересов общества, однако эффективность и качество аудита обуславливаются также ожиданиями от аудита, которые могут быть различными у сторон.

Все работы аудитора, выходящие за рамки аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, должны рассматриваться не как аудит, а как сопутствующие аудиту услуги. Ведь цель аудита – формирование мнения о достоверной финансовой отчетности во всех существующих аспектах, а не поиск конкретных ошибок и отклонений.

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317261/.

Внешний аудит в системе финансового контроля делится на государственный аудит (регламентируется Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации») и, собственно, сам независимый аудит.

Понятие «государственный аудит» введено наряду с понятием «государственный финансовый контроль» вышеуказанным Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации».

Государственный аудит осуществляет Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы (далее – КСО) субъектов Российской Федерации (рис. 3.2).

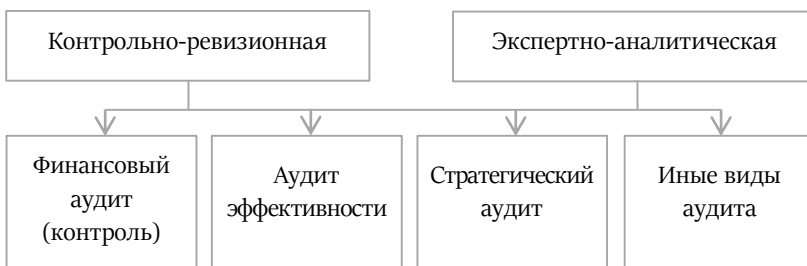


Рис. 3.2. Виды деятельности Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации

Понятие «государственный» обусловлено не только субъектом, осуществляющим данный вид аудита, но и особенностью аудируемых лиц. Особыми субъектами, в отношении которых осуществляется государственный аудит, являются:

- федеральные государственные органы;
- органы государственных внебюджетных фондов;
- Центральный банк Российской Федерации;
- федеральные государственные учреждения;
- федеральные государственные унитарные предприятия;
- государственные корпорации и государственные компании;

➤ хозяйственные товарищества и общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах¹.

Ниже приведены задачи, которые решаются каждым видом аудита, проводимым Счетной палатой Российской Федерации (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Задачи, решаемые в процессе государственного аудита

Вид аудита	Решаемая задача
Финансовый аудит	Использованы ли средства в соответствии с заданными целями
Аудит эффективности	Использованы ли средства эффективно
Стратегический аудит	Использованы ли средства в соответствии с целями социально-экономического развития

Результатом аудиторской проверки является юридический документ – аудиторское заключение, который составляется аудитором. Итоговая часть аудиторского заключения может быть опубликована для внешних пользователей, т. е. общедоступна заинтересованным лицам. Аналитическая часть аудиторского заключения конфиденциальна. Стоит отметить, что аудиторская деятельность проводится в интересах внешних пользователей отчетности и не учитывает заинтересованность внутренних пользователей в ее результатах².

¹ Борисов А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (постатейный). М. : Юстицинформ, 2014.

² Сафохина Е. А., Егорова Е. В. Стандартизация аудиторской деятельности на современном этапе : учебное пособие. М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя. 2021. С. 34.

Цель внешнего аудита, уровень квалификации внешних аудиторов, их права и обязанности определены законодательством.

Внешний аудит на рынке достаточно востребован среди разных категорий заказчиков. Услуги внешних аудиторов могут быть интересны владельцам предприятий и инвесторам, а также государственным налоговым службам, которым в ходе проверки необходимо получить достоверную информацию о деятельности компании.

С помощью независимого аудита возможно дать объективную оценку деятельности компании, обнаружить недостатки в работе и найти наиболее приемлемые способы их устранения. При этом такая проверка помогает организации получить финансовые выгоды путем возможного снижения налоговых платежей, повышения уровня безопасности и существенного снижения риска финансовых потерь. Регулярно проводя независимый аудит, организация может повысить уровень эффективности работы.

Тема 4. Нормативно-правовое регулирование финансового контроля

Вопросы темы:

- 4.1. Регламентация порядка и этапы проведения ревизии (подготовительный, основной, заключительный).
- 4.2. Отличие ревизии от аудита.
- 4.3. Порядок проверки смет (бюджетов), центров затрат, ответственности и бюджетирования.

4.1. Регламентация порядка и этапы проведения ревизии (подготовительный, основной, заключительный)

Законодательство не определяет порядок проведения ревизии и ее этапы. Избежать недобросовестных действий со стороны уполномоченных органов контроля возможно, если на законодательном уровне будут установлены жесткие требования к полномочиям, задачам, функциям, а также процедурам проведения финансового контроля, включая ревизии.

Деятельность органов финансового контроля в Российской Федерации основывается на принятых государством международных нормах взаимодействия в области надзорных полномочий разных государств (декларациях, конвенциях, директивах,

соглашениях, договорах) и на национальном уровне регулируется Конституцией Российской Федерации, ГК РФ, БК РФ (основной правовой источник регулирования государственного финансового контроля), НК РФ, федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации, законодательными актами органов местного самоуправления, подзаконными нормативными правовыми актами (указами Президента Российской Федерации, постановлениями Правительства Российской Федерации и др.).

При осуществлении таких видов государственного финансового контроля, как таможенный и налоговый контроль, особое значение отводится соответствующим кодексам.

Кроме того, осуществление государственного финансового контроля регулируется законами: «О Счетной палате Российской Федерации», «О банках и банковской деятельности»¹, «О Центральном банке Российской Федерации», «Об организации страхового дела в Российской Федерации»², «О рынке ценных бумаг»³, «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-

¹ Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5842/.

² Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1307/.

³ Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/.

счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»¹, «О парламентском контроле»², «О валютном регулировании и валютном контроле».

Созданная на сегодняшний день база в области внешнего и внутреннего финансового контроля включает в себя стандарты государственного финансового контроля и аудита, разработанные Минфином России, счетными органами³. Правительство Российской Федерации, в свою очередь, утвердило федеральные стандарты для Федерального казначейства и уполномоченных региональных и муниципальных финансовых органов⁴.

Привлечение к ответственности нарушителей финансовой дисциплины устанавливается Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ)⁵ и Уголовным кодексом Российской Федерации (УК РФ)⁶.

¹ Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110266/.

² Федеральный закон от 7 мая 2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_145996/.

³ См., например: Приложение № 4 к приказу Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»; постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 7 сентября 2017 г. № 9ПК «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71674094/>.

⁴ См., например: постановление Правительства Российской Федерации от 27 февраля 2020 г. № 208 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля „Планирование проверок, ревизий и обследований”» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/73685686/>.

⁵ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/.

⁶ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/.

Регламентируется и ведомственный контроль в сфере осуществления закупочной деятельности¹.

Таким образом, именно полномочия органов внешнего контроля являются определяющими при осуществлении финансового контроля, так как именно их деятельность жестко регламентирована нормативными и подзаконными актами.

Перед проведением любого контрольного мероприятия необходимо определиться с его целью. При ее постановке следует исходить из критериев законности и реальности осуществления контрольного мероприятия. При этом реальность, в свою очередь, должна исходить из возможности осуществления контрольного мероприятия имеющимися ресурсами и наличия самого механизма проведения этого мероприятия.

Достижению цели проведения контрольного мероприятия способствуют решаемые задачи. Чем шире заявленная цель контрольного мероприятия, тем обширнее перечень решаемых задач.

Финансовый контроль осуществляется прежде всего такими методами, как проверка, обследование, анализ и ревизия.

Ревизия и контроль тесно взаимосвязаны друг с другом. Контроль – это процесс проверки и сопоставления фактических результатов с заданными параметрами, а ревизия – это способ осуществления контроля, с помощью которого реализуется исследование финансово-хозяйственной жизни ревизуемого объекта в целях проверки правильности и законности его действий,

¹ См., например: Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 302 «Аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами аудита (контроля)» (утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (протокол от 21 апреля 2016 г. № 17К (1092) // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/72136964/> ; постановление Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89 «Об утверждении Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/70585834/>.

а также достоверности и объективности информации, отраженной в документах первичного, бухгалтерского и налогового учета и регистрах учета и отчетности.

Основными задачами ревизии являются:

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

При осуществлении данных задач ревизии должны обеспечить: выявление и мобилизацию имеющихся резервов производства, повышение эффективности и качества его работы; усиление режима экономии в использовании денежных средств и материальных ценностей; укрепление финансовой дисциплины; выявление причин и условий, способствующих образованию потерь, недостат и совершению хищений; предотвращение хищений материальных ценностей.

Ревизию осуществляют работники, имеющие специальную подготовку, – ревизоры. Надзор за работой ревизора осуществляется в целях понимания надежности применяемых средств контроля и получения точной информации для формулирования выводов по результатам ревизии.

Проведение ревизии – это процесс, включающий в себя три этапа:

- подготовительный;
- основной;
- заключительный.

Подготовительный этап осуществляется в целях изучения объекта (объектов) ревизии, подготовки программы и рабочего плана проведения ревизии.

Подготовка к ревизии состоит из двух частей: методическая и организационная.

Методическая часть подготовки включает в себя:

- изучение практического опыта ревизующего органа по аналогичным программам проверки;
- изучение материалов предыдущих ревизий ревизуемой организации;
- изучение действующих законодательных нормативных актов, норм и инструктивных материалов.

Организационная часть включает в себя:

- составление списка необходимой оргтехники;
- разработку проектов объяснительных записок, заявлений, запросов, журналов регистрации вопросов и ответов и входящих и исходящих документов;
- подбор участников ревизии, что предусматривает планирование численности контролеров-ревизоров, оформление приказа о составе участников ревизии и сроках проведения ревизии, а также проведение инструктивного совещания.

В процессе подготовки ревизии происходит непосредственное знакомство с объектом ревизии: структурой управления ревизуемой организации, системой документооборота, номенклатурой дел, отраслевыми особенностями, условиями производства, квалификацией учетного персонала, приказами о создании инвентаризационных комиссий и т. д. Знакомство с объектом ревизии позволит получить полное представление об объеме предстоящих контрольно-ревизионных работ и может внести уточнения в план проведения ревизии с точки зрения выполнения дополнительных процедур проверки и срока проведения.

В ходе подготовки и проведения ревизии должностными лицами органа контроля могут направляться запросы ревизуемому объекту, органам государственной власти и должностным лицам.

По результатам предварительного изучения предмета и объектов контрольного мероприятия подготавливается программа проведения контрольного мероприятия, которая должна, в частности, содержать основание его проведения; предмет, цели и вопросы контрольного мероприятия; перечень объектов контрольного мероприятия; перечень иных органов и организаций, которым планируется направление запросов о предоставлении информации, необходимой для проведения контрольного мероприятия; предварительный перечень информации (документов), используемой при проведении контрольного мероприятия, с указанием ее вида, способов получения и обработки; сроки начала и окончания проведения контрольного мероприятия на объектах (сроки проведения камеральной проверки); состав участников мероприятия (руководитель контрольного мероприятия, руководители групп инспекторов, члены групп инспекторов, внешние эксперты) и сроки представления отчета.

Программу проведения контрольного мероприятия подписывает руководитель контрольного мероприятия.

После утверждения программы проведения контрольного мероприятия руководителем этого мероприятия подготавливается рабочий план проведения контрольного мероприятия.

Рабочий план должен содержать перечень заданий для выполнения программы проведения контрольного мероприятия, распределенных между членами группы инспекторов, с указанием содержания работ (процедур) и сроков их исполнения. Руководитель контрольного мероприятия подписывает рабочий план и доводит его под расписку до сведения всех участников контрольного мероприятия.

В ходе контрольного мероприятия его руководитель определяет соответствие работы, выполняемой участниками контрольного мероприятия, рабочему плану и программе проведения контрольного мероприятия.

В утвержденный план контрольного мероприятия могут вноситься изменения, связанные с наступлением обстоятельств непреодолимой силы, недостаточностью временных и трудовых ресурсов, внесением изменений в законодательные и иные нормативные акты, выявлением в ходе контрольного мероприятия существенных обстоятельств, реорганизацией или ликвидацией объекта контроля.

Ведомственным стандартом органа контроля может быть установлена необходимость использования рабочего плана (плана-графика) контрольного мероприятия, а также предусмотрена его форма и требования к содержанию.

Основной этап заключается в непосредственном проведении ревизии, в ходе и по результатам которой оформляются соответствующие акты по каждому из объектов контрольного мероприятия. Состоит в проведении контрольных действий непосредственно на ревизуемых объектах, сборе и анализе фактических данных и информации, необходимых для формирования доказательств в соответствии с целями и вопросами контрольного мероприятия, содержащимися в программе его проведения.

Если в отношении объекта контрольного мероприятия планируется проверка сведений, составляющих государственную тайну, то соответствующая группа ревизоров должна формироваться из сотрудников, имеющих оформленный в установленном порядке допуск к государственной тайне по соответствующей форме.

При выявлении фактов нарушения требований законов и иных нормативных правовых актов ревизор сообщает руковод-

ству контрольного органа о выявленных нарушениях и необходимости принятия мер по их устранению, составляет при необходимости протокол об административном правонарушении и отражает в акте ревизии факты выявленных нарушений, причиненный ущерб, а также принятые руководством ревизуемого объекта меры по устранению нарушений в ходе контрольного мероприятия (при их наличии).

Если выявленные в ходе проведения ревизии факты содержат признаки состава преступления, ревизор осуществляет следующие действия:

- требует в пределах своей компетенции от должностных лиц ревизуемого объекта письменных объяснений и незамедлительно оформляет акт по конкретному факту выявленных нарушений;

- изымает необходимые документы и материалы в случае обнаружения подделок, подлогов, хищений, злоупотреблений и при необходимости пресечения данных противоправных действий с составлением акта изъятия;

- печатывает кассы, кассовые и служебные помещения, склады и архивы (о чем составляет соответствующий акт), если обнаружены данные, указывающие на признаки составов преступлений;

- информирует руководителя контрольного мероприятия о выявленных фактах нарушений и принятых по ним мерах;

- готовит по указанию руководителя контрольного мероприятия проект обращения в правоохранительные органы¹.

¹ Пункт 5.1.3 постановления Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 2 апреля 2010 г. № 15К (717) «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/70653042/>.

Результатом проведения данного этапа являются оформленные акты и рабочая документация.

Акт ревизии имеет следующую структуру:

- основание для проведения ревизии;
- предмет ревизии;
- проверяемый период деятельности ревизуемого объекта;
- перечень вопросов, которые проверены на данном объекте;
- срок проведения ревизии на объекте;
- краткая характеристика объекта ревизии;
- результаты ревизии по каждому вопросу программы (рабочего плана).

Если в ходе ревизии установлено, что объект не выполнил какие-либо предложения (рекомендации), которые были даны по результатам предшествующего контрольного мероприятия, проведенного на этом объекте, данный факт следует отразить в акте с указанием причин их невыполнения.

К акту прилагаются перечень законов и иных нормативных правовых актов, исполнение которых проверено в ходе ревизии, а также при необходимости таблицы, расчеты и иной справочно-цифровой материал, пронумерованный и подписанный составителями.

Нарушения, недостатки, а также причиненный ущерб, выявленные на ревизуемом объекте контрольного мероприятия, отражаются в акте, при этом следует указывать:

- наименования, статьи законов и пункты иных нормативных правовых актов, требования которых нарушены;
- виды и суммы выявленных нарушений, при этом суммы указываются отдельно по годам (бюджетным периодам), видам средств (средства бюджетные и внебюджетные, средства государственных внебюджетных фондов), а также видам объектов государственной собственности и формам их использования;

➤ наименование нарушения в соответствии с «Классификатором нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля)»¹;

➤ причины допущенных нарушений и недостатков, их последствия;

➤ виды и суммы выявленного и возмещенного в ходе ревизии ущерба;

➤ информацию о выявленных нарушениях, которые могут содержать коррупционные риски;

➤ конкретных лиц, допустивших нарушения;

➤ принятые в период проведения ревизии меры по устранению выявленных нарушений и их результаты.

При составлении акта должны соблюдаться следующие требования:

➤ объективность, краткость и ясность при изложении результатов контрольного мероприятия на объекте;

➤ четкость формулировок содержания выявленных нарушений и недостатков;

➤ логическая и хронологическая последовательность излагаемого материала;

➤ изложение фактических данных только на основе материалов соответствующих документов, проверенных ревизорами, при наличии исчерпывающих ссылок на них.

В акте последовательно излагаются результаты контрольного мероприятия на объекте по всем вопросам, указанным

¹ Пункт 5.3.3 постановления Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 2 апреля 2010 г. № 15К (717) «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/70653042/>.

в программе проведения ревизии. Если по вопросу ревизии не выявлено нарушений и недостатков, в акте делается запись: «По данному вопросу ревизии нарушений и недостатков не выявлено».

К рабочей документации относятся документы (их копии) и иные материалы, получаемые от должностных лиц ревизуемого объекта, других органов и организаций по запросам, документы (справки, расчеты, аналитические записки и т. п.), подготовленные и подписанные ревизорами самостоятельно на основе собранных фактических данных и информации, документы и материалы, подготовленные внешними экспертами, а также информация в электронном виде, полученная из государственных информационных систем.

В состав рабочей документации включаются документы и материалы, послужившие основанием для составления акта по результатам ревизии и формирования выводов, содержащихся в документах по результатам контрольного мероприятия.

Состав формируемой рабочей документации определяется руководителем контрольного мероприятия.

На заключительном этапе ревизии формируются выводы, подготавливаются требования, предложения (рекомендации), оформляется и представляется акт ревизии и другие документы, оформляемые по результатам контрольного мероприятия.

Результаты ревизии содержат в обобщенном виде изложение фактов нарушений и недостатков в сфере предмета и в деятельности ревизуемого объекта, а также характеристику проблем, выявленных в ходе проведения контрольного мероприятия.

На основе результатов ревизии формируются выводы по каждой цели контрольного мероприятия, в которых указывается размер ущерба (при его наличии).

На основе выводов подготавливаются предложения (рекомендации) по устранению выявленных нарушений и недостатков.

Важным вопросом на этом этапе является момент определение размера материального ущерба, который оформляется отдельным актом. К отдельным актам, составленным по мотивированным требованиям правоохранительных органов, должны быть представлены объяснительные записки по фактам материального ущерба, нанесенного организации или государству, и принятию мер по его возмещению.

Продолжительность каждого из этапов ревизии зависит от целей контрольного мероприятия, особенностей предмета и объектов контрольного мероприятия.

После подписания материалов ревизии в ревизуемой организации они представляются руководителю ревизионной группы. На последней странице акта ревизии руководитель контрольно-ревизионного органа либо уполномоченное им лицо делает отметку: «Материалы ревизии приняты», указывает дату и ставит подпись.

Материалы каждой ревизии в делопроизводстве контрольно-ревизионного органа должны представлять собой отдельное дело с соответствующим индексом, номером, наименованием и количеством томов этого дела.

Изъятие рабочей документации у контролирующего органа может производиться только уполномоченными на то органами в случаях и порядке, установленных законодательством Российской Федерации.

В случае пропажи или гибели рабочей документации руководитель контролирующего органа должен назначить служебное расследование, результаты которого оформляются соответствующим актом.

4.2. *Отличие ревизии от аудита*

Внешний финансовый контроль может проводиться различными контрольными органами, уполномоченными в соответствии с законодательством выполнять контрольно-ревизионные функции. Такой контроль, как уже было отмечено, проводится в форме ревизий и проверок.

Внешний аудит может проводиться специальными аудиторскими фирмами по договору с государственными, налоговыми и другими органами, предприятиями, другими пользователями – банками, иностранными партнерами, акционерами, страховыми обществами и т. д. Порядок проведения аудиторского финансового контроля урегулирован ФЗ № 307. Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696¹, установлены единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Несмотря на имеющиеся различия понятий «ревизия» и «аудит», которые рассмотрены ниже (табл. 4.1), они существуют параллельно и не исключают друг друга.

Понятие аудита шире и включает в себя всестороннюю проверку деятельности аудируемого лица, в то время как ревизия представляет собой контроль финансовой деятельности ревизуемого объекта. Можно сделать вывод, что ревизия является узконаправленной разновидностью аудита.

Аудит не заменяет и не подменяет государственный финансовый контроль за хозяйственной и финансовой деятельностью

¹ НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/5759163/>.

экономических субъектов, который осуществляют соответствующие государственные органы¹.

Хотя различий между аудитом и ревизией много, тем не менее ряд ревизорских методов, приемов, подходов к проверке может и должен рационально использоваться в аудите.

В организационных подходах к проведению ревизии и аудита имеется много общего, включая базу для проведения контрольных мероприятий.

¹ Шацкий В. Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности : учебник. Жуковский : МИМ ЛИНК, 2009.

Таблица 4.1

Сравнение внешней ревизии и независимого аудита

Отличительные признаки	Независимый аудит	Внешняя ревизия
Цели	Проведение комплекса мероприятий по сбору, анализу, независимой оценке эффективности деятельности на объекте аудита и качеству принимаемых решений, а также вынесение рекомендаций по ликвидации возможных сложностей	Установление фактов нарушений, недостатков, отклонений, злоупотреблений и размера причиненного собственнику ущерба, выявление виновных лиц и подготовка доказательств для установления степени их вины
Задачи процедур	Устанавливаются заказчиком	Исследование вопросов, указанных в конкретных пунктах плана ревизии
Объект контроля	Бухгалтерская и финансовая отчетность	Устанавливается органом, назначившим контрольное мероприятие
Регулярность проведения	Обязательный аудит проводится регулярно, а инициативный – по требованию клиента	Проводится по требованию органа, назначившего ревизию

Продолжение табл. 4.1

Отличительные признаки	Независимый аудит	Внешняя ревизия
Плановость проведения	Составляется план проведения	Ревизия может носить плановый характер, а может проводиться внезапно
Требования к действиям	Регламентированы стандартами аудиторской деятельности	Регламентированы стандартами внешнего государственного контроля и федеральными стандартами внутреннего государственного финансового контроля
Достаточность информации	Разумная достаточность с ориентацией на соотношение затрат и результатов	Максимально возможная точность в подсчете размера ущерба и выявлении виновных лиц
Результаты	Аудиторское заключение и рекомендации для клиента (в соответствии с договором)	Акты ревизии, организационные выводы, взъясания, обязательные для исполнения указания и проверка их выполнения
Выводы по результатам работы	Задача изменения правил ведения процессов или ужесточения требований к их соблюдению	Материалы для принятия решения о соответствии лица занимаемой должности, его материальной и уголовной ответственности

Окончание табл. 4.1

Отличительные признаки	Независимый аудит	Внешняя ревизия
Управленческие связи	Горизонтальные связи	Вертикальные связи
Оплата услуг	Услугу оплачивает клиент или с его согласия орган, нуждающийся в получении аудиторского заключения	Заработную плату за проведение ревизии выплачивает вышестоящее звено или государственный орган, назначивший ревизию
Ответственность	Несет ответственность перед заказчиком	Несет ответственность перед вышестоящим государственным органом

4.3. Порядок проверки смет (бюджетов) центров затрат, ответственности и бюджетирования

Статьей 6 БК РФ установлено, что бюджетная смета – это документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств казенного учреждения. Бюджет является обязательным элементом финансового плана.

Бюджетирование – это управленческий процесс, процесс формирования и распределения финансов, управление финансами. С обывательской точки зрения это контроль доходов и расходов, распределение финансов, постановка целей и выделение бюджета на их реализацию.

Система учета по центрам ответственности является основой системы бюджетирования. Система учета по центрам ответственности обеспечивает руководителей экономического субъекта информацией о достижении плановых показателей и причинах отклонения от них. Центры ответственности предполагают возложение ответственности на руководителей этих центров за достижение установленных плановых показателей. Учет затрат по центрам ответственности осуществляют в целях расчета показателей, за которые отвечает руководитель центра ответственности.

Проверка смет центров затрат и ответственности позволяет оценить синхронность поступления и расходования, выявить отклонения, проанализировать причины отклонений, тенденции показателей во временном отрезке, а также эффективность управления сметами и центрами.

Если рассматривать бюджетирование как управленческий процесс, то предприятие в этом процессе будет объектом управления. В рамках конкретного предприятия выделяют следующие типы центров ответственности:

- центр доходов;
- центр затрат;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

Каждый из представленных центров предполагает свои пути получения финансового результата.

Все структурные подразделения предприятия можно классифицировать в зависимости от уровня ответственности:

- центры финансовой ответственности – несут ответственность за финансовое планирование и достижение определенных результатов;
- центры финансового учета – выпускающие и вспомогательные цехи предприятия, сбытовые службы и подразделения;
- места возникновения затрат – объекты предприятия, которые порождают определенный уровень затрат.

Чтобы понять, насколько успешно бюджетирование на предприятии, необходимо осуществлять контроль всей системы. Бюджеты подлежат постоянному пересмотру, в них могут вноситься поправки.

Каждый разрабатываемый бюджет на предприятии должен работать на цели этого предприятия. Финансовый план помогает увидеть, как управлять ресурсами предприятия.

Для проверки исполнения бюджета можно выделить три направления контроля:

- предварительный;
- регулярный;
- окончательный контроль.

Цель предварительного контроля состоит в профилактике потенциальных нарушений бюджета, т. е. предупреждении необоснованных расходов.

Предварительный контроль проводится до совершения хозяйственных операций. Одной из форм такого контроля является согласование заявок. Ее использование позволит избежать неоправданных расходов, предупредить неисполнение бюджета и заранее принять необходимые меры.

Регулярный контроль подразумевает постоянный мониторинг деятельности центров ответственности для выявления отклонений фактических показателей от запланированных. Такой контроль проводится по оперативной отчетности.

Окончательный контроль состоит в анализе исполнения планов после окончания периода, оценке финансово-хозяйственной жизни предприятия в целом и по центрам ответственности.

Регулярный и окончательный контроль основываются на отчетности, сравнении плана с фактом.

Процедуру регулярного и окончательного контроля проводят в три этапа:

- сбор информации о фактическом исполнении плановых показателей и формирование отчетности;
- выявление и анализ причин отклонений;
- принятие решений о корректировке деятельности предприятия и ее структурных подразделений.

Контроль исполнения бюджета представлен ниже (рис. 4.1).

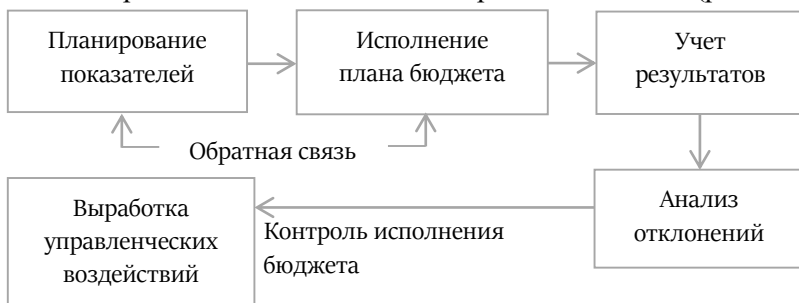


Рис. 4.1. Контроль исполнения бюджета

В целях обеспечения системы бюджетирования фактическими данными следует провести аудит учетной системы на предмет содержания всех аналитических признаков, заложенных в бюджетах. Если учетная система не содержит таких данных, то сравнение Плана с фактом может оказаться некорректным.

Аудит системы бюджетирования состоит из двух компонентов:

- работа с документами – анализ положений о бюджетировании, финансовой структуре, бизнес-процессах и пр.;
- глубинные интервью – проведение интервью с людьми, занимающимися формированием бюджетов.

При аудите системы бюджетирования обычно рассчитывают эффективность разработанных бюджетов, успешность их выполнения и затраты на их разработку. Оценивается качество информации, используемой при составлении бюджетов, а также обоснованность и реалистичность бюджетных показателей. Аудит проводится на соответствие действующей системы бюджетирования установленным требованиям. По итогам аудита принимаются решения о возможной доработке структуры бюджетов, методики планирования показателей, учетной системы, а также решается вопрос, что нужно изменить в финансовой структуре центров ответственности, зонах ответственности сотрудников и т. д.

Эффективный контроль над бюджетом предполагает, что процедуры начинаются на самом нижнем уровне управления, т. е. в центрах доходов и центрах затрат.

В целях проведения проверки смет (бюджетов) центров затрат, ответственности и бюджетирования применяют такие методы анализа, как горизонтальный, вертикальный, сравнительный, факторный и метод финансовых коэффициентов.

При горизонтальном анализе сравниваются показатели отчетности с аналогичными параметрами предыдущих периодов.

Изучаются причины резких изменений статей баланса. Использование горизонтального анализа позволяет выявить отклонения между данными за период. Данные отклонения служат базой для оценки каждого центра ответственности и для принятия регулятивных решений. Внимание при проведении проверки концентрируется на значительных отклонениях. При выявлении значительных отклонений следует пересмотреть бюджет.

Выявленные отклонения являются результатом проверки эффективности деятельности предприятия или отдельных центров ответственности.

Все причины возникновения отклонений можно разделить на две группы:

- внешние и внутренние факторы деятельности предприятия (например, изменения положения предприятия на рынке, увеличение цен на сырье или энергоносители, вынужденные простои предприятия, форс-мажор и пр.);
- использование в процессе планирования или анализа некорректных данных (умышленное или связанное с некомпетентностью) (рис. 4.2).

Вертикальный анализ используется для расчета удельного веса отдельных статей баланса в общем итоговом показателе и последующее сравнение полученного результата с данными прошлого года.

Сравнительный анализ проводят на основе показателей идентичных предприятий.

Факторный анализ позволяет определить влияние отдельных факторов на результативный показатель.

Метод финансовых коэффициентов позволяет произвести расчет отношений данных отчетности, определить взаимосвязи показателей и их интерпретацию.

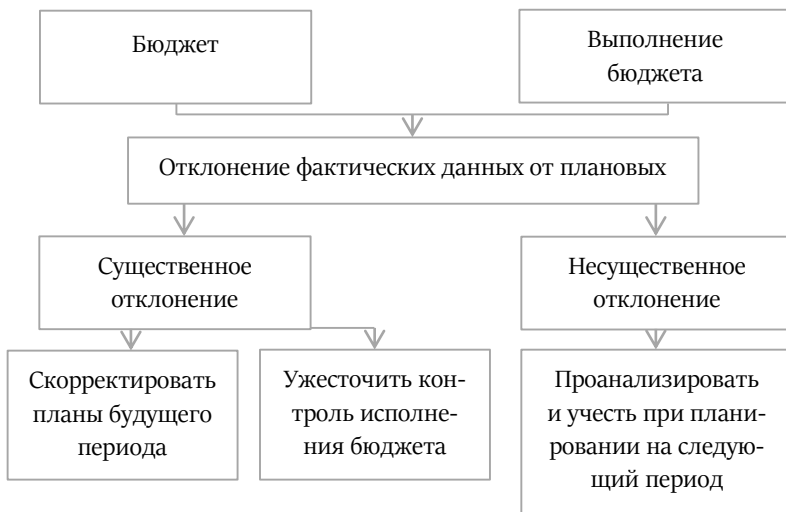


Рис. 4.2. Схема анализа отклонений

Принятие решения о корректировке бюджета или ужесточении за контролем его исполнения является завершающим этапом.

Четкое следование вышеперечисленным этапам позволяет правильно организовать систему контроля деятельности предприятия.

Тема 5. Внутренний контроль. Внутренний аудит

Вопросы темы:

- 5.1. Цели, задачи и классификация внутреннего контроля.
- 5.2. Система внутреннего контроля.
- 5.3. Внутренний контроль и управление рисками.
- 5.4. Внутренний аудит.

5.1. Цели, задачи и классификация внутреннего контроля

Необходимо понимать, что внутренний контроль представляет возможность собственникам, акционерам руководству и персоналу организации адекватно оценивать возникающие угрозы, мобилизоваться и адаптироваться к рискам, продуктивно работать, сохранять устойчивость, развиваться и расширять перспективы своей финансово-хозяйственной жизни.

В целях установления сущности внутреннего контроля необходимо проанализировать мнения ученых о понятии «контроль» в управленческом процессе (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Понятие «контроль» в системе управления

№ п/п	Ученые	Определение контроля
1	А. Б. Борисов	Контроль – система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект
2	В. И. Бобошко	Контроль – система наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от выполнения решений, преодоления отклонений и устранения препятствий для оптимального функционирования объекта управления
3	А. С. Наринский, Н. Г. Гаджиев	Контроль – система наблюдения и проверки хозяйственной деятельности, необходимая для решения поставленных перед ней задач и устранения негативных условий, препятствующих достижению ее целей
4	А. Г. Зверев	Контроль – проверка законности, правильности и целесообразности расходования государственных средств, эффективности их использования

Внутренний контроль – это подсистема, входящая в управленческий процесс организации, целью которой является выявление нарушений в процессе функционирования предприятия, установление отклонений на всех уровнях производства, а также разработка мероприятий по повышению управленческих решений руководителя

Цель внутреннего контроля – обеспечить руководство организацией информацией и предотвратить опасность, предвидеть проблему, выявить нарушения, избежать потерь, принять правильное и эффективное решение.

Задачи, стоящие перед внутренним контролем:

- организовать контроль за процессами деятельности организации и должностными лицами, влияющими на эти процессы;
- определить все виды рисков;
- выявлять недостатки и нарушения в контролируемых процессах деятельности организации и оперативно на них реагировать.

Объекты внутреннего контроля выбираются в соответствии с его целями.

Необходимо разграничивать объект внутреннего контроля и предмет внутреннего контроля.

Объектами внутреннего контроля выступают производственные циклы организации.

Предметом внутреннего контроля является наличие, состояние и (или) действие управляемого звена системы управления организацией.

В ходе организации системы управления необходимо выявить основные направления внутреннего контроля (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Основные направления и цели внутреннего контроля

Согласно указаниям Минфина России № ПЗ-11/2013¹ осуществление внутреннего контроля возложено:

- на органы управления за деятельностью организации;
- лицо, установленное в качестве ревизора в организации;
- ревизионную комиссию организации;
- главного бухгалтера;
- внутреннего аудитора (аудиторскую службу);
- специальные должностные лица, ответственные за осуществление внутреннего контроля в организации.

Внутренний контроль осуществляется на разных уровнях управления. В связи с этим наиболее правильно определять классификацию видов внутреннего контроля именно с позиции деятельности по осуществлению функций внутреннего контроля в экономическом субъекте.

Субъекты внутреннего контроля на самом первом уровне – это собственники (акционеры, директора), которые реализуют функции внутреннего контроля напрямую или опосредованно, привлекая независимые сторонние организации, в том числе экспертов, специалистов, аудиторов.

В непосредственные обязанности субъектов второго уровня внутреннего контроля не входит контроль, но в условиях производственной необходимости они могут осуществлять некоторые контрольные полномочия, например контроль исправного функционирования механизированного оборудования.

¹ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/.

На третьем же уровне внутреннего контроля субъекты реализуют функции контроля в целях выполнения своих служебных обязанностей. К таким сотрудникам можно отнести следующие структурные единицы (подразделения) организации: отдел кадров, плановый отдел, отдел маркетинга, диспетчерские службы и др.

На четвертом уровне субъектов, осуществляющих функции внутреннего контроля, располагаются сотрудники и персонал, которые обслуживают работу компьютерных систем, сотрудники бухгалтерии, службы, в чью компетенцию входят полномочия по осуществлению безопасности на предприятии.

Рассматривая последний уровень классификации субъектов, осуществляющих функции внутреннего контроля, можно выделить те структурные единицы и отдельных сотрудников, в чью компетенцию входит непосредственная реализация контрольных функций, таких как: отдел внутреннего аудита и контрольно-ревизионные управления, отделы технического контроля и др.

Внутренний контроль представляет из себя процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

➤ эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов. Это означает, что в организации должны быть внедрены инструменты контроля, которые помогут организовать бесперебойную работу всех процессов и операций. Эти инструменты должны помочь снизить риск неэффективной деятельности и свести к минимуму возникающую опасность, мешающую достижению целей организации. Используемые инструменты контроля также должны гарантировать, что активы организации не подвержены риску и использованию не по назначению. Такие инструменты должны быть применимы как к оборотным, так и к внеоборотным активам;

➤ достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Это означает, что системы первичного учета должны фиксировать все операции так, чтобы все их характеристики были отражены в финансовой отчетности своевременно, полно и достоверно. Своевременная сдача отчетности – это юридическая обязанность каждого экономического субъекта;

➤ соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета. Это означает, что внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех подразделениях.

Процессы внутреннего контроля сравнивают вероятностные сценарии с планами и предлагают способы избежания негативного развития событий в финансово-хозяйственной жизни организации.

Чтобы глубже понять сущность внутреннего контроля, необходимо его классифицировать (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Виды внутреннего контроля

№ п/п	Классификационный признак	Виды внутреннего контроля
1	По решению задач	Стратегический, тактический, оперативный
2	По глубине охвата	Тематический, комплексный
3	По полноте	Сплошной, выборочный
4	По периодичности	Систематический, периодический, эпизодический (ситуационный)
5	По времени проведения	Предварительный, текущий, последовательный
6	По степени внезапности	Оперативный, плановый, внеплановый (внезапный)

При определении сущности текущего контроля стоит иметь в виду, что он связан с проверкой финансовых мероприятий в момент их реализации, т. е. одновременно с ними. Как правило, такой контроль предполагает проверку оправдательных документов, которые подтверждают бухгалтерские операции и от данного вида контроля напрямую зависит эффективность работы экономического субъекта.

Сущность последующего контроля состоит в комплексе действий компетентных лиц и органов, направленных на проверку бухгалтерских операций, которые имели место в прошлом. Таким образом можно выявить различные расхождения результатов с нормативной базой, определить их обоснованность и на их основе сформулировать комплекс рекомендаций для повышения эффективности деятельности экономического субъекта.

Оперативные проверки проводятся чаще, чем плановые, и могут осуществляться субъектом контроля еженедельно или же ежемесячно.

Плановые проверки проводятся реже оперативных, примерно раз в год или же один раз в несколько лет.

Внеплановые же проверки проводятся их субъектом в отсутствии предупреждения. Это не дает проверяемому экономическому субъекту достаточно хорошо подготовиться к ним, что и обуславливает их высокую эффективность в обнаружении различных расхождений.

Порядок сочетания разных видов внутреннего контроля зависит от конкретных обстоятельств. Каждая организация определяет их самостоятельно.

5.2. Система внутреннего контроля

Организация системы внутреннего контроля стала широко развиваться с момента вступления в силу Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹. Применение системы внутреннего контроля необходимо в деятельности каждой организации.

Система внутреннего контроля – это механизм, который обеспечивает контроль и эффективную работу предприятия на всех этапах его деятельности

Пункт 12 МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения» определяет систему внутреннего контроля как разработанную, внедренную и поддерживаемую лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками для обеспечения разумной уверенности в достижении целей организации в отношении надежности процесса подготовки финансовой отчетности, эффективности и результативности операций, а также соблюдения применимых законов и нормативных актов².

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

² Приложение 1 к приказу Минфина России от 27 октября 2021 г. № 163н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н» // НПП «Гарант-сервис». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403204518/>.

Минимизировать риски деятельности организации возможно с помощью компонентов системы внутреннего контроля (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Компоненты системы внутреннего контроля

Контрольная среда – это совокупность стандартов, процессов и действий руководителя организации, направленных на осуществление внутреннего контроля. Она поддерживает дисциплину сотрудников и организует порядок.

Процесс оценки рисков – это деятельность по выявлению «узких» мест в деятельности организации, которые могут повлиять на ее функционирование и достижение поставленных целей.

При выявлении рисков следует исходить из степени их важности, вероятности возникновения и способов управления ими.

Информационная система – это совокупность бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая информирует персонал о деятельности организации. Доведение информации до сотрудников часто осуществляется посредством электронной связи, устно или путем распоряжений руководителя.

Контрольные мероприятия – это элемент системы внутреннего контроля, вид воздействия на риск, который позволяет

понять, насколько быстро и четко выполняются меры по устранению рисков и нарушений в организации на разных уровнях организационной структуры. Контрольные мероприятия направлены на уменьшение вероятности реализации риска и минимизации величины риска как угрозы.

Затраты на контрольные мероприятия должны превышать возможные риски.

Мониторинг средств контроля – это процесс наблюдения за эффективностью работы внутреннего контроля. Его деятельность осуществляется путем сравнения выявленных нарушений и путей их устранения.

Организация системы внутреннего контроля, которая бы работала без ошибок, является довольно сложным процессом, включающим определенные этапы (рис. 5.3).

Система внутреннего контроля организуется руководством предприятия в целях:

- осуществления деятельности предприятия упорядоченно и эффективно;
- соблюдения политики руководства;
- обеспечения сохранности имущества;
- ведения качественного документирования операций.

Для правильной и эффективной работы внутреннего контроля руководство организации должно определить цели данной системы (рис. 5.4).

Все вышеприведенные цели важны для достижения организацией наиболее эффективной работы, контроля за деятельностью и за выполнением законодательства и иных нормативных правовых актов.

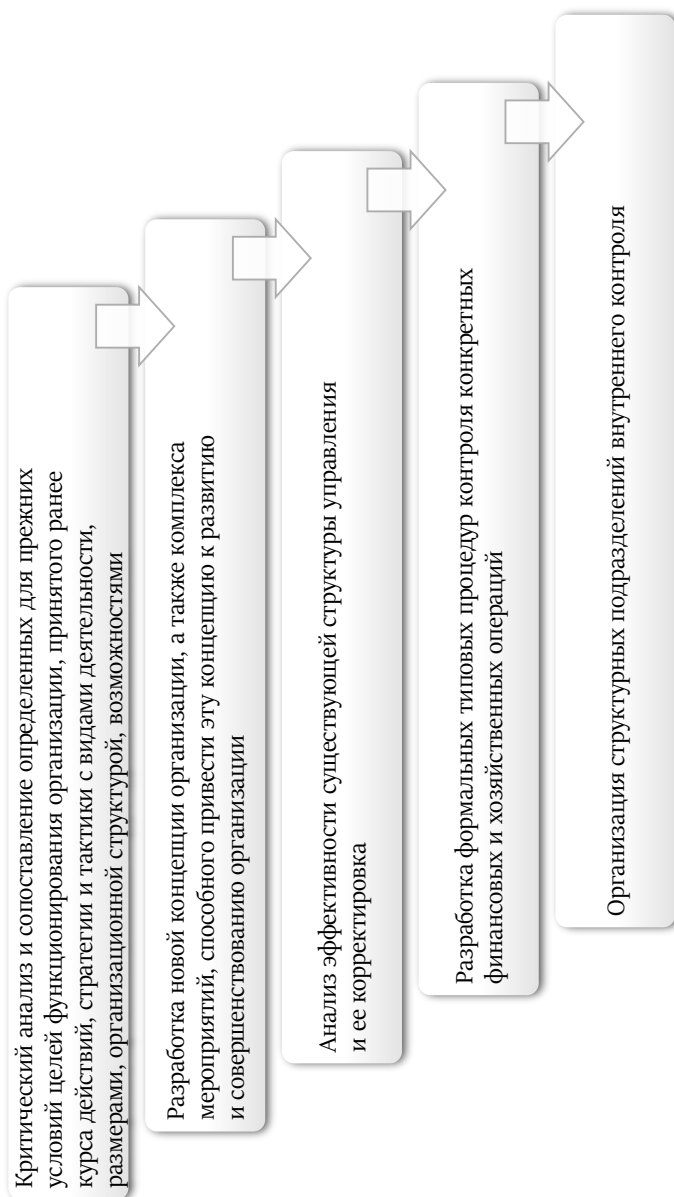


Рис. 5.3. Этапы создания системы внутреннего контроля

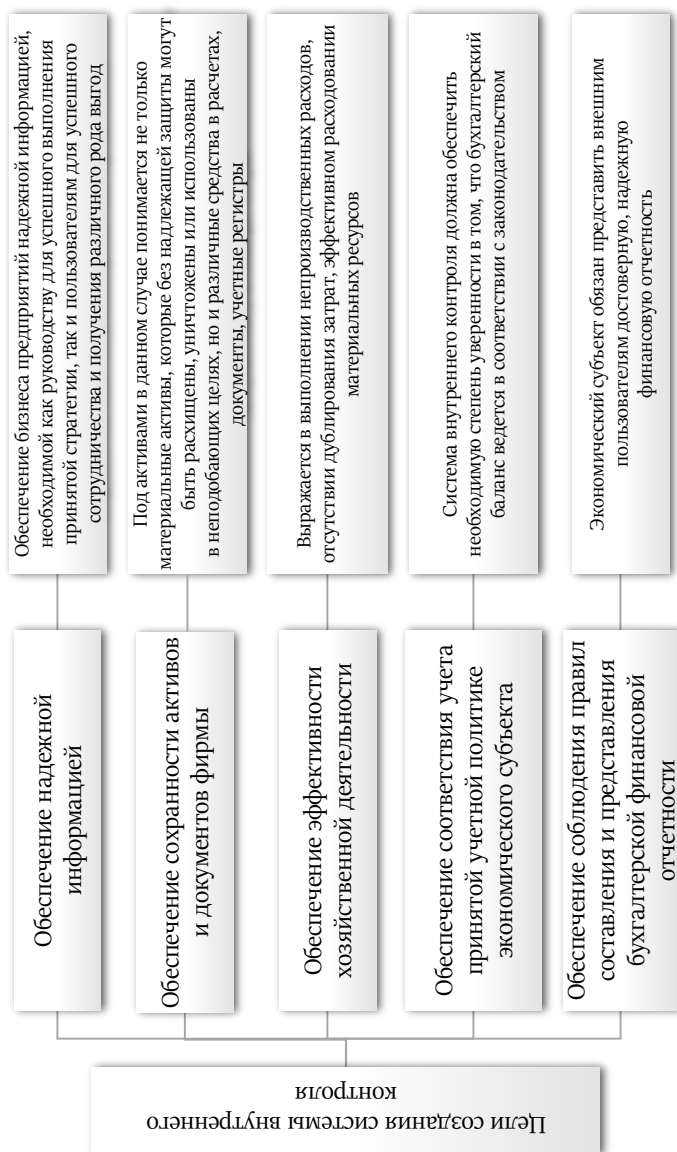


Рис. 5.4. Цели создания системы внутреннего контроля

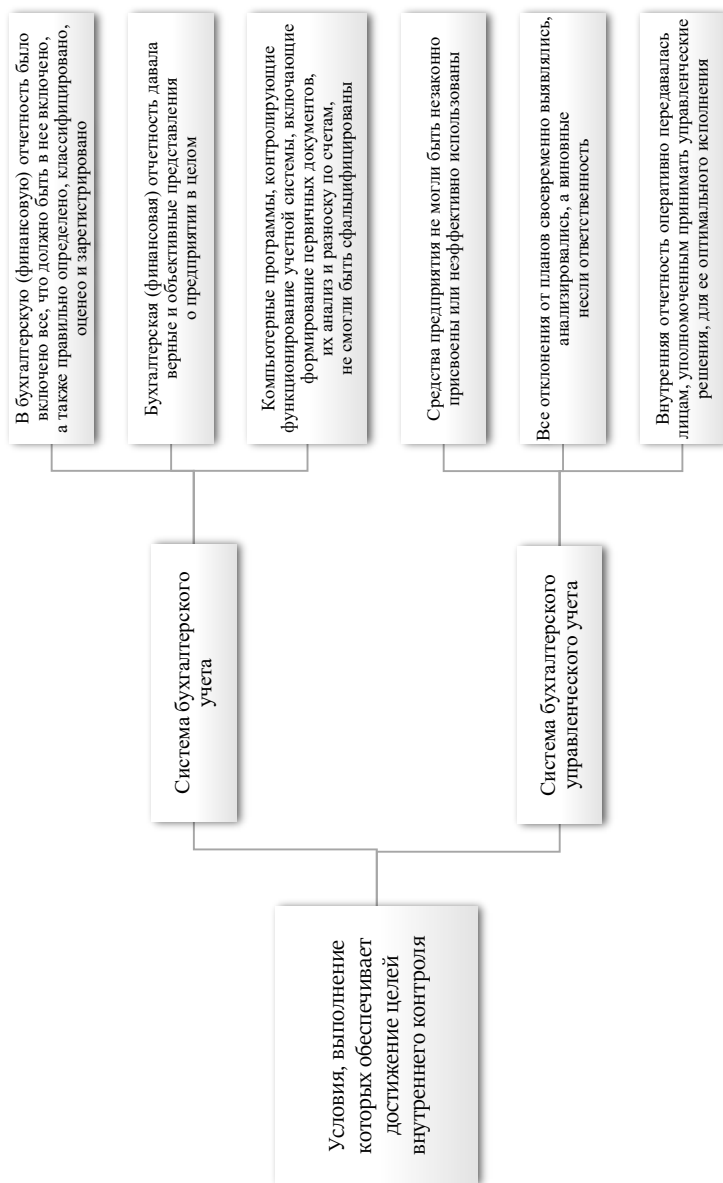


Рис. 5.5. Условия, выполнение которых обеспечивает достижение целей внутреннего контроля

Для эффективной работы такой системы важно, чтобы руководство обеспечило должный уровень организации и работы системы контроля, которая бы смогла обеспечить выполнение всех условий (рис. 5.5)¹.

Общие принципы и подходы, цели и задачи системы внутреннего контроля целесообразно определить в Положении о внутреннем контроле, разрабатываемом организацией. Во внутренних документах организации следует определить зоны ответственности и полномочия в области внутреннего контроля.

При построении системы внутреннего контроля необходимо учитывать то обстоятельство, что затраты на ее построение не должны превышать эффективность системы.

Однако есть элементы, которые требуют формализации и необходимы практически для каждой организации, например: учетная политика организации, инвентаризация материальных ценностей, копирование и архивирование информационных систем и т. д.

Таким образом, система внутреннего контроля в организации выстраивается с четким осознанием проводимого процесса с элементами формализации.

5.3. Внутренний контроль и управление рисками

Вся деятельность в рамках внутреннего финансового контроля сводится к управлению рисками, принимаемыми на себя организацией. Внутренний контроль дает ответы на следующие вопросы: что может случиться? Что сделано, чтобы это не случилось?

¹ Бобошко В. И. Контроль и ревизия : учебное пособие. М. : Юнити-Дана, 2019.

Понятие «риск» сводится к возможности отклонений от намеченного пути и является следствием наступления какого-либо негативного последствия, которое, в свою очередь, является следствием неточных прогнозов (рис. 5.6).

Для идентификации риска, как правило, составляют таблицу, в которой отражают возможные факторы риска организации, степень их опасности и вероятность наступления. Все факторы риска делят на две большие группы: внешние и внутренние. А уже внутри каждой группы риски делятся по направлениям.

На основе идентификационных рисков в организации составляется карта рисков компании. С ее помощью можно выявить наиболее опасные варианты решения, связанные с недостижением поставленных целей; получить оценки возможного ущерба (потерь) для различных вариантов решения; спланировать и осуществить мероприятия по снижению риска до приемлемого уровня; оценить затраты по управлению риском.

Риски выявляют руководители организации и руководители структурных подразделений в следующих случаях:

- при изменении законодательства в финансовой сфере;
- при изменении положения об организации, подразделения;
- в случае выявления внешними контрольными органами нарушений и недостатков;
- при получении информации о рисках от сотрудников организации;
- в случае первоначального внедрения системы внутреннего финансового контроля и др.



Рис. 5.6. Содержание понятия риска

Сотрудники организации могут выявить в следующих случаях:

- по распоряжению руководителя;
- при изменении обязанностей или квалификационных требований;
- при назначении на должность;
- при откомандировании в другое подразделение;
- при выходе на работу после долгого перерыва;
- непосредственно перед началом выполнения операции и др.

Меры по минимизации риска:

- дополнительное изучение;
- консультации;
- анализ предыдущих действий;
- информирование руководителя.

Ограничение всех видов рисков является одним из основных направлений службы внутреннего контроля.

Контроль за основными видами рисков организуется на трех уровнях:

- индивидуальном;
- микроуровне;
- макроуровне.

Основным объектом службы внутреннего контроля является состояние аналитической работы с точки зрения учета в процессе управления организацией влияния экономических и нормативно-правовых условий ее работы и их возможных изменений на эффективность выбранных направлений текущего и перспективного развития организации.

Взаимосвязь целей, рисков и контроля представлена ниже (рис. 5.7).

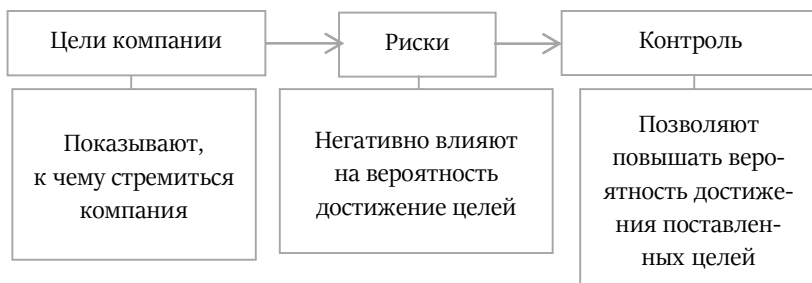


Рис. 5.7. Взаимосвязь целей, рисков и контроля

Таким образом, любая новая цель, поставленная организацией, сопровождается возникновением рисков. Осознавая возникающие риски, в организации внедряются контрольные процедуры, которые позволяют снизить вероятность наступления некоторых из них. Внутренние контролеры собирают, анализируют необходимую информацию, формулируют выводы руководству, а также предлагают варианты улучшения системы контрольных мероприятий.

Действия по ограничению риска называются управлением рисками, которым занимается отдел контроллинга или внутреннего аудита. Управление рисками состоит из их выявления, оценки рисков и реакции на них.

Выявить риск означает спрогнозировать, что может негативно повлиять на деятельность организации и по какой причине.

Оценить риск, значит, разобраться в вопросе, насколько серьезны последствия реализации риска для достижения целей организации, какова вероятность наступления риска, и спрогнозировать величину ущерба в случае реализации риска.

Среагировать на риск означает устранить и минимизировать причины реализации риска, застраховать его, планировать деятельность с учетом наличия риска (принять его).

Результаты выявления, оценки и минимизации рисков оформляются в виде:

- отчета о первичном выявлении риска невыполнения, частичного невыполнения, неправильного выполнения операций;
- отчета о принятых мерах по минимизации рисков.

Таким образом, внутренний финансовый контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности, но не гарантирует этого. В свою очередь, эффективность внутреннего контроля может быть ограничена рисками.

5.4. Внутренний аудит

В целях эффективности развития аудита на предприятии в ноябре 2021 г. премьер-министр России М. В. Мишустин подписал постановление, в котором утвердил запуск единого реестра экспертов-аудиторов (действует с 1 марта 2022 г. до 1 марта 2028 г.)¹.

Внутренний аудит составляет важную роль в системе внутреннего контроля. Собственники организации большое внимание уделяют бюджетированию и выполнению утвержденных планов, поэтому в организации должна быть налажена работа внутреннего аудита.

Внутренний аудит — это вид деятельности организации, который на основе внутренней документации контролирует звенья управления и различные сферы ее финансовой деятельности. Процедура внутреннего аудита позволяет усовершенствовать деятельность предприятия и направить ее деятельность на повышение прибыли.

¹ НПП «Гарант-сервис». URL: <https://www.garant.ru/news/1502098/>.

Внутренний аудит включает в себя следующие процессы:

- помощь в организации внутреннего контроля;
- помощь в управлении и устранении рисков на предприятии;
- помощь в корпоративном управлении.

Главная цель в организации внутреннего аудита – проведение аудиторских проверок, предоставление информации для руководителя в целях повышения прибыли организации и сохранения ее стоимости.

Задачи внутреннего аудита, его объем и содержание закрепляются в локальном акте организации – Положении о проведении внутреннего аудита.

Постановка задач внутреннего аудита зависит от сферы деятельности предприятия. Типичные задачи проведения внутреннего аудита заключаются в следующем:

- осуществлении качественного внутреннего аудита в соответствии с утвержденным планом проведения проверок;
- оценке эффективности системы внутреннего контроля в целом, проверке выполнения решений руководителей (совет директоров, генеральный директор);
- оценке надежности учета и отчетности, в том числе налоговой, финансовой и управленческой;
- оценке качества соответствия систем, процессов и процедур, анализе организационных структур и их достаточности для выполнения возложенных функций;
- контроле за обеспечением сохранности имущества компании;
- оценке организации системы своевременного и полного фиксирования во внутренних документах порядка отражения в учете всех операций и фактов хозяйственной деятельности.

Любой процесс, направление, система в деятельности организации являются объектом внутреннего аудита, у которого оценивается эффективность и экономичность операций, а также соблюдение требований законодательства в финансовой сфере¹.

Внутренний аудит осуществляется непрерывно. Пользователями внутреннего аудита являются руководитель организации, его собственники и сотрудники, участвующие в процессах деятельности организации.

Внутренний аудит может быть организован посредством назначения на должность внутреннего аудитора или путем создания структурного подразделения внутреннего аудита. Выбор зависит от целей, задач и масштабов организации, в которой создается внутренний аудит.

В осуществлении внутреннего аудита немаловажное значение имеют его следующие функции:

- организация, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем внутреннего контроля;
- контроль над соблюдением порядка проведения финансово-хозяйственных операций, внутренних регламентов и положений;
- проверка соблюдения законодательных и нормативных требований к ведению бухгалтерского, налогового учета и формированию финансовой, налоговой отчетности;
- оценка целесообразности управленческих решений, принимаемых по результатам проверки, выявление резервов повышения эффективности;
- проверка наличия и сохранности активов;
- взаимодействие с внешним независимым аудитом и контролирующими органами.

¹ Посохина А. В. Внутренний аудит : учебное пособие. Ч. 1. Пермь, 2022. С. 15.

Взаимосвязь понятий «внутренний аудит» и «внутренний контроль» состоит в том, что внутренний аудит – это некая часть внутреннего контроля, которая заключается в проведении контрольных мероприятий организации.

Роль внутрихозяйственного аудиторского контроля состоит в оказании помощи органу управления (исполнительному органу) хозяйствующего субъекта для эффективного выполнения своих функций. Подразделения внутреннего контроля представляют руководству хозяйствующего субъекта данные анализа, оценки, рекомендации и другую информацию, получаемую в результате контроля. На основе полученной информации руководство принимает меры по устранению выявленных недостатков, использованию выявленных резервов для повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

Внутрихозяйственный аудиторский контроль – это деятельность специализированных служб, осуществляемая в интересах органа управления (исполнительного органа) по обеспечению его полной и достоверной информации о деятельности экономического субъекта, направленная на предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости

Аудит выступает в роли особой, самостоятельной формы контроля. Более того, в рамках его проведения может формироваться мнение о целесообразности и эффективности хозяйственной деятельности, разрабатываться рекомендации по ее оптимизации, а также прогнозы на будущее.

Наибольшее распространение получило выделение трех видов внутреннего аудита¹:

- операционный (управленческий) аудит;
- аудит на соответствие;
- аудит финансовой отчетности.

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

Внутренний аудит системы бухгалтерского учета призван выявлять ошибки и искажения в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности, поскольку они служат критерием качества выполнения работниками организации своих должностных обязанностей. Выявление ошибок и нарушений при внутреннем аудите, в свою очередь, имеет целью обеспечить сохранность активов и документов, т. е. предотвратить факты хищения, порчи и нецелевого использования имущества (в то время как цель работы внешнего аудитора – оценка степени влияния выявленных ошибок и искажений на достоверность бухгалтерской отчетности клиента).

Надежная система бухгалтерского учета прежде всего призвана обеспечить сохранность собственности и достоверное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Если внутренний аудитор получит достаточную уверен-

¹ Варнакова Г. Ф. Контроль и ревизия : учебное пособие. Ульяновск : Ульяновский государственный университет, 2016. С. 71.

ность в том, что учетная система позволяет обеспечивать сохранность собственности и не допускать ошибок и искажений учетных данных, он может судить о ее надежности.

Служба внутреннего аудита – одно из возможных подразделений организации, главной функцией которого является контроль за системой внутреннего контроля (совокупность контролирующих органов и лиц, организационных мер, методик и процедур, принимаемых ими).

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

Роль внутреннего аудита в организации описывается Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита (МПСВА), разработанными Институтом внутренних аудиторов, положения которых можно обобщить следующим образом:

- оценка и выработка рекомендаций по совершенствованию процессов корпоративного управления, в том числе принятия решений, надзора, обмена информацией;
- оценка эффективности процессов управления рисками, в том числе соответствия целей организации ее миссии, способности организации эффективно выявлять и оценивать риски, выработать соответствующие меры реагирования, собирать и уведомлять ответственных за управление рисками лиц;
- оценка и помощь в поддержании эффективной системы внутреннего контроля путем оценки и содействия в совершенствовании.

При сборе аудиторских доказательств аудитор использует следующие методы их получения:

1. Проверка арифметических расчетов клиента (пересчет).
2. Инвентаризация.
3. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций.
4. Запрос и подтверждение.
5. Устный опрос персонала.
6. Проверка документов.
7. Прослеживание.
8. Аналитические процедуры.
9. Подготовка альтернативного баланса.

По итогам внутренней аудиторской проверки составляется отчет, в котором отражается:

- цель проверки;
- объем и содержание проверки;
- результаты проверки;
- ограничения в использовании результатов проверки;
- мнение представителей объекта аудита в отношении выводов и результатов проверки.

В ходе внутренней аудиторской проверки могут подготавливаться промежуточные отчеты в целях информирования заинтересованных лиц о фактах, требующих незамедлительных действий (внимания), изменениях объема и содержания проверки, ходе выполнения проверки, если она выполняется длительное время. Использование промежуточных отчетов не уменьшает и не отменяет необходимости подготовки и предоставления отчета по итогам проверки.

По итогам внутренней аудиторской проверки представителями объекта аудита готовится план мероприятий, направленный на устранение замечаний, нарушений, недостатков и реализацию рекомендаций внутреннего аудита по совершенствованию си-

системы управления рисками и внутреннего контроля, а также корпоративного управления (если применимо, исходя из целей проверки).

Руководитель внутреннего аудита формулирует заключение внутреннего аудита по результатам оценки надежности и эффективности управления рисками и внутреннего контроля, а также корпоративного управления организации за определенный период времени (включая отчетный период).

Заключение внутреннего аудита отличается от выводов по итогам выполнения внутренних аудиторских проверок тем, что формулируется в отношении системы управления рисками и внутреннего контроля, а также корпоративного управления организации в целом за период времени, выводы же относятся к итогам выполнения отдельной внутренней аудиторской проверки.

Раздел 2. Ревизия

Тема 6. Основание, задачи и организация проведения ревизии

Вопросы темы:

- 6.1. Понятие ревизии. Цели, задачи и виды ревизии.
- 6.2. Основания и направления ревизионной проверки.
- 6.3. Организация, подготовка и проведение ревизии.

6.1. Понятие ревизии. Цели, задачи и виды ревизии

Ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) и иных должностных лиц, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормативными правовыми актами установлена ответственность за их осуществление.

Цель ревизии – осуществление контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Основной целью ревизии является изучение с помощью фактического контроля и специальных приемов документального контроля.

Одной из основных задач в осуществлении ревизионного контроля является документальный и фактический контроль эффективности как финансовой, так и хозяйственной деятельности, а также контроль законности всех операций и их достоверность (рис. 6.1).

Проверка сохранности имущества и эффективности его использования в хозяйственной деятельности организации

Выявление злоупотреблений, условий их возникновения и разработка мероприятий по предупреждению злоупотреблений

Проверка исполнительской дисциплины и оценка эффективности деятельности управленческого персонала организации

Исследование системы внутреннего контроля, выявление ее узких мест и повышение эффективности ее функционирования

Рис. 6.1. Основные задачи ревизии

Благодаря ревизии становится возможным заранее выявить и предотвратить воздействие различных нарушений, а также мобилизовать имеющиеся резервы.

Для осуществления ревизии используются различные методы, специальные приемы для выявления отрицательных факторов и положительных направлений деятельности организации. Сюда следует отнести изучение, сбор и фиксацию фактов хозяйственных нарушений в деятельности организации, чтобы установить уровень законности и эффективности этой деятельности. Характерным отличием ревизии является то, что при ее осуществлении проверке и изучению подлежат только совершенные хозяйственные операции.

Поскольку все уровни хозяйственного управления подвергаются ревизии, можно классифицировать виды ревизии по различным критериям (рис. 6.2).



Рис. 6.2. Классификация видов ревизии

Вневедомственные ревизии осуществляются государственными органами управления: Счетной палатой Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации.

Внутриведомственные ревизии осуществляются специальными подразделениями министерств и ведомств подотчетных им учреждений, внутрихозяйственные ревизии – финансовыми и экономическими подразделениями организаций.

Годовые планы документальных ревизий, утвержденные вышестоящими инстанциями, являются основанием для проведения плановых ревизий. Для внеплановых ревизий основанием проведения являются требования правоохранительных или иных уполномоченных государственных органов, специальные задания собственника либо вышестоящей организации.

Внезапные ревизии осуществляются без предварительного оповещения проверяемого субъекта в целях выявления правонарушения, скрытого каким-либо способом во время плановой ревизии.

Сплошные ревизии заключаются в проверке бухгалтерских документов и учетных записей за определенный период с помощью методов изучения и анализа. Данный вид ревизий может применяться по однородным операциям (кассовым операциям, операциям по банковским счетам и т. д.).

Выборочные ревизии проводятся в основном после ревизий общего характера, т. е. они направлены на проверку определенной части хозяйственных операций, бухгалтерских документов и регистров бухгалтерского учета, исходя из намеченного плана. Данный вид ревизии проводится не за весь период проведения ревизии, а за отдельный промежуток времени.

Полные ревизии характеризуются проверкой всех аспектов финансово-хозяйственной деятельности организации.

Частичная ревизия подразумевает, что проверке будут подвергаться только конкретные виды деятельности или же отдельные виды операций, осуществляющиеся в организации (например, ревизия затрат, товарно-материальных ценностей и т. д.).

Тематические ревизии нацелены на специальные вопросы. Они заключаются в проверке отдельных видов экономической деятельности. Главной задачей для данного вида ревизии является получение общей информации о состоянии области (определенного вопроса), подлежащей (подлежащего) проверке.

Сквозные ревизии затрагивают деятельность как головной организации, так и организаций, находящихся под ее непосредственным контролем. Ее целью является проверка финансово-хозяйственной деятельности подконтрольных подразделений и головной компании с позиции качества управления подразделениями.

Комплексные ревизии направлены на изучение широкого круга вопросов. В состав данного вида ревизии включается ряд специалистов, который не ограничивается одними бухгалтерами-ревизорами. Целью данной ревизии является оценка работы системы, подвергшейся анализу, и разработка методов по ее совершенствованию.

Некомплексные ревизии отличаются от предыдущих, так как за их проведение отвечает один ревизор, целью которого является проверка достоверности информации, представленной в документах бухгалтерского учета и в отчетности.

Дополнительные ревизии проводят для уточнения фактов нарушения ведения финансово-хозяйственной деятельности, а именно, когда плановая ревизия не смогла точно определить и вскрыть все факты о нарушениях деятельности организации.

Повторные ревизии проводятся в целях усиления контроля и наблюдения за качеством работы ревизора. Повторная ревизия

обычно проводится после ревизий планового характера. Целью данного вида ревизии является изучение метода ликвидации выявленных нарушений и недостатков, которые были отмечены ранее, т. е. при проведении плановой ревизии.

6.2. Основания и направления ревизионной проверки

Основанием для проведения комплексных ревизий и тематических проверок поступления и расходования бюджетных средств в федеральных органах исполнительной власти, на предприятиях, в учреждениях и организациях является постановление Правительства Российской Федерации от 17 августа 2020 г. № 1235 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля „Проведение проверок, ревизий и обследований и оформление их результатов”»¹.

Ревизия поступления и расходования средств федерального бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества (в том числе от ценных бумаг), находящегося в федеральной собственности, в федеральных органах исполнительной власти, органах государственной власти субъектов Российской Федерации, органах местного самоуправления и организациях любых форм собственности осуществляется как в плановом, так и внеплановом порядке.

Ревизия организаций любых форм собственности по мотивированным постановлениям, требованиям правоохранительных

¹ НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/74539617/>.

органов осуществляется в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Ревизия поступления и расходования бюджетных и внебюджетных средств органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления и доходов от имущества, находящегося в их собственности, осуществляется по обращениям этих органов.

Основой для проведения ревизий являются планы, которые утверждаются до начала года руководителем организации или уполномоченного контрольного органа. План не принято придавать огласке.

Правом проведения ревизии наделены работники контрольно-ревизионного аппарата, которые являются членами специальной ревизионной группы. Кроме того, в состав подобной группы назначаются специалисты из других экономических и технических служб. Лицом, возглавляющим ревизию, может быть либо руководитель структурного подразделения (который и назначил ревизию), либо их непосредственный заместитель или же наиболее высококвалифицированный сотрудник контрольно-ревизионной службы (отдела).

Сроки проведения ревизии, состав ревизионной группы и ее руководитель (контролер-ревизор) определяются руководителем контрольно-ревизионного органа с учетом объема предстоящих работ, следующих из конкретных задач ревизии и особенностей ревизуемой организации, и, как правило, не могут превышать 40 календарных дней.

Продление первоначально установленного срока ревизии осуществляется руководителем (заместителем руководителя) органа контроля по мотивированному обращению руководителя контрольного мероприятия, но не более чем на 20 дней.

Проверка финансово-хозяйственной деятельности организации осуществляется по следующим направлениям:

- соответствие осуществляемой деятельности организации учредительным документам;
- обоснованность расчетов сметных назначений;
- исполнение смет расходов;
- использование бюджетных средств по целевому назначению;
- обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;
- обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;
- соблюдение финансовой дисциплины и правильность ведения бухгалтерского учета и составление отчетности.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации проводится путем осуществления:

- проверки учредительных, регистрационных, плановых, учетных бухгалтерских документов, отчетности по форме и содержанию в целях установления законности и правильности произведенных операций;
- проверки фактического соответствия совершенных операций данным первичных документов, в том числе по фактам получения и выдачи указанных в них денежных средств и материальных ценностей, фактически выполненных работ (оказанных услуг) и т. п.;
- организации в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации проведения встречных проверок поступления и расходования средств федерального бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности; сличения имеющихся в ревизуемой организации записей, документов и данных

с соответствующими записями, документами и данными, находящимися в тех организациях, от которых получены или которыми выданы денежные средства, материальные ценности и документы;

➤ организации процедур фактического контроля за наличием и движением материальных ценностей и денежных средств, правильностью формирования затрат, полнотой оприходования продукции, достоверностью объемов выполненных работ и оказанных услуг, в том числе с привлечением в установленном порядке специалистов других организаций, обеспечением сохранности денежных средств и материальных ценностей путем организации проведения инвентаризаций, обследований, контрольных запусков сырья и материалов в производство, контрольных анализов сырья, материалов и готовой продукции, контрольных обмеров выполненных объемов работ, экспертиз и т. п.;

➤ проверки достоверности отражения произведенных операций в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе соблюдения установленного порядка ведения учета (требования к документам и системе документооборота экономического субъекта регламентированы ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», который утвержден приказом Минфина России от 16 апреля 2021 г. № 62н¹), сопоставления записей в регистрах бухгалтерского учета с данными первичных документов, показателей отчетности с данными бухгалтерского учета, арифметической проверки первичных документов;

➤ проверки использования и сохранности бюджетных средств, средств государственных внебюджетных фондов

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/.

и других государственных средств, доходов от имущества, находящегося в государственной собственности;

➤ проверки в необходимых случаях организации и состояния внутреннего (ведомственного) контроля.

6.3. Организация, подготовка и проведение ревизии

Проведению ревизии предшествует подготовительная поэтапная работа (рис. 6.3).



Рис. 6.3. Подготовительный этап ревизионного процесса

Подбор участников ревизии осуществляется из числа не только ревизоров-бухгалтеров, но и специалистов различного профиля, в частности по технологии производства, планированию, сбыту, финансам и другим областям.

Проведение ревизии утверждается приказом (распоряжением) руководителя по вышестоящей организации или иного органа, иницирующего эту ревизию. В приказе должны быть отмечены сроки проведения и состав ревизионной группы.

Для проведения первичного инструктажа ревизионной группы должны быть приняты во внимание все вопросы методического и организационного характера. Организационные вопросы включают широкий спектр деталей, вплоть до уточнения необходимой для проведения ревизии организационной техники, печатей, штампов, бланков для документального отражения информации и др.

Вопросы методического характера определяют компетентностный уровень специалистов, работающих в составе ревизионной группы, принимающих решения по выбору методов и способов контроля отдельных участков работы организации. С этой целью осуществляется подборка необходимого перечня действующих законодательных и нормативных документов, а также инструктивных материалов.

Программа проведения ревизии составляется после уточнения периода, за который должна быть проведена проверка; основных вопросов и участков, подлежащих обязательному контролю; требований нормативных материалов. Сформированная программа ревизии включает следующее: тему, период, который должна охватить ревизия, перечень основных объектов и вопросов, подлежащих ревизии. Утверждается руководителем контрольно-ревизионного органа.

Члены ревизионной группы знакомятся с программой до начала проведения ревизии. Каждому члену ревизионной группы определяется задание в соответствии с его профессиональным опытом, компетенциями.

Инструктаж ревизионной группы проводит руководитель, который обязан оценить готовность группы к предстоящей работе, дать необходимые советы по организации работы в проверяемой организации с учетом специфики ее деятельности.

В процессе ознакомления ревизионной группы с объектом необходимо изучить структуру управления организации, функциональное распределение обязанностей между структурными подразделениями, используемые для документооборота информационные технологии и информационные ресурсы, уровень цифровизации плановых и учетных данных, а также данных отчетности. Визуально определяется размещение объектов материально-производственной базы на территории проверяемой организации.

Для конкретизации и решения поставленных задач программы составляется план проведения ревизии (рис. 6.4), в котором ревизионная группа уже на месте отражает конкретный перечень работ, необходимых для выполнения, сроки и способы проведения проверочных работ.

ПЛАН проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности

(наименование организации)							
№ п/п	Раздел и пункт программы ревизии	Состав и содержание работ	Способ выполнения проверочных работ	Трудозатраты	Ф. И. О., должность исполнителя работы	Сроки выполнения	
						План.	Факт.
1	2	3	4	5	6	7	8

Рис. 6.4. Примерная форма плана проведения ревизии

Пункты программы по каждому ее разделу конкретизируются в разрезе исполнителей и сроков выполнения работ. Например, при проверке организации хранения и состояния материально-производственных запасов необходимо подвергнуть тщательному контролю следующие вопросы:

- обеспечена ли организация складскими помещениями;
- отвечает ли состояние складских помещений требуемым нормам;
- соблюдается ли порядок хранения товарно-производственных запасов на складах и вне складов;
- соблюдается ли порядок оформления, движения первичных складских и бухгалтерских документов;
- имели ли место в проверяемом периоде факты порчи и недостат материально-производственных запасов, а также факты хранения неучтенных ценностей.

При составлении плана ревизии важно учесть реальную возможность обеспечения и использования выделенных для проведения проверочных работ материальных и человеческих ресурсов, включая возможность привлечения дополнительных ресурсов, специалистов со стороны. По мере исполнения плана может возникать необходимость его корректировки, что считается привычной практикой.

Основные этапы ревизионного процесса приведены ниже (рис. 6.5).

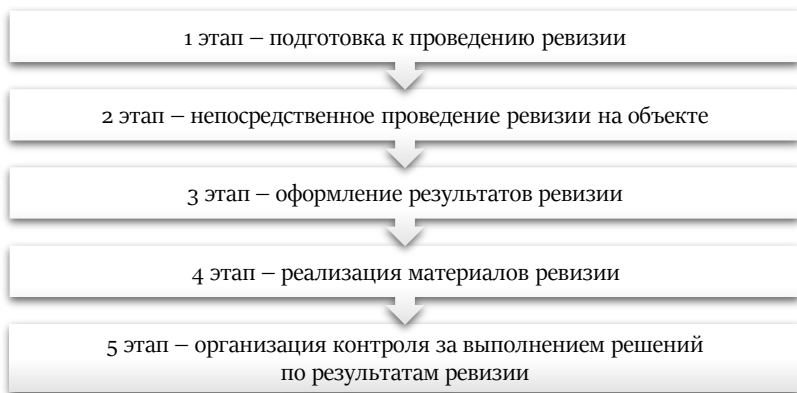


Рис. 6.5. Основные этапы ревизионного процесса

За подготовительным этапом следует второй – непосредственное проведение ревизии, которое начинается с предъявления руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) руководителю ревизуемой организации документа (удостоверения) на право проведения ревизии, уточнения основных задач, состава участвующих в ревизии работников и организационно-технического обеспечения ревизионного процесса.

По требованию руководителя ревизионной группы (контролера-ревизора) при выявлении фактов злоупотребления или

порчи имущества руководитель ревизуемой организации в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации обязан организовать проведение инвентаризации денежных средств и материальных ценностей. Дата проведения и участки (объем) инвентаризации устанавливаются руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) по согласованию с руководителем ревизуемой организации.

В процессе ревизии осуществляются:

- проверка учредительных, регистрационных, плановых, отчетных, бухгалтерских и других документов по форме и содержанию в целях установления законности и правильности произведенных операций;

- проверка фактического соответствия совершенных операций данным первичных документов, в том числе по фактам получения и выдачи указанных в них денежных средств и материальных ценностей, фактически выполненных работ (оказанных услуг) и т. п.;

- проверка поступления и расходования средств федерального бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности;

- фактический контроль за наличием и движением материальных ценностей и денежных средств, правильностью формирования затрат, полнотой оприходования продукции, достоверностью объемов выполненных работ и оказанных услуг, обеспечением сохранности денежных средств и материальных ценностей;

- проверка достоверности отражения произведенных операций в бухгалтерском учете и отчетности, в том числе соблюдения установленного порядка ведения учета, сопоставления записей в регистрах бухгалтерского учета с данными первичных документов, сопоставления показателей отчетности с данными

бухгалтерского учета, арифметической проверки первичных документов;

➤ проверка использования и сохранности бюджетных средств, средств государственных внебюджетных фондов и других государственных средств, доходов от имущества, находящегося в государственной собственности;

➤ проверка организации и состояния внутреннего (ведомственного) контроля.

Участники ревизионной группы (руководитель группы, контролер-ревизор) исходя из программы ревизии определяют необходимость и возможность применения тех или иных ревизионных действий, приемов и способов получения информации, аналитических процедур, объема выборки данных из проверяемой совокупности, обеспечивающих точный и надежный сбор требуемых сведений и доказательств.

В ходе ревизии руководитель ревизуемой организации обязан создавать надлежащие условия для проведения участниками ревизионной группы (контролером-ревизором) ревизии: предоставить необходимое помещение, оргтехнику, услуги связи, канцелярские принадлежности, обеспечить машинописными работами и т. п.

В случае отказа работниками ревизуемой организации предоставить необходимые документы либо возникновения иных препятствий, не позволяющих проведению ревизии, руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор), а в необходимых случаях руководитель контрольно-ревизионного органа сообщает об этих фактах в орган, по поручению которого проводится ревизия.

При отсутствии или запущенности бухгалтерского учета в ревизуемой организации руководителем ревизионной группы

(контролером-ревизором) составляется об этом соответствующий акт. Руководитель контрольно-ревизионного органа направляет руководителю ревизуемой организации и (или) в вышестоящую организацию либо органу, осуществляющему общее руководство деятельностью ревизуемой организации, письменное предписание о восстановлении бухгалтерского учета в ревизуемой организации. Ревизия проводится после восстановления в ревизуемой организации бухгалтерского учета.

Тема 7. Методика проведения ревизии

Вопросы темы:

- 7.1. Классификация методов и принципов контрольно-ревизионной работы.
- 7.2. Методы и приемы документального контроля.
- 7.3. Методы и приемы фактического контроля.
- 7.4. Методы и приемы экономического анализа.
- 7.5. Организационные методы контроля.

7.1. Классификация методов и принципов контрольно-ревизионной работы

Все методы и приемы контроля, применяемые в процессе ревизионной работы, объединены в четыре группы (рис. 7.1).

Методы документального контроля применяются для проверки проводимых организацией финансово-хозяйственных операций и сделок по существу, а также на предмет соблюдения установленных правил и соответствия нормам закона.

Ко второй группе относят способы фактического контроля: денежных средств, материальных ценностей (их наличия и сохранности); работы подотчетных и материально ответственных лиц.

Методы экономического анализа, включенные в третью группу, необходимы при подготовке выводов и мотивированных заключений членами ревизионной группы.

Организационные методы четвертой группы реализуются в рамках имеющихся полномочий у руководителя и отдельных членов ревизионной группы.

Методы документального контроля

Формальная проверка
Арифметическая проверка
Счетная проверка
Юридическая оценка
Логическая оценка
Встречная проверка
Систематизация
Хронологическая проверка
Способ обратного счета

Методы фактического контроля

Инвентаризация
Контрольный обмер
Обследование на месте
Контрольный запуск сырья
Проверка качества сырья
Экспертная оценка

Методы экономического анализа

Традиционные:
бухгалтерские (двойной записи, метод бухгалтерского баланса и т. д.);
статистические (расчеты коэффициентов, средних величин, индексов и т. д.).
Экономико-математические (теория игр, исследование операций и т. д.)

Организационные методы

Истребование
необходимой информации
Обращение к третьим лицам
Устранение выявленных нарушений

Рис. 7.1. Методы и приемы контроля

Работа контрольно-ревизионной группы относится к выполнению функции управления, исходя из этого, ей присущи принципы, связанные с управлением предприятием и организацией – принципы государственного управления:

1. Принцип плановости. Реализуется благодаря системному планированию проверочных работ в рамках разработанной и утвержденной программы ревизии.

2. Принцип системности. Предполагает контроль объекта как системы со всеми его подсистемами, структурными и организационными элементами.

3. Принцип непрерывности. Выражается в непрерывном, постоянном контроле управляющим органом в специально установленные сроки.

4. Принцип законности. Один из базовых принципов, относящийся к конституционным принципам. Заключается в том, что все субъекты действуют законно и обеспечивают охрану граждан и общества в целом.

5. Принцип объективности. Определяется отражением и пояснением результатов контрольно-ревизионной проверки с использованием сопоставления с основными нормативными документами (законами, инструкциями и т. д.).

6. Принцип независимости. Отражает независимость и неподвластность какому-либо проявлению воздействия на контролирующий орган.

7. Принцип гласности. Находит свое выражение в открытом представлении результатов контрольно-ревизионной проверки всему коллективу организации и иным органам.

8. Принцип эффективности. Предполагает полное и своевременное выявление любых нарушений, а также лиц, виновных в сложившейся негативным образом ситуации, и ее оперативное исправление. В некоторых случаях сюда можно отнести материальный ущерб, принесенный организации.

7.2. Методы и приемы документального контроля

Документальный контроль предполагает подробное изучение, анализ документации проверяемой организации с учетом способов ее ведения: в бухгалтерских документах, регистрах, отчетах, формируемых при помощи бухгалтерских программ; на цифровых носителях с использованием современных технологий и цифровых платформ и др.

Методы документального контроля:

- **формальная проверка** охватывает вопросы полноты и правильности отражения реквизитов в документах, подлинности подписей должностных лиц, установленного порядка применения электронных подписей;

- **арифметическая проверка** охватывает вопросы правильности расчетов, отражения итоговых сумм в регистрах, направлена на выявление злоупотреблений и хищений;

- **счетная проверка** применяется вышестоящими организациями, органами Росстата при приеме отчетности для установления достоверности сумм, отраженных в составе бухгалтерских отчетов и балансов, расчетов с бюджетом;

- **юридическая (правовая) проверка** применяется для установления законности осуществляемых сделок и отраженных в системе учета и документально оформленных хозяйственных операций;

- **логическая проверка** необходима для оценки объективных условий и целесообразности совершения той или иной сделки и отражения в документах хозяйственной операции по ней;

- **встречная проверка** необходима для подтверждения достоверности и правильности отраженных в документах операций и полноты сделок. Осуществляется сопоставлением данных по

документам разных служб проверяемой организации, а также по документам других организаций (контрагентов), с которыми организации имеет договорные отношения;

➤ систематизированная проверка необходима при изучении документов по однородным операциям независимо от времени их осуществления (кассовым, банковским и т. п.);

➤ хронологическая проверка может охватывать отдельные участки учета (например, движение материально-производственных запасов, денежных потоков) в случаях, когда необходимо выявить сведения о хищениях;

➤ проверка с использованием обратного счета используется в случаях выявления хищений материальных ценностей и иных активов в результате необоснованных списаний их на себестоимость продукции.

7.3. Методы и приемы фактического контроля

К методам и приемам фактического контроля относят:

- инвентаризацию;
- контрольный обмер;
- обследование на месте;
- контрольный запуск;
- проверку качества сырья и материалов;
- экспертную оценку.

Инвентаризация – это способ контроля имущества организации, при котором определяются его принадлежность, техническое состояние с описанием его основных характеристик, фактическое наличие и соответствие учетным данным на определенную дату.

Ошибки, допускаемые при проведении инвентаризации, и их возможные последствия представлены ниже (табл. 7.1).

Таблица 7.1

**Ошибки, допускаемые при проведении инвентаризации,
и их возможные последствия**

Перечень нарушений	Возможные последствия
Состав инвентаризационной комиссии не утвержден руководителем	Нет основания для проведения инвентаризации
Документально подтверждено отсутствие хотя бы одного из членов комиссии во время проведения инвентаризации	Результаты инвентаризации недействительны
В приказе не указаны сроки инвентаризации	Нет основания для начала проведения инвентаризации
Во время перерыва в работе комиссии не закрыт доступ посторонним к помещению, где хранятся инвентаризационные описи и материальные ценности	Внесение исправлений, искажающих результаты инвентаризации
При невозможности остановки хозяйственной деятельности приходно-расходные документы не завизированы председателем инвентаризационной комиссии	Имеется возможность оформить ранее не выписанные приходно-расходные документы
У материально ответственных лиц не взяты расписки в том, что все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию	При выявлении нарушений могут быть предъявлены приходно-расходные документы, оформленные в период проведения инвентаризации
Данные бухгалтерского учета сопоставляются с фактическим наличием, а не оборотом	Имеется опасность искажения фактических данных, которые вносят не по факту, а по данным о бухгалтерских остатках

Окончание табл. 7.1

Перечень нарушений	Возможные последствия
Ошибки и исправления не подписаны и не заверены членами инвентаризационной комиссии	Исправления считают недействительными
Инвентаризационная опись после утверждения результатов не должна содержать незаполненные строки – все они должны быть прочеркнуты	Имеется возможность внесения дополнительных данных
На последней странице инвентаризационной описи нет подписи материально ответственного лица об отсутствии у него претензий к членам комиссии и подтверждения того, что материально ответственное лицо принимает указанное имущество на ответственное хранение	Отсутствие оснований для предъявления претензий к материально ответственному лицу при выявлении недостатков

Порядок проведения инвентаризации, оформление ее результатов регламентирует приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»¹. С 1 апреля 2025 г. вступает в силу ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденный приказом Минфина России от 13 января 2023 г. № 4н², но организация по своему усмотрению может применять положения данного стандарта еще до указанного срока.

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/. Далее – Методические указания.

² СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443995/.

Под имуществом организации в Методических указаниях 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» (п. 1.2).

Результаты инвентаризации признаются действительными, если соблюдаются установленные общие правила ее проведения:

- для проведения инвентаризации в организации создана постоянно действующая комиссия и утвержден ее персональный состав;

- до начала проведения инвентаризации от материально ответственных лиц получены расписки о том, что все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию или переданы комиссии;

- результаты проведения инвентаризации оформлены актом;

- иные правила, установленные Методическими рекомендациями.

Контрольный обмер (замер) схож с инвентаризацией и признается как ее разновидность. Необходим для подтверждения правильности данных отчетов о выполненных объемах и стоимости работ (например, строительно-монтажных, ремонтных) оплаченных или предъявленных к оплате. Различают два способа выполнения обмера: инструментальный (рулеткой, метром, геодезическим инструментом) и по рабочим чертежам (после установления соответствия выполненных работ рабочим чертежам). Результаты обмера выполненных работ оформляются актом обмера. Выявленные нарушения отражаются в ведомости перерасчета стоимости работ.

Обследование на месте необходимо для контроля готовности объектов капитальных вложений или объектов ремонта основных средств, их изношенности, порядка хранения и др.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство применяется для подтверждения правильности применения норм расхода сырья и материалов, используемых на производство готовой продукции.

Контроль качества сырья и материалов производится в целях установления причин снижения качества продукции, низкого уровня выполненных работ и осуществляется в результате лабораторного анализа, технических испытаний и т. д.

Экспертная оценка используется, как правило, для подтверждения качества готовой продукции.

7.4. Методы и приемы экономического анализа

Методы экономического анализа используются для изучения объектов ревизии и имеют характерные черты (рис. 7.2).

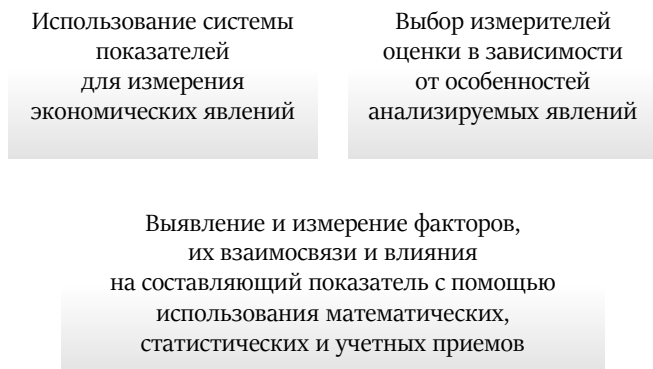


Рис. 7.2. Характерные черты метода экономического анализа

Применение метода экономического анализа (методики) может быть общим и частным. Общая методика – это совокупность приемов аналитической работы, одинаково применяемых при изучении разных процессов в организациях и отраслях экономики. Частная методика разрабатывается в рамках общей методики, с учетом происходящих в организации процессов и отраслевой специфики.

Различают следующие методы экономического анализа:

- горизонтальный (временной) анализ, предполагающий сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом;
- вертикальный (структурный) анализ, при котором структура итоговых показателей определяется с учетом влияния каждой позиции отчетности на результаты в целом;
- трендовый анализ, при котором каждая позиция отчетности сравнивается с аналогичными позициями предшествующих периодов, при этом выделяется тренд, характеризующий основную тенденцию динамики показателя. Тренд позволяет определять возможные значения показателей в будущем, что относится к перспективным, прогнозным видам анализа;
- анализ относительных показателей (коэффициентов), позволяющий определять отношения абсолютных данных отчетности и взаимосвязь показателей;
- сравнительный (пространственный) анализ, предполагающий внутрихозяйственный и межхозяйственный подходы к сравнению показателей, т. е. для конкретной организации с учетом деятельности ее подразделений или разных организаций одной отраслевой направленности;
- факторный анализ, позволяющий определять влияние отдельных факторов (причин) на результативный показатель с помощью детерминированных или стохастических приемов исследования.

Условно все методы экономического анализа можно подразделить на две группы:

- традиционные;
- экономико-математические.

Традиционные методы применяются исторически на протяжении всего периода развития экономического анализа как самостоятельной науки. Это статистические и бухгалтерские (метод двойной записи, метод бухгалтерского баланса и др.) методы.

К статистическим методам экономического анализа относят:

- статистическое наблюдение запись информации по определенным принципам и с определенными целями;
- определение абсолютных и относительных показателей (коэффициентов, процентов);
- расчеты средних величин (средних арифметических простых, взвешенных, геометрических);
- вычисление рядов динамики (абсолютный прирост, относительный прирост, темпы роста, темпы прироста);
- сводка и группировка экономических показателей по определенным признакам);
- сравнение с конкурентами, нормативами, в динамике;
- индексный метод влияния факторов на сравниваемые показатели.

Экономико-математические методы требуют применения математических приемов и технологий с использованием вычислительной техники. К ним относят методы:

- элементарной математики;
- математического анализа (дифференцирование, интегрирование, вариационное исчисление);
- математической статистики (изучение одномерных и многомерных статистических совокупностей);

➤ эконометрические методы (статистическое оценивание параметров экономических зависимостей, в том числе производственных функций, межотраслевого баланса национального хозяйства и т. д.);

➤ математического программирования (оптимизация, линейное, квадратичное и нелинейное программирование);

➤ блочного и динамического программирования;

➤ исследования операций (управление запасами);

➤ технического износа и замены оборудования;

➤ теории игр;

➤ теории расписаний;

➤ экономической кибернетики;

➤ эвристические;

➤ экономико-математического моделирования и факторного анализа, используемые для решения специфических задач экономического анализа.

Информационной базой анализа для выбора и применения конкретного метода является система показателей (плановых, учетных, отчетности и др.). Каждый хозяйственный процесс может характеризоваться комплексом взаимосвязанных показателей. Например, эффективность использования основных средств характеризуется уровнем фондоотдачи, фондоемкости, рентабельности, производительности труда и т. д.

Различают следующие группы показателей: количественные, показатели структуры и качественные. Примером количественных показателей являются: объем выпущенной продукции, количество работников, количество отработанных человеко-дней и т. д. Качественные показатели характеризуют особенности и свойства изучаемых объектов. Примером качественных показателей являются: производительность труда, себестоимость, рентабельность, фондоотдача и др. Изменение количественных

показателей приводит, как правило, к изменению качественных, и наоборот. Например, рост производительности труда влияет на увеличение объема производства продукции.

По степени синтеза показатели делятся на обобщающие, частные и вспомогательные (косвенные). Обобщающие применяются получения общей характеристики сложных экономических явлений, представлены, как правило, в отчетности. Частные показатели отражают отдельные стороны хозяйственных операций и процессов, рассчитываются на основе данных отчетности. Вспомогательные используются для более полной характеристики того или иного объекта анализа.

Показатели могут быть абсолютными и относительными. Абсолютные выражены в денежных, натуральных измерителях или через трудоемкость. Относительные показывают соотношения каких-либо двух абсолютных показателей, определяются в процентах, коэффициентах или индексах.

Абсолютные показатели, в свою очередь, подразделяются на группы натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателей. Натуральные отражают величину хозяйственной операции в физических единицах измерения (масса, длина, объем и т. д.). Условно-натуральные применяются для обобщения характеристики объемов производства и реализации продукции разнообразного ассортимента. Стоимостные характеризуют величину сложных по составу явлений в денежном измерении.

Причинно-следственные связи, изучаемые в ходе анализа, позволяют оперировать факторными и результативными показателями. Результативным показатель считается, если он характеризует результат воздействия одной или нескольких причин и выступает в качестве самостоятельного объекта исследования результативным. Показатели, характеризующие поведение результативного показателя, позволяющие определить причины

изменения его величины, являются факторными (или частными обобщающими показателями).

По способу формирования выделяют следующие показатели:

- нормативные (нормы расхода сырья, материалов, топлива, энергии, нормы амортизации, цены и др.);
- плановые (данные планов экономического и социального развития предприятия, плановые задания внутрихозяйственным подразделениям);
- учетные (данные бухгалтерского, статистического, оперативного учета);
- отчетные (данные бухгалтерской, статистической и оперативной отчетности);
- аналитические (оценочные), которые исчисляются в ходе самого анализа для оценки результатов и эффективности работы предприятия.

Все показатели, используемые в анализе, взаимосвязаны и взаимообусловлены, что объясняется существующими связями между экономическими явлениями и процессами, которые они описывают.

В комплексном анализе финансово-хозяйственной деятельности (КАФХД) используется совокупность различных технических приемов и способов. Некоторые из них, относящиеся к традиционным способам и способам детерминированного факторного анализа, представлены ниже.

Сравнение, например, отчетных показателей с плановыми, показателями предшествующих периодов; сравнения показателей работы одной организации с показателями конкурентов, со среднеотраслевыми данными и т. д. Применение способов сравнения возможно только при обеспечении сопоставимости сравниваемых показателей.

Сводки и группировки используются для определения общего итога воздействия различных факторов на показатель (группу показателей), например на выпуск продукции, снижение себестоимости и т. д. Группировка изучаемых явлений позволяет точнее указать характер группы показателей по тем или иным признакам. Сгруппированные данные, оформленные в виде таблиц, представляют собой форму рационального изложения цифровых характеристик, облегчают выводы анализа.

Графические способы подразумевают применение графиков (диаграмм сравнения, диаграмм временных рядов, кривых распределения и т. д.). Позволяют быстрее определить соотношения и связи исследуемых показателей, тенденции развития, охарактеризовать структуру явления.

Балансовые увязки (балансовый метод), при которых сумма факторов, влияющих на результат, должна дать сумму результата, используются, например, для составления товарного баланса, определения суммы реализации товарной продукции и анализа влияния различных факторов на эту продукцию.

Средние и относительные величины обобщают отдельные совокупности типичных, однородных показателей, явлений, процессов. К средним величинам относятся: среднеарифметические (простые и взвешенные), среднегармонические, среднегеометрические и т. д. Относительные выражают соотношение величины изучаемого явления с величиной какого-либо другого явления или с величиной этого явления, но взятой за другое время или по другому объекту (рис. 7.3).

Способы детерминированного факторного анализа используются для исследования влияния факторов, связь которых с результативным показателем носит функциональный характер, например, когда результативный показатель представлен в виде произведения (мультипликативная факторная модель),

частного (кратная факторная модель), суммы (аддитивная факторная модель) или их комбинации (смешанная факторная модель). Данный вид факторного анализа признан простым в применении (по сравнению со стохастическим анализом), позволяет осознать логику действия основных факторов развития предприятия, количественно оценить их влияние.

Важно правильно произвести отбор факторов для анализа и выделить среди них главные.

Относительные величины динамики характеризуют изменение показателя во времени и используются в горизонтальном анализе показателей (темпы роста и прироста, выраженные в процентах)

Относительные величины структуры – это доля (удельный вес) части в общем, выраженная в процентах или коэффициентах. Используются в вертикальном анализе

Относительные величины координации представляют соотношение частей целого между собой

Относительные величины интенсивности характеризуют степень распространенности, развития какого-либо явления в соответствующей среде

Относительные величины эффективности – это соотношение результата или эффекта с ресурсами, их источниками или затратами

Рис. 7.3. Виды относительных величин

В анализе исследование влияния факторов на величину результативного показателя достигается с помощью их систематизации.

Выделяют следующие критерии классификации факторов:

- по природе (природно-климатические, социально-экономические и производственно-экономические);
- по степени воздействия на результативный показатель (основные и второстепенные);
- в зависимости от человека (объективные и субъективные);
- по времени действия (постоянные и переменные);
- по характеру действия (интенсивные и экстенсивные);
- по свойствам отражаемых явлений (количественные и качественные);
- по составу (простые и сложные);
- по возможности изменения (измеримые и неизмеримые);
- по иерархии (факторы первого, второго порядка и т. д.).

Из способов детерминированного факторного анализа отметим основанный на методе элиминирования (устранения, отклонения, исключения влияния всех факторов на величину результативного показателя, кроме одного). Такой метод предполагает, что все факторы действуют в отдельности и в отдельности можно проследить и их влияние.

В детерминированном анализе наиболее часто применяются следующие модели:

1. Аддитивная модель:

$$Y = \sum_{i=1}^n X_i = X_1 + X_2 + \dots + X_n$$

Аддитивная модель представляет показатель (обычно синтетический), полученный путем сложения составляющих его частей. Каждая из слагаемых частей показателя должна обязательно иметь самостоятельное экономическое значение.

2. Мультипликативная модель:

$$Y = \prod_{i=1}^n X_i = X_1 * X_2 * \dots * X_n$$

Применяется, когда результативный показатель представляет собой произведение нескольких факторов.

3. Кратная модель:

$$Y = \frac{X_1}{X_2}$$

Применяется, когда результативный показатель получают делением одного факторного показателя на величину другого.

Большое значение имеет та или иная модель при выявлении узких мест и ведущих звеньев, так как это дает возможность определить слабые стороны в деятельности организации, сдерживающие рост производительности труда и выпуск продукции; сделать выводы о необходимости замены устаревшего оборудования или установки дополнительного количества машин, внедрения более совершенных технологических процессов, разработки мероприятий совершенствования технологических процессов, организации производства, труда и управления.

Особенностью проведения экономического анализа в процессе ревизии является правильный выбор и работа с исходной информационной базой, изучение не только отчетных, но и скорректированных в ходе ревизии фактических данных.

7.5. Организационные методы контроля

Организационные методы контроля занимают особое место в контрольно-ревизионной работе, являются связующим звеном

между специалистами (членами ревизионной группы) и сотрудниками проверяемой организации. К таким методам относят:

- **истребование необходимой информации.** Предполагает сотрудников организации предоставить ревизионной группе любую необходимую им информацию (в виде документов, письменных и устных сообщений);

- **устранение выявленных нарушений.** Необходимо для выполнения установленного задания (восстановление бухгалтерского учета в организации, если это предусмотрено планом проведения ревизии, подсчет нанесенного ущерба, пересчет сумм, в которых были выявлены искажения, и т. д.);

- **обращение к третьим лицам, если необходима дополнительная информация от внешних источников.** Как правило, она считается более достоверной, чем та, которую предоставляют сотрудники ревизуемой организации. Это сведения об остатках сумм дебиторской и кредиторской задолженности ревизуемой организации на счетах контрагентов, подтверждение сумм договорных обязательств, копии банковских выписок и т. п. Данный метод по своей сути является комбинацией методов общения с третьим лицом – сторонней организацией и метода самостоятельной работы ревизора, преследующих единую цель – подтверждение достоверности представляемой ревизуемой организацией информации.

Организационные методы контрольно-ревизионной работы необходимы для создания в ревизуемой организации комфортной рабочей обстановки, уважительного отношения, исключения напряженности в общении.

Тема 8. Ревизия имущества организации

Вопросы темы:

- 8.1. Ревизия операций с основными средствами.
- 8.2. Ревизия операций с нематериальными активами.
- 8.3. Проверка операций с запасами.

8.1. Ревизия операций с основными средствами

Проведение ревизии основных средств (далее также – ОС) направлено на проверку законности и правильности:

- формирования и отражения первоначальной стоимости ОС;
- начисления амортизации (проверка соответствия метода начисления амортизации с учетной политикой и наличия арифметических ошибок) и включения ее в себестоимость продукции или иные издержки организации;
- расчета остаточной стоимости ОС;
- документирования (накладная на внутреннее перемещение объектов ОС (форма № ОС-2) и отражения на счетах в системе бухгалтерского учета перемещения основных средств между отделами организации (аналитический учет – сверка с рабочим планом счетов бухгалтерского учета);
- оформление первичных документов по операциям с основными средствами и ведения регистров бухгалтерского учета;

➤ эксплуатации оборудования, относящегося к ОС (при выявлении неиспользуемого оборудования – проверка его состояния, условий хранения).

Порядок учета ОС в зависимости от организационной формы хозяйствующего субъекта имеет свою специфику (табл. 8.1).

Таблица 8.1

**Особенности ведения учета основных средств в зависимости
от организационной формы хозяйствующего субъекта**

Особенность	Форма хозяйствующего субъекта	
	Юридическое лицо (искл. кредитные и бюджетные организации)	Бюджетные учреждения
Нормативный правовой акт	ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденные приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н, заменили ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденное приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н
Исключение из ОС	Капитальные вложения; долгосрочные активы к продаже; активы, обладающие признаками ОС, но имеющие стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах	Предметы, служащие менее 12 месяцев, независимо от их стоимости, материальные объекты имущества, относящиеся в соответствии с положениями приказа Минфина России от 01.01.2010 № 157н к материальным запасам, находящиеся в пути или числящиеся в составе незавершенных капитальных вложений, готовой продукции (изделий), товаров

Окончание табл. 8.1

Особенность	Форма хозяйствующего субъекта	
	Юридическое лицо (искл. кредитные и бюджетные организации)	Бюджетные учреждения
Условия принятия к учету в качестве ОС	1. Имеет материально-вещественную форму. 2. Предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, предоставления за плату во временное пользование, управленческих нужд либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана. 3. Предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. 4. Способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана)	1. Имущество (за исключением периодических изданий, составляющие библиотечный фонд субъекта учета) относится к ОС вне зависимости от срока полезного использования. 2. Субъектом учета прогнозируется получение от использования актива экономических выгод или полезного потенциала. 3. Первоначальную стоимость имущества как объекта бухгалтерского учета можно надежно оценить

Ревизия ОС начинается с проверки фактического наличия ОС, правильности учета затрат при формировании первоначальной стоимости ОС, так как именно от этого зависят дальнейшие расчеты амортизационных отчислений и отражения остаточной стоимости.

Ревизия ОС проводится по направлениям проверки, перечисленным ниже (рис. 8.1).

Выборочная проверка документального оформления учета ОС

Проверка операций по расчету сумм амортизации ОС

Проверка операций по поступлению и выбытию ОС

Проверка сохранности ОС

Проверка правильности формирования первоначальной стоимости ОС

Проверка операций по перемещению ОС

Проверка операций по изменению стоимости ОС

Рис. 8.1. Направления проверки ОС при проведении ревизии

При проведении ревизии ОС источником информации являются первичные учетные документы (договоры купли-продажи, договоры поставки, накладные на перемещение, акты приемки и т. д.), учетная документация организации (учетная политика), бухгалтерская финансовая отчетность (бухгалтерский баланс и приложение к нему), регистры бухгалтерского учета.

Начиная с 1 января 2013 г. организации вправе самостоятельно разработать формы первичных учетных документов, включив их в приложение к учетной политике или воспользоваться формами документов, представленными в постановлении Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»¹:

- форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»;

- форма № ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)»;

- форма № ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»;

- форма № ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств»;

- форма № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»;

- форма № ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;

- форма № ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств»;

- форма № ОС-4б «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)»;

- форма № ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств»;

- форма № ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств»;

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons-doc_LAW_41013/.

- форма № ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств»;
- форма № ОС-14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования»;
- форма № ОС-15 «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж».

Первоначально при проведении ревизии ОС проверяется соответствие фактически приобретенных организацией ОС с плановыми документами (планами приобретения ОС, планами капитальных вложений), тем самым оценивается эффективность действующей системы планирования и определяется обоснованность приобретения основных средств путем сравнения затрат на приобретение с плановым приростом объемов производства и производительности труда.

Следующим этапом проверяется обоснованность включения затрат в первоначальную стоимость ОС и правильность исчисления сумм капитальных вложений на приобретение, создание, улучшение и восстановление объектов ОС (п. 5 ФСБУ 26/2020) (рис. 8.2).

Схема формирования первоначальной стоимости ОС представлена ниже (рис. 8.3).

Приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов ОС или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов ОС

Строительство, сооружение, изготовление объектов ОС

Коренное улучшение земель

Осуществление авторского надзора

Организация строительной площадки

Подготовка проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство, др.)

Улучшение и (или) восстановление объекта ОС (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание)

Доставка и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в том числе его монтаж, установку

Проведение пусконаладочных работ, испытаний

Рис. 8.2. Затраты на приобретение, создание, улучшение и восстановление объектов ОС, включаемые в капитальные вложения

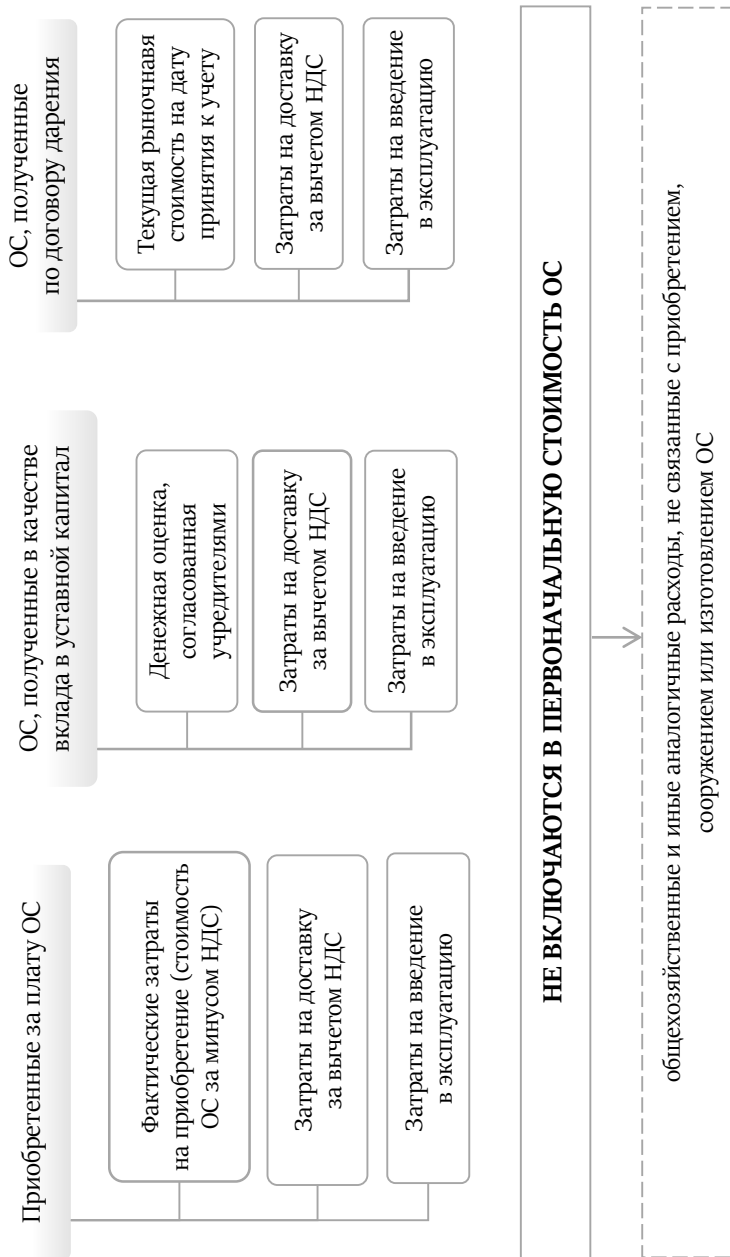


Рис. 8.3. Формирование первоначальной стоимости ОС в зависимости от способа приобретения

При проверке правильности принятия к учету ОС ревизору следует обратить внимание на процесс учета и наличие правильно заполненных сопроводительных документов. Ниже (табл. 8.2–8.6) указаны типовые операции при принятии к учету объекта ОС, а также первичные документы, которые должны быть заполнены в зависимости от способа приобретения (создания).

Таблица 8.2

Приобретение ОС по договору купли-продажи

№ п/п	Дебет	Кредит	Наименование хозяйственной операции	Документ
1	08-4	60-1	Приобретение объекта ОС (сумма без НДС)	Договор купли- продажи
2	19	60-1	Учтен НДС по приобретенному ОС	Счет-фактура
3	08-4	60-2	Приняты к учету расходы по доставке объекта ОС (сумма без НДС)	Договор на ока- зание услуг по доставке
4	19	60-2	Учтен НДС по доставке	Счет-фактура
5	68	19	НДС принят к вычету (операция 2+5)	Журнал учета выставленных и полученных счетов фактур
6	60-1	51	Произведена оплата на приобретение ОС поставщику (операция 1+2)	Платежное по- ручение
7	60-2	51	Произведена оплата за доставку ОС (операция 4+5)	Платежное по- ручение
8	01	08-4	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимо- сти (операция 1+4)	Акт приема-пере- дачи ОС (ОС-1), инвентарная карточка (ОС-6)

Таблица 8.3

Приобретение ОС в качестве вклада в уставный капитал

№ п/п	Дебет	Кредит	Наименование хозяйственной операции	Документ
1	75	80	Отражена задолженность учредителей по взносу в уставный капитал	Учредительные документы
2	08-4	75	Погашена задолженность учредителей по взносу в уставный капитал	Акт приема-передачи ОС (ОС-1)
3	01	04-4	ОС принято к учету по первоначальной стоимости	Инвентарная карточка (ОС-6)

Таблица 8.4

Приобретение ОС по договору дарения

№ п/п	Дебет	Кредит	Наименование хозяйственной операции	Документ
1	08-4	98	Отражено безвозмездное приобретение объекта ОС	Договор дарения
2	01	08-4	ОС принято к учету по первоначальной стоимости	Акт приема-передачи ОС (ОС-1), инвентарная карточка (ОС-6)
3	20	02	Отражено начисление ежемесячной амортизации	Бухгалтерская справка-отчет
4	98	91-1	Отражено признание части доходов будущих периодов в качестве дохода в текущем периоде	Бухгалтерская справка-отчет

Таблица 8.5

Приобретение ОС по договору мены

№ п/п	Дебет	Кредит	Наименование хозяйственной операции	Документ
1	08-4	60	Отражена стоимость ОС, полученного по договору мены	Договор мены, акт приема-передачи ОС (ОС-1)
2	19	60	Отражен входной НДС	Счет-фактура
3	62	90	Отражена дебиторская задолженность покупателя	Договор мены, товарная накладная
4	90-3	68	Начислен НДС	Счет-фактура
5	90-2	41	Списана балансовая стоимость переданных товаров	Товарная накладная
6	60	62	Зачет взаимных требований	Бухгалтерская справка-расчет
7	01	08-4	ОС принято к учету	Акт приема-передачи ОС (ОС-1), инвентарная карточка (ОС-6)

Таблица 8.6

Создание ОС хозяйственным способом

№ п/п	Дебет	Кредит	Наименование хозяйственной операции	Документ
1	08-4	10	Списаны материалы на создание ОС	Требование-накладная
2	08-4	70	Начислена заработная плата рабочим, участвующим в создании ОС	Расчетно-платежные ведомости, заказ-наряд на выполнение
3	08-4	69	Начислены страховые взносы	

Окончание табл. 8.6

№ п/п	Де- бет	Кре- дит	Наименование хозяйственной операции	Документ
				работ, бухгалтерская справка-расчет
4	08-4	02	Отражена амортизация ОС, которые задействованы в создании объекта	Бухгалтерская справка-расчет
5	01	08-4	Объект ОС принят к учету (пр. 1+пр. 2+пр. 3+пр. 4)	Акт приема-передачи ОС (ОС-1), инвентарная карточка (ОС-6)

Ревизору следует обратить внимание на соответствие методов, закрепленных в учетной политике, требованиям ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 и в результате выяснить особенности и правильность формирования первоначальной стоимости объектов ОС. Кроме того, следует проверить, чтобы суммы фактических затрат были правильно рассчитаны без допущения арифметических ошибок или умышленных злоупотреблений. В ходе проверки требуется сверка регистров по счету 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Стоимость ОС может меняться в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и технического перевооружения, т. е. работ капитального характера, связанных с улучшением нормативных показателей, характеризующих объекты. Новую, образовавшуюся стоимость принято называть переоцененной. Переоцененная стоимость объектов ОС, как правило, соответствует их справедливой (рыночной) стоимости. Первоначальная (восстановительная) стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации представляет собой балансовую стоимость ОС.

Ревизору необходимо проверить локальные нормативные правовые акты организации, в которых указывается способ оценки ОС после признания его в бухгалтерском учете согласно п. 13 ФСБУ 6/2020 (рис. 8.4).

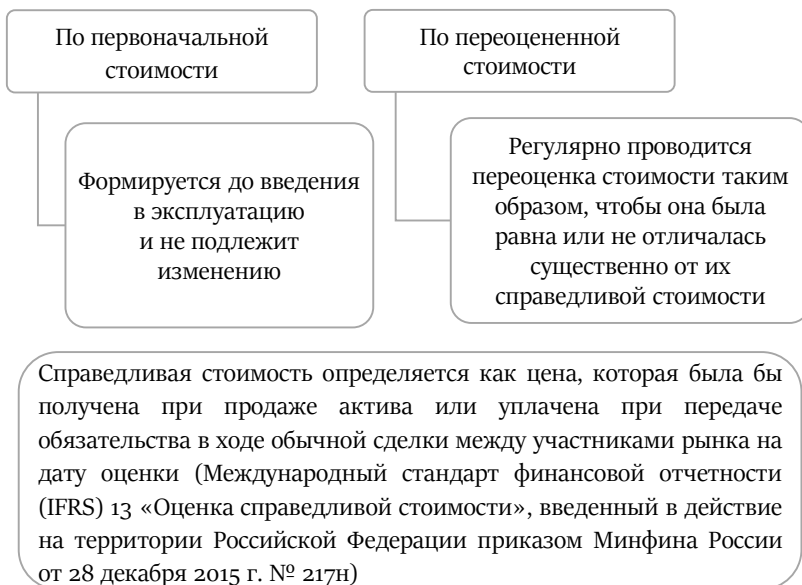


Рис. 8.4. Способы оценки ОС

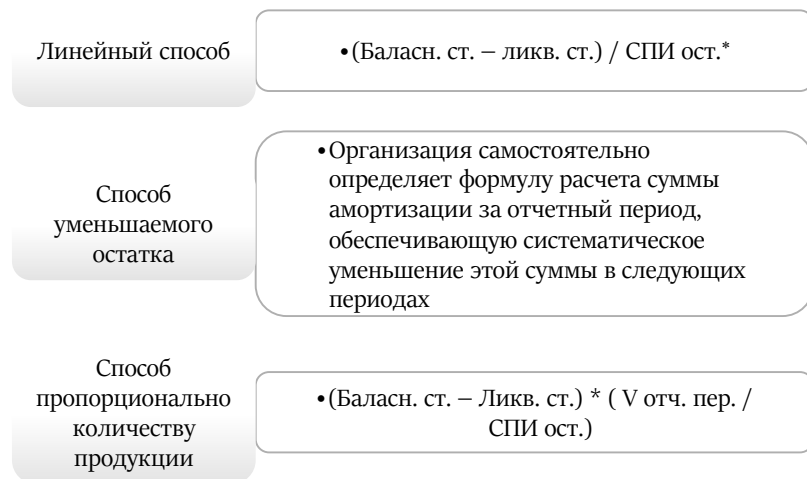
Организация вправе определять периодичность осуществления переоценки по каждой группе ОС, основываясь на степени изменения справедливой стоимости таких объектов¹. Периодичность переоценки ОС отражается в учетной политике хозяйствующего субъекта.

¹ Приказ Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 „Основные средства” и ФСБУ 26/2020 „Капитальные вложения”» // СПС «Консультант-Плюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/.

Ревизору необходимо уделить внимание применяемым способам списания накопленной дооценки, ее влияния на сумму нераспределенной прибыли. Списание может проводиться:

- единовременно;
- по мере начисления амортизации по объекту. Накапливаемая дооценка при этом в части списываемой суммы будет составлять положительную разницу между величиной начисленной амортизации за период и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта ОС без учета проведенной переоценки.

Способ расчета амортизации указывается в учетной политике организации (рис. 8.5).



* СПИ ост. – остаток срока полезного использования

Рис. 8.5. Способы начисления амортизации ОС

Выбранный и отраженный в учетной политике организации способ начисления амортизации по однородным объектам применяется в течение всего срока эксплуатации этих объектов.

Ревизору следует проверить также правильность включения амортизационных начислений на себестоимость производимой продукции. Проверка основывается на данных регистров бухгалтерского учета по начислению амортизации.

Организации в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности перемещают ОС из одних подразделений в другие при их передаче:

- на капитальный ремонт, реконструкцию, модернизацию;
- филиалу, числящемуся на отдельном балансе.

Ревизия внутреннего перемещения ОС между подразделениями организации, а также при передаче в эксплуатацию предполагает проверку документального оформления такой передачи по форме № ОС-2, распоряжений на внутреннее перемещение, нарядов на оплату работ по демонтажу, монтажу, отладке и перемещению объектов. Требуется установить целесообразность внутреннего перемещения, полноту и своевременность оприходования объектов, выявить ответственных за нарушения при размещении объектов ОС, определить объем связанных с этими нарушениями непроизводительных расходов (на монтаж, демонтаж, отладку), а также с потерями, связанными с недоиспользованием объектов во время перемещения.

Проверка сохранности и инвентаризация ОС предусматривает оценку условий, созданных организацией для обеспечения сохранности и качественного проведения инвентаризации объектов ОС в рамках трех блоков вопросов (рис. 8.6).



Рис. 8.6. Направления проверки сохранности активов

Инвентаризацию ОС проводят в соответствии с общими требованиями, изложенными в предыдущих разделах (см. тему 7).

В соответствии с положениями ФСБУ 6/2020 операции по выбытию ОС производятся в случаях морального или физического износа, продажи и прекращения деятельности организации.

Ревизору при проверке выбытия объектов ОС необходимо установить:

- правильность документального оформления операций по выбытию (договор купли-продажи, договор мены, акт на списание ОС и т. д.);
- законность и целесообразность выбытия объектов ОС;
- правильность отражения операций по выбытию в системе счетов бухгалтерского учета.

Кроме того, следует проверить каждый факт списания не полностью амортизированных ОС; установить компетентность членов созданной в организации для этих целей ликвидационной комиссии и ответственных лиц за сохранность объектов ОС; выяснить причины и целесообразность списания объекта.

В процессе осуществления контроля выясняется, не было ли факта списания новых объектов ОС и подмены их старыми и неисправными объектами. Для этого сверяются данные актов списания ОС (ОС-4) с данными инвентарных карточек (ОС-6) и проверяются записи в бухгалтерском учете от поступления до выбытия ликвидированного объекта.

По результатам проведенной проверки ревизору необходимо оформить сделанные выводы об экономической целесообразности, правомерности операций, связанных с выбытием ОС по разным причинам.

8.2. Ревизия операций с нематериальными активами

Использование в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации нематериальных активов (далее – НМА) регламентируется ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»

и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденные соответственно приказами Минфина России от 30 мая 2022 г. № 86н и от 17 сентября 2020 г. № 204н.

К НМА относят следующие объекты:

- результаты интеллектуальной деятельности;
- средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий;
- разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности

Цель ревизии НМА заключается в проверке правильности, законности обоснованности отнесения объектов на предприятии к НМА, а также определения первоначальной стоимости, правильности начисления амортизации и правильность отражения выбытия НМА.

Задачей ревизии НМА является проверка правильности:

- формирования и отражения первоначальной стоимости НМА;
- начисления амортизации (проверка соответствия метода начисления амортизации с учетной политикой и наличия арифметических ошибок);
- расчета ликвидационной стоимости НМА;
- отражения перемещения НМА между подразделениями организации в системе счетов бухгалтерского учета в соответствии с рабочим планом счетов и принятой учетной политикой;
- оформление первичных документов по операциям с НМА (поступление, перемещение и выбытие) и ведения регистров бухгалтерского учета.

Исходя из задач ревизия НМА проводится по указанным ниже направлениям (рис. 8.7).

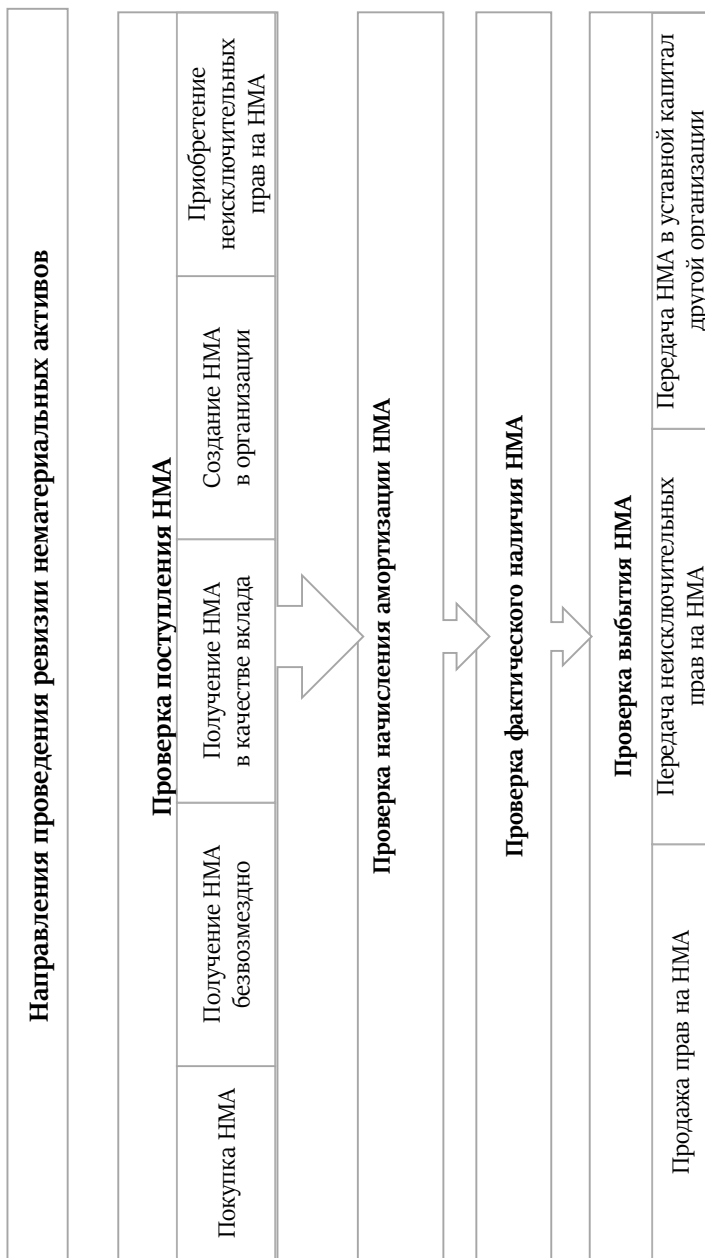


Рис. 8.7. Направления проведения ревизии НМА

Источником информации при проведении ревизии НМА служат документы и регистры бухгалтерского учета, иная учетная документация и бухгалтерская финансовая отчетность (рис. 8.8).

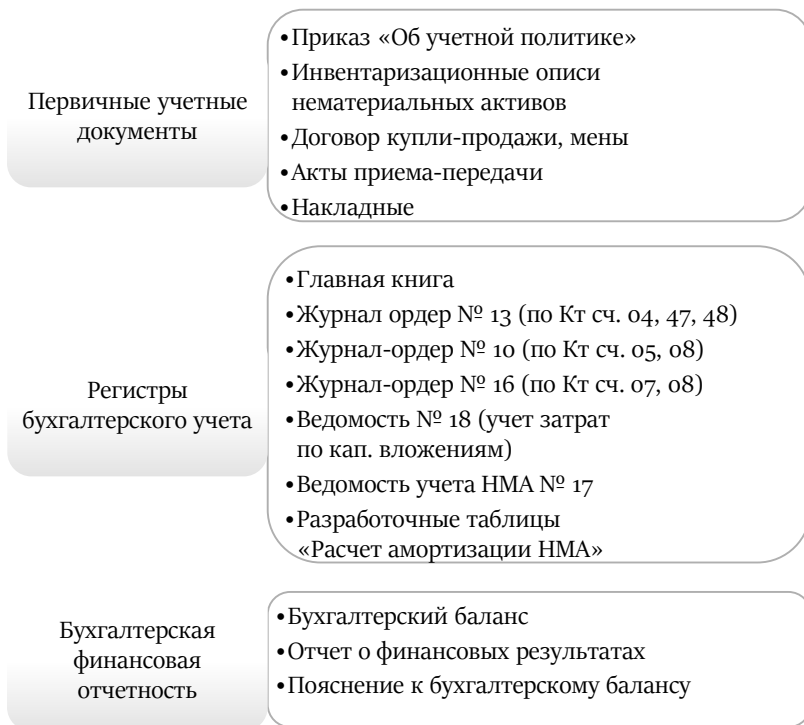


Рис. 8.8. Источник информации о нематериальных активах

В зависимости от вида НМА законность прав на него подтверждается также документально (рис. 8.9).

Исключительное право на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	• Свидетельство, выданное Роспатентом (если НМА создан в организации), договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА	Исключительное право на селекционное достижение	• Патент, выданный Государственной комиссией Российской Федерации по испытанию и охране селекционных достижений (если НМА создан в организации), договор и исключительная лицензия (если организация приобрела исключительные права на НМА)	Деловая репутация организации	• Документы, подтверждающие приобретение организации как имущественного комплекса и позволяющие определить величину деловой репутации
Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель	• Патент, выданный Роспатентом (если НМА, создан в организации), договор и исключительная лицензия (если организация приобрела исключительные права на НМА)	Исключительное авторское право на компьютерную программу, базу данных	• Свидетельство о регистрации права на данный НМА, акт ввода НМА в эксплуатацию, договор (если организация приобрела НМА)	Имущественное право на тождество интегральных микросхем	• Свидетельство о регистрации права, выданное Роспатентом (если НМА создан в организации), договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА

Рис. 8.9. Первичные документы по НМА и права организации в зависимости от вида нематериальных активов

При проверке поступления и определения первоначальной стоимости НМА ревизор в первую очередь проверяет законность и обоснованность отнесения объекта учета к НМА.

При проверке принятия к учету НМА ревизору следует определить степень выполнения условий, установленных п. 4 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (рис. 8.10).

При незначительном количестве операций с НМА в организации проверку правильности отнесения объектов к НМА следует проводить сплошным способом.

Правомерность отнесения объектов учета к НМА устанавливается при изучении и логическом анализе условий договоров на приобретение (создание) НМА и их выполнению, отражению выполненных операций в документах (акте приемки-передачи и карточке учета нематериальных активов по форме НМА-1). При этом организация вправе разработать собственные формы первичной документации с соблюдением всех обязательных реквизитов и закреплением данной формы в приложении учетной политики.

По результатам проверки юридического оформления договоров и первичных документов ревизору необходимо уточнить первоначальную стоимость НМА (рис. 8.11).

Согласно п. 13 ФСБУ 14/2022 первоначальная стоимость НМА – это общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта НМА в бухгалтерском учете.

Помимо первоначальной стоимости ревизор проверяет отражение НМА на счетах бухгалтерского учета (рис. 8.12–8.15).

Актив способен приносить
организации экономическую
выгоду (доход) в будущем

Актив может быть отделен
от другого имущества

Актив не имеет материально-
вещественной формы

Актив используется в течение
длительного времени или
обычного операционного
цикла, если он превышает
12 месяцев

Актив используется
в производстве продукции
либо для управленческих
нужд организации

Рис. 8.10. Условия принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве НМА

Приобретение НМА за плату

- суммы, уплаченные правообладателю по договору передачи (уступки) прав;
- стоимость консультационных услуг, связанных с приобретением и подготовкой к использованию НМА;
- регистрационные сборы, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, связанные с регистрацией (перерегистрацией) прав на НМА;
- невозмещаемые налоги, уплаченные при приобретении НМА;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением НМА и подготовкой его к использованию

Получение НМА в качестве вклада в уставной капитал

- сумма денежной оценки, согласованной с учредителями;
- регистрационные сборы, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, связанные с регистрацией (перерегистрацией) прав на НМА;
- стоимость консультационных услуг, связанных с подготовкой НМА к использованию;
- иные затраты, непосредственно связанные с подготовкой НМА к использованию

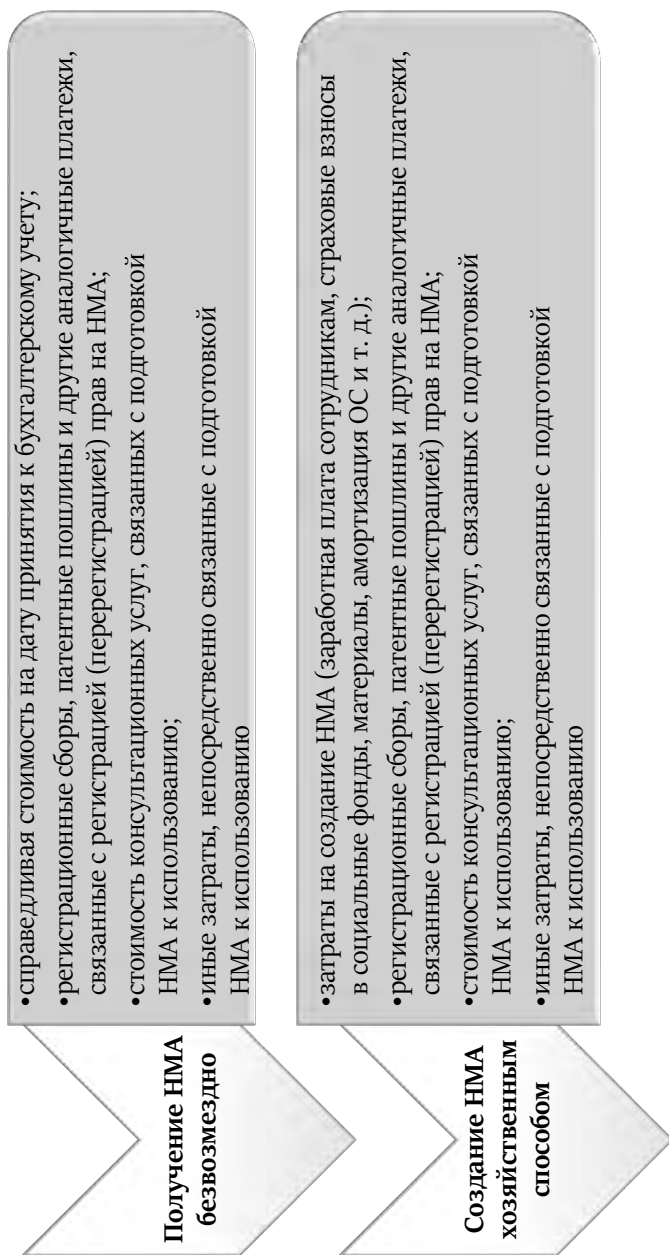


Рис. 8.11. Первоначальная стоимость НМА в зависимости от способа приобретения (создания)

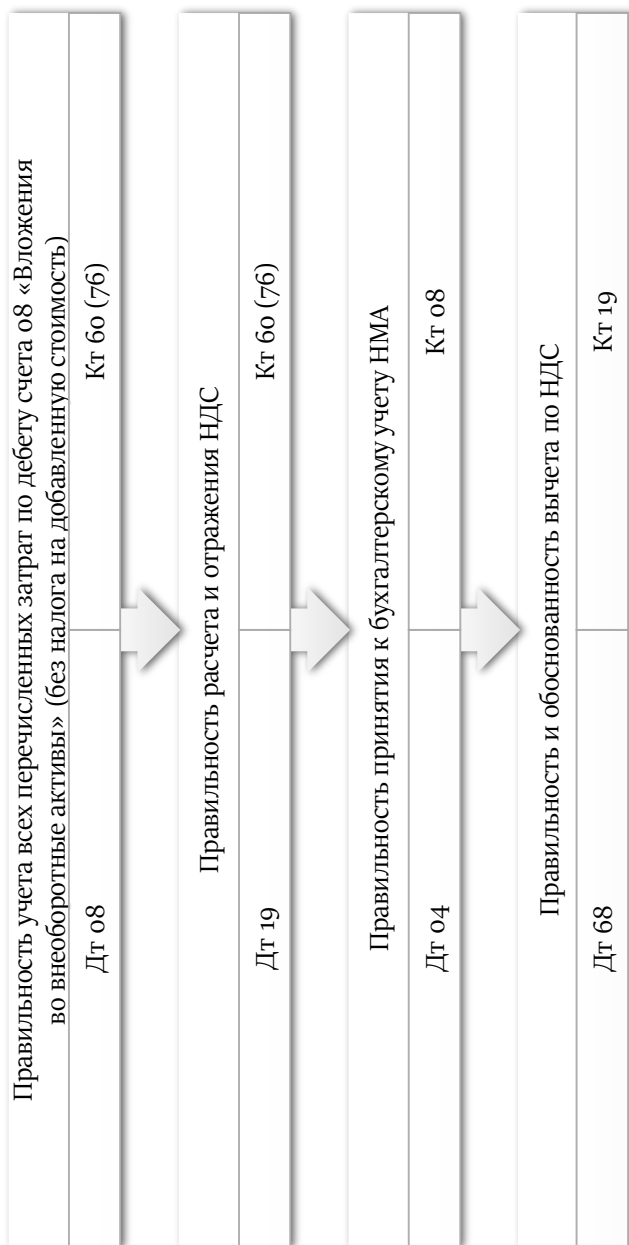


Рис. 8.12. Порядок проверки отражения в учете приобретения НМА за плату

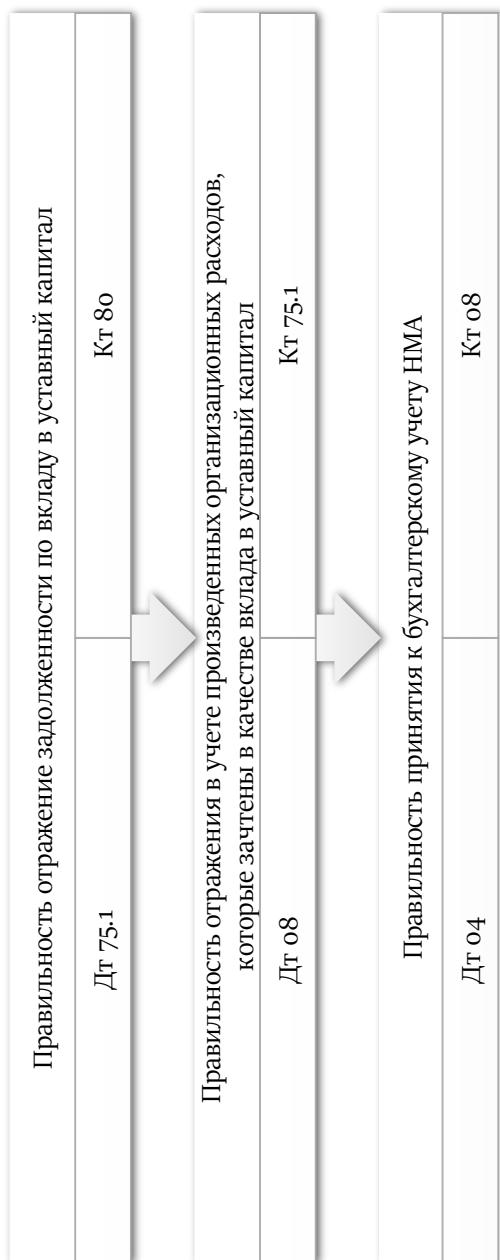


Рис. 8.13. Порядок проверки отражения в учете НМА, полученных в качестве вклада в уставный капитал

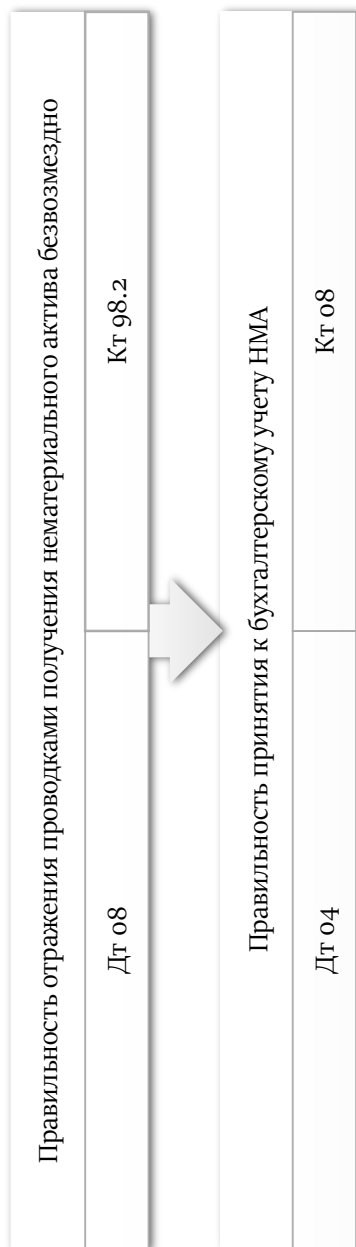


Рис. 8.14. Порядок проверки отражения в учете НМА, полученных безвозмездно

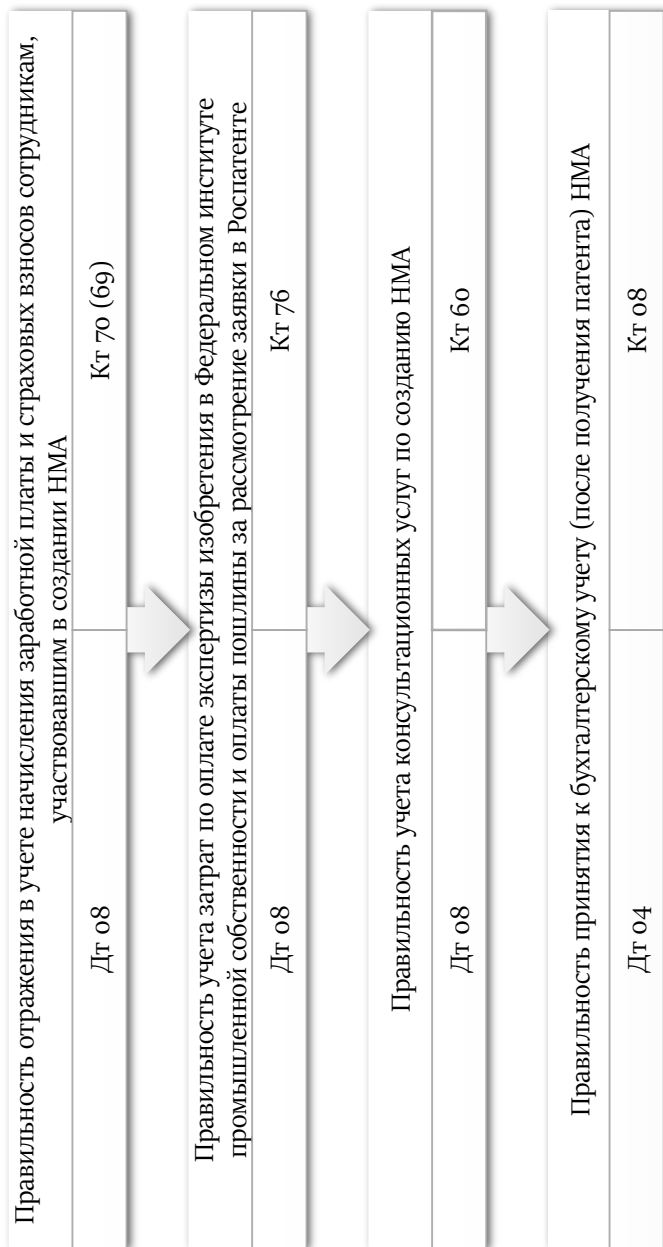


Рис. 8.15. Порядок проверки отражения в учете создания НМА хозяйственным способом

Объект НМА оценивается в бухгалтерском учете по первоначальной либо по переоцененной стоимости.

Амортизация предполагает перенесение стоимости нематериального актива на себестоимость продукции (работ, услуг) либо отнесение ее на уменьшение прибыли организации. Порядок начисления амортизации рассмотрен в разделе 3 ФСБУ 14/2022.

Ревизор проверяется начисление амортизация по каждому НМА ежемесячно, начинается с месяца, следующего за месяцем его приобретения и постановки на учет. При этом следует иметь в виду, что начисление амортизации прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта НМА с бухгалтерского учета.

План счетов предусматривает две схемы начисления амортизации НМА (рис. 8.16).

Ревизор проверяет, чтобы по всем объектам, принадлежащим к одной группе НМА, амортизация начислялась одним способом, при этом для каждой группы НМА возможен выбор своего способа учета амортизации, с закреплением его в учетной политике.

Согласно п. 40 ФСБУ 14/2022 существует три способа начисления амортизации нематериальных активов (рис. 8.17).

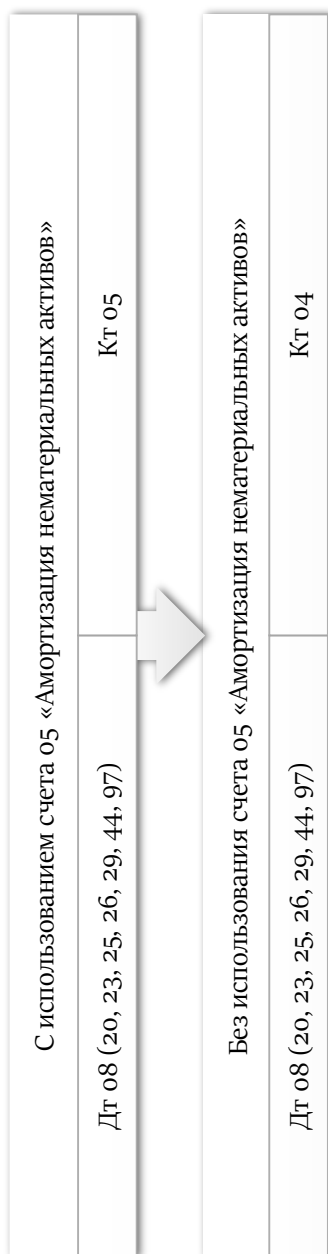


Рис. 8.16. Способы учета амортизации в организации

Линейный	• Равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования НМА; • сумма амортизационных начислений определяется по формуле: первоначальная стоимость умножается на норму амортизации); • $N_a = 100 / \text{срок полезного использования}$
Способ уменьшаемого остатка	• Сумму амортизационных отчислений определяют по формуле: $A = OC \times (KU \times NA / 100 \%)$, где ОС – остаточная стоимость объекта; КУ – коэффициент ускорения; NA – норма амортизации для данного НМА
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	• Сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования НМА

Рис. 8.17. Способы начисления амортизации НМА

При начислении амортизации используется любой из этих способов. При этом ревизором устанавливается, указан ли в учетной политике организации выбранный способ.

Следует иметь в виду, что выбранный способ начисления амортизации НМА применяется в течение всего срока его полезного использования.

Объект нематериальных активов, который выбывает или не способен приносить экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета.

Списывается первоначальная стоимость НМА, а также накопленные амортизационные начисления (при условии ведения учета амортизации на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»).

Причиной списания НМА могут быть разнообразными, например, истечение срока полезного использования или передача НМА в уставной капитал другой организации (рис. 8.18), моральное устаревание объекта и др. В зависимости от причины списания задействуются определенные счета бухгалтерского учета, которые и подлежат проверке ревизором.

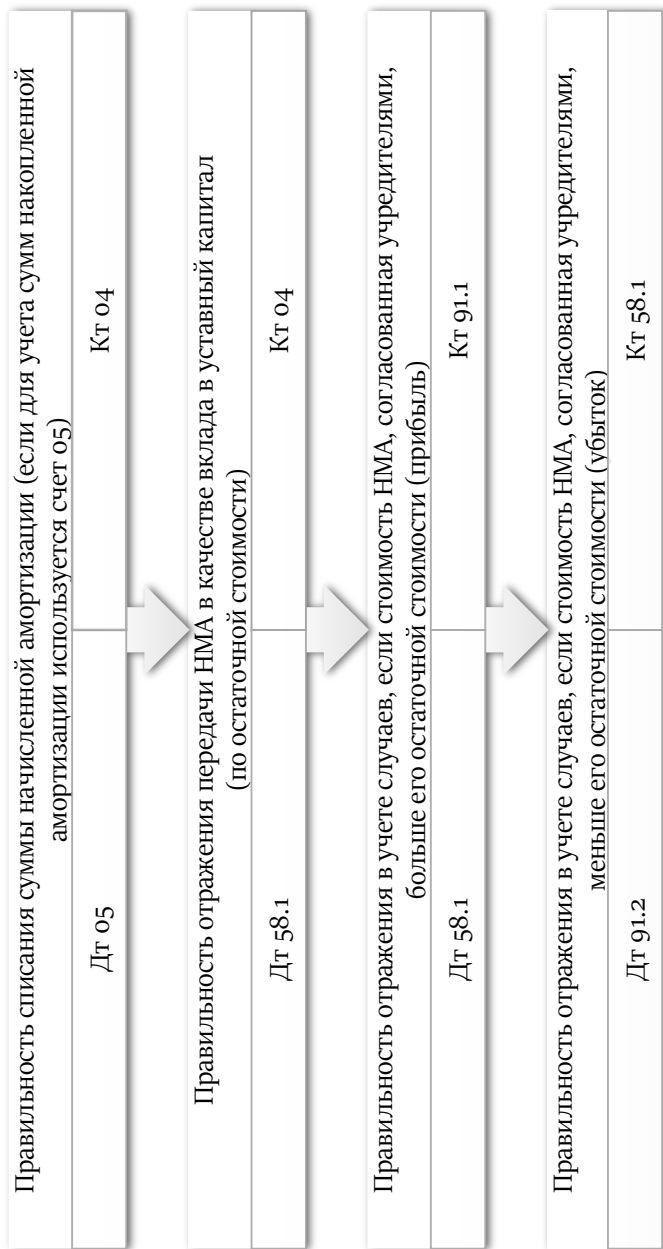


Рис. 8.18. Порядок проверки отражения в учете передачи НМА в уставной капитал другой организации

8.3. Проверка операций с материально-производственными запасами

Порядок операций с запасами регламентируется ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденным приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н вместо ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». К бухгалтерскому учету в качестве запасов принимаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного (производственного) цикла, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. При этом требуется соблюдение следующих условий:

- затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов, должны приносить экономическую выгоду организации;
- необходимо определить полную сумму затрат, связанных с приобретением (созданием) запасов, или приравненную к ней величину.

Запасами являются:

- сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами;
- готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией),

технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;

- затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом; изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее также – незавершенное производство);

- объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, если иное не предусмотрено ФСБУ 5/2019.

Состав фактических затрат на приобретение материально-производственных запасов показан ниже (рис. 8.19).

Суммы, уплаченные и подлежащие уплате поставщику в соответствии с договором поставщику

Затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования)

Величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды

Затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию

Таможенные пошлины

Затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов процентов, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива

Невозмещаемые суммы налогов и сборов

Рис. 8.19. Состав фактических затрат на приобретение запасов

В ходе ревизии материально-производственных запасов необходимо установить законности и правильность:

- операций поступления, перемещения и выбытия материально-производственных запасов;
- отражения операций по движению материально-производственных запасов в системе счетов бухгалтерского учета;
- наличия и состояния материально-производственных запасов, условий их хранения и эффективности использования.

Основными задачами ревизии являются:

- проверка условий, обеспечивающих сохранность запасов, контроль за их соблюдением;
- проверка эффективности использования запасов экономическим субъектом;
- проверка полноты и современности оприходования запасов;
- проверка правильности формирования фактической себестоимости запасов;
- проверка соответствия фактического наличия запасов данным бухгалтерского учета;
- проверка законности и целесообразности отнесения материальных ценностей к расходам;
- выявление злоупотреблений, причин их возникновения и разработка мероприятий по предупреждению;
- оценка исполнительской дисциплины, эффективности системы управления и квалификации управленческого персонала организации;
- оценка системы внутреннего контроля организации.

Проверка поступления товарно-материальных ценностей проводится на основании:

➤ выборочной документальной проверки признания и постановки на учет товарно-материальных ценностей (сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, тары и т. п. ценностей, находящихся в организации, в переработке);

➤ документальной проверки учета поступающих товарно-материальных ценностей.

При ревизии поступления товарно-материальных ценностей важно изучить первичные документы, их оформление в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Первоначальная стоимость ТМЦ зависит от способа приобретения (рис. 8.20).



Рис. 8.20. Формирование первоначальной стоимости товарно-материальных ценностей в зависимости от способа приобретения

В каждом из случаев поступления товарно-материальных ценностей предусмотрены свои первичные документы.

Поступление товарно-материальных ценностей от поставщиков подтверждается наличием: утвержденных планов материального снабжения, ведомостями оперативного учета выполнения условий договоров, журналов учета поступающих товарно-материальных ценностей.

В ходе проверки следует выявить: случаи недопоставки или излишней поставки ТМЦ; случаи приобретения ТМЦ в местах нахождения поставщиков (подвоз ТМЦ собственным транспортом); случаи нарушений в оформлении доверенностей по утвержденным формам М-2а или М-2 (постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а¹); полнота регистрации поступающих материальных ценностей в журнале учета поступающих грузов.

Поступление ТМЦ на склады организации проверяется по количеству и качеству. Необходимо установить совпадение с данными сопроводительных документах, в оформленных приходных ордерах по форме № М-4 и по форме № М-7 (постановление № 71а).

Полнота поступивших в организацию товаров по количеству и качеству проверяется на основании товаросопроводительных документов, актов о приемке товаров по формам № ТОРГ-1 и № ТОРГ-2 (постановление Госкомстата России от 25 декабря 1988 г. № 132²).

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17087/. Далее – постановление № 71а.

² СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21722/.

Ревизор должен изучить порядок приемки грузов, доставляемых транспортными организациями или транспортом поставщика на основании приходных ордеров формы № М-4. При приемке грузов от железной дороги приходный ордер формы № М-4 выписывается кладовщиком на основании железнодорожной накладной, включающей квитанцию о приемке груза, дорожную ведомость, корешок дорожной ведомости и накладную.

Особое внимание следует обратить на оформление актов для предъявления претензии поставщику или транспортной организации (в зависимости от того, по чьей вине образовалась недостача и на кого возложена ответственность за ее последствия согласно договору).

Правильность сдачи подразделениями (цехами и участками) ТМЦ из производства на склады проверяется по оформленным требованиям-накладным по форме № М-11 (постановление № 71а). При поступлении товарно-материальных ценностей на склады организации от подотчетных лиц сверяется журнал учета поступающих материалов с товарными чеками, приходными ордерами и карточками учета материалов.

Выбытие материалов, их списание в производство и отпуск на сторону регламентируется п. 36 ФСБУ 5/2019, на основании которого себестоимость запасов рассчитывается одним из следующих способов:

➤ по себестоимости каждой единицы – при оценке запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, а также запасов, учитываемых в специальном порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни);

➤ по средней себестоимости (может рассчитываться периодически через равные интервалы времени либо по мере поступления каждой новой партии запасов);

➤ по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления, т. е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений).

Правомерность списания материалов в производство устанавливается документальной проверкой фактов выбытия и анализом списания материалов в производство на основании лимитно-заборной карты по форме № М-8 (постановление № 71а) или требованием-накладной формы № М-11 (в случае если отпуск материалов осуществляется периодически).

Организации используют лимитно-заборные карты в соответствии с соответствующим распорядительным документом, которым они были введены в организации.

Особое внимание при проверке уделяется разовым отпуском ценностей со склада по требованиям (форма № 10а), их соответствию данным журналов регистрации, карточкам учета материалов.

Важными вопросами проверки правильности расходования сырья и материалов в производство признаны применяемые организацией нормы расхода, их соблюдение и фактический расход в подразделениях.

Ревизия выбытия материалов на сторону предполагает применение сплошной документальной проверки, в том числе фактов продажи и дарения (на основании договоров купли-продажи либо обмена на другой товар по договору мены, накладных на отпуск материалов на сторону по форме № М-15 (постановление № 71а). Требуют уточнения применяемые отпускные цены реализации материалов, эффективность ценовой политики, фактическое соблюдение должностными лицами дисциплины отпуска материалов при их выбытии.

Тема 9. Ревизия расчетных операций

Вопросы темы:

9.1. Ревизия дебиторской и кредиторской задолженности.

9.2. Ревизия учета движения денежных средств и кассовых операций.

9.1. Ревизия дебиторской и кредиторской задолженности

Кредиторская или дебиторская задолженность возникает при совершении организацией финансово-хозяйственных операций, которые связаны с движением материальных ресурсов, денежных средств или принятием на себя определенных обязательств.

Под кредиторской понимается задолженность организации другим лицам (организациям, предпринимателям, работникам, физическим лицам), которая отражается в бухгалтерском учете как обязательства организации.

Дебиторская задолженность представляет собой задолженность других лиц (организаций, предпринимателей, работников, физических лиц) данной организации, отражение которой в учете выражено как имущество организации, т. е. право на получение определенной денежной суммы (товара, услуги и т. п.) с должника (ст. 128 ГК РФ).

Цель ревизии дебиторской и кредиторской задолженности – установление законности сделок, обоснованности расчетных операций, соблюдения финансовой дисциплины.

Задачами ревизии дебиторской и кредиторской задолженности являются:

- выявление фактической дебиторской и кредиторской задолженности;
- установление дат возникновения и причин образования задолженности;
- выявление предпринятых мер по взысканию задолженности;
- установление существенных изменений в дебиторской и кредиторской задолженности по сравнению с аналогичным периодом прошлого года.

При проверке реальности и законности дебиторской и кредиторской задолженности следует обратить внимание на организацию внутренней системы контроля за образованием таковой задолженности. При этом проверяется: соблюдается ли в организации порядок санкционирования при отгрузке продукции покупателям на условиях последующей оплаты; обсуждаются ли кандидатуры покупателей до выдачи им разрешений на отгрузку продукции на условиях последующей оплаты; своевременно ли направляются дебиторам извещения о возникновении задолженности; установлен ли на предприятии лимит дебиторской задолженности; есть ли у персонала, отвечающего за отгрузку, оперативная информация о текущей дебиторской задолженности.

Ревизор должен проверить, проводится ли в организации анализ финансового состояния заказчика, которому продукция отпускается на условиях последующей оплаты. Кроме того, следует проверить порядок сверки расчетов в организации.

Ревизор проверяет законность и реальность задолженности по расчетам с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами, а также по внутриведомственным и внутрихозяйственным расчетам. Следует выяснить, проведена ли в установленном порядке годовая инвентаризация всех расчетных статей баланса и отражены ли ее результаты в учете и отчетности; не значатся ли на расчетах с поставщиками недостачи материальных ценностей, подлежащие отнесению на виновных лиц или списанию на издержки обращения в пределах норм естественной убыли, незаконно перечисленные по бестоварным счетам или в порядке авансирования поставщиков под предлогом возврата кредиторской задолженности.

Проверяются также своевременность регистрации счетов, счетов-фактур поставщиков и передачи их в соответствующие отделы организации для акцепта, а также отслеживание этих документов специалистами для соблюдения поставщиками договорных обязательств по ассортименту, количеству, комплектности и срокам отгрузки продукции, правильности цен, наценок и скидок, предусмотренных прейскурантами и особыми условиями поставки. При этом ревизор проверяет, правильно ли отражены в учете операции и реальна ли задолженность по расчетам с поставщиками по неотфактурным поставкам продукции; своевременно ли составлены акты приемки (приходные ордера); полностью ли оприходованы товарно-материальные ценности, поступившие без сопроводительных документов; не допускается ли по расчетам с поставщиками запрещенное взаимное перекрытие (сальдирование) в балансе сумм товаров в пути, задолженности поставщикам по счетам, не оплаченным в установленные сроки, и задолженности по неотфактурным поставкам.

Необходимо выяснить следующие факты:

1. Какие меры принимаются по снижению дебиторской задолженности (особенно просроченной); производится ли взаимная сверка с дебиторами и кредиторами сумм задолженности.
2. Имеются ли подтверждения о размерах долгов.
3. Существует ли нереальная дебиторская и кредиторская задолженность, каковы причины и лица, виновные в ее возникновении.
4. Соблюдается ли установленный порядок списания на убытки сумм безденежной дебиторской задолженности.
5. Нет ли фактов необоснованного списания дебиторской и кредиторской задолженности на результаты деятельности; не производилось ли списание как безнадежной дебиторской задолженности поставщиков, покупателей и заказчиков стоимости оплаченных и фактически полученных товарно-материальных ценностей, но не оприходованных под отчет материально ответственных лиц.
6. Не относятся ли на счет расчетов с дебиторами по претензиям (или на другие счета) недостачи, хищения, брак и порча товаров с последующим отнесением этих сумм на убытки под видом списания безнадежной дебиторской задолженности и несостоятельности ответчиков.

При проверке прочих расчетов устанавливается, насколько реальна задолженность дебиторов по претензиям на момент проведения ревизии, подтверждаются ли числящиеся претензионными суммы актами на недостачу, пересортицу, некомплектность и порчу продукции, определен ли ущерб по недостачам, хищениям и порче материальных ценностей по розничным ценам, подтверждена ли эта задолженность соответствующими документами и переданы ли материалы в правоохранительные органы для привлечения виновных к ответственности и взысканию

причиненного ущерба. Одним из важных моментов является проверка правильности и своевременности расчетов с финансовыми органами по налогам, сборам, отчислениям от прибыли и другим платежам, а также своевременность внесения в бюджет просроченной задолженности.

При запущенности бухгалтерского учета расчетов следует организовать проведение внеплановой инвентаризации расчетов с покупателями и поставщиками.

9.2. Ревизия учета движения денежных средств и кассовых операций

Наличные деньги являются одними из самых ликвидных среди всех денежных средств. Движение наличных денег осуществляется посредством совершения кассовых операций. Последние охватывают значительную часть административно-хозяйственных расходов, операций по подотчетным суммам, в том числе операции с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками и т. д. Непосредственно выявление правонарушений осуществляется с помощью проведения инвентаризации как элемента ревизии.

При ревизии кассы в первую очередь производится пересчет денежных средств, находящихся там, а также иных денежных документов. При проверке к пересчету принимаются все наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы. Бланки ценных бумаг и иной строгой отчетности могут проверяться не только по наличию (рис. 9.1).

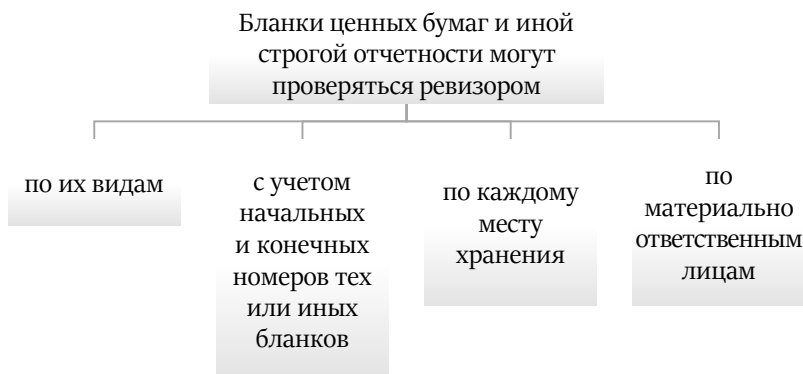


Рис. 9.1. Проверка фактического наличия бланков
ценных бумаг и иной строгой отчетности

Ревизия кассы проводится внезапно. Во время ревизии прекращаются прием и выдача денежных средств, посторонние лица в кассовое помещение не допускаются. Перед началом ревизии проверяется наличие у кассира обязательства о материальной ответственности, приказ о приеме на работу, расписка кассира об ознакомлении с порядком ведения кассовых операций, а ответственные за сохранность ценностей в кассе дают расписки в том, что все поступившие деньги или другие ценности (например, почтовые марки, чеки, авиабилеты и т. д.) оприходованы, выбывшие – списаны, а все первичные документы по ним сданы в бухгалтерию.

Наличные денежные средства пересчитываются поштучно по купюрам, пачки денег следует распечатать и проверить количество денег в них прямым счетом. Если денежные средства, например, инкассированы, или по другой причине находятся

в пути, то их наличие проверяется с помощью сверки сумм, которые находятся на счете в банке, и сумм, которые отражены в выписках банка, квитанциях почтового отделения, сопроводительных ведомостях на сдачу инкассатором выручки в банк.

Если при ревизии кассы были обнаружены недостатки или излишки, то у материально ответственного лица берется объяснение, а факт недостатка или излишек фиксируется в акте инвентаризации с указанием причин возникновения и обнаруженных сумм. Если кассовая книга ведется автоматизировано, то проверяется правильность работы программных средств обработки кассовых документов. Ревизор обязан тщательно проверить достоверность представленных объяснений. Если недостача или излишек по кассе образовались в результате нарушения ведения кассовых операций или злоупотреблений, ревизор может потребовать отстранения кассира от занимаемой должности или передачи материалов на виновных лиц в правоохранительные органы.

При проверке расходных и приходных кассовых ордеров, подшитых к отчету кассира, ревизор устанавливает наличие номера, даты и подписи. Случай расхождения дат составления приходного кассового ордера и фактического оприходования в кассу поступивших сумм может свидетельствовать о незаконном использовании в течение какого-либо срока денежных средств для других целей или о попытке скрыть фактическое поступление денег в кассу.

Ревизор должен отличать признаки копий, произведенных на средства тиражирования. Подделку документов проще обнаружить при внимательной сверке номеров, дат, подписей, так как обычно учесть в копии все отметки в документе, проходящем через многих исполнителей, не удастся.

При ревизии кассы ревизор проверяет, созданы ли условия контроля и наличия необходимых средств для обеспечения сохранности денежных средств и документов по организации учета кассовых операций и подготовки бухгалтерской отчетности.

Кроме того, ревизором проверяется правильность ведения кассовых операций. Производится сплошная проверка кассовых документов и регистров бухгалтерского учета (рис. 9.2).

Важно не только наличие первичных документов и регистров. Ревизор проверяет правильность их оформления, а именно:

- правильность и полноту заполнения реквизитов;
- отсутствие помарок и исправлений;
- четкость и ясность заполнения документов.

Приходные и расходные ордера проверяются по основанию их заполнения. Производится проверка и сверка приложенных к ним документов. Ордера должны иметь отдельную нумерацию и быть зарегистрированы в специальном журнале для предотвращения их повторного использования.

Ревизор проверяет кассовую дисциплину (рис. 9.3).

При обнаружении слабых сторон системы внутреннего контроля за кассовыми операциями в акте ревизии необходимо отметить их и рекомендовать способы восполнения недостающих элементов системы внутреннего контроля, а при проверке учета кассовых операций обращается внимание на те участки, где вероятность нарушений и злоупотреблений наиболее высока.

Примеры нарушений, выявляемых в результате ревизии кассы и кассовых операций, представлены далее (рис. 9.4).

Отчеты кассира с приложенными приходными и расходными кассовыми ордерами

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров

Кассовая книга

Корешки чеков использованных чековых книжек

Выписки банка со счетов предприятия с прилагаемыми к ним документами

Журналы-ордера по кредиту счетов «Касса», «Расчетный счет», «Специальные счета в банках», «Денежные документы», «Переводы в пути», «Краткосрочные кредиты банков», «Долгосрочные кредиты банков»

Ведомости к соответствующим журналам-ордерам, ведущиеся по дебету счетов

Рис. 9.2. Документы, необходимые для проверки правильности ведения кассовых операций

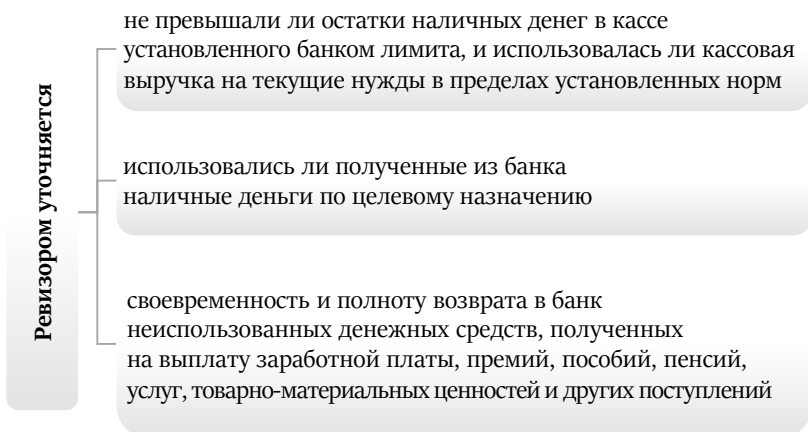


Рис. 9.3. Действия ревизора при проверке кассовой дисциплины

Таким образом, ревизия кассы осуществляется путем инвентаризации всех находящихся в ней денежных средств и документов. Производится сверка показателей, которые были зафиксированы кассиром в отчетности и регистрах бухгалтерского учета, и показателей банковских выписок, а также иных приходных документов. Ревизор проверяет полноту и своевременность учета денежных средств и денежных документов, а также выявляет ошибки и злоупотребления.

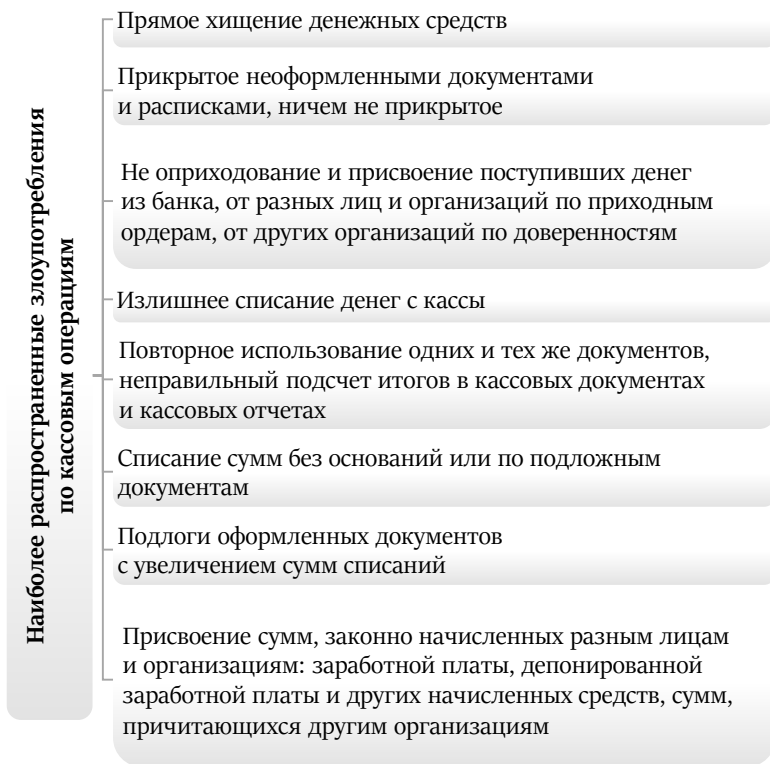


Рис. 9.4. Распространенные злоупотребления в области кассовых операций

Тема 10. Документирование результатов ревизии

Вопросы темы:

- 10.1. Виды актов ревизии и требования к оформлению рабочих документов ревизора.
- 10.2. Структура акта ревизии. Основные требования, предъявляемые к акту ревизии.
- 10.3. Порядок ознакомления с актом ревизии и его подписание.
- 10.4. Реализация материалов ревизии.

10.1. Виды актов ревизии и требования к оформлению рабочих документов ревизора

Качество ревизии зависит не только от правильности организации и осуществления ревизионного процесса, но и от оформления обобщающих документов. На их основании разрабатываются и принимаются меры по ликвидации недостатков и нарушений, решается вопрос об ответственности нарушителей, а в случае выявления недостатка, хищений и других злоупотреблений оформляются материалы для передачи следственным органам.

Для оформления результатов ревизии ревизор должен систематизировать накопленные материалы и факты в рабочих документах (тетрадах, таблицах, справках), чтобы получить общее представление о положении дел в организации, где была проведена ревизия, наметить пути для устранения недостатков. По каждому проверенному участку результаты записываются в рабочие документы в сжатой форме.

Рабочие документы должны оформляться четко, ясно, так как при поверхностном изложении и плохом оформлении невозможно определить сущность выявленных недостатков и нарушений. В связи с этим к ним предъявляются следующие требования:

- каждый документ должен быть полным, чтобы можно было отраженные в нем результаты проверки рассматривать отдельно от других документов;
- в каждом документе должна быть ссылка на первичные или другие рабочие документы;
- в каждом документе должны отражаться данные, необходимые для подтверждения идентичности статей баланса и статей отчета о финансовых результатах и выводов ревизора;
- каждый документ должен быть пронумерован, иметь название, содержание его должно соответствовать наименованию;
- в каждом документе должны быть указаны дата выполнения работы и подписи ревизоров, выполнявших эту работу.

Напомним, что в проверяемых документах, книгах учета, формах отчетности не следует делать никаких отметок, исправлений, полностью сохраняя их первоначальный вид. В процессе проверки финансово-хозяйственной деятельности рекомендуется использовать рабочий дневник ревизора, в который записываются все выявленные факты нарушений законодательства, нормативных актов и устава организации. Рабочий дневник

можно вести, записывая все нарушения подряд по мере их выявления или группируя материалы по разделам будущего акта (по видам операций – кассовые, расчетные и т. д.). В первом случае ревизор по окончании проверки помечает в дневнике, в какой раздел акта включить тот или иной материал. Во втором – для каждого раздела акта и группы нарушений отводит в дневнике отдельные листы. Второй способ облегчает составление акта, но требует от ревизора большего внимания. Делая записи в дневнике, следует избегать сокращений и указывать следующие данные:

- номера и даты документов и записей;
- суммы операций;
- законы и нормативные правовые акты, которые были нарушены;
- сущность нарушений;
- должности, фамилии, имена и отчества виновных лиц;
- размер ущерба.

По окончании ревизии перед составлением акта необходимо пересмотреть черновые записи, определить необходимое, исключить лишнее, проверить согласованность материалов.

По результатам ревизии, которые отражены в рабочих документах, ревизоры составляют следующие акты ревизии (рис. 10.1):

- основной – отражает результаты ревизии финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации. Его составляют после того, как все установленные факты найдут отражение в других видах актов;
- частный – составляется в тех случаях, когда выявленные недостатки и нарушения требуют срочного принятия мер по их устранению или наказанию виновных лиц. Промежуточный акт подписывают руководители и члены ревизионной бригады,

а также виновное должностное лицо. К акту прилагаются объяснительная записка или возражения;

➤ разовый – составляется при проверке отдельных операций (проверка цен, контрольная покупка товаров, проверка полновесности блюд и т. п.);

➤ промежуточный – составляется в тех случаях, когда выявленные недостатки и нарушения требуют срочного принятия мер по их устранению или наказанию виновных лиц.

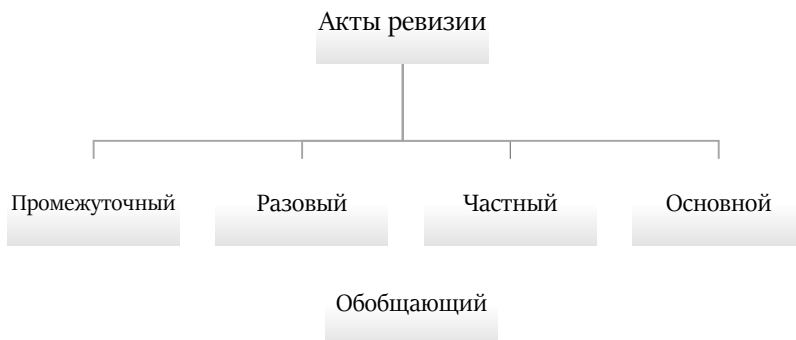


Рис. 10.1. Классификация актов ревизии

10.2. Структура акта ревизии. Основные требования, предъявляемые к акту ревизии

Материалы ревизии состоят из акта ревизии и надлежаще оформленных приложений к нему, на которые имеются ссылки в акте ревизии (документы, копии документов, сводные справки, объяснения должностных и материально ответственных лиц и т. п.).

Акт ревизии состоит из вводной и описательной частей.

Вводная часть акта ревизии должна содержать следующую информацию:

- наименование темы ревизии;
- дату и место составления акта ревизии;
- кем и на каком основании проведена ревизия (номер и дата удостоверения, а также указание на плановый характер ревизии или ссылку на задание);
- проверяемый период и сроки проведения ревизии;
- полное наименование и реквизиты организации, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- ведомственная принадлежность и наименование вышестоящей организации;
- сведения об учредителях;
- основные цели и виды деятельности организации;
- имеющиеся у организации лицензии на осуществление отдельных видов деятельности;
- перечень и реквизиты всех счетов в кредитных учреждениях, включая депозитные, а также лицевые счета, открытые в органах федерального казначейства;
- кто в проверяемый период имел право первой подписи в организации и кто являлся главным бухгалтером (бухгалтером);
- кем и когда проводилась предыдущая ревизия, что сделано в организации за прошедший период по устранению ею выявленных недостатков и нарушений.

Вводная часть акта ревизии может содержать и иную необходимую информацию, относящуюся к предмету ревизии.

Описательная часть акта ревизии должна состоять из разделов в соответствии с вопросами, указанными в программе ревизии.

В акте ревизии ревизующие должны соблюдать объективность и обоснованность, четкость, лаконичность, доступность и системность изложения. Акт ревизии не следует загромождать

описанием структуры ревизуемого предприятия, а также плановыми и отчетными данными, имеющимися в периодической и годовой отчетности.

Результаты ревизии излагаются в акте на основе проверенных данных и фактов, подтвержденных имеющимися в ревизуемых и других организациях документами, результатами произведенных встречных проверок и процедур фактического контроля, других ревизионных действий, заключений специалистов и экспертов, объяснений должностных и материально ответственных лиц.

Описание фактов нарушений, выявленных в ходе ревизии, должно содержать следующую обязательную информацию: какие законодательные, другие нормативные правовые акты или их отдельные положения нарушены, кем, за какой период, когда и в чем выразились нарушения, размер документально подтвержденного ущерба и другие последствия этих нарушений.

В акте ревизии не допускается включение различного рода выводов, предположений и фактов, не подтвержденных документами или результатами проверок, сведений из материалов правоохранительных органов и ссылок на показания, данные следственным органам.

По каждому факту, отраженному в акте, должно быть четко изложено его содержание, со ссылкой на соответствующие документы и материалы и с указанием нарушений отдельных законов или других нормативных актов.

Выявленные факты однородных массовых нарушений (например, по результатам проверки авансовых отчетов подотчетных лиц и т. п.) группируются в ведомостях, прилагаемых к акту ревизии, а в акте приводятся только итоговые данные и содержание этих нарушений, со ссылкой на соответствующее приложение. В этих случаях в прилагаемом к акту ревизии перечне (ведомости) нарушений указываются: проверяемый

период; дата и номер документа; наименование нарушенного законоположения (статья, пункт); содержание нарушения; фамилия, инициалы и должность виновного лица; сумма ущерба. Ведомость подписывается ревизующим и главным (старшим) бухгалтером ревизуемого предприятия.

Акт ревизии не должен содержать квалификацию, оценку действий отдельных должностных и материально ответственных лиц, в частности «расхитил денежные средства», «присвоил государственное имущество», «допускал антигосударственную практику» и т. п.

В акте ревизии не должна даваться правовая и морально-этическая оценка действий должностных и материально ответственных лиц ревизуемой организации, квалификация их поступков, намерений и целей. Следует избегать юридической квалификации выявленных фактов, например «злоупотребление служебным положением», «хищение», «мошенничество», ограничиваясь лишь перечислением фактов: «недостача», «излишки» — и указанием, какой закон или нормативный правовой акт нарушены и кто несет за это ответственность.

При составлении акта комплексной ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности промышленных предприятий и производственных объединений в описательной части акта рекомендуется следующая последовательность изложения результатов ревизии:

- производство и реализация продукции;
- использование и сохранность основных фондов;
- использование трудовых ресурсов и фондов заработной платы;
- использование и сохранность материальных ценностей;
- кассовые, расчетные и кредитные операции;
- затраты на производство и себестоимость продукции;
- прибыль, фонды, резервы и финансовое состояние;

- капитальные вложения;
- состояние бухгалтерского учета, отчетности и внутрихозяйственного контроля.

Подчистки и помарки не допускаются в акте. Внесенные исправления должны быть подписаны всеми лицами, поставившими свои подписи под актом.

Приложения к акту (инвентаризационные описи, копии документов, справки, объяснения и т. п.) перечисляются в конце акта до подписей.

Объем акта ревизии не ограничивается, но ревизующие должны стремиться к разумной краткости изложения при обязательном отражении в нем ясных и полных ответов на все вопросы программы ревизии.

В тех случаях, когда выявленные нарушения могут быть скрыты или по ним необходимо принять срочные меры к их устранению или привлечению должностных и (или) материально ответственных лиц к ответственности, в ходе ревизии составляется отдельный (промежуточный) акт, и от этих лиц запрашиваются необходимые письменные объяснения.

Промежуточный акт подписывается участником ревизионной группы, ответственным за проверку конкретного вопроса программы ревизии, и соответствующими должностными и материально ответственными лицами ревизуемой организации.

Факты, изложенные в промежуточном акте, включаются в акт ревизии.

В случае, когда по результатам ревизии возникает необходимость использовать хорошие образцы работы и распространять их в других предприятиях и хозяйственных организациях, руководитель ревизионной группы отдельно докладывает об этом руководителю, назначившему ревизию.

10.3. Порядок ознакомления с актом ревизии и его подписание

Акт ревизии подписывается руководителями ревизионной группы (контролером-ревизором), а при необходимости и членами ревизионной группы, руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) ревизуемой организации.

Один экземпляр оформленного акта ревизии, подписанного руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором), вручается руководителю ревизуемой организации или лицу, им уполномоченному, под роспись в получении с указанием даты получения.

По просьбе руководителя и (или) главного бухгалтера (бухгалтера) ревизуемой организации по согласованию с руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) может быть установлен срок до пяти рабочих дней, отведенный для ознакомления с актом ревизии и его подписания.

При наличии возражений или замечаний по акту подписывающие его должностные лица ревизуемой организации делают об этом оговорку перед своей подписью и одновременно представляют руководителю ревизионной группы (контролеру-ревизору) письменные возражения или замечания, которые приобщаются к материалам ревизии и являются их неотъемлемой частью.

Руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор) в срок до 5 рабочих дней обязан проверить обоснованность изложенных возражений или замечаний и дать по ним письменные заключения, которые после рассмотрения и утверждения руководителем контрольно-ревизионного органа или лицом, им уполномоченным, направляются в ревизуемую организацию и приобщаются к материалам ревизии.

При отсутствии возможности формирования аргументированного заключения руководитель контрольно-ревизионного органа или его заместитель направляет запрос для разъяснений в соответствующие подразделения Министерства финансов Российской Федерации или организации, в компетенцию которых входят данные вопросы.

Письменные заключения вручаются руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) в установленном порядке для вручения акта ревизии.

В случае отказа должностных лиц ревизуемой организации подписать или получить акт ревизии руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор) в конце акта производит запись об их ознакомлении с актом и отказе от подписи или получения акта.

В этом случае акт ревизии может быть направлен ревизуемой организации по почте или иным способом, свидетельствующим о дате его получения. При этом к экземпляру акта, остающемуся на хранении в контрольно-ревизионном органе, прилагаются документы, подтверждающие факт отправления или иного способа передачи акта.

10.4. Реализация материалов ревизии

Материалы ревизии представляются руководителю ревизионного органа в срок не позднее трех рабочих дней после подписания его в ревизуемой организации. На последней странице акта ревизии руководителем контрольно-ревизионного органа либо уполномоченным им на то лицом делается отметка: «Материалы ревизии приняты», указывается дата и им подписывается.

Материалы каждой ревизии в делопроизводстве контрольно-ревизионного органа должны составлять отдельное

дело с соответствующим индексом, номером, наименованием и количеством томов этого дела.

Руководитель контрольно-ревизионного органа по представленным материалам ревизии в срок не более 10 календарных дней определяет порядок реализации материалов ревизии.

По результатам проведенной ревизии руководитель контрольно-ревизионного органа направляет руководителю проверенной организации представление для принятия мер по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности виновных лиц.

Кроме того, руководителем контрольно-ревизионного органа материалы ревизии по вопросам целевого использования средств федерального бюджета передаются в установленном порядке в органы федерального казначейства для организации работы по реализации этих материалов.

Результаты ревизии, проведенной в соответствии с поручениями руководства, решениями коллегий, приказами и планами контрольной работы федеральных органов исполнительной власти обобщаются и письменно докладываются руководству соответствующего федерального органа исполнительной власти с предложениями по принятию мер, направленных на устранение выявленных нарушений и возмещение выявленного ущерба.

Результаты ревизии, проведенной по мотивированным постановлениям, требованиям правоохранительных органов либо по обращениям органов государственной власти субъектов Российской Федерации или органов местного самоуправления, докладываются этим органам руководителем контрольно-ревизионного органа вместе с предложениями по принятию мер, направленных на устранение выявленных нарушений и возмещение ущерба. При необходимости этим органам направляются также и материалы ревизии.

Материалы ревизии, проведенной по мотивированным постановлениям, требованиям правоохранительных органов, передаются им в установленном порядке. При этом в делах контрольно-ревизионного органа должны быть оставлены копии акта ревизии, объяснений должностных лиц проверенной организации, виновных в выявленных ревизией нарушениях, документов, подтверждающих эти нарушения.

В правоохранительные органы могут быть направлены также и материалы ревизий, проведенных без предварительно вынесенных ими мотивированных постановлений, в ходе которых были выявлены нарушения финансовой дисциплины, недостатки денежных средств и материальных ценностей, являющиеся в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации основанием для реализации материалов ревизии в установленном порядке.

Результаты ревизии руководителем контрольно-ревизионного органа в необходимых случаях сообщаются вышестоящей организации либо органу, осуществляющему общее руководство деятельностью ревизуемой организации, для принятия мер.

Контрольно-ревизионный орган обеспечивает контроль за ходом реализации материалов ревизии и при необходимости принимает другие предусмотренные законодательством Российской Федерации меры для устранения выявленных нарушений и возмещения причиненного ущерба.

Контрольно-ревизионный орган систематически изучает и обобщает материалы ревизий и на основе этого в необходимых случаях вносит предложения о совершенствовании системы государственного финансового контроля, дополнениях, изменениях, пересмотре действующих в Российской Федерации законодательных и других нормативных правовых актов.

Тема 11. Порядок взаимодействия контролирующих и правоохранительных органов

Вопросы темы:

- 11.1. Порядок взаимодействия контрольно-ревизионных органов Минфина России с правоохранительными органами.
- 11.2. Порядок взаимодействия Счетной палаты с правоохранительными органами Российской Федерации.
- 11.3. Порядок взаимодействия налоговых и правоохранительных органов.

11.1. Порядок взаимодействия контрольно-ревизионных органов Минфина России с правоохранительными органами

Минфин России, МВД России и ФСБ России приказом от 7 декабря 1999 г. № 89н/1033/717 утвердили Положение о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Минфина России с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, МВД России, ФСБ России при назначении и проведении ревизий (проверок).

При организации и проведении ревизий работники контрольно-ревизионных органов (проверяющие) руководствуются законодательством, приказами, инструкциями, нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти.

При проведении контрольно-ревизионной работы осуществляются следующие виды контрольных мероприятий: ревизия, проверка, предварительное изучение документов при различных основаниях их проведения – по инициативе контрольно-ревизионного органа, по требованию правоохранительных органов.

Под ревизией понимается система контрольных действий по документальной и фактической проверке обоснованности совершенных организацией хозяйственных и финансовых операций в ревизуемом периоде или достигнутых результатов ее финансово-хозяйственной деятельности, под проверкой – контрольное действие по определенному кругу вопросов, участку или эпизоду финансово-хозяйственной деятельности ревизуемой организации, под предварительным изучением документов ревизуемой организации – проверка изъятых или имеющихся в организации документов в целях решения вопроса о достаточности или документальной возможности проведения намечаемой ревизии (проверки).

Необходимым условием организации контрольных мероприятий является постоянное взаимодействие правоохранительных и контрольно-ревизионных органов. Реализация этого взаимодействия осуществляется путем взаимного информирования по фактам выявленных нарушений в сфере экономики, осуществления рабочих контактов и оказания взаимопомощи по проводимым ревизиям (проверкам), а также путем создания в субъектах межведомственных рабочих групп на постоянной основе. Их основной задачей 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 УПК РФ, а также по требованию прокурора контрольно-ревизионный орган проводит ревизии (проверки) финансово-хозяйственной деятельности организаций любых форм собственности. Требования (обращения) о проведении ревизии и проверок подписываются руководителями правоохранительных органов в соответствии с законами.

Ревизии и проверки 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 ревизуемый 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).

Руководитель контрольно-ревизионного органа, получив требование правоохранительного органа о проведении ревизии (проверки), должен в десятидневный срок направить ответ

о возможности и сроках начала проведения ревизии (проверки). В случае неполноты представленных материалов контрольно-ревизионный орган запрашивает у правоохранительных органов дополнительные материалы. Контрольно-ревизионные органы рассматривают требования правоохранительных органов и проводят ревизии (проверки) по этим обращениям в порядке очереди 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.

При проведении ревизии (проверки) в помещении правоохранительного органа по изъятым им документам проверяющим должно быть предоставлено отдельное рабочее помещение с необходимым техническим обеспечением. Проверяющим даются необходимые пояснения по вопросам, относящимся к проведению ревизии (проверки), принимаются меры по получению, в случае необходимости, дополнительных материалов.

Требования проверяющих, связанные с выполнением ими служебных обязанностей, являются обязательными для должностных лиц ревизуемой организации. В случае отказа должностных лиц предоставить необходимые документы либо при возникновении иных препятствий при проведении проверки контрольно-ревизионный орган сообщает об этих фактах в правоохранительный орган, по поручению которого проводится ревизия (проверка). Правоохранительный орган способствует беспрепятственному и своевременному предоставлению проверяющим необходимых документов, в соответствии с законодательством

принимает меры по обеспечению личной безопасности проверяющих и близких к ним лиц, предупреждает возможное противодействие со стороны ревизуемой 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 этим вопросам.

В процессе предварительного изучения документов и подготовки программы проведения ревизии (проверки) проверяющие определяют наличие и комплектность представленных материалов ревизуемой организации (документов бухгалтерского учета и отчетности, учредительных, регистрационных, плановых и других документов). При этом принимаются к ревизии (проверке) подлинные документы, соответствующие нормам и стандартам, установленным законодательством.

В случае неудовлетворительного состояния бухгалтерского учета в ревизуемой организации или отсутствия необходимых документов руководство контрольно-ревизионного органа вправе принять и направить в правоохранительный орган материалы для принятия мер к должностным лицам, ответственным за ведение бухгалтерского учета, а также мотивированное решение о приостановлении проведения ревизии (проверки) до полного восстановления бухгалтерского учета.

По итогам предварительного изучения документов и в рамках постановления (требования) о проведении ревизии (проверки) контрольно-ревизионный орган составляет программу проведения ревизии (проверки). Она согласовывается с лицом, вынесшим постановление (требование) о ее назначении, и утверждается руководством контрольно-ревизионного органа.

При согласовании программы проведения ревизии (проверки) уточняются вопросы, относящиеся к компетенции контрольно-ревизионного органа, круг должностных и материально ответственных лиц ревизуемой организации, присутствие которых необходимо при производстве ревизии (проверки), а также специалистов (экспертов) других служб и организаций, привлечение которых необходимо для проведения проверок и экспертиз, дачи заключений по вопросам, не входящим в компетенцию контрольно-ревизионных органов. Привлечение этих специалистов и получение материалов их проверок осуществляется правоохранительным органом, назначившим ревизию (проверку), с последующей передачей проверяющему (руководителю ревизионной группы).

При проведении ревизии правоохранительный орган обеспечивает поиск адресов места нахождения проверяемой организации по запросам проверяющих, присутствие должностных, материально ответственных лиц либо лиц, выполняющих управленческие функции ревизуемой организации, работающих как во время проведения ревизионных мероприятий, так и в другие периоды, и получение объяснений от них. Контрольно-ревизионный орган при необходимости и по согласованию с правоохранительным органом в рамках своей компетенции проводит встречные проверки в организациях, осуществляющих взаимные расчеты с ревизуемой организацией.

Когда проверки выходят за рамки постановлений (требований) правоохранительного органа, им выносятся новые постановления (направляется требование). Правоохранительный орган оказывает содействие в организации таких проверок, предоставляет необходимую информацию о месте нахождения организаций, организует взаимодействие с проверяющим в месте

их проведения, при необходимости и наличии возможностей обеспечивает транспортом, оказывает содействие в получении объяснений от должностных и материально ответственных лиц.

В ходе ревизии, проверяющие могут ставить вопрос перед правоохранительным органом о корректировке программы ревизии по содержанию и срокам. Корректировки вопросов и сроков проведения ревизии допускаются только на взаимоголасованной основе руководства контрольно-ревизионного органа и лица, вынесшего постановление (требование) о назначении ревизии (проверки).

При проведении ревизии или предварительном изучении документов проверяющие сохраняют оперативное подчинение руководству контрольно-ревизионного органа и исполняют контрольные действия в рамках программы проведения ревизии на самостоятельной плановой и методологической основе. При наличии оснований правоохранительный орган вправе обратиться в контрольно-ревизионный орган с просьбой о замене ревизоров, участвующих в проверке. Руководитель ревизионного органа сообщает о принятом решении не позднее 10 дней с момента поступления такой просьбы. При этом он не вправе без согласования с правоохранительным органом отстранять проверяющего или использовать его на других проверках, а также давать указания проверяющему, которые выходят за рамки ревизии (проверки) или сужают их.

Результаты ревизии оформляются актом с приложением к нему документов, копий документов, объяснений должностных и материально ответственных лиц, на которые делаются соответствующие ссылки в тексте акта. В тех случаях, когда выявленное нарушение или злоупотребление, по мнению проверяющих, может быть скрыто или по выявленным фактам необходимо принять срочные меры к устранению нарушений

или привлечению к ответственности лиц, виновных в злоупотреблениях, в ходе ревизии, не ожидая ее завершения, составляется отдельный акт (промежуточный). Со всеми необходимыми материалами он незамедлительно направляется в правоохранительный орган для принятия соответствующих мер.

Констатация фактов нарушений, выявленных в ходе ревизии, должна содержать следующую информацию: какие нормативные акты (действовавшие в ревизуемый период) были нарушены, кем, когда и в чем конкретно выразилось выявленное нарушение. При ревизии по уголовным делам следует приводить в акте каждый эпизод имеющихся однотипных нарушений.

Объем акта не ограничивается, но проверяющие должны стремиться к разумной лаконичности его изложения.

В акте ревизии (проверки) отмечаются:

- кем, на каком основании и за какой период она проведена;
- общие данные о ревизуемой организации (полное наименование, вид, юридический адрес, подчиненность, характер деятельности, а в случае необходимости – основные финансово-хозяйственные показатели);
- выявленные факты нарушений действовавшего в проверяемый период законодательства;
- выявленные факты недостач, других злоупотреблений должностных, материально ответственных и иных лиц;
- результаты исследования других вопросов, указанных в программе.

Проверяющий в рабочем порядке информирует правоохранительный орган о результатах ревизии по ранее согласованным вопросам, которые не были исследованы либо проверены не в полном объеме, с указанием причин.

Акт ревизии (проверки) подписывается проверяющим-исполнителем и направляется руководителю ревизуемой организации

для ознакомления и подписания им, главным бухгалтером, а при необходимости – другими должностными лицами, для чего предоставляется необходимое время, но не более пяти рабочих дней. В отдельных случаях срок ознакомления с актом и его подписание может быть продлено по согласованию сторон.

Подписывающие акт должностные лица ревизуемой организации вправе не позднее пяти рабочих дней со дня подписания акта направить проверяющим (контрольно-ревизионному органу) письменные возражения, замечания и объяснения по предоставленному им акту. Проверяющие обязаны проверить обоснованность изложенных в письменных возражениях, замечаниях и объяснениях фактов и в течение 10 рабочих дней дать по ним соответствующее письменное заключение.

Акт завершенной ревизии (проверки) после его оформления и дополнения возражениями, замечаниями и заключением проверяющего должен быть предоставлен руководству контрольно-ревизионного органа. В акт ревизии после его подписания проверяющим и должностными лицами ревизуемой организации не допускается внесение каких-либо изменений.

Акт ревизии (проверки) с приложениями в пятидневный срок после предоставления его руководству контрольно-ревизионного органа направляется по описи правоохранительному органу, по поручению которого производилась ревизия (проверка).

Правоохранительный орган – инициатор ревизии (проверки) обязан оказывать содействие проверяющему в техническом оформлении акта ревизии (проверки), т. е. печатании, копировании документов, подписании самого акта, обеспечивая присутствие должностных, материально ответственных и других лиц, выполняющих управленческие функции в ревизуемой организации. В случае отказа должностных лиц от подписания акта ревизии

зии (проверки) составляется дополнительный акт по этому вопросу за подписью проверяющих и присутствующих при этом должностных и других лиц.

Если правоохранительный орган не обеспечил присутствие руководства ревизуемой организации для ознакомления и подписания акта ревизии (проверки), акт подписывается проверяющим. С приложениями по описи он направляется правоохранительному органу, по постановлению (поручению) которого проводилась ревизия (проверка).

Акты ревизий (проверок), проводимых по инициативе контрольно-ревизионного органа, в которых выявлены факты правонарушений в сфере экономики, передаются в правоохранительный орган в десятидневный срок после завершения их оформления.

Передаваемые материалы должны содержать:

- письменное сообщение за подписью руководителя (заместителя) контрольно-ревизионного органа, в котором кратко излагается суть выявленных нарушений законодательства;
- подлинник акта ревизии (проверки), оформленный и подписанный надлежащим образом, другие ревизионные материалы (приложения к акту), подтверждающие выявленные нарушения;
- объяснения и возражения должностных лиц по акту;
- письменные заключения проверяющих (при наличии возражений по акту).

Правоохранительный орган при получении материалов по результатам проведенных ревизий (проверок) в установленные сроки рассматривает их и при наличии оснований осуществляет действия, предусмотренные УПК РФ, а также информирует контрольно-ревизионный орган о принятых мерах. Переданные в правоохранительные органы материалы ревизий (проверок), проводимых по инициативе контрольно-ревизионного органа, не

содержащие основания для принятия мер, должны быть возвращены (переданы) в контрольно-ревизионный орган в десятидневный срок после соответствующего решения по результатам их рассмотрения.

Предоставление контрольно-ревизионным органом копий материалов проведенных ранее ревизий (проверок) осуществляется по запросам правоохранительного органа, подписанным соответствующими должностными лицами. Причем копирование материалов ревизий (проверок) осуществляется за счет правоохранительного органа.

При возникновении необходимости получения новых сведений, которые не были исследованы в процессе ревизии, правоохранительный орган может обратиться в контрольно-ревизионный орган по вопросу проведения дополнительной ревизии (проверки). При этом вопрос направления конкретных проверяющих решается по согласованию сторон.

При необеспечении правоохранительным органом необходимых условий руководство контрольно-ревизионного органа вправе принять доводимое до правоохранительного органа решение о приостановлении проведения ревизии (проверки) как в целом, так и отдельных ее вопросов до устранения препятствий.

В целях усиления контроля над 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 этих сверок направляются в вышестоящие органы в составе статистической (ведомственной) отчетности.

Ревизия по инициативе правоохранительных органов и суда – важное, нормативно определенное контрольное и доказатель-

ственное мероприятие, имеющее свою специфику. Требование правоохранительного органа о проведении ревизии может быть обложено как в процессуальную, так и в непроцессуальную форму.

Большая роль в проведении ревизии и тематических проверок по запросу правоохранительных органов принадлежит вопросам взаимодействия и координации действующих органов.

11.2. Порядок взаимодействия Счетной палаты с правоохранительными органами Российской Федерации

Взаимодействие Счетной палаты с правоохранительными органами Российской Федерации осуществляется по вопросам, связанным с предупреждением, выявлением и пресечением правонарушений в финансово-бюджетной сфере.

Соглашениями о сотрудничестве и межведомственными организационно-распорядительными документами, включая решения совместных заседаний коллегий Счетной палаты и правоохранительных органов Российской Федерации, определяется Порядок взаимодействия между Счетной палатой и правоохранительными органами Российской Федерации:

В целях эффективного взаимодействия Счетная палата и правоохранительные органы Российской Федерации могут составлять календарные планы по проведению совместных мероприятий на объектах, представляющих взаимный интерес. При необходимости обмена информацией Счетная палата и правоохранительные органы Российской Федерации обеспечивают конфиденциальность полученных сведений.

Взаимодействие Счетной палаты с правоохранительными органами Российской Федерации осуществляется в определенных формах:

- обмен представляющей взаимный интерес информацией о событиях и фактах, связанных с незаконным использованием средств федерального бюджета, средств бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральной собственности;

- обмен опытом работы по предупреждению, пресечению и выявлению правонарушений в указанной сфере, в том числе путем проведения совещаний, конференций, семинаров;

- совместная экспертиза проектов нормативных правовых актов, входящих в компетенцию Счетной палаты и правоохранительных органов Российской Федерации;

- планирование и осуществление контрольных мероприятий, представляющих взаимный интерес, по предупреждению, пресечению и выявлению правонарушений в указанной сфере в соответствии со стандартом Счетной палаты о проведении контрольных мероприятий с участием правоохранительных и иных государственных органов Российской Федерации;

- обмен правовыми актами, методическими документами и материалами, литературой по вопросам предупреждения, пресечения и выявления правонарушений в указанной сфере;

- сотрудничество в области повышения квалификации кадров, в том числе путем организации совместного обучения сотрудников, стажировок;

- проведение совместных исследований проблем предупреждения, выявления и пресечения правонарушений.

При выявлении в ходе контрольных и экспертно-аналитических мероприятий Счетной палаты данных, указывающих на признаки составов преступлений, соответствующие материалы

направляются Счетной палатой в правоохранительные органы Российской Федерации.

Сотрудники правоохранительных органов Российской Федерации могут включаться в состав рабочих групп, образуемых Счетной палатой для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

Направление материалов по итогам контрольных и экспертно-аналитических материалов в правоохранительные органы Российской Федерации без заключения или визы Департамента юридического обеспечения не допускается.

Стандартом организации деятельности № 17 (СОД 17)¹ регламентировано проведение Счетной палатой Российской Федерации контрольных мероприятий с участием правоохранительных и иных государственных органов Российской Федерации. Данный стандарт разработан с учетом основополагающих и фундаментальных принципов финансового контроля и в соответствии со стандартами ИНТОСАИ, руководством по проведению аудита (ISSAI 1000-4200).

Стандарт определяет и устанавливает:

- порядок организации и подготовки контрольных мероприятий;
- порядок взаимодействия в процессе организации и проведения контрольных мероприятий;
- требования по оформлению результатов контрольных мероприятий и порядку их рассмотрения.

Планирование контрольных мероприятий осуществляется в соответствии с порядком планирования работы Счетной палаты, определенным стандартом СОД 12, соглашениями о сотрудничестве, положениями о порядке взаимодействия между

¹ НПП «Гарант-сервис». URL: <https://base.garant.ru/70239540/>.

Счетной палатой и правоохранительными и иными государственными органами.

Контрольные мероприятия с участием правоохранительных и иных государственных органов проводятся на двусторонней и многосторонней основе по теме, предложенной стороной-инициатором, и в согласованные сроки.

Для проведения контрольного мероприятия Счетная палата в срок не менее 14 календарных дней до начала контрольного мероприятия подписывает с одним или несколькими правоохранительными и иными государственными органами соответствующий протокол, в котором определяются:

- наименование контрольного мероприятия;
- предмет контрольного мероприятия;
- сроки проведения контрольного мероприятия;
- лица, ответственные за проведение контрольного мероприятия;
- условия и вопросы участия каждой из сторон исходя из их функций и полномочий, определенных законодательством, соглашениями и договорами о сотрудничестве между Счетной палатой и правоохранительными и иными государственными органами;
- порядок обмена информацией, оформления результатов контрольных действий, в том числе форма, порядок подписания и согласования итоговых документов, составляющих служебную тайну;
- порядок подготовки и принятия решений по результатам контрольного мероприятия;
- порядок и условия передачи итоговых документов.

Оформление протокола производится в соответствии с требованиями по защите информации, составляющей государственную, служебную и иную охраняемую законом тайну.

Подписание протокола сторонами осуществляется в установленном порядке, в том числе с применением электронной подписи.

Контрольное мероприятие завершается подготовкой результатов, выводов и предложений (рекомендаций), которые оформляются в отчете и других документах, подготавливаемых по результатам проведенного контрольного мероприятия.

В зависимости от содержания результатов контрольного мероприятия наряду с отчетом по необходимости подготавливаются следующие документы:

- представление Счетной палаты;
- предписание Счетной палаты;
- информационное письмо Счетной палаты;
- обращение Счетной палаты в правоохранительные органы.

Представление Счетной палаты – это документ, содержащий обязательные к рассмотрению предложения Счетной палаты органам государственной власти Российской Федерации, руководителям объектов контрольного мероприятия о принятии мер по устранению выявленных в ходе его проведения нарушений и недостатков, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности должностных лиц, виновных в нарушении законодательства Российской Федерации и бесхозяйственности.

Предписание Счетной палаты – это документ, содержащий обязательные для исполнения требования Счетной палаты, направляемые руководителям объектов контрольного мероприятия в случаях создания препятствий для проведения контрольных мероприятий; выявления на объектах контрольного мероприятия нарушений в хозяйственной, финансовой, коммерческой и иной деятельности, наносящих государству прямой непосредствен-

ный ущерб и требующих в связи с этим безотлагательного пресечения; умышленного или систематического несоблюдения порядка и сроков рассмотрения представлений Счетной палаты.

В случае необходимости доведения основных итогов контрольного мероприятия до сведения Президента Российской Федерации, Государственной Думы и Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, а также руководителей соответствующих органов государственной власти и организаций подготавливается информационное письмо Счетной палаты. В информационном письме по необходимости указывается просьба проинформировать Счетную палату о результатах его рассмотрения. Объем текстовой части информационного письма Счетной палаты не должен превышать, как правило, пяти страниц.

Обращение Счетной палаты в правоохранительные органы подготавливается в случаях, если выявленные на объектах контрольного мероприятия нарушения законодательства Российской Федерации содержат признаки действий должностных лиц, влекущих за собой уголовную ответственность или требующих иных мер реагирования.

Обращение Счетной палаты в правоохранительные органы должно содержать:

➤ обобщенный вывод по результатам контрольного мероприятия о неправомерных действиях (бездействии) должностных и иных лиц органов государственной власти и организаций (при наличии доводов о допущенных ими конкретных нарушениях законодательства Российской Федерации);

➤ конкретные факты выявленных нарушений законодательства Российской Федерации, в том числе связанных с незаконным (нецелевым) использованием средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и федераль-

ной собственности со ссылками на соответствующие нормативные правовые акты, положения которых нарушены, с указанием актов по результатам контрольного мероприятия на объектах, в которых данные нарушения зафиксированы;

➤ сведения о размере причиненного государству ущерба (при наличии); информацию о наличии объяснений и замечаний ответственных должностных лиц объектов контрольного мероприятия (при их наличии) по существу каждого факта выявленных нарушений, зафиксированных в актах по результатам контрольного мероприятия, и заключения по ним Счетной палаты;

➤ перечень представлений, предписаний, направленных в адрес органов государственной власти, объектов контрольного мероприятия, или иных принятых мер.

К обращению Счетной палаты в правоохранительные органы прилагаются копии отчета о результатах контрольного мероприятия, актов по результатам контрольного мероприятия на объектах с обязательным приложением копий первичных документов, подтверждающих факты выявленных правонарушений, письменных объяснений и замечаний должностных лиц объекта контрольного мероприятия по акту (актам) проверки и заключения по ним Счетной палаты, а также другие необходимые материалы.

11.3. Порядок взаимодействия налоговых и правоохранительных органов. Нормативно-правовая основа и содержание деятельности по пресечению налоговых преступлений

Причиной высокой латентности налоговых преступлений, по мнению многих юристов, как правило, является отсутствие конкретного потерпевшего – физического или юридического лица.

Ущерб причиняется в целом государству, следовательно, инициатором привлечения виновных лиц к ответственности выступает само государство.

Ответственность за налоговые правонарушения бывает: финансовая, административная и уголовная. При этом не всякое деяние участника налоговых отношений может быть квалифицировано как правонарушение с последующим наступлением юридической ответственности. «Противоправность деяния» и «виновность деяния» в юридической науке характеризуются определенными признаками правонарушений, которые должны установить в процессе совместной деятельности специалисты органов внутренних дел и налоговых органов при проведении мероприятий контроля.

Функции налогового контроля в части проведения налоговых проверок и ведения производства по делам о налоговых правонарушениях, в соответствии со ст.ст. 82 и 101 НК РФ, относятся к компетенции налоговых органов. Органы внутренних дел такими полномочиями не наделены, в отличие от налоговых органов не могут налагать взыскания на суммы сокрытых налогов, предъявлять штрафные санкции. Собранные материалы по таким правонарушениям и преступлениям должны быть направлены в налоговые органы. При раскрытии налоговых правонарушений органы внутренних дел используют контрольные, оперативно-разыскные и уголовно-процессуальные методы.

Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел реализуется на законодательной и нормативно-правовой основе. Предполагает эффективное использование применяемых методов, средств и полномочий, направленных на пресечение налоговых правонарушений и преступлений в процессе финансовой, предпринимательской и иной деятельности хозяйствующих субъектов.

Необходимость взаимодействия названных органов обусловлена рядом задач (рис. 11.2).

Обеспечение законной финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов

Обеспечение экономической независимости субъектов за счет уменьшения сферы государственного финансового контроля товарного и денежного оборота

Сбор, проведение анализа и оценки имеющейся информации и ее использование в целях повышения эффективности контрольной и оперативно-разыскной деятельности органов внутренних дел и налоговых органов

Рис. 11.2. Общие задачи, решаемые налоговыми и правоохранительными органами

Полномочия органов внутренних дел определены ст. 36 НК РФ и п. 28 ст. 13 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции»¹:

➤ «при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения»;

➤ «органы внутренних дел участвуют в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках, а также в проверках плательщиков страховых взносов (страхователей)».

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110165/.

Так как предметом данного взаимодействия становятся налоговые правонарушения, необходимо понимать суть данного вида преступлений и статей УК РФ, по которым данное деяние квалифицируется.

Налоговое правонарушение, согласно нормам налогового законодательства, определяется как «совершенное противоправное деяние налогоплательщиком или налоговым агентом, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность». В УК РФ выделено пять составов налоговых преступлений:

- уклонение страхователя – организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (ст. 199.4 УК РФ);

- уклонение физического лица от уплаты налогов и сборов и (или) физического лица-плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (ст. 198 УК РФ);

- сокрытие денежных средств либо имущества организации или ИП, за счет которых должно проводиться взыскание налогов, сборов, страховых платежей (ст. 199.2 УК РФ);

- неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ);

- уклонение страхователя – физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (ст. 199.3 УК РФ);

- уклонение от уплаты налогов и сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов (ст. 199 УК РФ).

Существуют несколько способов совершения данных преступлений (рис. 11.2).

Занижение налоговой базы (это либо незаконное увеличение расходов, либо занижение, т. е. сокрытие доходов)	Утаивание объектов налогообложения (например, сокрытие основного средства или неофициальное трудоустройство работника)	Неотражение выручки от деятельности организации путем неведения бухгалтерского учета
Отражение в бухгалтерском учете затрат на капитальные вложения как затрат на текущий ремонт	Неправильный учет по взаимозачетам, приводящий к занижению налоговой базы (т. е. неотражение выручки при проведении взаимозачета сумм)	Уменьшение действительной выручки, путем фальсификации данных в первичных документах или их уничтожение
Сокрытие части выручки при давальческом способе переработки сырья	Сокрытие и неоприходование товара, завышение цены на приобретенный товар	Завышение себестоимости продукции в результате неправильного начисления амортизации
Умышленное занижение фактической цены продажи продукции	Занижение налоговой базы по налогу на имущество организаций	

Рис. 11.2. Примеры способов совершения налоговых преступлений

Органы МВД России в соответствии со ст. 5 Закона Российской Федерации от 21 марта 1993 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹ оказывают практическую помощь сотрудникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая привлечение лиц, препятствующих исполнению должностных функций сотрудниками налоговых органов, к ответственности.

Взаимодействие органов МВД России и налоговых органов при проведении контрольных мероприятий необходимо для «выявления и пресечения фактов подпольного производства алкоголя; соблюдения установленных правил производства, хранения и реализации этилового спирта, правильности уплаты акцизных сборов; соблюдения действующего законодательства по применению контрольно-кассовой техники; обеспечения полноты уплаты налогов лицами в местах массовой торговли».

Реализация взаимодействия в рамках названных направлений проводится в формах, установленных соглашением от 13 октября 2010 г. № 1/8656, ММВ-27-4/11² (рис. 11.3).

Органы внутренних дел в соответствии с наделенными полномочиями не только участвуют по запросу налоговых органов в проводимых мероприятиях выездного контроля, но и имеют доступ к сведениям, составляющим в соответствии с законодательством налоговую тайну.

При установлении фактов нарушения законодательства о налогах и сборах участвующие в проверке сотрудники приступают к сбору доказательств. Собранные доказательства и материалы, содержащие соответствующую информацию, направляются

¹ СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/.

² СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105850/.

в следственные подразделения правоохранительных органов, которые принимают решение о возбуждении уголовного дела еще до окончания проверки. При сборе доказательств осуществляются неотложные действия: обследование помещений, изъятие документов, информации с электронных носителей, получение объяснений от должностных лиц и иных граждан.

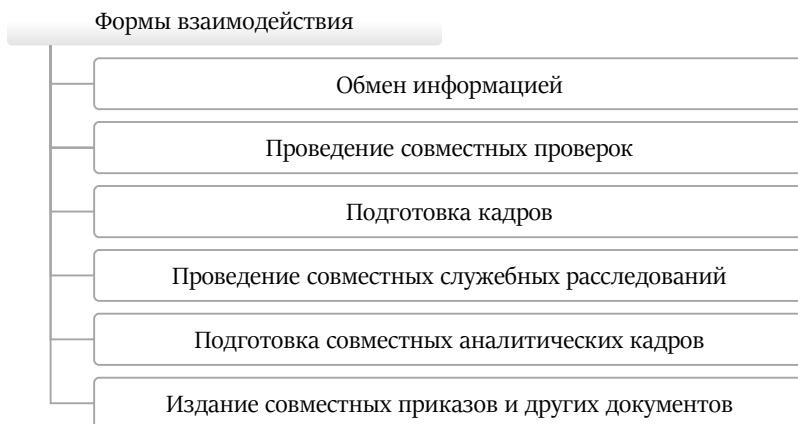


Рис. 11.3. Формы взаимодействия налоговых и правоохранительных органов

Реализация органами внутренних дел самостоятельных полномочий при проведении мероприятий налогового контроля в сочетании с мероприятиями оперативно-разыскной и уголовно-процессуальной деятельности способствует повышению результативности в борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями.

По мнению А. Ю. Панова, у органов ФНС России и органов внутренних дел есть четыре основных алгоритма взаимодействия:

1. Проведение совместной работы двух органов по схеме «выездная налоговая проверка – возбуждение уголовного дела».

2. Проведение совместной работы по схеме «оперативно-разыскная деятельность – выездная налоговая проверка – привлечение к налоговой ответственности».

3. Проведение совместной работы по схеме «аналитические процедуры налогового органа – оперативно-разыскная деятельность – возбуждение уголовного дела».

4. Проведение совместной работы по схеме «выявление и документирование оперативным путем налогового преступления – возбуждение уголовного дела».

Первый алгоритм имел наибольшую популярность в использовании до внесения изменений в УПК РФ шесть лет назад, так как только материалы налоговых органов могли быть фундаментом для возбуждения на налогоплательщика уголовного дела. Суть метода заключается в следующем: ФНС России самостоятельно (без участия органов внутренних дел) собирает материальную базу для проведения мероприятий налогового типа, после чего по итогам принимает решение о привлечении лица к налоговой ответственности. Если размер правонарушения имеет крупное денежное выражение либо правонарушитель отказывается или игнорирует решение органа ФНС России о выплате требуемой задолженности, собранные материалы передаются в Следственный комитет Российской Федерации для его дальнейшего развития, т. е. для осуществления оперативно-разыскной деятельности, инициированной следователем Следственного комитета Российской Федерации. Другими словами, привлечение сотрудников органов внутренних дел возможно лишь на данном этапе.

Во втором алгоритме оперативно-разыскная деятельность предшествует мероприятиям налогового типа, поэтому даже до факта проведения налоговой проверки уже известны нюансы правонарушения, вовлеченные в него физические и юридические лица, объемы и масштаб деликтной провинности, перечень

необходимых к изучению отчетных документов и т. д., что существенно увеличивает эффективность проводимой проверки. По итогам сбора оперативно-разыскных сведений определяется тактика и порядок действий органов ФНС России.

Третий алгоритм, по мнению А. Ю. Панова, представляется наиболее эффективным, но слабо реализованным по причине отсутствия необходимых правовых рычагов. Например, обязанность ФНС России передавать информацию сотрудникам органов внутренних дел о совершении налогового правонарушения по одной из преступных схем ухода от налоговых выплат никак нормативно не закреплена, поэтому данная информация передается из ведомства в ведомство только благодаря личным контактам сотрудников. Данная схема работы двух ведомств использует широкий пласт информации обеими структурами, создает общую справочную базу и целенаправленное взаимодействие, как следствие, является наиболее продуктивной и оправданной.

Четвертый алгоритм появился после введения коррективов в УПК РФ¹. Учитывая указанную редакцию, сотрудники органов внутренних дел могут возбуждать уголовные дела по факту налогового преступления, основываясь:

- на заявлении о совершенном правонарушении;
- сообщении о совершенном или только готовящемся налоговом преступлении;
- явки с повинной лица, совершившего налоговое преступление в следственный орган (приказ МВД России и ФНС России от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений»).

¹ Федеральный закон от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» // СПС «Консультант-Плюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170088/.

Заключение

Обобщение теоретических знаний в области контроля и ревизии в учебнике позволяет обучающимся овладеть формами и методами контроля, основными приемами, техникой контроля и ревизии, приобрести практические навыки организации и проведения ревизии и проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Содержание материала, изложенное в двух разделах учебника, предоставит возможность обучающимся последовательно, от теории контроля и ревизии, рассмотренной в первом разделе учебника, разобраться в вопросах сущности контроля и ревизии, а также роли контрольно-ревизионного процесса в деятельности экономического субъекта и применении полученных знаний в практической деятельности сотрудников отделов по экономической безопасности и противодействия коррупции, а также контрольно-ревизионных отделов МВД России при выявлении признаков экономических преступлений и расчете причиненного преступными действиями государству ущерба.

Использование данного учебника в учебном процессе позволит, по нашему мнению, повысить успеваемость обучающихся и расширить их кругозор в области проведения контроля, а также улучшить качество проводимых ревизий.

Библиографический список

Нормативные правовые акты

Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (подписан в г. Москве 11.04.2017) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/ (дата обращения: 25.10.1023).

Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 25.10.1023).

Гражданский кодекс Российской Федерации : ГК : Части 1–4 // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/10164072/> (дата обращения: 25.10.1023).

Уголовный кодекс Российской Федерации : УК : Федеральный закон № 63-ФЗ : принят Государственной Думой 24 мая 1996 г. : одобрен Советом Федерации 5 июня 1996 г. // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения: 25.10.1023).

Бюджетный кодекс Российской Федерации : БК : Федеральный закон № 145-ФЗ : принят Государственной Думой 17 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 25.10.1023).

Налоговый кодекс Российской Федерации : НК : Федеральный закон № 146-ФЗ : принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. //

СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 25.10.1023).

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : КоАП : Федеральный закон № 195-ФЗ : принят Государственной Думой 20 декабря 2001 г. : одобрен Советом Федерации 26 декабря 2001 г. // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5842/ (дата обращения: 25.10.1023).

Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1307/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37570/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/12182695/> (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144621/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 7 мая 2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_145996/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/ (дата обращения: 25.10.1023).

Федеральный закон от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358750/ (дата обращения: 25.10.1023).

Указ Президента Российской Федерации от 8 июня 2004 г. № 729 «Об утверждении Положения о Контрольном управлении Президента Российской Федерации» // Президент России [сайт]. – URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/21001> (дата обращения: 25.10.1023).

Указ Президента Российской Федерации от 6 апреля 2004 г. № 490 «Об утверждении Положения об Администрации Президента Российской Федерации» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/186912/> (дата обращения: 25.10.1023).

Указ Президента Российской Федерации от 13 июня 2012 г. № 808 «Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/70188802/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48609/ (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 331 «Об утверждении Положения о Федеральной антимонопольной службе» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/12136347/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/12137054/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/12137879/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2009 г. № 154 «О Федеральной службе по регулированию алкогольного рынка» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_85367/ (дата обращения: 25.10.1023).

Постановлением Правительства Российской Федерации от 16 сентября 2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/70452790/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89 «Об утверждении Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/70585834/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2020 г. № 95 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля „Принципы контрольной деятельности органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/73523870/> дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2020 г. № 100 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля „Права и обязанности должностных лиц органов внутреннего государственного (муниципального) финансового

контроля и объектов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля (их должностных лиц) при осуществлении внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/73530754/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 27 февраля 2020 г. № 208 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля „Планирование проверок, ревизий и обследований”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/73685686/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 23 июля 2020 г. № 1095 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля „Реализация результатов проверок, ревизий и обследований”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/74433546/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Правительства Российской Федерации от 27 февраля 2020 г. № 208 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля „Планирование проверок, ревизий и обследований”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/73685686/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 2 апреля 2010 г. № 15К (717) «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_119214/ (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 21 апреля 2016 г. № 17К (1092) «Об утверждении Стандарта

внешнего государственного аудита (контроля) СГА 302 „Аудит в сфере закупок товаров и услуг, осуществляющих объектами аудита (контроля)”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/72136964/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 7 сентября 2017 г. № 9ПК «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71674094/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 20 октября 2017 г. № 12ПК «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 102 „Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/72131944/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 25 декабря 2017 г. № 14ПК «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 103 „Финансовый аудит (контроль)”» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://base.garant.ru/72131936/> (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 27 июля 2018 г. № 10ПК «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 106 „Контроль реализации результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий”» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304267/ (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 10 ноября 2020 г. № 17ПК «Об утверждении Стандарта

внешнего государственного аудита (контроля) СГА 105 „Стратегический аудит”» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_375062/ (дата обращения: 25.10.1023).

Постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 9 февраля 2021 г. № 2ПК «Об утверждении Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 „Аудит эффективности”» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377733/ (дата обращения: 25.10.1023).

Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/ (дата обращения: 25.10.1023).

Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27 октября 2021 г. № 163н «О введение в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2019 г. № 2н» // НПП «Гарант-сервис». – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403204518/> (дата обращения: 25.10.1023).

<Информация> Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата обращения: 25.10.1023).

Учебная и научная литература

Арабян, К. К. Организация и проведение аудиторской проверки : учебник / К. К. Арабян. – М. : Юнити, 2009. – 445 с.

Бобошко, В. И. Контроль и ревизия : учебное пособие / В. И. Бобошко. – М. : Юнити-Дана, 2019. – 311 с.

Борисов, А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (постатейный) / А. Н. Борисов. – М. : Юстицинформ, 2014. – 300 с.

Быковская, Ю. В. Финансовый контроль в Российской Федерации на современном этапе : учебное пособие / Ю. В. Быковская, Е. В. Егорова, Е. А. Сафохина. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2019. – 151 с.

Варнакова, Г. Ф. Контроль и ревизия : учебное пособие / Г. Ф. Варнакова. – Ульяновск : Ульяновский государственный университет, 2016. – 198 с.

Дятлова, А. Ф. Внутренний контроль экономического субъекта как элемент обеспечения его экономической безопасности : учебное пособие / А. Ф. Дятлова, Е. В. Егорова, М. М. Милославская. – М. : Научный консультант, 2020. – 152 с.

Киселева, И. К вам едет внутренний контролер! / И. Киселева // Финансовая газета. – 2011. – № 49.

Полещук, Т. А. Государственный финансовый контроль в таможенных органах / Т. А. Полещук, М. О. Баженова // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2019. – Т. 8. – № 4 (29). – С. 82–84.

Посохина, А. В. Внутренний аудит : учебное пособие / А. В. Посохина. – Пермь : Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2022. – 116 с.

Сафохина, Е. А. Стандартизация аудиторской деятельности на современном этапе : учебное пособие / Е. А. Сафохина, Е. В. Егорова. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2021. – 146 с.

Скопинцева, Н. А. Аудит : учебное пособие / Н. А. Скопинцева. – Томск : ТУСУР, 2012. – 214 с.

Шацкий, В. Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. Ф. Шацкий. – М. : МИМ ЛИНК, 2009. – 244 с.

Учебное издание

Бобошко Владимир Иванович,
доктор экономических наук, профессор

Егорова Елена Васильевна,
кандидат экономических наук, доцент

Контроль и ревизия

Редактор *Лосева О. С.*
Компьютерная верстка *Лосева О. С.*



Формат 60×84 1/16.
Усл. печ. л. 14,59.
Подписано в печать 27.10.2023. Заказ № 14.
Тираж 113 экз.

Отпечатано в Полиграфическом центре
Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя
<https://мосу.мвд.рф>, e-mail: support_mosu@mvd.ru