

Я. В. Путырская  
Г. В. Юсупова

# **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) КОНТРОЛЬ**

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

Я. В. Путырская  
Г. В. Юсупова

## **ЭКОНОМИЧЕСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) КОНТРОЛЬ**

Учебное пособие

Иркутск  
Научное издательство БГУ  
2020

УДК 657.6(075.8)  
ББК 65.052.8  
П90

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

Рецензенты: канд. экон. наук, доц. Т. Г. Арбатская  
канд. экон. наук, доц. Г. Г. Печенникова

Путырская Я. В.  
П90 Экономический (финансовый) контроль : учеб. пособие / Я. В. Путырская, Г. В. Юсупова. – Иркутск : Науч. изд-во БГУ, 2020. – 135 с. – URL: <http://lib-catalog.bgu.ru>.

Издание представляет собой одно из первых учебных пособий, включающих основы теории и методологии, организации экономического (финансового) контроля, а также общую методику контрольно-ревизионной работы, рассмотренную на конкретных примерах. Особое внимание уделяется практике проверки бухгалтерской работы, что связано с недостаточным количеством такого материала в учебных пособиях и учебниках. В пособии учтен опыт практических работников служб контроля и аудита организаций Восточной Сибири.

Для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский и налоговый учет». Может быть полезным работникам контрольных служб, преподавателям, аспирантам и слушателям учебно-методических центров по подготовке и переподготовке работников экономических специальностей, а также института профессиональных бухгалтеров.

УДК 657.6(075.8)  
ББК 65.052.8

© Путырская Я. В., Юсупова Г. В., 2020  
© Научное издательство БГУ, 2020

## Оглавление

Предисловие.....	4
1. Экономический контроль в современных условиях хозяйствования.....	5
1.1. Сущность экономического контроля и его развитие .....	5
1.2. Предмет и объекты экономического контроля .....	12
1.3. Классификация экономического контроля.....	15
1.4. Система контрольных органов в перестройке управления экономикой страны .....	19
1.5. Методы и технические приемы экономического контроля.....	32
2. Внешний финансовый контроль.....	50
2.1. Задачи и направления внешнего финансового контроля.....	50
2.2. Аудит – ведущая форма внешнего контроля .....	54
2.3. Взаимодействие и различия внешнего и внутреннего экономического контроля .....	67
3. Внутренний экономический контроль .....	70
3.1. Основы внутреннего финансового контроля .....	70
3.2. Системы и объекты внутреннего финансового контроля.....	72
4. Ревизия в системе экономического контроля .....	82
4.1. Ревизия как инструмент контроля.....	82
4.2. Принципы организации проведения ревизии .....	84
5. Основные этапы организации контрольной работы.....	91
5.1. Подготовка и планирование контрольной работы .....	91
5.2. Порядок проведения контрольной деятельности .....	94
5.3. Оформление результатов проверки.....	96
5.4. Реализация материалов контроля .....	101
5.5. Оценка состояния контрольной работы.....	104
Тесты для самоконтроля.....	106
Приложения .....	116
Приложение 1 .....	116
Приложение 2 .....	124

## Предисловие

В современных организациях и учреждениях значительно возрос объем управленческой информации и усложнились задачи управления экономикой, а значит, возросла роль контроля за этой деятельностью. Это обуславливает необходимость совершенствования организации и методики проведения контроля.

Содержание курса соответствует требованиям учебного плана для студентов и магистрантов всех форм обучения по направлению «Экономика», профилю «Бухгалтерский и налоговый учет».

Цель изучения курса состоит в приобретении знаний и умений в области теории экономического (финансового) контроля, изучении действующих законодательных и нормативно-правовых документов по организации и проведению внешнего и внутреннего экономического контроля, в получении практических навыков по использованию контрольных процедур для сбора доказательств при осуществлении разных видов и форм экономического (финансового) контроля.

Задачи курса условно сгруппированы в самостоятельные блоки с целью изучения:

- теоретических основ экономического контроля (сущность экономического контроля, предмет, объекты, классификация, виды, приемы и методы экономического контроля);
- основных направлений и задач внешнего финансового контроля;
- основных целей и задач внутреннего экономического контроля;
- организации контрольной работы.

Предлагаемое учебное пособие позволит углубить знания, полученные на лекционных и практических занятиях, самостоятельно изучить наиболее интересные проблемы в организации и проведении контрольных процедур.

# **1. Экономический контроль в современных условиях хозяйствования**

## **1.1. Сущность экономического контроля и его развитие**

На современном этапе развития общества актуальными остаются вопросы контроля как одной из функций управления.

Понятие «контроль» происходит от английского глагола to control, имеющего различные значения. В экономическом смысле означает управление и наблюдение. Контроль существует только во взаимосвязи с управлением, поэтому сущность и содержание контроля могут быть обстоятельно раскрыты только во взаимосвязи с управлением, которое он обслуживает. Любой вид управления немислим без контроля, т. е. нельзя управлять, не проверяя исполнения установленных норм, требований и правил, не выявляя фактического состояния дел на управляемых объектах.

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

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

В условиях рыночной экономики функция контроля становится ведущей в государственном управлении. Получив широкую хозяйственную самостоятельность, решая вопрос об источниках привлечения финансовых ресурсов и распределении получаемого дохода, хозяйствующие субъекты несут ответственность за законность своей деятельности и достоверное отражение финансовых результатов в финансовой отчетности.

Контроль – это один из атрибутов государственной и общественно-политической жизни, важнейшее условие нормального функционирования экономики. Объективную необходимость контроля К. Маркс обосновал как труд по надзору и управлению, как особую функцию, обусловленную природой всякого комбинированного общественного труда. Следовательно, контроль имеет конкретно-исторический характер. Его содержание и место в системе управления обусловлены характером и соотношением производительных сил и производственных отношений, а также политической организацией общества. Контроль является исторически обособившейся функцией управления экономикой в целом и каждым ее звеном, играя определенную роль в постоянном совершенствовании управления, повышении его эффективности.

Обязательность и необходимость контроля признаются во всех развитых странах и отражена в международных документах. «Организация контроля яв-

ляется обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом» – отмечено в принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г. Лимской декларации руководящих принципов контроля.

Контроль – составная часть деятельности людей по управлению экономикой. Он выступает как внутренне присущая экономике общая функция управления. В конкретной системе управления контроль выступает как элемент этой системы. В системе управления экономикой он является элементом экономического управления.

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

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

Поскольку контроль является элементом системы управления, то ему присущи те же аспекты, что и организации управления, т. е. технический, технологический, экономический, организационный, правовой, функциональный, методологический, информационный и др. Остановимся на некоторых из них.

Содержание *экономического аспекта* контроля определяется целями и задачами управления экономикой, обусловленными требованиями объективных экономических законов и историческими особенностями развития общества.

Экономический аспект конкретизирует теоретические основы контроля, включая содержание, предмет, метод, цели и задачи. Теоретические положения показывают, что экономический контроль является самостоятельной наукой; обособленным и взаимосвязанным элементом и функцией в системе управления; целенаправленной деятельностью и составной частью в системе органов, осуществляющих контроль в области экономики. При этом необходимо учитывать, что эти стороны экономического контроля представляют единое целое, требующие рассмотрения его во взаимосвязях.

*В организационном аспекте* система контроля представляет собой подсистемы на различных уровнях хозяйствования и управления (по сферам деятельности: в промышленности, торговле, строительстве и т. д.; отраслям экономики, в организациях и т. д.).

При оценке организованности обычно рассматривают две стороны: структуру и процессы, имеющие специфические черты различных уровней управления.

*Технологический аспект* предполагает рассмотрение системы контроля как процесса, как совокупности различных операций. Технология решения контрольных задач имеет особенности на различных уровнях управления, но характеризуется общими приемами (способами).

Система контроля может успешно функционировать лишь при обеспечении единства *методологических принципов* их реализации на различных уровнях управления. Именно совокупность единых методологических приемов образует систему контроля и обеспечивает ее функционирование как системы управления экономикой.

Контроль как *функция* управления пронизывает все звенья и уровни системы управления. Степень его использования зависит от круга учитываемых и анализируемых показателей, от формы их представления и потребности менеджеров для решения управленческих задач. Контроль требуется для выполнения любой из функций управления. Для решения таких задач, как управление подготовкой производства, оперативное управление производством, управление маркетингом и логистикой, финансами и продажей, денежными потоками и себестоимостью и т. д.

Особенно ярко проявляется многофункциональный характер контроля в системе экономических методов управления организации.

Все аспекты системы контроля характеризуют определенные ее стороны, а все взятые вместе – систему полностью как сложное образование. Многоаспектность рассмотрения системы контроля в управлении экономикой дает более детальную и в то же время цельную характеристику, полнее раскрывая ее содержание как экономической категории.

Опираясь на общую ориентацию с позиции целостности системы и базируясь на определении одного из основоположников науки управления Л. Фаоля о том, что элементами управления являются «предвидение, организация, распорядительство, координирование и контроль», отметим, что взаимосвязь между ними не односторонняя. Контроль, влияя на все другие элементы управления, в свою очередь сам находится под их влиянием.

Так как контроль в основном формирует информацию об отклонениях, то *связь его с прогнозированием и планированием* проявляется, прежде всего, в том, что посредством контроля определяется уровень выполнения принятой программы, разработанных показателей и установленных правил деятельности организации.

Практика показывает, что самые совершенные формы планирования не могут быть эффективно задействованы без разработки и внедрения современных форм контроля. В процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, т. е. по его данным проводится корректировка ранее принятых решений и программ. Эффективно организованный контроль имеет стратегическую направленность, ориентированную на положительные результаты деятельности компании. С помощью контроля также дается оценка производственно-коммерческой, финансовой и учетной политикам, поискам дополнительных источников и сфер приложения капитала.



Такая информация служит стратегическому бизнесу и осуществлению принятых программ и бюджетов, а также их корректировке с выявлением причин их невыполнения.

Различие между этими функциями заключается в области решаемых задач. Если стратегия бизнеса (планирование) занимается определением перспектив развития, то контроль определяет эффективность и правильность этих позиций.

*Экономический анализ и контроль* как функции системы управления компании обладают тесным взаимодействием и взаимопроникновением. Экономический анализ занимает одну из ключевых позиций в системе управления. В значительной степени его сфера определяется адекватностью применяемой системы контроля, аккумулирующей данные об отклонениях. Для оценки реальности достижения поставленных целей информация об отклонениях представляется в аналитических обзорах.

В практике система показателей, которая всесторонне характеризует производственную и финансово-хозяйственную деятельность, позволяет в процессе экономического анализа изучить причинно-следственную связь между ними. Одной из основных задач анализа является оценка, без нее контроль будет неполным по содержанию и нерезультативным. Это характеризует их связь, а также то, что многие способы анализа широко используются при осуществлении контроля. Подчеркивается данная связь и тем, что на основе анализа оценивается состояние объекта управления и контрольной деятельности. В свою очередь, оценка является одной из стадий процесса контроля.

Следовательно, контроль нельзя рассматривать в отрыве от экономического анализа, т. е., с одной стороны, осуществление контроля за деятельностью компании невозможно без применения аналитических процедур, а с другой – исполнение функции анализа в управлении влечет за собой выполнение функции контроля.

Рассматривая *связь контроля с такой функцией управления, как учет*, необходимо отметить особое место, которое она занимает в системе управления. Учет представляет количественное отражение и качественную характеристику экономических процессов расширенного воспроизводства. При этом учет не может обойтись без контроля над качеством этого отражения и правильностью характеристики финансово-хозяйственных процессов. В противном случае было бы не выполнено основное требование, предъявляемое к учету, – его достоверности. С другой стороны, контроль не может обойтись без учетной информации.

Хотя учет и контроль как виды управленческого труда неразрывно связаны и разделить их весьма трудно, бухгалтерская модель хозяйственных средств отличается от модели контроля их сохранности и целесообразности использования. Это достигается путем применения принципиально разных методов.

Учет помогает осуществлению деловых контактов путем организации и совершенствования эффективной системы обмена информацией и отчетности.

Сегодня особое значение приобретает система контроля, используемая при автоматизации проведения учетно-аналитических операций компании.

При автоматизированной форме учета ввод данных в систему производится один раз. И на основании единожды введенной информации формируются все регистры синтетического и аналитического учета. Поэтому предусмотримый ранее многоэтапный контроль каждого первичного документа несколькими должностными лицами, сводных остатков и оборотов по всем регистрам учета потерял смысл. Таким образом, суть и процедура проведения контроля существенно изменились. Основное внимание при такой форме учета переносится с визуального контроля всех реквизитов первичных документов на процесс ввода информации в систему. Даже если первичные документы составлены правильно и проверены всеми необходимыми контролерами, но бухгалтер при вводе в автоматизированную систему допустил ошибку, и эта ошибка не была своевременно обнаружена, это может привести к непредсказуемым последствиям. Следовательно, необходимо контролировать не только правильность составления первичных документов, но и правильность их ввода в автоматизированную систему. Существует несколько способов контроля ввода информации.

Правильно организованная автоматизированная форма учета должна позволить контролировать не только ввод информации, но и производить еще целый ряд контрольных процедур на протяжении всего рабочего цикла.

*Контроль и регулирование* – это сравнение фактических результатов с базовыми показателями для определения отклонений и корректировки расхождений. Это может выразиться в действиях, направленных на то, чтобы привести фактические результаты в соответствие с запланированными. Функции контроля и регулирования помогают администрации оценить, будет ли долгосрочная программа реализована. Если обнаруживается, что поставленные цели не могут быть достигнуты, то данные, полученные в процессе контроля и регулирования, используются для пересмотра целей и долгосрочных программ компании. Это позволяет выявить потенциальные проблемы и дает возможность принять меры для изменения целей и обязательств, чтобы компания в будущем могла избежать серьезного ущерба.

Связь функций *контроля и организации* состоит в том, что задачей организационной функции является создание структур, внутри которых будет осуществляться деятельность, направленная на достижение намеченных целей, а также распределение и контроль обязанностей между исполнителями. Организационные принципы требуют четкого разграничения обязанностей и границ сферы компетенции менеджеров. Неотъемлемой частью организационного процесса является подразделение предприятия на группы, отделы, секции, отделения. Создание конкретных подразделений позволяет систематизировать цели и задачи таким образом, чтобы обеспечить наилучшие условия для управления компанией со стороны администрации. При этом необходима четкая координация действий, которая направлена на решение конкретных задач, а также для достижения поставленных целей с наибольшей эффективностью.

Благодаря функции контроля обеспечивается целостность и жизнедеятельность системы управления экономическими объектами компании (в центрах принятия решений и ответственности).

Важным моментом в управлении компании является умение побудить подчиненных действовать, прилагая усилия к достижению целей и задач, поставленных высшим руководством. Под *стимулированием (мотивацией)* понимается такое воздействие на сознание людей, которое помогает участникам финансово-хозяйственного и производственного процессов уяснить себе перспективы развития компании и принимать соответствующие им решения. При этом акцент делается на формирование в сознании людей мотива, побуждающего к реализации поставленных целей и задач.

Работа любой компании всегда направлена на достижение конкретных целей. Но для того, чтобы не сбиться с намеченного курса, необходим постоянный контроль над тем, как реализуются намеченные программы.

В поле зрения контроля находятся экономические объекты, которые формируют количественные и качественные результаты финансово-хозяйственной и производственной деятельности, и требуют самого пристального и постоянного внимания руководителей.

Таким образом, взаимодействия контроля с функциями системы управления компании следует рассматривать многопланово.

Каждую функцию, а именно планирование, организацию, учет, контроль, анализ, регулирование и мотивацию можно характеризовать как процесс, который представляет собой сложную переплетающуюся и многократно повторяющуюся последовательность операций анализа и синтеза. Содержание каждой функции определяет способ сбора информации, ее обработки и по результатам принятия хозяйственно-управленческих решений.

Это позволяет учет, анализ и контроль по структуре охарактеризовать как организационные и информационные системы. Логика выделения самостоятельных, но вместе с тем взаимосвязанных функций управления позволяет подчеркнуть сложность и условность управленческого цикла. Процедуры и операции, составляющие содержание функций управления, переплетаются настолько тесно, что существующие между ними грани проявляются недостаточно отчетливо. Поэтому в процессе управления все функции условно можно сгруппировать в три основных этапа:

- планирование, мотивация и организация, когда предполагается наличие цели, ее разработка в виде программы действий, что требует соответствующей организации, с тем, чтобы систему управления привести в заданное состояние;
- учет и контроль, которые предусматривают процессы наблюдения, фиксации, переработки информации о реальном состоянии объекта с выявлением отклонений в их причинной связи и зависимости от базовой модели;
- анализ и регулирование, которые заключаются в сравнении и сопоставлении фактических данных с заданными показателями и критериями, в разработке и последующей корректировке управленческих воздействий с целью регулирования фактического состояния компании.

Как информационные системы по сбору, хранению, накоплению, поиску, анализу, обработке и передаче результативных данных в виде различных сводок, отчетов, которые используются на всех этапах процесса управления, учет, анализ и контроль входят в систему более высокого ранга, образуя подсистемы

технологического характера. Поскольку процесс управления цикличен, а контроль является одним из завершающих его этапов, то наличие функции контроля во всех элементах системы управления обязательно. Он также входит в состав комплекса управленческих действий, который состоит из процесса разработки, принятия, реализации и контроля за управленческими решениями. Следовательно, контроль играет значительную роль не только в системе управления, но и в процессе реализации управленческих решений на всех уровнях управления экономикой.

Экономический контроль реализует три основные направления: информационное, профилактическое и мобилизующее.

1. *Информационное* заключается в том, что информация об отклонениях является основанием для принятия соответствующих управленческих решений и корректировки действий в производственной и финансово-хозяйственной деятельности компании для обеспечения ее нормального функционирования и развития. Дальнейшее совершенствование и развитие экономического контроля должно способствовать формированию интегрированной прогнозной информации о вероятном состоянии компании на перспективу.

2. Так как любая человеческая деятельность подвергается контролю, то это заставляет организаторов и исполнителей ответственно выполнять свои обязанности. При этом выявляются и устраняются условия бесхозяйственности, попустительства, которые способствуют возникновению недостатков, хищений, злоупотреблений. Экономический контроль призван вскрывать подобные явления, способствуя их устранению, реализуя тем самым свое *профилактическое направление*.

3. В процессе экономического контроля выявляются не только нарушения и отклонения в деятельности компаний, но и положительные тенденции, которые подлежат дальнейшему использованию и распространению в экономике страны. По результатам экономического контроля могут приниматься как меры, направленные на устранение недостатков и нарушений, так и мероприятия по распространению прогрессивных методов хозяйствования. В этом проявляется *мобилизующее направление*.

Экономика страны проходит исторически новый этап в развитии взаимоотношений между государством и компаниями.

Контроль от имени государства за сохранностью средств, за их рациональным и бережным расходованием перешел непосредственно коммерческим компаниям.

Поскольку компании признаются субъектом собственности, то они не только несут полную ответственность за сохранность ресурсов, но и экономически заинтересованы в обеспечении сохранности этих средств и эффективном их использовании. В условиях товарно-денежных отношений от этого во многом зависит благосостояние коллективов компаний, а также общества в целом. Если компании становятся экономически заинтересованными в обеспечении сохранности имущества и капитала, то и контроль главным образом должен осуществляться не от имени государства, а от самих собственников.

В новых условиях возрастает значение экономического контроля. При этом он должен существенно изменить свою направленность, совершенствовать организационные формы, носить предупреждающий, предотвращающий характер, способствовать развитию рынка.

Не надо забывать, что попытки наладить всеобщий, стопроцентный контроль «сверху» над всеми процессами в действительности приводили к стихии и бесконтрольности. Эффективен только контроль, обеспечивающий необходимую своевременную оценку состояния и перспектив развития компаний при минимальных затратах времени и усилий. Этому способствует широкое внедрение единой информационной системы (ЕИС), которая повлечет за собой интеграцию и дифференциацию функций управления с одновременным усилением автономности каждой из них как самостоятельной подсистемы в общей системе управления экономикой.

## **1.2. Предмет и объекты экономического контроля**

В системе категорий, которые являются основанием для рассмотрения понятия контроля, важное место занимают объект, субъект, предмет и его методы. Контроль, являясь самостоятельной функцией управления, выступает средством организации обратных связей. При этом субъект управления получает информацию об отклонениях финансово- хозяйственной и производственной деятельности, информацию о ходе выполнения решений. Это позволяет своевременно реагировать на происходящие отклонения и оперативно вносить соответствующие коррективы.

Содержание контроля не могут быть обстоятельно раскрыты в отрыве от сферы управленческой деятельности, составной частью которого он является. Рассматривая сущность контроля через призму теории управления, следует отметить, что в реальной жизни нет «контроля вообще», а есть контроль конкретного содержания и конкретных форм. Поэтому следует различать такие понятия, как административно-правовая, техническая, социальная, экологическая и другие области человеческой деятельности, а значит, и контроля.

Экономический контроль охватывает весь процесс расширенного воспроизводства, в том числе производственную, хозяйственную и финансовую деятельность на различных уровнях управления.

Объектом приложения экономического контроля является комплекс производственно-хозяйственных процессов, денежных отношений материального производства и непроизводственной сферы. Являясь одним из звеньев хозяйственного механизма, экономический контроль призван с помощью методов финансового воздействия способствовать мобилизации внутренних резервов, достижению наибольшей прибыли при наименьших затратах. Финансовые отношения преобладают в контрольной деятельности, являясь составляющей экономических отношений. Экономический контроль занимается систематическим наблюдением за финансовым состоянием, конкурентоспособностью продукции и услуг на рынках сбыта, возможностью банкротства компаний.

В осуществлении экономического контроля можно выделить два основных направления:

- контроль с позиций соблюдения законности совершаемых операций и обеспечения сохранности ресурсов и капитала компаний;
- контроль с позиций выявления внутренних резервов и экономической эффективности деятельности компаний.

К объектам экономического контроля относятся ресурсы, процессы и результаты, которые непосредственно связаны со сферами управленческой деятельности компаний (рис. 1).



Рис. 1. Классификация объектов экономического контроля

Все объекты экономического контроля взаимосвязаны и оказывают определенное влияние на классификацию его видов и форм.

Объектом экономического контроля считается то, что (кто) подлежит проверке. Эти объекты можно группировать по различным признакам, определяющим видовую классификацию экономического контроля. В процессе контрольной деятельности его объектами наблюдения выступают ресурсы, процессы, результаты, виды управленческой деятельности, действия лиц, ответственных за обеспечение сохранности, рационального использования средств, за соблюдение законности совершаемых операций, за достоверностью информации и эффективностью принимаемых решений.

Изложенное позволяет сформулировать содержание его понятия. *Экономический контроль – это процесс наблюдения и проверки производственной и*

*финансово-хозяйственной деятельности компаний, осуществляемый соответствующими субъектами управления с целью выявления отклонений от установленных стандартов, норм и параметров этой деятельности, устраняя и предупреждая отрицательные явления и тенденции.*

Последовательный, четкий и действенный экономический контроль является важнейшим рычагом успешной производственно-хозяйственной, финансовой и управленческой деятельности, эффективным средством повышения персональной ответственности исполнителей и должностных лиц. Экономический контроль содействует своевременному и последовательному выполнению поставленных задач, позволяет получать руководителям и специалистам в процессе управления информацию об отклонениях в производственно-хозяйственной, финансовой деятельности и технологии управленческого процесса, что в конечном счете направлено на повышение эффективности функционирования и развития компаний.

Так как управленческие решения руководителей и специалистов могут быть ошибочными, а в определенных условиях неправомерными, то они подлежат тщательной проверке и оценке с точки зрения законности и хозяйственной целесообразности. В процессе финансово-хозяйственной деятельности ресурсы компаний, результаты и операции функционируют не сами по себе, а под воздействием людей. Это требует включать в систему объектов экономического контроля сферу управленческой деятельности.

Сегодня управление компаний нуждается в непрерывном мониторинге своего текущего и перспективного положения. Экономический контроль является одним из эффективных способов, который позволяет оценить возникающие отклонения по центрам ответственности финансово-хозяйственной и производственной деятельности. Его цель состоит в предупреждении и выявлении наиболее сложных проблем управления, в целом и по конкретным объектам. Это позволяет конкретизировать области поиска причин и виновников отклонений, а также выбора путей возможного решения проблем. Необходимо оценивать деятельность администратора, менеджера, специалиста и исполнителя. В самом деле, экономический контроль есть не что иное, как внешнее проявление проверки и оценки материально ответственных, должностных лиц, менеджеров и специалистов, т. е. «...проверка пригодности людей, проверка фактического исполнения».

При выборе объектов контроля необходимо выполнить ряд требований, которые определяют его ключевые области:

1. Цели видов управления и сфер деятельности должны быть сформулированы с предельной точностью и детализированы так, чтобы можно было их довести до каждого подразделения и исполнителя. В условиях многообразия форм собственности цели владельца собственности должны быть формализованы. Администраторам, менеджерам, специалистам и исполнителям, которые осуществляют управление и используют имущество собственника, необходимо иметь четкие критерии того, что от них ожидает владелец и как их работа будет им контролироваться и оцениваться.

2. Функции руководства высшего уровня должны включать формирование, уточнение и контроль целей управления ресурсами, процессами и их ре-

зультатами (материального потока) по всем иерархическим ступеням, а также работу с менеджерами среднего ранга. Это позволит им, в свою очередь, осуществлять аналогичную работу с подчиненными более низкого уровня системы управления.

3. Устранение мелочной опеки за деятельностью подчиненных. Она должна быть заменена контролем за выполнением ими промежуточных и окончательных результатов, т. е. развитие самоконтроля.

Соотношение субъектов и объектов контроля в системе управления согласно законам диалектики устанавливаются и нарушаются одновременно. Отдаления объекта от субъекта контроля может привести к возникновению контроля ради контроля или к игнорированию объекта контроля.

Направленность управленческой и контрольной деятельности на один и тот же объект управления различна. Не следует забывать, что управленческая деятельность направлена на достижение поставленной цели, а контрольная деятельность – на обеспечение такого состояния и поведения этого же объекта, позволяющих достичь этой цели.

Отсюда предметом управления является получение запланированного результата управления, *предметом контроля – состояние и поведение этого объекта управления. Под предметом экономического контроля следует понимать выявление нарушений и отклонений в производственных, хозяйственных, финансовых и управленческих операциях и процессах, оцениваемых с позиций законности их проведения, достоверности данных, их целесообразности и экономической эффективности, направленных на формирование или реализацию стратегических целей развития расширенного воспроизводства.* Определение предмета контроля обобщенно отражает его сущность, объекты и задачи.

Экономический контроль не может ограничиться только регистрацией нарушений и отклонений от установленных стандартов, нормативных актов, законов. Он должен не только ловить и изобличать, но и помочь поправить, обеспечить органическое единство предупреждения, выявления и ликвидации недостатков, нарушений, полнее вскрывать и приводить в действие неиспользованные резервы и повышать эффективность управления.

### **1.3. Классификация экономического контроля**

Важным условием рациональной организации многогранного экономического контроля является разработка его научно обоснованной классификации. Всякая классификация имеет познавательное и практическое значение, если она опирается на наиболее существенные признаки. Существует множество оснований или признаков для различения отдельных видов контроля: время осуществления, сфера и объекты контроля, объем (масштабы), периодичность, источники информации и другие. Множественность точек зрения по проблеме классификации контроля свидетельствует о ее сложном характере, что вызывает необходимость в проведении четких границ между типами, отраслями, видами, формами и методическими приемами контроля.



Наиболее глубинные основы дифференциации контроля отражаются в его типизации, поскольку понятие «тип» характеризует самые существенные и устойчивые признаки любого социально-экономического явления, в том числе и контроля. Критерием для выделения различных типов контроля, как считает И. А. Белобжецкий, может служить наиболее устойчивый признак, характеризующий самые существенные особенности главных направлений контрольной деятельности на современном этапе. Таким признаком является статус контроля в управленческой системе, который выражается в объеме властных полномочий и степени контрольной активности его субъектов. Исходя из этого критерия, целесообразно выделить три типа контроля: *государственный, независимый, общественный*.

Субъектами первого из них выступают органы государственной власти и управления, обладающие определенными контрольными полномочиями, которые носят императивный характер.

Интеграция экономики России в международные рыночные отношения, развитие различных форм собственности и необходимость подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности независимыми экспертами обусловили выделение независимого типа контроля. Независимые аудиторы являются гарантом публично объявленного финансового положения компаний. Опираясь на их оценку, разные пользователи информации решают вопросы о возможности инвестирования в совместную деятельность, надежности и приумножении капитала компании.

Признание самостоятельного статуса независимого контроля не означает, что государство не связано с этим типом контроля. Государство регулирует аудиторскую деятельность в секторе экономики правовыми методами.

Общественный контроль является одной из форм демократии и осуществляется в разных формах, содействуя развитию новых социально-экономических отношений и формированию многоукладной экономики.

Любая классификация призвана отражать в том или ином аспекте содержание и назначение контроля.

Различные виды экономического контроля определяются сложностью и многогранностью его функций на разных уровнях хозяйственного управления. Общее, что объединяет все виды экономического контроля, – это единство экономического содержания, предмета и метода. Однако каждый вид имеет свою специфику и конкретную сферу применения. Каждый вид экономического контроля характеризуется субъектом и задачами. При этом особую важность имеет, каким является субъект, поставивший задачу контроля (внешний, внутренний), и какова задача контроля (общая или частная).

Наиболее полная классификация видов контроля изображена на рис. 2.

*По времени осуществления* экономический контроль традиционно делится на оперативный, текущий, последующий и предварительный. Это деление увязано с видами управления, решаемыми задачами и достижением поставленных целей.

Посредством предварительного контроля должно достигаться предупреждение негативных явлений в хозяйственной жизни компании. Главная цель

при этом состоит в том, чтобы исключить, предсказать возможность проведения противозаконных, иррациональных производственных, хозяйственных и финансовых операций. Характерной чертой предварительного контроля является его превентивность, т. е. он осуществляется на стадии разработки и зарождения операций.

Оперативный и текущий экономический контроль осуществляются непосредственно в процессе совершения операций, что позволяет участникам постоянно контролировать их ход, активно вмешиваясь в них на любой стадии, оказывая тем самым превентивное регулирование отклонений. Отличительной чертой оперативного контроля является его бездокументальность.

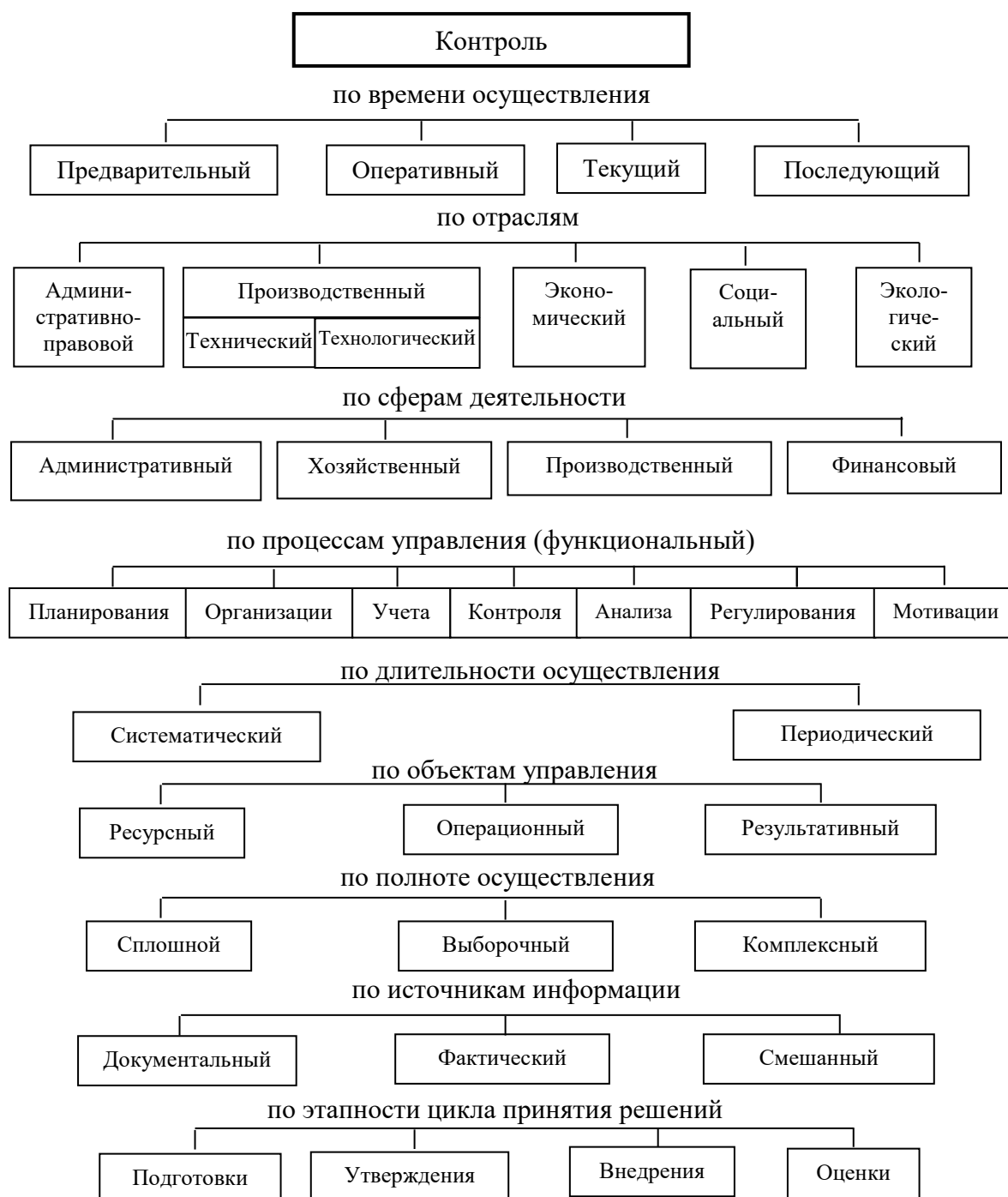


Рис. 2. Классификация контроля

Наиболее распространенным видом экономического контроля является последующий, который осуществляется после совершения операций. В процессе последующего контроля фиксируются выявленные отклонения, анализируется причинно-следственная связь, о чем информируются администраторы соответствующих рангов и уровней. Этот вид контроля фиксирует незаконность и экономическую нецелесообразность действий.

Группировка в зависимости *от отрасли* позволяет выделить административно-правовой контроль, технико-технологический, социальный, экономический, экологический.

В современных условиях контроль персонифицируется, объединяя субъекты и объекты в единую систему, поэтому следует *классифицировать контроль по таким сферам деятельности* как административная, хозяйственная, производственная и финансовая, чтобы всесторонне охватить контролем всю деятельность компании.

Поскольку указанные сферы деятельности специфичны по своей сути и решают принципиально разные задачи и целевые установки, то контроль предназначен для отслеживания процесса достижения поставленных целей, их оценки и регулирования в процессе управления.

*Процесс управления* включает планирование, организацию, мотивацию, учет, контроль, анализ и регулирование. Каждая из этих функций в технологии выполняемых работ включает элемент контроля. Таким образом, в процессе разработки бизнес-планов обязательно наличие контрольных действий; в учетной технологии – контроль неотъемлемый элемент; контрольной деятельности также присущ контроль.

*По длительности осуществления* экономический контроль подразделяется на систематический и периодический. Данный признак классификации связан с тем, что контроль направлен на сохранность и рациональное использование ресурсов компании в производственно-хозяйственных процессах и их результативность, т. е. выделен контроль управления ресурсами, контроль управления операциями и процессами, контроль управления результатами.

*Полнота осуществления* экономического контроля позволяет выделить также три его вида, как сплошной, выборочный и комплексный.

*По источникам информации* экономический контроль подразделяется на документальный, фактический и смешанный.

Документальный – это контроль, осуществляемый по различным учетно-правовым документам, подготовленным как вручную, так с применением технических средств, в том числе ПЭВМ.

Фактический – это контроль, осуществляемый по данным качественной и количественной проверки объектов с участием контролера, аудитора (осмотра, обмера, просчета, лабораторного анализа и т. д.).

Документальный и фактический контроль, дополняя друг друга, чаще выступают как смешанный контроль (документально-фактический).

Теория управления включает концепцию принятия решений, однако современное рассмотрение не дает однозначного толкования состава и содержания этапов этого процесса. Но при всем разнообразии подходов к этому вопро-

су представляется возможным выделить одну из основных и обязательных фаз принятия решений – оценка и контроль исполнения, что позволяет включить в классификацию экономического контроля признак этапности цикла принятия управленческих решений.

Развитие рыночных отношений требует принципиально нового подхода к организации экономического контроля в стране. Основным организационным звеном контроля является компания, а внутренний контроль – важнейшей функцией управления как в части обеспечения сохранности собственности компании, так и в части повышения эффективности хозяйствования. Такой подход соответствует действующему в настоящее время законодательству, закладывает в основу организации контроля экономические методы управления и способствует развитию товарно-денежных отношений на основе конкуренции и взаимной выгоды.

#### 1.4. Система контрольных органов в перестройке управления экономикой страны

В условиях развития рыночных отношений сложившаяся при командно-административном методе система контролирующих органов потребовала коренных изменений.

В настоящее время согласно субъектам (органам), осуществляющим контроль, выделяют государственный контроль и контроль собственника (рис. 3).

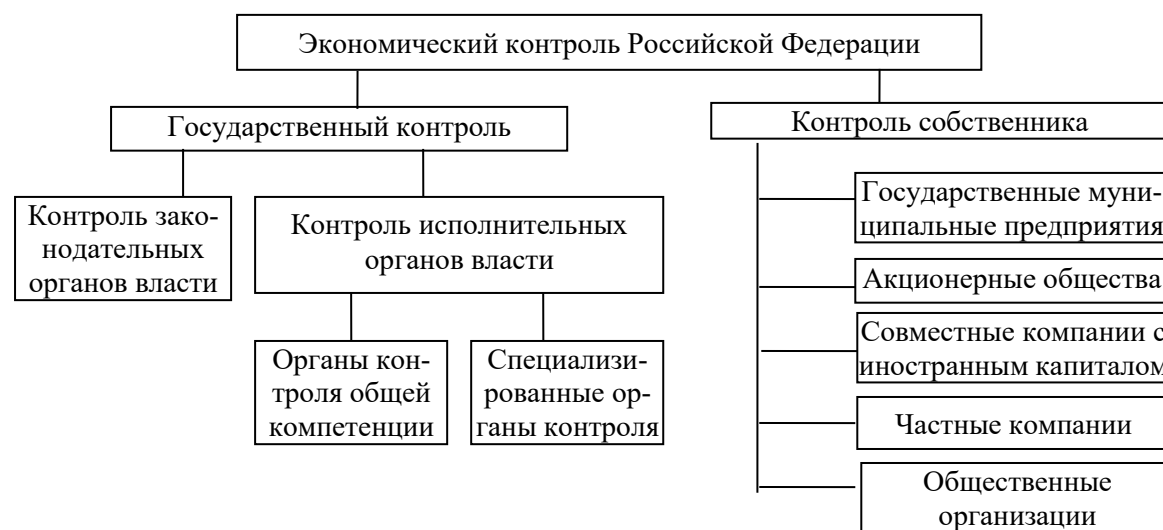


Рис. 3. Система органов экономического контроля страны

Государственный контроль, как детище командно-административной системы управления, осуществляет свою деятельность от имени государства и с использованием государственных полномочий.

Внутри сложного видового понятия «государственный контроль» различают контроль со стороны законодательной и исполнительной власти.

В свою очередь, государственный контроль подразделяют в зависимости от целей, сферы деятельности и органов организации.

От поставленных государственных *целей* выделяют:

1. Высшее звено государственного контроля, которое осуществляет контроль за исполнением программ развития социально-экономической системы в целом, в которых представлены общие целевые установки развития общества и общегосударственные мероприятия по их реализации. Это звено выполняет важнейшие функции в части реализации основных целей развития общества; повышения эффективности экономики страны; освоения новых территорий, технологий и видов производств; расширения внешнеэкономических связей и др.

2. Среднее звено государственного контроля, которое осуществляет контроль за распределением и перераспределением ресурсов в отраслях экономики, на территориях, в республиках, областях.

3. В низшем звене государственного контроля ведется контроль на уровне организации по вопросам эффективного и целенаправленного использования, как правило, бюджетных средств.

Степень централизации для разных отраслей и функций управления различна, обеспечивая тем самым *организацию* государственного контроля через исполнительные органы власти. Это позволяет выделить вневедомственный контроль и ведомственный контроль.

Вневедомственный – это контроль, осуществляемый органами управления общей и специальной компетенции за деятельностью неподчиненных им предприятий. Каждый из этих органов проводит контроль в соответствии с возложенными на него полномочиями и функциями управления.

Ведомственный контроль осуществляется со стороны вышестоящих органов за деятельностью подведомственных организаций за выполнением стратегических планов.

Таким образом, на уровне «центра» контроль решает вопросы экономической стратегии, на среднем уровне – конкретные экономические ситуации отраслей, на низшем – государственных учреждений и организаций.

В государственном контроле выделяют судебную, законодательную и исполнительную ветви контроля (рис. 4).

Законодательная власть Российской Федерации осуществляет экономический контроль через Счетную палату Российской Федерации, которая является постоянно действующим высшим органом внешнего государственного аудита (контроля), образованным Федеральным собранием Российской Федерации и подотчетным ему.

В своей деятельности Счетная палата Российской Федерации руководствуется Конституцией Российской Федерации и законами Российской Федерации. Она осуществляет внешний государственный контроль согласно Федеральному закону «О Счетной палате Российской Федерации» (№ 41-ФЗ от 05.04.2013 г.). В рамках задач, определяемых действующим законодательством, Счетная палата Российской Федерации обладает организационной, функциональной, а также финансовой независимостью и осуществляет свою деятельность самостоятельно.

Деятельность Счетной палаты не может быть приостановлена, в том числе в связи с роспуском Государственной Думы.



Рис. 4. Основные элементы структуры органов государственного контроля

Основными задачами Счетной палаты являются:

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

– 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 Центральном банке Российской Федерации, уполномоченных банках и иных кредитных организациях Российской Федерации;

– обеспечение в пределах своей компетенции мер по противодействию коррупции.

В рамках выполнения своих задач Счетная палата осуществляет следующие функции:

– осуществление внешнего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений;

– экспертиза проектов федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период, проверка и анализ обоснованности их показателей, подготовка и представление палатам Федерального Собрания заключений на проекты федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

– экспертиза проектов федеральных законов о внесении изменений в федеральные законы о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, подготовка и представление палатам Федерального Собрания заключений на проекты федеральных законов о внесении изменений в федеральные законы о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

– внешняя проверка годовой бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета, годовых отчетов об исполнении федерального бюджета и бюджета субъекта Российской Федерации в пределах компетенции, установленной Бюджетным кодексом Российской Федерации, бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

– проведение проверки бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов – получателей межбюджетных трансфертов из федерального бюджета;

– проведение оперативного анализа исполнения и контроля за организацией исполнения федерального бюджета в текущем финансовом году;

– мониторинг и анализ формирования и использования системы целевых показателей исходя из приоритетов социально-экономического развития Российской Федерации при разработке и реализации документов стратегического планирования Российской Федерации в пределах компетенции Счетной палаты;

– оценка влияния внутренних и внешних условий на фактический уровень достижения целей социально-экономического развития Российской Федерации;

- оценка эффективности формирования, управления и распоряжения федеральными ресурсами в целях обеспечения безопасности и социально-экономического развития Российской Федерации;
- проведение по месту расположения объектов аудита (контроля) ревизий и тематических проверок по отдельным разделам (подразделам), целевым статьям и видам расходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- экспертиза проектов федеральных законов, иных нормативных правовых актов в части, касающейся расходных обязательств Российской Федерации, экспертиза проектов федеральных законов, приводящих к изменению доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, а также государственных программ Российской Федерации;
- проведение аудита систем финансовых расчетов в целях содействия формированию эффективной национальной платежной системы;
- проведение аудита в сфере закупок товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами аудита (контроля);
- подготовка ежеквартальных оперативных докладов о ходе исполнения федерального бюджета в текущем финансовом году, их представление палатам Федерального Собрания и направление Председателю Правительства Российской Федерации аналитической записки о ходе исполнения федерального бюджета за отчетный период;
- аудит (контроль) состояния государственного внутреннего и внешнего долга Российской Федерации, долга иностранных государств и (или) иностранных юридических лиц перед Российской Федерацией, бюджетных кредитов, предоставленных из федерального бюджета;
- экспертиза международных договоров Российской Федерации, документов стратегического планирования Российской Федерации, в том числе государственных программ Российской Федерации, межгосударственных целевых программ, в которых участвует Российская Федерация, и иных документов, затрагивающих вопросы формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами, а также проблемы бюджетно-финансовой политики и совершенствования бюджетного процесса в Российской Федерации в пределах компетенции Счетной палаты;
- по обращению федерального государственного органа, органа управления государственным внебюджетным фондом оказание содействия в организации системы внутреннего аудита, методологической и методической помощи при разработке стандартов внутреннего аудита;
- проверка и анализ эффективности внутреннего аудита, осуществляемого в объектах внешнего государственного аудита (контроля);
- систематический анализ итогов, проводимых контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;



- взаимодействие с высшими органами государственного аудита (контроля) иностранных государств и их международными объединениями на двусторонней и многосторонней основе;
  - взаимодействие с государственными контрольными, правоохранительными и иными органами, заключение с ними соглашений о сотрудничестве;
  - взаимодействие с контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, в том числе по вопросам внешнего государственного аудита (контроля), заключение с ними соглашений о сотрудничестве;
  - внесение в Совет Федерации и Государственную Думу предложений о совершенствовании законодательства по вопросам, относящимся к компетенции Счетной палаты;
  - регулярное представление палатам Федерального Собрания информации о результатах проводимых контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;
  - экспертиза доклада об итогах работы по реализации соглашений о разделе продукции, направленного Государственной Думой, подготовка и представление в Государственную Думу соответствующего заключения по указанному докладу;
  - обеспечение развития и функционирования информационной системы в целях обмена информацией с другими контрольными и надзорными органами, иными государственными органами, объектами аудита (контроля);
  - осуществление контрольных полномочий в соответствии с Федеральным законом и иные функции в соответствии с федеральными законами.
- Счетная палата обладает следующими полномочиями:
- осуществляет контрольную, экспертно-аналитическую, информационную и иные виды деятельности;
  - направляет по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий соответственно представления, предписания, уведомления о применении бюджетных мер принуждения, информационные письма, а также при выявлении данных, указывающих на признаки составов преступлений, передает соответствующие материалы в правоохранительные органы;
  - получает в сроки, установленные для осуществления своих функций, информацию, документы и материалы, необходимые для осуществления внешнего государственного аудита (контроля), включая действующую государственную и ведомственную статистическую или иную отчетность, а также осуществляет формирование предложений к плану статистических работ и запрос данных государственной статистики;
  - предоставляет федеральным органам исполнительной власти рекомендации по составу и порядку формирования данных при создании и модернизации ими федеральных государственных информационных систем в целях обеспечения выполнения государственных функций и (или) предоставления государственных услуг, а также получает необходимый Счетной палате для осуществления внешнего государственного аудита (контроля) постоянный доступ

к таким системам в соответствии с законодательством Российской Федерации об информации, информационных технологиях и о защите информации, законодательством Российской Федерации о государственной и иной охраняемой законом тайне;

- запрашивает сведения о составе данных ведомственных информационных систем объектов аудита (контроля);

- привлекает к участию в проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий государственные контрольные, правоохранительные и иные органы и их представителей, а также на договорной основе аудиторские, научно-исследовательские, экспертные и иные учреждения и организации, отдельных специалистов, экспертов, переводчиков;

- осуществляет по обращениям контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований или законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления оценку (анализ) деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, дает заключения о соответствии деятельности этих органов законодательству о внешнем государственном (муниципальном) финансовом контроле и рекомендации по повышению ее эффективности;

- организует взаимодействие с контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, в том числе по вопросам планирования и проведения на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации и муниципальных образований совместных и параллельных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;

- оказывает контрольно-счетным органам субъектов Российской Федерации и муниципальных образований организационную, правовую, информационную, методическую и иную помощь, содействует в профессиональной подготовке, переподготовке и повышении квалификации работников контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;

- осуществляет подготовку рекомендаций по формированию системы целевых показателей для разработки документов стратегического планирования Российской Федерации, а также по их составу и количественным значениям;

- осуществляет информационный обмен данными о лицах, привлеченных к административной ответственности, с федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, в порядке, установленном соглашением о сотрудничестве.

Контрольная и экспертно-аналитическая деятельность осуществляется путем проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в форме предварительного аудита, оперативного анализа и контроля, и последующего аудита (контроля) в соответствии с утверждаемыми Счетной палатой стандартами внешнего государственного аудита (контроля).

Контрольная и экспертно-аналитическая деятельность осуществляется в виде финансового аудита (контроля), аудита эффективности, стратегического аудита, иных видов аудита (контроля) в соответствии со стандартами внешнего государственного аудита (контроля), утверждаемыми Счетной палатой.

Финансовый аудит (контроль) применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета, бюджетной и иной отчетности, целевого использования федеральных и иных ресурсов в пределах компетенции Счетной палаты, проверок финансовой и иной деятельности объектов аудита (контроля). При проведении финансового аудита (контроля) в пределах компетенции Счетной палаты осуществляется проверка соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации, а также нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Аудит эффективности применяется в целях определения эффективности использования федеральных и иных ресурсов в пределах компетенции Счетной палаты, полученных объектами аудита (контроля) для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач развития Российской Федерации и осуществления возложенных на нее функций.

Стратегический аудит применяется в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения целей социально-экономического развития Российской Федерации, предусмотренных документами стратегического планирования Российской Федерации.

Аудит государственных программ Российской Федерации (федеральных целевых программ) применяется для оценки качества их формирования и реализации в части:

- соответствия хода и результатов их реализации заданным требованиям;
- обоснованности и соблюдения графиков выполнения отдельных этапов работ и сведений о ресурсном обеспечении;
- соотношения результатов с затраченными федеральными ресурсами.

Оценка федеральных инновационных проектов, имеющих высоко рисковый характер, осуществляется на основе анализа эффективности реализации совокупности проектов, обладающих схожими целями и характеристиками.

Аудит государственных и международных инвестиционных проектов проводится в целях оценки обоснованности объемов и сроков осуществления капитальных вложений (инвестиций), а также оценки результатов действий и эффективности вложений федеральных и иных ресурсов в пределах компетенции Счетной палаты.

Аудит федеральных информационных систем и проектов проводится с учетом требований соответствующих международных стандартов и стандартов Российской Федерации.

Аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами аудита (контроля), проводится в целях оценки обоснованности планирования закупок товаров, работ и услуг для государственных нужд, реализуемости и эффективности осуществления указанных закупок. Оценке подлежат выполнение условий контрактов по срокам, объему, цене контрактов, количеству и ка-

честву приобретаемых товаров, работ, услуг, а также порядок ценообразования и эффективность системы управления контрактами.

Счетная палата осуществляет внешний государственный аудит (контроль) в отношении:

- федеральных государственных органов (в том числе их аппаратов), органов государственных внебюджетных фондов, Центрального банка Российской Федерации, федеральных государственных учреждений, федеральных государственных унитарных предприятий, государственных корпораций и государственных компаний, хозяйственных товариществ и обществ с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах;

- государственных органов субъектов Российской Федерации (в том числе их аппаратов), органов местного самоуправления в пределах компетенции, установленной Бюджетным кодексом Российской Федерации и настоящим Федеральным законом;

- юридических лиц (за исключением указанных в части 1 настоящей статьи), индивидуальных предпринимателей, физических лиц – производителей товаров, работ, услуг в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, договоров об использовании федерального имущества (управлении федеральным имуществом), договоров (соглашений) о предоставлении государственных гарантий Российской Федерации, юридических лиц, получающих средства из бюджетов государственных внебюджетных фондов на основании федеральных законов в части аккумуляирования и инвестирования сумм страховых взносов Пенсионным фондом Российской Федерации, учета средств пенсионных накоплений, передачи средств пенсионных накоплений от одного страховщика другому страховщику, расходов на инвестирование, осуществления выплат за счет средств пенсионных накоплений, а также получающих средства по договорам о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования, кредитных организаций, осуществляющих отдельные операции со средствами федерального бюджета, в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Счетная палата осуществляет внешний государственный аудит (контроль) также в отношении иных организаций. Проведение контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в отношении иных организаций осуществляется в соответствии с поручениями Совета Федерации и Государственной Думы, а также обращениями Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации.

Выполнение контрольной и экспертно-аналитической деятельности осуществляется посредством проверки, ревизии, анализа, обследования, мониторинга.

При проведении контрольной деятельности в пределах своей компетенции Счетная палата Российской Федерации вправе привлекать к участию государственные контрольные органы исполнительной власти и их представителей, а также негосударственные аудиторские компании и отдельных специалистов.

Счетная палата Российской Федерации является главным органом государственного экономического контроля всех звеньев законодательной и исполнительной власти.

Органы экономического контроля исполнительной власти бывают общей компетенции и специализированные органы контроля. К органам общей компетенции относятся Министерство финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба Российской Федерации, Государственный комитет статистики, Центральный банк Российской Федерации и др.

В целях проведения государственной бюджетной политики, эффективного управления доходами и расходами в процессе исполнения федерального бюджета Российской Федерации, повышения оперативности в финансировании государственных программ, усиления контроля за поступлением, целевым и экономным использованием средств Указом Президента РФ «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» от 09.03.2004 г. № 314, Постановлением Правительства РФ от 01.12.2004 г. утверждено Положение о *Федеральном казначействе Российской Федерации*.

Органы казначейства взаимодействуют с другими контрольными органами страны в процессе зачисления доходов и взаиморасчетов между бюджетами, координируя работу по созданию информационной базы о состоянии бюджетной системы Российской Федерации.

Федеральное казначейство (Казначейство России) является федеральным органом исполнительной власти (федеральной службой), осуществляющим в соответствии с законодательством Российской Федерации правоприменительные функции по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета, функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

В своей деятельности Федеральное казначейство руководствуется Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением о Федеральном казначействе.

Федеральное казначейство осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы, подведомственные федеральные казенные учреждения во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, Центральным банком Российской Федерации, общественными объединениями и иными организациями.

Федеральное казначейство Российской Федерации аккумулирует доходы и оперативно контролирует расходование средств государственного бюджета учреждениями и организациями в момент их расходования.

В части контрольных полномочий Федеральное казначейство:

- осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета;

- осуществляет подтверждение денежных обязательств федерального бюджета и совершает разрешительную надпись на право осуществления расходов федерального бюджета в рамках выделенных лимитов бюджетных обязательств;

- осуществляет полномочия по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

- осуществляет внешний контроль качества работы аудиторских организаций в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

- осуществляет в установленном Федеральным казначейством порядке анализ исполнения бюджетных полномочий органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации (местных администраций), а также направление в Министерство финансов Российской Федерации докладов и предложений о совершенствовании методического обеспечения деятельности указанных органов (должностных лиц) по осуществлению государственного (муниципального) финансового контроля;

- осуществляет в установленном Федеральным казначейством порядке анализ проведения главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, а также направление главным администраторам бюджетных средств рекомендаций по организации внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита;

- утверждает общие требования к осуществлению органами государственного (муниципального) финансового контроля, являющимися органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации (местных администраций), контроля за соблюдением Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

Должностные лица Федерального казначейства при осуществлении контрольных мероприятий имеют право прохода в установленном порядке на территорию объекта контроля, а также во все здания и помещения, занимаемые этим объектом, независимо от ведомственной подчиненности и организационно-правовой формы, и кроме того, имеют право в случае обнаружения подделок, подлогов, хищений, злоупотреблений и при необходимости пресечения таких противоправных действий изымать необходимые документы и материалы с учетом ограничений, установленных законодательством Российской Федерации, оставляя акт изъятия и копии изъятых документов или их опись в соответствующих делах.

Федеральная служба государственной статистики Российской Федерации контролирует по данным отчетности сбалансированность ресурсов, выполнение программ экономического и социального развития страны, осуществляет контрольные переписи ресурсов и т. д. Федеральная служба государственной статистики Российской Федерации получает от органов управления, компаний и учреждений независимо от форм собственности статистическую и бухгалтерскую отчетность для обобщения данных и выявления общих тенденций развития экономики Российской Федерации. Федеральная служба государственной статистики осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями и руководствуется в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, Федеральным законом «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации» от 29.11.2007 г. № 282-ФЗ, а также Положением о Федеральной службе государственной статистики, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.06.2008 г. № 420.

*Центральный банк Российской Федерации* в соответствии с уставом и законодательством о банках и банковской деятельности контролирует наличие денег в обращении, исполнение правил расчетов, возложенных на банки в условиях рыночных отношений, расходование кредитов по целевому назначению, соблюдение кассовой дисциплины; осуществляет эмиссию денег и регулирует денежные отношения в стране. Центральный банк Российской Федерации контролирует деятельность коммерческих банков, регистрирует их, регулирует их отчетность и при необходимости закрывает их, а также в пределах своей компетенции и полномочий издает методологические и инструктивные положения по кассовым, расчетно-кредитным и валютным операциям.

*Федеральная налоговая служба Российской Федерации* – это единая система контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации, осуществляемого в пределах их компетенции.

Федеральная налоговая служба Российской Федерации в своей деятельности руководствуется Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации и другими федеральными законами и законодательными актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по этим вопросам.

Решение поставленных задач Федеральная налоговая служба РФ осуществляет во взаимосвязи с органами государственной и исполнительной вла-

сти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

К специализированным органам экономического контроля принадлежат государственные комитеты и инспекции:

- Государственный таможенный комитет Российской Федерации;
- за внешнеэкономической деятельностью страны осуществляет контроль Внешнеэкономический комитет Российской Федерации;
- Антимонопольный комитет Российской Федерации;
- Государственный комитет по стандартизации, метрологии и сертификации;
- Государственная инспекция по защите прав потребителей;
- Государственная инспекция безопасности дорожного движения;
- Государственная пожарная инспекция;
- Государственная санитарная инспекция.

Экономический контроль собственника представлен на рис. 3.

Контроль, осуществляемый комитетами и комиссиями муниципальных образований, охватывает вопросы планирования, формирования и расходования средств бюджетов, финансов при выполнении программ экономического и социального развития в рамках местного регионального самоуправления.

По инициативе или согласно устава собственник осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, подчиненных ему на правах собственности. Этот контроль охватывает вопросы выполнения бизнес-планов, использования всех видов ресурсов, обеспечения сохранности капитала собственника, а также правильной постановки учета и контроля, соблюдения законодательства в рамках производственной, хозяйственной и финансовой деятельности.

Этот вид контроля присущ компаниям с более высоким уровнем организации и структуры управления, с выделением специализированного отдела. Согласно планов, утвержденных собственником, эти специальные подразделения осуществляют систематический, последующий контроль за производственной и финансово-хозяйственной деятельностью нижестоящих структурных подразделений компании (дочерними, филиалами, представительствами, производствами и т. д.). По итогам проверок принимаются управленческие решения, направленные на устранение фактов и причин, негативно влияющих на деятельность всей компании.

В соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете» в осуществлении внутрихозяйственного контроля ведущее место занимают работники бухгалтерской службы. Наряду с руководителем главный бухгалтер несет ответственность за нарушение правил и положений, которые регламентируют организацию и методологию бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения во исполнение требований ст. 15.11. КоАП РФ.

Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 тыс. до 10 тыс. р.



Повторное совершение административного правонарушения влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 тыс. до 20 тыс. р. или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет.

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 % вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 %;
- регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;
- отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

Должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения в следующих случаях:

- представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных ст. 81 Налогового кодекса Российской Федерации;
- исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Государственный экономический контроль и контроль собственника взаимосвязаны; система контрольных органов на правовом, законодательном и исполнительном уровнях власти охватывает все стадии расширенного воспроизводства и управления экономикой страны.

### **1.5. Методы и технические приемы экономического контроля**

При осуществлении экономического контроля используются общенаучные методы исследования, а также методические приемы, выработанные другими науками, и специальные методы (рис. 5).



Рис. 5. Классификация методических приемов контроля

К общенаучным методическим приемам относятся: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный анализ и др.

Расчетно-аналитические методы объединяют способы экономического и функционально-стоимостного анализа, статистические и экономико-математические методы и др.

Специальные методы контроля условно можно разделить на три группы: документального, фактического и смешанного контроля (рис. 6).



Рис. 6. Характеристика специальных методов контроля

Эти методы в учебном пособии рассмотрены более подробно. Для закрепления теоретического материала предлагаются практические задания.

При рассмотрении характерных особенностей каждого из специальных методов экономического контроля необходимо учитывать наиболее типичные способы хищений и злоупотреблений, встречающихся на практике.

Незнание способов совершения и сокрытия недостач, хищений и злоупотреблений, и специальных приемов их выявления приводит бухгалтеров и контролеров к поверхностной (формальной) проверке документов и отрицательно сказывается на их работе.

Часто в практике различные варианты хищений и злоупотреблений проявляются в умело оформленных (подделанных) документах. В связи с этим неправомерные действия проявляются в виде материального и интеллектуального подлога («следов»).

Следует различать два вида подложных документов: поддельные и несоответствующие действительности.

В поддельных документах, как правило, сфальсифицированы текст, цифровые записи, оттиски штампов, печатей. Они являются материальным подлогом. Этот подлог можно выявить при общем осмотре и более тщательном технико-лабораторном исследовании.

Интеллектуальный подлог документов заключается в том, что документы оформлены, как правило, внешне правильно, но содержание их не соответствует действительности. В учетно-аналитическом процессе возникают в этом случае противоречия, встречные внешние проверки выявляют отсутствие таких операций, а логические сопоставления вскрывают невозможность или нецелесообразность их экономического наличия.

Рассмотрим более подробно содержание специальных методов контроля (см. рис. 6).

I. Для выявления противоречий в содержании отдельных документов используются такие методы документального контроля, как формальная, арифметическая, по существу, нормативно-законодательная проверки (см. рис. 6).

Формальная проверка документов состоит в проверке наличия в них всех необходимых реквизитов (даты, подписей и т. д.), в логическом сопоставлении их между собой и с реквизитами аналогичных документов, подписанных одними и теми же лицами ранее или позднее, в проверке правильности и допустимости произведенных исправлений.

При арифметической проверке документов устанавливается правильность таксировки, арифметических подсчетов и выведенных итогов. Эта проверка позволяет выявлять признаки сокрытия хищений и злоупотреблений путем искажения при умножении количественных показателей на стоимостные, при вычислении процентов, путем подсчета итогов в расчетных, платежных ведомостях, инвентаризационных описях и т. д.

Проверка по существу документов позволяет определить содержание и соответствие документа реальному выполнению производственной, финансово-хозяйственной операции, установить целесообразность явления.

Нормативно-законодательная проверка документов дает возможность установить соответствие совершенных финансовых, хозяйственных, административных и производственных операций действующим законам, нормативам,

актам и положениям по бухгалтерскому учету, правомерность различных операций. Разновидностью данного метода является проверка бухгалтерской корреспонденции, обусловленная тем, что, помимо методов отражения и фиксации (документация, инвентаризация, оценка), в учете существуют приемы отражения и обобщения операций и всей финансово-хозяйственной деятельности (счета и двойная запись, калькуляция, балансовое обобщение и отчетность). Базой этих приемов являются счета и двойная запись, т. е. корреспонденция счетов. Контроль здесь проходит как бы две стадии: контроль за первичным отражением (осуществляется при помощи инвентаризации, арифметического просчета и др.) и контроль за вторичным отражением, характеристикой и обобщением. Контроль за вторичным отражением и обобщением осуществляется при помощи проверки бухгалтерской корреспонденции. Содержание этого метода состоит в том, что отраженная в учете корреспонденция счетов подвергается нормативной проверке, т. е. определяется соответствие указанной в учете корреспонденции счетов плану счетов и действующим положениям по бухгалтерскому учету. Метод нормативной проверки включает как проверку по существу (т. е. соответствия операции действующему законодательству), так и проверку по форме (т. е. оформления операции).

При выявлении нарушений более эффективно применение приемов проверки документов, отражающих движение однородных ценностей (контрольное сличение, восстановление количественно-суммового учета, хронологическая проверка, технико-экономические расчеты, балансовый метод).

Метод контрольного сличения – это определение максимально возможного остатка товарно-материальных ценностей на определенную дату с использованием материалов инвентаризаций.

При ревизии возникает необходимость проверить реальность операций приобретения ценностей в организациях розничной торговли, которые ведут суммовой учет товарно-материальных ценностей. Путем контрольного сличения можно установить, приобретались ли конкретные материальные ценности, в каком количестве. При этом берутся данные об остатках интересующих нас ценностей по последней (перед датой приобретения ценностей) инвентаризации на предприятии розничной торговли ( $O_n$ ), затем учитывается поступление этих ценностей после проведения инвентаризации ( $\Pi$ ) и возможный документированный отпуск их из торговой организации ( $R_d$ ), так определяется максимально возможный отпуск ( $R_m$ ) этих ценностей на дату приобретения:  $R_m = O_n + \Pi - R_d$ . При этом не учитывается возможная реализация этих ценностей населению. Данный остаток сопоставляется с остатком, указанным в инвентаризационной описи. В случае превышения фактического остатка над максимально возможным выявляются «излишки», которые являются признаком возможных злоупотреблений.

Метод восстановления количественного учета (или метод контрольного разложения) применяется для проверки правильности расходования продуктов питания. С помощью этого метода определяется натуральный расход продуктов на питание путем умножения норм по рецептуре на количество отпущенных блюд.

Существует метод восстановления количественно-суммового учета, который применяется в компаниях, где все приходные и расходные операции оформляются первичными документами, а количественный учет материальных ценностей не осуществляется или запущен. Тогда по имеющимся первичным документам с необходимой детализацией восстанавливаются производственные и финансово-хозяйственные операции. Полученные учетные остатки в дальнейшем сравниваются с фактическими остатками на начало и конец проверяемого периода. Восстановление учета не требует того, чтобы документы были заново оформлены и подписаны соответствующими лицами. Оно заключается в воспроизведении операции в той форме, в какой она вытекает из имеющихся учетных данных. Этим методом рекомендуется выявлять злоупотребления, связанные с созданием излишков ценностей при помощи пересортицы, завышением цен при их отпуске и т. д. Применение этого метода помогает определить структуру полных недостатков или излишков товарно-материальных ценностей.

Часто хищения и злоупотребления совершаются и скрываются в процессе отчетного периода, а при подведении итоговых результатов они устраняются, т. е. сбалансируется приход с расходом. В этих случаях производится хронологическая проверка движения ценностей с определением ежедневных остатков или остатков после каждой операции в документации. При этом выявляются противоречия, когда количество отпущенных материальных ценностей превышает их наличие по документам в момент отпуска их в производство или со склада, или же когда имеются данные о расходе материалов, поступление которых документами не подтверждается. Причинами таких расхождений могут быть: наличие или реализация неучтенных товаров или материалов; частичная или полная бестоварность расходных документов; завышение цен в расходных документах; занижение остатка ценностей в инвентаризационных описях на начало отчетного периода.

С помощью хронологической проверки сопоставляются данные об ежедневном оприходовании готовой продукции по технологическому процессу изготовления и отгрузки ее покупателю. Это позволяет выявлять, что в отдельные дни готовой продукции отгружают больше, чем ее изготовлено; приходится готовая продукция до момента ее полного изготовления и т. д.

Применение методов контрольного сличения, восстановления количественно-суммового учета и хронологической проверки требует значительных трудовых и временных затрат.

Технико-экономические расчеты как метод контроля служат для определения объема и качества хозяйственных и финансовых операций, в том числе планируемых, осуществляемых и проведенных, и сопоставления с фактически или отраженными с помощью учета результатами. Технико-экономические расчеты служат для обоснования и определения эффективности хозяйственных и финансовых операций, т. е. эффективности управления.

Балансовый метод, используемый в контроле, отличается от аналогичного метода, используемого в бухгалтерском учете и экономическом анализе. При осуществлении экономического контроля с помощью балансового метода мо-

жет быть определена правильность списания сырья, материалов на выпуск продукции. Этот метод используется при ревизии переработки продукции сельского хозяйства. При проверке полноты оприходования сливок, получаемых после переработки молока, составляется жиробаланс, по которому количество поступившего молока в жирокิโลграммах должно равняться количеству жирокิโลграммов в сливках и обрате.

II. Методы фактического контроля включают контрольный просчет, контрольный обмер, лабораторный анализ и экспертную оценку, контрольный запуск, личное наблюдение и методы проверки использования рабочего времени (см. рис. 6).

Специфика применения отдельных методов, по существу не отличающихся друг от друга, требует их выделения в самостоятельный метод. Так, контрольный просчет и контрольный обмер – это два метода, содержание которых – установление фактического наличия и сопоставление с документальными данными. Однако по сфере и технике применения они различаются.

Контрольный просчет как метод контроля по содержанию, технике проведения и оформлению аналогичен инвентаризации, проводимой в бухгалтерском учете. Он заключается в определении фактического объема и качества хозяйственных средств и сопоставлении фактических данных с данными бухгалтерского учета. При проведении ревизий этот метод имеет определенные особенности. В отличие от бухгалтерского учета, где проводятся плановые инвентаризации, при ревизии применяются только внезапные контрольные просчеты. При ревизии они проводятся как выборочным, так и сплошным приемом, в отличие от бухгалтерского учета, где проводятся в основном сплошные инвентаризации. Процессом контрольного просчета при ревизии, как правило, руководит ревизор.

Контрольный обмер как метод контроля по содержанию аналогичен контрольному просчету (выявляется фактически выполненный объем работ, который сопоставляется с объемом работ, указанным в документах). Этот метод выделен в связи с особенностями применения: отсутствие внезапности проведения, обязательное ознакомление должностных лиц с намечаемыми объектами контроля и сроками проведения для необходимой технической подготовки, ограниченная сфера его применения (в основном для контроля за капитальным строительством, капитальным и текущим ремонтом зданий и сооружений). Возможно и внезапное проведение контрольного обмера.

Лабораторный анализ и экспертная оценка – два метода контроля, содержание которых состоит в определении количественного и качественного состава сырья, материалов, продуктов питания, полуфабрикатов, готовой продукции. В практике контрольной работы используют разнообразные виды лабораторных анализов: химические, физические, биологические и др. При ревизии метод лабораторного анализа используется наиболее часто для определения калорийности питания и полноты закладки продуктов. Экспертная оценка как метод контроля используется в тех случаях, когда при помощи лабораторного анализа нельзя определить качественные характеристики (например, сортность чая). В этом случае заключение дает специалист, обладающий особыми знаниями в конкретной области.

Метод контрольного запуска имеет ограниченное применение на практике, применяется при определении реальности существующих норм расхода сырья, материалов на выпуск продукции или изготовление изделий. В этом случае привлеченные специалисты проводят контрольное повторение технологического цикла выпуска продукции или изделия и определяют фактический расход сырья, материалов на единицу продукции или изделия. Затем фактическая норма сопоставляется с применяемой нормой.

Сущность такого метода контроля как личное наблюдение заключается в ознакомлении или наблюдении контролера за ходом тех или иных операций, сторон производственной, финансово-хозяйственной деятельности.

Личное наблюдение может выступать как самостоятельный метод контроля, а также в комплексе с другими методами: нормативной проверкой, арифметическим просчетом, инвентаризацией и др.

Личное наблюдение на первоначальном этапе проведения ревизии и аудита является необходимым условием. В практике контроля личное наблюдение контролера дает непосредственные результаты при текущем и последующем контроле за такими хозяйственными операциями, как организация хранения материальных ценностей.

Методы проверки использования рабочего времени включает моментные наблюдения, хронометраж, фотографию и самофотографию рабочего дня. С помощью указанных методов проверяют правильность установленных расценок, норм выработок, соблюдение трудовой дисциплины и другие вопросы производственной и финансово-хозяйственной деятельности.

III. Методы смешанного контроля обобщают варианты встречных проверок, взаимного контроля, методы сравнения, логического анализа, оценки экономической целесообразности, получения объяснений, служебного расследования (см. рис. 6).

Встречная проверка – один из наиболее распространенных и эффективных методов экономического контроля. Сущность его состоит в сопоставлении содержания и результатов взаимно контролируемых (вытекающих одна из другой) операций.

Различают два вида встречных проверок: внутренние и внешние. Внутренние встречные проверки охватывают хозяйственные и финансовые операции одной компании; внешние – хозяйственные и финансовые операции контролируемого объекта с одним или несколькими предприятиями, организациями или учреждениями.

Под встречной проверкой нельзя понимать только сопоставление двух экземпляров одного и того же документа в нескольких компаниях, учреждениях или организациях. Встречную проверку следует проводить более глубоко и всесторонне. Она должна охватывать при необходимости все документы, связанные с проверяемой операцией, или же взаимосвязанные операции. При встречной проверке сопоставляют данные первичных документов с данными учетных регистров проверяемой компании. Проверке подвергаются одноименные или взаимосвязанные данные, относящиеся к одним и тем же или взаимосвязанным операциям в других организациях, учреждениях, компаниях, а также

в различных подразделениях проверяемой компании. В практике часто метод встречных проверок отождествляют со сверкой взаиморасчетов (инвентаризацией расчетов), проводимой бухгалтерией. Коренное различие между ними в том, что при встречной проверке нас интересует содержание и результате каждой операции, а при сверке взаиморасчетов – в конечном итоге сальдо расчетов.

Выбор вида сопоставления при встречной проверке зависит от конкретных задач, решаемых при контроле.

В отличие от встречной проверки при использовании методов взаимного контроля сопоставляются различные по своему характеру документы и учетные регистры, в которых отражена проверяемая хозяйственная, финансовая или производственная операция (явления).

Использование данного метода позволяет выявлять признаки бестоварных и безденежных операций; наличия и реализации сторонних неучтенных излишков товаров, материалов, готовой продукции, денежных средств; необоснованного начисления заработной платы; признаки хищений, злоупотреблений, отраженные записями в учетных регистрах без подтверждения документами, и др.

Сущность логического анализа как метода экономического контроля – в определении возможности совершения той или иной операции во времени, объеме, пространстве и содержании.

Сравнение как метод контроля аналогичен приему, используемому в экономическом анализе. Сравнение ряда взаимосвязанных показателей (отчетных показателей с базисным, нормами, отчетными показателями за предшествующий период и т. д.) позволяет оценить результаты финансово-хозяйственной деятельности и уровня управления.

Оценка экономической целесообразности заключается в определении наилучшего варианта финансовой или хозяйственной операции по критерию ее наибольшей эффективности. Экономическая целесообразность той или иной операции определяется исходя из ее эффективности с позиций управления.

Получение письменных объяснений как метод контроля идентичен юридическому методу сбора доказательств – свидетельских показаний. Как самостоятельный метод получение письменных объяснений не может быть использовано, так как оно носит характер субъективной оценки. Но наряду с другими методами он обеспечивает дополнительную информацию об уровне управления производственной и финансово-хозяйственной деятельностью. Это способ фиксации результатов контроля (получение объяснений должностных лиц по результатам инвентаризации или актом проверки), который закрепляет результаты, достигнутые другими методами.

Служебное расследование – это опрос должностных, материально ответственных лиц и других участников конфликтных ситуаций, изучение их письменных объяснений. На основе полученной информации формируются обоснованные выводы, предложения, направленные на повышение эффективности в рациональном хозяйствовании в условиях рыночных отношений.

Перечисленные методы экономического контроля применяются при последующем, текущем и предварительном контроле. Применяя тот или иной метод, контролер должен творчески подходить к вопросу, учитывая конкретные



особенности объекта контроля, стоящие задачи и используя определенные технические приемы.

Технические приемы определяют объем и порядок контрольных операций, методов контроля. В практике применяются следующие: выборочный, сплошной, смешанный (комбинированный), систематизированный и несистематизированный.

Наиболее часто используются выборочный и смешанный приемы. Это обусловлено большим объемом совершаемых операций на объекте контроля, ограниченными сроками проверки.

Смешанным (комбинированным) приемом пользуются в двух вариантах:

– берутся все виды операций и выборочно по каждому виду проверяются отдельные факты;

– берутся выборочно отдельные виды операций и проверяются сплошным или выборочным порядком факты этого вида.

В условиях автоматизации бухгалтерского учета порядок и алгоритмы решения задач на вычислительной технике заранее predeterminedены и постоянны.

ЭВМ (ПЭВМ) формирует и контролирует информацию в соответствии с разработанными программами, а все возможные условия автоматизированной обработки должны быть предусмотрены в проекте. Автоматизированный документальный контроль является обязательным, постоянным, так как он включен в технологический процесс обработки информации. В связи с этим модифицируются методические приемы документального контроля и частично фактического, смешанного. Автоматически формируемая информация о совершенных хозяйственных операциях и фактах, проверяется на предмет достоверности и допустимости, соответствия установленным правилам, нормам, нормативам и стандартам. В таких условиях уменьшается возможность злоупотреблений, обусловленных материальным подлогом, подделкой, но возникает необходимость в осуществлении контроля за сохранностью и допуском к информации.

Таким образом, ряд методов контроля: формальная, арифметическая, нормативно-законодательная, встречная проверка и взаимный контроль, восстановление количественно-суммового учета, контрольное сличение и хронологическая проверка могут осуществляться в автоматическом режиме.

Признаки возможных злоупотреблений при наличии соответствующего программного обеспечения в условиях применения автоматизированного учета должны отображаться в соответствующих контрольных машинограммах и видеограммах (отклонения) оперативно или по запросу в диалоговом режиме.

Способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение контрольной функции, проявляется в его организационной форме.

При рассмотрении понятия «форма контроля» необходимо исходить из соотношения содержания и формы как философских категорий, которые отражают взаимосвязь двух сторон любой реальности.

Содержание представляет определяющую сторону предмета (явления), а форма – способ его выражения, внутренней организации, которая модифицируется с изменением содержания.

Форма всегда оказывает обратное воздействие на содержание. В конкретных условиях хозяйствования необходимо выбирать наиболее эффективные формы выражения экономического контроля, разграничивая сферы их применения, учитывая сложившиеся ситуации, выбранные цели, поставленные задачи и определенные объекты контроля.

Основными формами экономического контроля являются обследование, проверка, инвентаризация, инспекция, ревизия, аудит. Все формы осуществления контроля тесно связаны между собой. Формы контроля различаются специфическими требованиями, предъявляемыми каждым звеном управления финансово-хозяйственной деятельностью, объемом применяемых методов, временем и сроками осуществления.

Рассмотрим наиболее распространенные в практической деятельности формы экономического контроля.

Обследование – это процесс личного ознакомления проверяющего с отдельными сторонами финансовой, производственной и хозяйственной деятельности организации и учреждения. Впервые об обследовании как форме контроля упоминается в экономической литературе 1923–1940 гг. Различают два его вида: предметное и функциональное. Объектом предметного обследования является организация в целом, а функционального – конкретная операция, явление. При обследовании используется ограниченное число методов. Обследование как форма фактического контроля применяется при проверке обеспечения условий сохранности денежных и материальных ценностей, правильности расходования продуктов питания и другого имущества организации. При этом не обязательно прибегать к проверке первичных документов и учетных записей с точки зрения их законности и достоверности. Характерным для обследования определенного круга вопросов или одного вопроса является привлечение специалистов, имеющих не экономическую профессиональную подготовку (технологов, инженеров, архитекторов и т. д.). Результаты обследования оформляются, как правило, справками и докладными записками.

Проверка как форма контроля представляет собой процесс изучения четко очерченных сторон деятельности и локальных операций и включает в себя ряд таких специфических видов, как экспертиза, которая связана с проверкой соблюдения технологии изготовления продукции и обоснованности использования норм; проверка исполнения принятых решений; счетная проверка. Последняя представляет собой совокупность специальных приемов контроля достоверности данных бухгалтерских отчетов и балансов. В экономической литературе содержание счетной проверки обычно сводят к узкой тематической проверке правильности оформления отчетов, арифметических подсчетов, взаимной увязки показателей различных форм отчетности, преемственности показателей смежных отчетных периодов.

Считаем, что счетная проверка включает как элементы технического (формального) контроля, так и контроля по существу. Выделяют три ее основных этапа:

- проверка согласованности показателей различных форм отчетности;
- сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета;

– проверка обоснованности учетных записей по данным первичных документов.

Такая последовательность делает счетные проверки эффективным средством контроля, улучшая постановку учета, укрепляя отчетную дисциплину и устраняя недостатки в бухгалтерском учете и отчетности.

Роль счетных проверок как одной из форм контроля возрастает с развитием крупных корпораций, так как возникает необходимость в контроле достоверности исходной учетной информации филиалов, дочерних и других подразделений, которая является основой сводной консолидированной отчетности.

Таким образом, счетная проверка – форма контроля, при которой определяются арифметическая правильность и логическая увязка данных форм отчетности с регистрами бухгалтерского учета. Основными методами, применяемыми при этой форме, являются арифметический просчет и внутренняя встречная проверка. Данная форма применяется во всех трех видах контроля: предварительном, текущем и последующем.

Контроль, осуществляемый государственными финансовыми органами, широко использует счетные проверки отчетности, сосредотачивая внимание на решающих участках производственной и финансовой деятельности, от которых зависит рост доходности государственного бюджета.

Проверка исполнения – эта форма контроля, применяемая в оперативном управлении финансово-хозяйственной деятельностью. В основном это текущий контроль, при котором определяются законность и экономическая целесообразность каждой операции, исполнения принятых решений по управлению финансовой деятельностью. В этом случае применяется большинство методов и приемов контроля, за исключением методов, используемых только при последующем контроле.

Инвентаризация занимает значительное место в учетной и контрольной работе. С ее помощью не только осуществляется контроль за сохранностью собственности, но и обеспечивается достоверность данных, выявляются такие изменения деятельности объекта, которые не находят прямого отражения в текущем учете (недостачи, порча, пересортица, излишки). Указанные расхождения могут произойти в результате естественных условий, ошибок при приеме и отпуске материальных ресурсов, а также в результате хищений, злоупотреблений, халатности и других причин. Инвентаризация как форма контроля позволяет выявить факты отклонений с последующим определением их причин и виновников.

В работе авторов И.А. Слободняка и Е.К. Копыловой «Инвентаризация: порядок проведения, бухгалтерский учет и экономический анализ результатов» раскрыто несколько подходов к определению инвентаризации: «В соответствии с «Финансовым словарем» инвентаризация – это проверка соответствия наличия числящегося на балансе предприятия имущества данным бухгалтерского учета. Ключевыми позициями данного определения являются следующие моменты:

- инвентаризация – это контрольная процедура;
- инвентаризация предполагает сверку с данными, сформированными в

конкретной системе информационного обеспечения менеджмента – системе бухгалтерского учета.

В соответствии со словарем – словарем бизнес-терминов – инвентаризация – это *периодическая проверка всего имущества и долгов компании путем обмера, взвешивания и подсчета*<sup>1</sup>. Ключевыми позициями данного определения являются следующие моменты:

- инвентаризация – это периодическая процедура;
- инвентаризации подлежат не только активы организации, но и ее обязательства (в этом уточнении важнейшее преимущество в точности у данного определения по сравнению с предыдущим);
- инвентаризация предполагает осуществление конкретных физических действий с проверяемыми объектами, позволяющих установить их определенные физические параметры, т. е. инвентаризация – это метод фактического контроля.

Большой юридический словарь дает трактовку инвентаризации как *периодической проверки наличия на балансе организации ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств, а также ведения складского хозяйства и реальности данных учета*<sup>2</sup>. Данное определение позволяет расширить границы инвентаризации, вывести ее за пределы простого составления описи. Ведь акцент переносится с простой проверки наличия на проверку сохранности. И в этом важнейшее достоинство данного подхода, ведь наличие и сохранность – это отнюдь не синонимы, поскольку сохранность предполагает сохранение у объекта его полезных свойств. Но, кроме того, данный подход еще более расширяет сферу применения инвентаризации как контрольной процедуры, вводя в перечень объектов, подлежащих инвентаризации права на получение средств. И чтобы не говорили теоретики МСФО, что при составлении финансовой отчетности необходимо, прежде всего, ориентировать на приоритет экономического содержания над юридической формой, все-таки заметим, что наличие прав на объект должно проверяться наряду с проверкой наличия самого объекта.

В бухгалтерском учете инвентаризация – это не только средство контроля, но и способ регистрации фактов хозяйственной жизни, которые невозможно зафиксировать путем документации. Ведь последствия таких фактов хозяйственной жизни организации, как хищение, естественная убыль, пересортица, как было указано ранее, могут быть установлены только посредством проведения инвентаризации»<sup>3</sup>.

В контрольной работе инвентаризация – это визуальный осмотр, обмер, взвешивание, пересчет объекта контроля в натуральном измерении. Задачей инвентаризации является выявление фактического состояния проверяемых объ-

---

<sup>1</sup> Словарь бизнес-терминов. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/5209>.

<sup>2</sup> Сухарев А. Я. Большой юридический словарь / А. Я. Сухарев, В. Е. Крутских. М. : Инфра-М, 2003. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/15026>.

<sup>3</sup> Копылова Е. К. Инвентаризация: порядок проведения, бухгалтерский учет и экономический анализ результатов : учеб. пособие / Е. К. Копылова, И. А. Слободняк. Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2014. С. 9–10. URL: <http://lib-catalog.isea.ru>.

ектов, их количественно-качественная характеристика и оценка выполнения обязанностей материально ответственных лиц.

Благодаря своей простоте эта форма контроля доступна широкому кругу штатных и независимых контролеров. Инвентаризация хорошо сочетается и с другими формами контроля, что существенно повышает их действенность. Если инвентаризация устанавливает расхождения между фактическим наличием и учетными данными, то последующие проверки выявляют причины и виновных лиц, определяют пути возмещения материального ущерба.

В экономической литературе приводится ряд классификаций инвентаризации. Ниже приведены основные признаки для *классификации* инвентаризации, а также основные виды инвентаризации по каждому из признаков:

1. По обязательности проведения:

- обязательная инвентаризация – проводится в обязательном порядке в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- инициативная инвентаризация – проводится по решению руководителя организации.

2. По периодичности проведения:

- плановая инвентаризация – проводится в установленном порядке проведения инвентаризации сроки;
- внеплановая инвентаризация – проводится по решению руководителя организации вне утвержденного плана для обеспечения дополнительного контроля над сохранностью отдельных видов имущества либо в том случае, если необходимость ее проведения предусмотрена законодательством.

3. По степени охвата объектов инвентаризации:

- полная инвентаризация, при которой все объекты, принадлежащие к соответствующей группе имущества или обязательств, подвергаются проверке;
- частичная инвентаризация, при которой проверке подлежит один или несколько видов из соответствующей группы имущества и обязательств.

4. По методу проведения инвентаризации:

- натуральная инвентаризация состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, обмера, взвешивания и иных видов измерения;
- документальная инвентаризация состоит в проверке документального подтверждения наличия объектов;
- автоматизировано проводимая инвентаризация, т. е. проведение инвентаризации с привлечением специализированных средств проверки, в том числе сканеров штрихкода, радиодатчиков и приемников и других аналогичных средств.

5. По субъекту проведения инвентаризации:

- инвентаризация, проводимая силами самой организации, когда все члены инвентаризационной комиссии состоят в штате сотрудников организации;
- инвентаризация, проводимая с привлечением сторонних специалистов, в том числе аудиторов, экспертов, сотрудников правоохранительных и налоговых органов.

Под инвентаризацией ресурсов понимают осмотр вещественных объектов контроля, к которым причисляются воспроизводимые (продукты человеческого труда, начиная от основных средств и кончая денежными знаками, ценными бумагами, активами) и невозпроизводимые (земля, вода, леса, недра) ресурсы, вовлекаемые в финансово-хозяйственную деятельность.

Инвентаризация процессов – это осмотр отдельных этапов расширенного воспроизводства, кругооборота средств (производственные и финансовые). К производственным относятся этапы материального производства и непосредственно затраты, понесенные в них (заготовление, производство, сбыт), а к финансовым – расчетно-кредитные операции, в которых также принимает участие человек.

Процесс инвентаризации регламентируется и требует строгого соблюдения порядка проведения, так как даже незначительные отступления или ошибки от установленного порядка могут привести к обесцениванию материалов этой формы контроля.

Каждый из этих видов инвентаризации имеет свою направленность, решает свои задачи и служит достижению определенной цели.

Вопросы инвентаризации рассмотрены в большом количестве нормативно-правовых актов. основополагающими документами в этой области являются Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, из которого следует, что активы и обязательства подлежат инвентаризации; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010 г., с изм. от 08.07.2016 г.) и Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 (ред. от 08.11.2010 г.).

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

1. При передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия.

Проведение инвентаризации в этом случае необходимо в силу того, что только с ее помощью можно установить состояние объекта при его передаче или ином выбытии, его укомплектованность дополнительными частями и принадлежностями. По аналогичным причинам необходимо проведение инвентаризации при реорганизации или ликвидации организации, при передаче ее имущественного комплекса иному хозяйствующему субъекту.

2. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года).

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является необходимым, поскольку позволяет максимально точно установить стоимостные характеристики, необходимые для адекватной оценки финансового состояния экономического субъекта заинтересованными пользователями. Следует отметить, что не все факты хозяйственной жизни могут быть задокументированы непосредственно при возникновении их последствий, а потому необходимо периодическое уточнение их оценки, что в ряде случаев просто невозможно без инвентаризации, так как ее результаты могут оказать свое влияние на оценку объектов бухгалтерского учета.

3. При смене материально ответственных лиц.

4. В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

5. При выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества.

Это основание для проведения инвентаризации является абсолютно необходимым, поскольку инвентаризация в этом случае – это единственный метод, позволяющий дать оценку в стоимостном выражении произошедших отрицательных фактов хозяйственной жизни. К проведению инвентаризации в этом случае желательно привлечение специалистов не только в области бухгалтерского учета, но и в области проведения различных экспертиз. По аналогичным основаниям необходимо проведение инвентаризации в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

6. При реорганизации или ликвидации организации.

7. В других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Одним из характерных признаков инвентаризации как формы контроля (при ревизии) является ее внезапность, что позволяет достичь наибольшей объективности ее результатов. В аудите инвентаризацию можно не проводить, а использовать материалы ранее произведенных инвентаризаций без осуществления самого процесса.

*Надзор* – своего рода суженый контроль в сфере своего применения. В экономической и юридической литературе есть точка зрения, согласно которой надзорные органы в отличие от органов контроля не обладают правом вмешательства в административную деятельность объектов и не проникают в содержание функционирования объекта, влияя на их состояние лишь внешне. Законодательство и практика не дают оснований полагать, что для административного надзора специфично «полное невмешательство» в оперативную деятельность проверяемых объектов. Такое утверждение верно лишь в отношении органов, осуществляющих прокурорский надзор, которые, не входя в систему органов управления, действительно никакой административной властью не обла-

дают. Административный надзор отличается от прокурорского наличием определенного комплекса административно-властных средств, с помощью которых происходит проникновение в деятельность контролируемого объекта. Такой характер мер обусловлен тесной связью инспекции с оперативным управлением, так как административный надзор – это своеобразное проявление управленческой функции, а инспекция является формой контроля и одной из функций управления.

Специальной формой контроля, призванной укреплять государственную и финансовую дисциплину, является *инспекция*.

В выполнении задач контрольной деятельности значительная роль принадлежит специальным органам государственного управления, осуществляющим контроль за соблюдением установленных правил, выходящих за пределы одной отрасли: налогообложение, охрана труда, техника безопасности, стандартизация и т. п. Для обеспечения единства в деятельности министерств, ведомств, самостоятельных организаций разной формы собственности при решении общегосударственных вопросов созданы различные вневедомственные инспекции.

Важное место в системе вневедомственного контроля принадлежит государственным инспекциям – специально созданным контрольным органам, призванным вести борьбу с нарушениями законов, за всемерное укрепление и строжайшее соблюдение государственной дисциплины.

Специфика государственных инспекций как органов управления отражается в самом их наименовании, которое свидетельствует о том, что сфера деятельности и властные полномочия этих инспекций распространяются на те или иные объекты независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности. Наличие таких полномочий служит ограничительным признаком при сопоставлении государственных инспекций со смежными правовыми институтами. В законодательстве и на практике термином «государственные инспекции» обозначаются не только контрольные органы, обладающие вневедомственными полномочиями. Из-за отсутствия унификации правовой терминологии это название иногда присваивается либо инспекциям чисто ведомственного характера, либо органам, основная функция которых состоит в непосредственном управлении подчиненными объектами, а не в осуществлении инспекционной деятельности. Общая проблема унификации органов государственного аппарата, исходя из соответствия их наименований основному содержанию деятельности, требует разрешения применительно к государственным инспекциям. Наименование «государственные инспекции» можно использовать только применительно к тем органам, которые созданы специально для осуществления межведомственного контроля.

Сферу деятельности и полномочия инспекции можно условно разделить:

- на разработку и утверждение норм и правил, выполнение которых призвана контролировать инспекция, на методическое руководство и координацию деятельности подконтрольных объектов;
- на организацию и проведение контроля;
- на применение мер административно-правового принуждения.



Инспекции присущ признак, раскрывающий ее сущность. Она образуется специально для осуществления контрольной деятельности за конкретными задачами, которые определяются государством и администрацией. В ходе ее осуществления выявляются отклонения от заданных программ, нормативных актов и законодательства, определяются причины и конкретные меры по преодолению препятствий для эффективного функционирования и развития. Инспектирующим интересуют не только нарушения действующего законодательства, но и насколько умело, целесообразно и эффективно используются организациями и учреждениями предоставленные им полномочия. Поэтому деятельность инспекции как формы контроля нельзя считать только административным надзором, так как специфика надзора проявляется в проверке лишь законности действий конкретного объекта.

Объектом инспекции являются предоставленная периодическая отчетность или сведения, в которых отражается состояние работы организации или ее подразделений. Инспекция не сводится только к анализу статистической, налоговой и бухгалтерской отчетности.

Выявление при инспектировании нарушений важно для ознакомления с фактическим состоянием дел на конкретных участках работы. Первоочередная задача инспекции состоит в оказании квалифицированной организационно-технической помощи, в постановке работы по устранению и предупреждению нарушений. Для реализации этой задачи инспекция может использовать свое право и давать проверяемым обязательные предписания по устранению в определенный срок вскрытых нарушений. При осуществлении контрольно-надзорной деятельности большую роль играют разрешительные полномочия инспекции, целью которых является не допустить отступлений от установленных предписаний, добиваясь максимального эффекта в производственной и управленческой деятельности.

В практике выявляются такие нарушения, что возникает необходимость в их немедленном пресечении в целях предотвращения вредных последствий. Применение принудительных мер предусмотрено законом, с их помощью должен защищаться общегосударственный интерес, так как последствия нарушений законодательства и общих правил могут выходить за пределы организации и затрагивать интересы общества. Меры административного принуждения по своему характеру направлены на принудительное прекращение правонарушений, предотвращение их последствий, обеспечение условий для последующего привлечения виновных лиц к ответственности.

Инспекция через административные органы обладает правом применения административных взысканий в виде предупреждения, штрафа и взыскания.

При выявлении в действиях контролируемых лиц или руководителей организаций признаков уголовного преступления результаты инспекционных проверок передаются в следственные органы.

Инспекция считается самой распространенной формой контрольно-надзорной деятельности.

Ярким примером контроля в форме инспекции в финансовой сфере является деятельность органов Федеральной налоговой службы Российской Федерации (ФНС РФ).

Тесная взаимосвязь учреждений, организаций и структур ФНС России определена их обоюдной деятельностью по созданию и пополнению средств государственного бюджета посредством налогообложения.

В обязанности налоговых инспекций входят наблюдение и контроль за правильностью расчета и своевременностью уплаты обязательных платежей в бюджет. Сотрудники налоговых служб, хотя и наделены широкими полномочиями, но они должны соблюдать законные интересы учреждений и организаций, основываясь на объективных данных учета и отчетности.

Созданная в России налоговая система, законодательно закреплена в Налоговом кодексе Российской Федерации. Федеральная налоговая служба России осуществляет управление и разработку методологии контроля. Объектами контроля являются обязательные платежи в бюджет.

Основной объем работ выполняют территориальные налоговые инспекции, который сводится к полному учету плательщиков налогов и обязательных платежей в бюджет; к контролю за своевременным представлением отчетов и балансов, справок-счетов, установленных деклараций; к проверке их достоверности и обоснованности в части размера прибыли, доходов и прочих объектов, подлежащих налогообложению.

Налоговые инспекции обязаны осуществлять контрольные функции по отношению к юридическим лицам любых организационно-правовых форм и видов собственности, а также физическим лицам в части уплаты ими предусмотренных Налоговым кодексом РФ и законом налогов.

Таким образом, *инспекция* – это систематический, постоянный надзор, наблюдение за деятельностью администрации и финансово-хозяйственной деятельностью подконтрольных объектов с целью соблюдения законности действий. Применяется инспекция в основном при последующем контроле и в ходе осуществления текущего контроля органами вневедомственного управления. При ее осуществлении используется, как правило, ограниченное число методов контроля (не более трех-четырех). Кроме того, в отличие от других форм контроля, инспекция ограничивается контролем одного из видов финансовой или другой деятельности. Инспекция оценивает работу подконтрольного объекта по существу и дает им правовую оценку.

## **2. Внешний финансовый контроль**

### **2.1. Задачи и направления внешнего финансового контроля**

Для нормального функционирования рыночной экономики важную роль играет достоверная информация о деятельности предприятия. Потребность в объективной информации о деятельности хозяйствующего субъекта имеют не только его руководство и собственники, но различные государственные органы, инвесторы, а также другие заинтересованные лица в объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности и финансовом состоянии экономических субъектов. Общество в целом в лице государства, субъекты Российской Федерации, муниципалитеты, делегируя полномочия по распоряжению своей собственностью наемным управляющим, заинтересованы в том, чтобы действия управляющих приносили им максимальную выгоду. Поскольку информация, полученная зависимыми от руководства управляемого объекта органами внутреннего контроля, у этих лиц не всегда вызывает доверие, возникает потребность в проведении внешнего контроля.

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

В зависимости от субъектов, осуществляющих внешний финансово-хозяйственный контроль, его подразделяют на государственный, общественный и независимый (аудит).

Система государственного финансово-экономического контроля обеспечивает потребности органов исполнительной и законодательной властей и общества в целом контрольной информацией о деятельности самих органов исполнительной и законодательной власти в финансово-экономической сфере. Главной целью государственного контроля является обеспечение соблюдения установленных требований, норм и правил управления государственными финансовыми ресурсами и имуществом во всех сферах производства и распределения общественного продукта и выполнения задач финансовой политики государства. Таким образом, основной функцией государственного финансово-экономического контроля является обеспечение органов государственной власти и общества всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании государственных финансовых средств и имущества.

Для того чтобы государство, его субъекты (республики, области, края в составе Российской Федерации) и муниципальные образования могли осуществлять свои функции, они должны обладать определенными финансовыми и материальными средствами. Финансовую часть этих средств составляют

средства бюджетов разного уровня и внебюджетных фондов, в том числе средства: государственного бюджета, бюджетов субъектов федерации и бюджетов муниципальных образований, государственных внебюджетных фондов: пенсионного, социального страхования, обязательного медицинского страхования и др. Материальные средства государства – это неденежное имущество, находящееся в собственности государства: предприятия, земля, недра, другое имущество, управление которыми осуществляется посредством финансово-хозяйственной деятельностью. Процессы формирования, распределения и использования финансовых и материальных средств государства являются объектами государственного финансово-экономического контроля.

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

По органам, осуществляющим контроль за формированием государственных финансовых средств в пределах своей компетенции, различают налоговый и таможенный контроль.

*Налоговый контроль* осуществляется с целью обеспечения полноты и своевременности перечисления налоговых и иных обязательных платежей в государственный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и в государственные внебюджетные фонды. Налоговый контроль занимает особое место в общегосударственном финансово-экономическом контроле. От его эффективной организации в значительной степени зависит возможность государства исполнять свои функции.

*Таможенный контроль* также занимает важное место в системе общегосударственного финансово-экономического контроля. Таможенный контроль осуществляется с целью обеспечения полноты и своевременности перечисления налогов и сборов при пересечении товаров и услуг таможенной границы.

Контроль за правильностью исчисления и полнотой поступления средств в бюджет от осуществления внешнеэкономической деятельности в России в соответствии с Положением о государственном таможенном комитете реализуют специальные таможенные органы – Государственный таможенный комитет Российской Федерации и его подразделения.

По органам, осуществляющим контроль за использованием государственных финансовых средств и отчасти, в пределах своей компетенции, за полнотой и своевременностью их формирования, выделяют *бюджетно-финансовый контроль*.

Бюджетно-финансовый контроль проводится в бюджетно-финансовой сфере. Предметом бюджетно-финансового контроля являются процессы формирования и использования финансовых ресурсов государства.

Контроль этих процессов включает контроль законности и эффективности использования государственных (прежде всего бюджетных) средств и средств государственных социальных внебюджетных фондов; контроль исполнения бюджетов всех уровней власти и бюджетов государственных внебюджетных фондов; контроль денежного обращения, использования кредитных ресурсов, состояния государственного внутреннего и внешнего долга и государственных резервов; контроль предоставления финансовых и налоговых льгот и

преимуществ, сохранности и использования государственного имущества, закрепленного за государственными органами, предприятиями и учреждениями, и иного имущества, находящегося в собственности государства.

Разновидностью государственного бюджетно-финансового контроля по принадлежности к вертикальной иерархии власти является административный контроль, который осуществляется финансовыми органами исполнительной власти. А именно к органам, осуществляющим административный бюджетно-финансовый контроль, в соответствии со статьями Бюджетного кодекса относятся: Федеральное казначейство; главные распорядители бюджетных средств, распорядители бюджетных средств. Органы исполнительной власти и органы местного самоуправления осуществляют контроль за исполнением бюджетов в процессе их исполнения.

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

Главные распорядители, распорядители бюджетных средств осуществляют контроль за использованием бюджетных средств получателями бюджетных средств в части обеспечения их целевого использования и своевременного возврата, а также предоставления отчетности и внесения платы за пользование бюджетными средствами. Главные распорядители бюджетных средств осуществляют контроль подведомственных государственных и муниципальных предприятий и бюджетных учреждений. По отношению к ведомству в целом такой контроль является внутренним, но по отношению к подведомственным организациям – внешним. Ведомственный финансово-экономический контроль проводят органы ведомственного финансово-экономического контроля – специальные контрольно-ревизионные подразделения, созданные при ведомствах.

Основными недостатками действующих подсистем государственного и муниципального контроля являются: возможность использования средств федерального бюджета, бюджетов субъектов и муниципальных образований не по целевому назначению, неполный возврат (или невозврат) бюджетных кредитов и ссуд в бюджетную систему РФ; разобщенность и неупорядоченность действий контролирующих органов; отсутствие единого согласованного плана мероприятий по осуществлению мер финансового контроля как поступления налоговых и неналоговых доходов в бюджетную систему (включая внебюджетные фонды), так и целевого и эффективного исполнения бюджетных средств.

Выполнение части функций финансово-экономического контроля может быть возложено и на другие органы государственной власти, например, правоохранительные органы. В частности, Министерство внутренних дел в своей структуре имеет подразделения по борьбе с экономическими преступлениями, в

функции которых, наряду с другими, входят функции контроля за соблюдением финансово-экономического законодательства с позиций уголовного права. Такой контроль называется межведомственный финансово-экономический контроль.

Кроме того, различные правоохранительные органы в пределах своей компетенции взаимодействуют со специальными контрольными органами.

Неотъемлемым элементом обоих указанных процессов формирования, распределения и использования финансовых и материальных средств государства является *валютный контроль*.

Валютный контроль представляет собой самостоятельную область финансово-экономического контроля и обеспечивает соблюдение требований валютного законодательства при осуществлении внешнеэкономической деятельности и совершении хозяйственных операций с использованием валют иностранных государств как при формировании, так и при расходовании финансовых средств государства.

Согласно Федеральному закону РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ валютный контроль в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации, органами и агентами валютного контроля.

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

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

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки, подотчетные Центральному банку Российской Федерации, а также не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, в том числе держатели реестра (регистраторы), подотчетные федеральному органу исполнительной власти по рынку ценных бумаг, и территориальные органы федеральных органов исполнительной власти.

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

*Общественный контроль* осуществляется без посредства государственных контролирующих органов и реализуется на основе законов, обязывающих

органы власти предоставлять информацию обществу через средства массовой информации.

Основой осуществления общественного контроля является соблюдение принципов гласности, свободы слова и открытости, которые представляют собой неперенные атрибуты демократического общества. Для его осуществления не создаются какие-либо специальные органы.

Осуществлять общественный контроль либо принимать участие в его осуществлении могут любые желающие этим заниматься лица и общественные формальные и неформальные организации в пределах предоставленных законодательством прав и полномочий. Наиболее активными субъектами общественного контроля в настоящее время являются печатные и электронные средства массовой информации. В материалах журналистских расследований вскрывается большое количество нарушений законодательства, хищений, мошенничества, нецелевого расходования средств, укрывательства от уплаты налогов и др.

## **2.2. Аудит – ведущая форма внешнего контроля**

Изменения в системе управления экономикой России привели к тому, что успешно начал развиваться аудит, который в централизованной системе не мог быть востребован.

Как форма контроля он возник не «сверху», что обычно было со всеми другими формами, а «снизу», как ответ на потребности нарождающейся рыночной экономики, как объективно необходимый элемент ее инфраструктуры.

Корни возникновения аудита как института современного гражданского общества восходят ко времени, когда впервые появилось разделение интересов между теми, кто непосредственно занимается управлением (менеджерами) и теми, кто вкладывает деньги в экономику.

Слово «аудитор» в переводе с латинского означает «слушатель». Так в духовных учебных заведениях называли отлично успевающего ученика, который по поручению учителя производил доверительную проверку других учащихся на предмет усвоения ими пройденного материала. Отметим некоторые основные этапы истории развития видов аудиторской деятельности.

Согласно существующим фактам, первым государством, создавшим систему аудита, является Древний Китай. Известно, что уже в 700 г. до н. э. в Китае существовал пост генерального аудитора, который обеспечивал и гарантировал честность правительственных чиновников, имевших непосредственный доступ к государственным финансам и другому имуществу.

В процессе исторического развития наряду с эволюцией государственного направления менялись права и обязанности аудиторских органов.

Примерно с III в. до н. э. в Римской империи стали назначаться специальные контролеры, которые осуществляли контроль за бухгалтерией всех римских провинций и по результатам этих проверок делался устный доклад. Именно к этому периоду можно причислить употребление терминов «аудит» и «аудитор».

Но только со Средних веков в европейских государствах появляются первые ростки современного бухгалтерского учета и контроля.

Примерно с XVII в. экономическое развитие многих стран претерпевает процесс зарождения акционерных обществ и, как следствие, возникновение финансовых кризисов и целого ряда банкротств, что привело к повышению роли независимых бухгалтеров-экспертов, которые были бы способны осуществлять защиту интересов прежде всего инвесторов и кредиторов.

К концу XIX – началу XX в. с интернационализацией бизнеса в целом происходит отделение потенциальных владельцев (акционеров) от тех лиц, которые занимались управлением финансово-хозяйственной деятельностью. Это, в свою очередь, потребовало независимых экспертных оценок бухгалтерской (финансовой) информации, представляемой заинтересованным в ней пользователям. Акционеры хотели быть уверенными в достоверности вышеуказанной информации о реальных результатах финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении любого экономического субъекта. Именно для этих целей приглашались заслуживающие доверия с точки зрения собственников эксперты.

Считается, что современный аудит и соответствующая профессия аудитора появились в Англии в середине XIX в., а затем через незначительный промежуток времени – в США, Германии, Франции. Возникновение аудита как новой доверительной формы проверки финансово-экономической деятельности экономических субъектов вызвано появлением новых организационно-правовых форм. Действительные собственники были заинтересованы в получении достоверной информации о финансово-экономическом положении своих предприятий, обоснованных заключений по их ближайшей и долгосрочной перспективе.

Основу аудита составляет взаимная заинтересованность государства, администрации, исполнительных дирекций или менеджеров организаций и их владельцев, собственников, инвесторов, т. е. пользователей информации. Вмешательство государственных органов в условиях рынка и реальной конкуренции в финансово-хозяйственную деятельность организации весьма ограничено. Собственнику, владельцу или инвестору важно не только самому иметь достоверную экономическую информацию о законности и эффективности деятельности организации, но и доказать государству и заинтересованным пользователям ее реальность.

Поскольку в рыночных условиях объективно существует противоречивость интересов источника и пользователей информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, то подтверждение ее достоверности может быть предоставлено только независимым и авторитетным экспертом-профессионалом, т. е. аудитором.

В период бурного развития крупной промышленности и зарождения акционерных обществ аудитор занял центральное место независимого контролера внешней отчетности, представляя интересы сторон, заинтересованных в объективности бухгалтерских показателей.

Почти двухсотлетняя практика аудита в странах, где уже давно прочно утвердились и полностью господствуют рыночные отношения, подтверждает устойчивые тенденции в его развитии.



В настоящее время аудит как форма экономического контроля базируется на развивающейся законодательной базе. Эта форма адекватна рыночным методам хозяйствования, она призвана решать возникающие противоречия между государством и организациями посредством осуществления независимых проверок, помогая последним в решении экономических вопросов.

Для более широкого практического применения аудита необходимы четкие позиции в таких вопросах, как понятие и его содержание, что является основополагающим при рассмотрении теоретических и организационных основ этой формы экономического контроля.

В современной экономической литературе даются разные определения аудита.

Согласно «Глоссарию международных терминов контроля», аудит (ревизия) – это «обзор деятельности и операций организации для того, чтобы убедиться, что они выполняются в соответствии с утвержденными целями, правилами и стандартами. Целью этого обзора является периодическое выявление отклонений, которые требуют корректировки действий». Использование же таких терминов, как *external audit* (внешняя ревизия), *internal audit* (внутренняя ревизия), *administrative audit* (административный аудит), *operational audit* (операционный аудит) и др., требует более тщательного изучения и конкретизации области их использования, а также учета того, что понимание аудита заимствовано из англосаксонских терминов *book-keeper* и *audit*, которые у нас чаще всего переводятся одним определением «бухгалтер». В обиход российской экономической литературы введен ограничивающий термин «аудитор», обозначающий лицо или организацию, осуществляющих только независимый от государственных органов контроль за достоверностью отчетности на коммерческой основе. Однако в английской литературе аудиторами именуются все специалисты в области контроля, в том числе работающие и в государственных органах, финансируемых из бюджета.

Авторами американского учебника по аудиту Э. А. Аренсом, Дж. К. Лоббеком дается определение, что это «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям».

В материалах Комитета по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров, которые закреплены Положением об основных концепциях аудита, определено, что аудит – это «систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и предоставление результатов проверки заинтересованным пользователям».

Есть мнение, что аудит – это процесс снижения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Под этим подразумевается, что всегда существует вероятность наличия в публикуемом финансовой отчетности ложных или неточных сведений, которые можно при-

мерно подсчитать (спрогнозировать) в виде риска и определить вероятность благоприятных событий. В то же время предпринимательский риск компании прямого влияния на аудиторский риск не оказывает, но аудиторская доказательность достоверности финансовой отчетности позволяет уменьшить информационный риск для пользователей.

Адъюнкт-профессор бухгалтерского учета Высшей школы Парижа Ж. Леворш определил, что аудит – это систематический подход получения и оценки доказательств достоверности данных по поводу экономических действий и событий, установление степени соответствия этих данных установленным критериям и сообщение результатов заинтересованным пользователям. Это понятие аудита базируется на использовании технических приемов сравнения и оценки представленных сведений с «установленными критериями», которыми должны быть стандарты, нормы, законодательные акты, принципы учетной и финансовой политики компании.

В российской практике Р. А. Алборовым и П. И. Камышановым аудит рассматривается как «независимая экспертиза финансовой отчетности на основе проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета, соответствия хозяйственных и финансовых операции законодательству Российской Федерации, полноты и точности отражения в финансовой отчетности деятельности предприятия».

Отказ от административно-командных методов управления экономикой повысил роль аудита, который осуществляется в соответствии с государственными законами и нормативными актами, т. е. с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ.

Согласно данному закону аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Его *цель* – проверить полноту, достоверность и точность отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности организации; проконтролировать соблюдение законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологию оценки активов, обязательств и собственного капитала; выявить резервы лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовые резервы и возможность использования заемных источников. Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом задачами анализа правильности начисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

В соответствии с законодательством РФ подавляющее большинство экономических субъектов России подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. К таким субъектам относятся: организации, которые имеют организационно-правовую форму акционерного общества; организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам; кредитные организации, бюро кредитных историй, организации, являющиеся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховые организации, клиринговые организации, общества взаимного страхования, организаторы торговли, негосударственные пенси-

онные или иные фонды, акционерные инвестиционные фонды, управляющие компании акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов); организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов), у которых объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн р. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 млн р.; организации (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения), которые представляют и (или) раскрывают годовую сводную (консолированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность и иные организации, если в отношении их такое требование установлено федеральными законами.

В ходе аудита проверяется правильность составления бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, достоверность данных пояснительной записки. Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, что не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит также можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

Все услуги аудиторских организаций платные. Как правило, отношения аудитора и клиента оформляются договором с оплатой услуг по договорным ценам. Результат аудиторской проверки оформляется в виде заключения. Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Этот документ имеет юридическую силу для всех юридических и физических лиц, государственных и судебных органов.

Сведения о результатах обязательного аудита подлежат внесению в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц заказчиком аудита с указанием в сообщении аудируемого лица, идентифицирующих аудируемое лицо данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии), наименования (фамилии, имени, отчества) аудитора, идентифицирующих аудитора данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии), перечня бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, периода, за который она составлена, даты заключения, мнения аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности, за исключением случаев, если подлежащие раскрытию сведения составляют государственную тайну или коммерческую тайну, а также в иных случаях, установленных федеральным законом.

Внешний аудит независим по отношению к контролируемому предприятию и несет ответственность перед внешними потребителями его информации (акционерами, учредителями, кредиторами, банками и др.).

Использование членами акционерного общества, учредителями, банками, финансовыми органами, другими юридическими и физическими лицами подтвержденной на достоверность финансовой отчетности и балансов позволяет дать объективную оценку финансового положения и платежеспособности того или иного предприятия.

Практически могут возникать конфликтные ситуации (приукрашивание финансового положения предприятия) между составителями информации и ее пользователями, что также вызывает необходимость независимого контроля (аудита).

Потребность аудита вызывается еще и следующими факторами. Пользователи информации (учредители, акционеры) часто не имеют доступа для непосредственной оценки ее качества. Они заинтересованы в проведении независимой экспертизы бухгалтерского баланса, финансовой отчетности для получения объективной оценки реального положения дел на предприятии. Такая оценка достоверности активов и пассивов проводится аудиторами.

Учетная информация имеет большие экономические последствия. Для избежание риска и непроизводительных расходов нужно, чтобы информация была реальной и объективной. Независимый аудит позволяет успешно решить и эту задачу.

Внешний аудит проводится сотрудниками специальных аудиторских фирм или аудиторами, занимающимися частной предпринимательской деятельностью, имеющими квалификационный аттестат аудитора.

Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган. В настоящее время таким органом является Министерство финансов России (Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 г. № 329). Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- принятие нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- иные предусмотренные федеральным законом функции.

Основными направлениями деятельности Министерства финансов России также являются:

- проведение контрольных проверок качества работы аудиторов и аудиторских организаций, а также разработка механизма контроля, включая соответствующие методики контроля;

- аттестация аудиторской деятельности;

- совершенствование программы проведения квалификационных экзаменов на право получения аттестата аудитора, а также программ повышения квалификации аудиторов;

- взаимодействие с научными и учебными учреждениями, саморегулируемыми организациями аудиторов по вопросам аудиторской деятельности, в том числе разработка и выпуск методической литературы по вопросам теории и практики аудита;

- сотрудничество с зарубежными странами по вопросам организации аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов, в развитие которых разрабатываются стандарты саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В целом область аудиторских услуг весьма значительна. Аудиторская деятельность помимо аудита включает оказание различного рода услуг:

- постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности для различных предприятий, бухгалтерское консультирование;

- налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

- управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;

- юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

- оценочную деятельность;

- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

– проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

– обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью посредством проведения семинаров, повышения квалификации бухгалтерского персонала предприятия; издания методических пособий по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу, аудиту.

Аудиторской деятельностью имеют право заниматься физические лица – аудиторы и юридические лица – аудиторские фирмы, в том числе и иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами. Аудитор – это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

При оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

– самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги;

– исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации;

– получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе оказания аудиторских услуг вопросам;

– отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях:

- непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
- выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

– страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности; осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

– предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;

– передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

- составлять документы на русском языке;
- обеспечивать хранение документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены, на территории Российской Федерации, в том числе размещать базы данных информации, в которых осуществляются сбор, запись, систематизация, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение сведений и документов (копий документов), полученных и (или) составленных в ходе оказания аудиторских услуг, на территории Российской Федерации;

- информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными аудиторской организации, индивидуальному аудитору случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства Российской Федерации, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев. В случае, если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации аудиторской организации, индивидуального аудитора, последние обязаны проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы и исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или аудиторской организации. Действуя в общественных интересах, аудитор должен соблюдать и подчиняться требованиям профессиональной этики аудитора. При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами принципами, установленными Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ и Кодексом профессиональной этики аудиторов:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность

таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Наряду с внешним аудитом в современной экономике сформировался целый ряд факторов, предопределяющих изменение и повышение роли внутреннего аудита в российских корпорациях. Корпорация представляет из себя интеграцию акционерных, общественных и юридических лиц, имеющих различную организационно-правовую форму и осуществляющих листинг акций на биржевом рынке.

Отраслевые процессы консолидации ранее разрозненных организаций, растущая потребность холдингов в усилении контрольной функции в управлении как за финансово-хозяйственной деятельностью, так и за деятельностью своих структурных подразделений обуславливают необходимость следования зарубежным стандартам и практикам корпоративного управления, в том числе в области внутреннего контроля и аудита.

Корпоративный внутренний аудит призван предоставлять объективную информацию топ-менеджменту о производственной, хозяйственной и финансовой деятельности корпорации, о состоянии и результативности системы внутреннего контроля, подтверждать отчеты обособленных подразделений, выявлять имеющиеся в деятельности корпорации ошибки и недостатки (риски), предотвращать и обнаруживать факты хищения, мошенничества, повышая роль и значимость контрольной функции в управлении корпорации.

Вопросы корпоративного внутреннего аудита особенно актуальны в России, поскольку внутренний аудит в нашей стране функционирует в течение непродолжительного периода времени, и его традиции еще не сформировались.

В современной экономической литературе существует обилие теорий и подходов к сущности внутреннего аудита, объекту и предмету его изучения, что свидетельствует о незавершенности исследований в этой области.

Можно выделить различные точки зрения экономистов относительно понимания сущности внутреннего аудита:

- это чисто контрольные функции (внутренний аудит – это ревизия);
- это аналитические функции (внутренний аудит – это анализ и оценка бизнеса);
- это консультационные функции (внутренний аудит – это умный советник собственника и руководителя).

Профессор Я. В. Соколов выделил три направления теории аудита, включая теорию адекватности («сторожевого пса»), теорию контроллинга («собаки-ищейки») и теорию консалтинга («собаки-поводыря»).



Теория адекватности («сторожевого пса») ведет свою историю от трудов английских ученых (Ф. Ф. Пикслей – 1881 г., Лоуренс Дикси – 1892 г., Т. Т. Рудд – 1989 г.), которые опубликовали первые научные работы в этой области, где внутренний аудит определен как процесс проверки с целью получения подтверждения соответствия учетной информации экономической деятельности организации.

Теория контроллинга («собаки-ищейки») переводит цель внутреннего аудита с документов на деятельность организации. Информация, полученная в процессе внутреннего аудита, должна показать собственнику, насколько эффективно работала наемная администрация.

Теория консалтинга («собаки-поводыря») связана с эффективностью деятельности организации. Эффективность работы компании определяется эффективностью работы сотрудников, включая администрацию. Это вызвано тем, что внутренний аудитор выступает не в качестве охранника имущества собственника, а в качестве помощника собственника и администрации. В этом случае предполагается, что конфликт между собственниками и администрацией компании отсутствует и внутренний аудитор помогает обеим сторонам прийти к согласию.

Определение внутреннего аудита, предложенное Международным институтом внутренних аудиторов, отражает существующую в зарубежной специальной литературе концепцию принесения пользы и увеличения стоимости компании. Следовательно, сущность внутреннего аудита рассматривается не просто как контрольная деятельность, а как деятельность, которая направлена на принесение пользы компании и которая повышает ее рыночную стоимость.

Для формирования полного перечня целей, задач и функций внутреннего аудита целесообразно рассмотреть его классификацию (рис. 7) согласно зарубежной концепции.

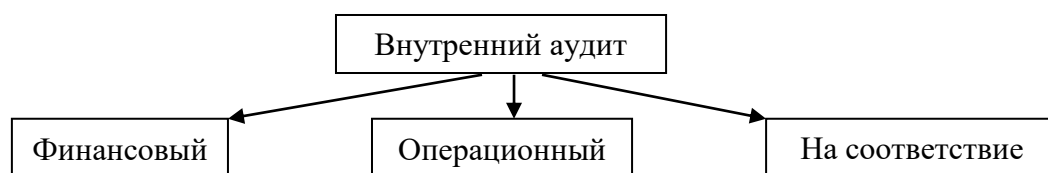


Рис. 7. Классификация внутреннего аудита

*Финансовый внутренний аудит* – это оценка существующей в компании системы бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности, а также связанных с ними элементов системы внутреннего контроля.

*Операционный внутренний аудит* – это оценка эффективности и результата конкретная операционной подсистемы компании (конкретной функции, группе функций хозяйственной системы или отдельного структурного подразделения).

*Внутренний аудит на соответствие (соблюдение)* – это соблюдение различных положений государственных документов; негосударственных регулирующих органов; регламентов, политик, процедур, приказов, решений собственника и администрации компании.

Внутренний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Потребность во внутреннем аудите возникает в крупных компаниях в связи с тем, что высшее руководство не занимается повседневным контролем за деятельностью организации и ее управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри компаний. В рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

В экономической литературе выделяют этот вид внутреннего аудита – управленческий аудит, который является одним из видов консультационных услуг.

Основные задачи данного аудита состоят в проверке и совершенствовании организации и управления компанией, качественных сторон производственной деятельности, а также в оценке эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии.

Приведенная классификация внутреннего аудита позволяет выделить и сгруппировать основные цели и задачи в рамках его основных функций в две предметные области: область предоставления гарантий (контроля) и область консультаций.

При предоставлении гарантий (контроля) внутренний аудит выполняет задачи в сфере бухгалтерского учета и формирование отчетности; оценки системы внутреннего контроля; соблюдения (комплаенс) законных, нормативных и других регламентирующих деятельность компании документов; сохранности имущества и защиты интересов собственника; эффективности операций и менеджмента; контроля специальных вопросов, постаудита.

Данный перечень задач внутреннего аудита может быть использован при определении конкретных обязанностей службы внутреннего аудита в компании при выборе приоритетных направлений ее работы и объектов проверки.

Аудит наряду с ревизией выступает в контрольной деятельности как организационная форма, использование которой определяется целями и задачами «заказчика». Аудит имеет дело с динамической и сложной человеческой деятельностью (а не со статичным результатом деятельности). Он выполняется не ради какой-то абстрактной цели, которая мерцает где-то в глубокой тьме истины, а в интересах определенных потребителей информации, имеющих отношение к деятельности конкретной компании. Интересы заинтересованных «заказчиков» информации противоречивы, но все они так или иначе связаны с принятием решений. Аудитор же, скорее, повышает ценность такой информации, так как критически ее оценивает и высказывает свое мнение заинтересованным сторонам.

Понятие аудита значительно шире таких понятий, как «инспекция», «проверка» и «ревизия». Аудит обеспечивает проверку не только законности совершенных операций и достоверности бухгалтерско-финансовых показателей, но и, что не менее важно, разработку альтернативности, предложение направленных на улучшение финансово-хозяйственной и производственной деятельности, на рациональность расходов, увеличение рентабельности и прибыльности организаций.

Аудитор при проверках выступает в роли советника, высказывая свое мнение как менеджерам, так и инвесторам, которое строится на серьезном анализе и даже прогнозе явлений, событий и операций, связанный как с производственно-технической, так и финансово-хозяйственной, социальной стороной деятельности организаций. Аудит способен оказать существенное влияние на стратегическую и тактическую политику функционирования организации и ее конкретных подразделений.

В практике управления необходимо в полной мере осознавать отличие аудита как формы контроля от других его форм, в том числе и ревизии. Экономической природой аудита определяется то, что он в известном смысле демократичнее ревизии. Достаточно интересен сравнительный аспект двух форм контроля – ревизии и аудита. Правильное понимание характерных особенностей аудита и ревизии позволит руководителям организаций использовать эти две формы контроля (взаимодополняя их) для организации эффективного управления.

Так, в противоположность ревизионной аудиторская деятельность основана на принципе добровольности. Ревизия основана на принципе принудительности, т. е. она осуществляется по распоряжению кого-то в рамках административного права. Ревизор приходит в проверяемую организацию с безоговорочным предписанием – удостоверением на право проведения ревизии. Независимая аудиторская проверка осуществляется по договору, которому предшествует письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита. От ревизии вообще уклониться нельзя. От аудита – тоже, но аудитора можно выбрать по конкурсу, можно, в отличие от ревизора, заменить.

Отношения между проверяемыми и проверяющими при аудите строятся в горизонтальной плоскости, т. е. на равноправии, а при ревизии – по вертикали, т. е. подчиненности. Профессиональные действия аудитора и ревизора достаточно строго регламентированы, но в самом подходе к регламентации есть принципиальная разница. Общий подход, единые требования к качеству и надежности аудиторской проверки определяются правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Однако правила (стандарты) аудиторской деятельности – это не инструкции по проведению проверок, а лишь рекомендации. Аудитор самостоятельно определяет формы и методы проверки. Действия ревизора в этом смысле более ограничены.

Объектами оценки при аудите являются отношение работающих к выполнению своих должностных и исполнительских обязанностей, к рациональному использованию ресурсов и повышению результативности своего труда. При ревизии – это, как правило, материально-вещественная сторона деятельности, даже несколько обезличенная.

Существенно различаются итоговые документы аудиторской проверки и ревизии, порядок их оформления, хотя в обоих случаях эти документы имеют юридическое значение. Результатом аудиторской проверки является аудиторское заключение, которое подписывает аудитор (или руководитель аудиторской фирмы). Аудиторский отчет – документ фактически односторонний, он передается проверяемой организации (клиенту), а третьим заинтересованным лицам представляется только итоговая часть заключения.

По окончании ревизии составляется акт, который обязательно подписывают две стороны – ревизор и уполномоченные на то должностные лица обревизованной организации. Специально регламентированы действия ревизора в случае наличия замечаний или отказа представителей организации подписывать акт. В дальнейшем во всех необходимых случаях в качестве документа ревизии фигурирует именно акт ревизии.

Рыночное происхождение аудита определяет специфику ответственности аудитора за результаты его работы. Неквалифицированное проведение проверки угрожает аудитору ощутимыми материальными санкциями (до лишения лицензии), конкретные параметры которых определены законом «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Ревизор несет ответственность, определенную законом для любого государственного служащего, материальный аспект здесь отсутствует.

Различаются и цели этих форм контроля. При аудите на основе выборочной проверки, наблюдения, расчетов и т. д. формируется и выражается мнение по конкретному явлению, событию, операции, а также осуществляется консультирование по конкретным вопросам производственной, хозяйственной, финансовой, социальной и правовой сторонах деятельности организации с целью получения достоверной информации. Проводя некоторую аналогию, аудит можно определить как своеобразную профилактику и диагностику, которые призваны сохранять «социально-экономическое здоровье» организации. Цель ревизии состоит в выявлении недостатков, негативных сторон деятельности организации и наказании виновных по выявленным недочетам.

Но при всей принципиальности перечисленных различий они не отменяют основного их сходства: задача аудитора и ревизора состоит в том, чтобы установить законность финансово-хозяйственных операций и действий, которые проводятся конкретными должностными и материально ответственными лицами.

У аудита и государственного и муниципального финансового контроля разные объекты и задачи. Вместе с тем у них есть много общего в приемах и, по существу, одна конечная цель – укрепление финансовой дисциплины. Объектом государственного и муниципального контроля являются в основном централизованные финансы, аудита – преимущественно децентрализованные финансы.

Финансовый контроль компетентных государственных органов направлен «на интересы государственной казны», функции муниципального контроля аналогичны, использование же аудиторской формы контроля позволяет учитывать интересы собственников, которые нередко заинтересованы в достоверности и качестве учета и отчетности.

### **2.3. Взаимодействие и различия внешнего и внутреннего экономического контроля**

Деление контроля на внешний и внутренний вид является относительным. Внешний и внутренний контроль являются взаимозависимыми и взаимообусловленными компонентами единой системы контроля. Степень взаимосвязи меж-

ду внутренним и внешним контролем во многом зависит от особенностей функционирования конкретного предприятия.

Данные внутреннего контроля, помогают руководству предприятия и иному управленческому персоналу получать оперативную информацию об отклонениях от нормальных условий совершения хозяйственных операций, а данные внешнего контроля обеспечивают руководство информацией как о допущенных в течение отчетного периода ошибках и нарушениях, так и о недостатках организации самого внутреннего контроля.

Таким образом, внешний и внутренний виды контроля объединяются общей целью, заключающейся в правильном и своевременном отражении хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности, законности хозяйственных операций и их целесообразности для предприятия.

Определенная взаимосвязь между внешним и внутренним контролем проявляется также в следующем:

1. И внешний, и внутренний контроль являются неотъемлемой частью системы контроля.
2. Руководствуются законами и нормативными актами РФ.
3. Объектами их изучения являются основная (профессиональная), вспомогательная и финансовая деятельность организации.
4. Совместно обеспечивают непрерывность контроля и полный охват всех видов деятельности.
5. При осуществлении внешнего контроля используют данные внутреннего контроля за проверяемый период.
6. Подразделение внутреннего контроля привлекают к участию в процессе проверки органами внешнего контроля.

Внешний и внутренний контроль также объединяют единые методические приемы проведения.

Наряду с взаимосвязью между внешним и внутренним контролем имеются существенные различия по перечисленным ниже аспектам (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительная характеристика видов финансово-экономического контроля

Показатели для сравнения	Виды финансово-экономического контроля	
	Внутренний	Внешний
Пользователи информации	Для руководителей самого предприятия	Внешние пользователи, и прежде всего органы государственной власти
Степень открытости информации	Документы внутреннего контроля носят сугубо конфиденциальный характер	Материалы внешнего контроля предаются гласности, ограничение действует только в отношении обязательного сохранения государственной, военной и коммерческой тайны
Обязательность контроля	Обязателен для каждого предприятия, независимо от его организационно-правовой формы, формы собственности, величины	Проверка необходимо только для тех организаций, которые подлежат обязательному аудиту в соответствии с федеральными закона-

Показатели для сравнения	Виды финансово-экономического контроля	
	Внутренний	Внешний
	и отраслевой принадлежности в соответствии с внутренней документацией	ми, в целом является добровольной, осуществляется по решению руководства предприятия или по мере необходимости
Цели организации контроля	Обеспечение соблюдения всеми сотрудниками предприятия своих должностных обязанностей в соответствии с целями организации	Подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации
Используемые измерители	Денежные, так и неденежные измерители (натуральные показатели: штуки, метры, тонны, литры; часы, машино-часы и т. д.)	Денежные – рубли, в рублевой оценке должна быть составлена бухгалтерская (финансовая) отчетность
Объекты изучения аудита, их интеграция.	Являются циклы деятельности предприятия: снабжение, производство, реализация (сбыт) или получение дохода. Основное внимание уделяется центрам ответственности – структурным подразделениям, возглавляемым руководителями	Являются разделы и участки бухгалтерского учета; хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое
Периодичность контроля	Внутренний контроль осуществляется непрерывно. Отдельные контрольные мероприятия проводятся по мере надобности	Обязательный контроль (аудит), проводится, как правило, не чаще одного раза в год. Аудиторским заключением подтверждается годовая бухгалтерская отчетность
Степень надежности информации	Используются приблизительные, но оперативные оценки, так как внутренний контроль зачастую не связан с операциями на счетах бухгалтерского учета	Не может быть абсолютно точной
Привязка ко времени	Организована структура контроля так, чтобы в любой момент времени она соответствовала целям предприятия	В соответствии с принципом документальной обоснованности оценивается достоверность того, что уже свершилось
Организация контроля	Предусмотрен уставом предприятия. Организуется руководством предприятия, которое самостоятельно определяет контрольные объекты, вопросы проверки и участвующих в ней лиц, предоставляющие ему результаты Главный принцип организации – целесообразность и экономичность. Государством регламентируются только основные направления контроля	Предусмотрено законом для защиты государства и общества в целом; в определенной степени централизован и регламентирован, независим в выборе объекта проверки, в определении методов и направления

### **3. Внутренний экономический контроль**

#### **3.1. Основы внутреннего финансового контроля**

Стремление работать с максимальной экономической отдачей заставляет сегодня многие предприятия реформировать как свою внутреннюю организационную структуру, так и методы управления бизнесом. Однако даже самые убежденные и последовательные «реформаторы» нередко упускают из вида такой важный элемент, как внутренний финансовый контроль.

Главная задача такого контроля заключается в том, чтобы обеспечить предприятию стабильное положение и аккумулировать его ресурсы для выполнения стратегических планов. Еще одна его цель в том, чтобы избежать нарушений и злоупотреблений, которые почти неизбежно возникают там, где отсутствует систематический подход к работе с финансами.

Каждый из нас практически ежедневно применяет самоконтроль или, другими словами, внутренний контроль. Это происходит, когда мы закрываем дверь перед уходом из дома (сохранение наших активов – того, что находится в квартире), проверяем счет в ресторане (сохранение денежных средств – не платить же больше, чем должен, – и одновременно проверка правильности учетных записей в виде оформленного счета), покупаем страховку (желание обезопасить себя от возможной потери активов в будущем), выбираем оптимальный маршрут движения (эффективное использование ресурсов, в данном случае – времени и денег). И подобные примеры можно продолжать.

В общих чертах эта разновидность внутреннего контроля представляет собой инструмент для анализа практики работы предприятия в финансовой сфере. И при его внедрении удастся не только обнаружить всевозможные просчеты и ошибки, но и наметить пути для оптимизации деятельности компании.

Ключевой показатель, свидетельствующий о стабильном положении предприятия, – это уровень и динамика его финансовых результатов. Хорошие результаты в данной области позволяют, в частности, «за глаза» предполагать, что деятельность компании оптимизирована, капитализация высока, а получаемая прибыль позволяет фирме развиваться дальше и рассчитывать на положительные финансовые результаты в будущем.

Об оптимальной динамике финансовых результатов можно судить на основании роста ряда показателей: доходности капитала, рентабельности, собственного капитала, скорости оборота капитала.

Однако, чтобы более детально оценить финансовое состояние и имущественное положение предприятия, требуется детальный контроль за целым рядом дополнительных параметров. В частности, в сфере внимания контролеров должны быть технико-организационный уровень функционирования предприятия, показатели эффективности использования производственных ресурсов, результаты основной и финансовой деятельности, рентабельность продукции, оборачиваемость и доходность капитала, платежеспособность.

Впрочем, для углубленного анализа этих параметров, как правило, не хватает. Детальный финансовый контроль предусматривает дополнительные

блоки оценки: контроль финансовых результатов деятельности предприятия, контроль имущественного и финансового состояния предприятия, контроль деловой активности и эффективности деятельности предприятия.

Множество компаний во всем мире страдает от неэффективного использования разного рода ресурсов – людских, финансовых, материальных, от недостатка необходимой для принятия правильных решений информации, непреднамеренного и преднамеренного искажения отчетности, прямого мошенничества со стороны персонала и управляющих. Подобных проблем можно избежать путем создания внутри самих компаний эффективной системы внутреннего контроля. Какова же роль и значимость внутреннего контроля?

А вот некоторые примеры недостаточного контроля, но уже касающиеся крупнейших компаний. Хакеры проникают в систему электронных расчетов банка и крадут несколько сотен тысяч долларов; компания-производитель тратит несколько миллионов долларов на устранение неисправности в тормозной системе проданных автомобилей – престиж дороже денег; самолет попадает в катастрофу по причине некачественного топлива. Все эти негативные, порой трагичные, события стали возможны прежде всего из-за недостаточно эффективной системы внутреннего контроля или системы контроля качества, которая по смыслу близка системе внутреннего контроля.

Внутренний контроль есть процесс, направленный на достижение целей компании и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений.

Менеджеры компании должны, во-первых, поставить цели и определить задачи компании и отдельных подразделений и построить соответствующую этому структуру организации. И, во-вторых, обеспечить функционирование эффективной системы документирования и отчетности, разделения полномочий, авторизации, мониторинга для достижения поставленных целей и решения стоящих задач.

Для повышения эффективности управления руководители хозяйствующих субъектов и других структур (в том числе и государственных) могут считать целесообразным, создание в своем подчинении специализированных подразделений для проведения финансового контроля на управляемых ими объектах. Это так называемый внутренний финансовый контроль – независимая от внешнего влияния деятельность хозяйствующего субъекта или органа управления по проверке и оценке своей работы, проводимая им в собственных интересах. Внутренний контроль подчиняется создавшему его руководителю, но он должен быть по возможности функционально и организационно независим.

*Цели и функции внутреннего финансового контроля.*

Цель внутреннего контроля – помочь руководству хозяйствующего субъекта или органа управления (в том числе и органа государственного управления) эффективно выполнять свои функции. Внутренние контролеры представляют руководству данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, получаемую в результате проверок. Используя эту информацию, руководство решает, какие меры необходимо принять для устране-



ния выявленных недостатков (если такие обнаружены) и на каких участках имеются резервы для повышения эффективности.

Цели внутреннего финансового контроля:

- осуществление упорядоченной и эффективной деятельности предприятия;
- обеспечение соблюдения политики руководства каждым работником предприятия;
- обеспечение сохранности имущества предприятия.

Финансовый контроллинг представляет собой контролируемую систему, обеспечивающую концентрацию контрольных действий на наиболее приоритетных направлениях финансовой деятельности предприятия, своевременное выявление отклонений фактических ее результатов от предусмотренных и принятие оперативных управленческих решений, обеспечивающих ее нормализацию.

Основные функции финансового контроллинга:

- наблюдение за ходом реализации финансовых заданий, установленных системой плановых финансовых показателей и нормативов;
- измерение степени отклонения фактических результатов финансовой деятельности от предусмотренных;
- корректировка при необходимости отдельных целей и показателей финансового развития в связи с изменением внешней финансовой среды, конъюнктуры финансового рынка и внутренних условий осуществления хозяйственной деятельности предприятия.

### **3.2. Системы и объекты внутреннего финансового контроля**

Внутренний финансовый контроль представляет собой организуемый предприятием процесс проверки исполнения и обеспечения реализации всех управленческих решений в области финансовой деятельности с целью реализации финансовой стратегии и предупреждения кризисных ситуаций, приводящих к его банкротству.

Создание систем внутреннего контроля является неотъемлемой составной частью построения всей системы управления предприятием с целью обеспечения его эффективности. Системы внутреннего контроля создаются на предприятии по линейному и функциональному принципу или одновременно сочетают в себе оба эти принципа. В основе данных систем лежит разделение контрольных обязанностей отдельных служб и их менеджеров. В этих традиционных системах внутреннего контроля органической составной частью является и система финансового контроля.

В последние годы в практике стран с развитой рыночной экономикой широкое распространение получила новая прогрессивная комплексная система внутреннего контроля, организуемая в компаниях и фирмах, которая называется «контроллинг». Концепция контроллинга была разработана в 80-е гг. как средство активного предотвращения кризисных ситуаций, приводящих предприятие к банкротству. Принципом этой концепции, получившей название «управление по отклонениям», является оперативное сравнение основных пла-

новых (нормативных) и фактических показателей с целью выявления отклонений между ними и определение взаимосвязи и взаимозависимости этих отклонений на предприятии с целью воздействия на узловые факторы нормализации деятельности. Система контроллинга начинает внедряться и в нашу практику.

В общей системе контроллинга, организуемого на предприятии, выделяется один из центральных его блоков – финансовый контроллинг. Финансовый контроллинг представляет собой контролируемую систему, обеспечивающую концентрацию контрольных действий на наиболее приоритетных направлениях финансовой деятельности предприятия, своевременное выявление отклонений фактических ее результатов от предусмотренных и принятие оперативных управленческих решений, обеспечивающих ее нормализацию.

Для того чтобы быть эффективным финансовый контроллинг должен носить стратегический характер, т. е. отражать основные приоритеты финансового развития предприятия. Это определяет целенаправленное ограничение контролируемых финансовых операций. Обширный контроль над всеми текущими финансовыми операциями не имеет смысла, так как будет лишь отвлекать финансовых менеджеров от более важных целей управления финансовой деятельностью.

Он должен обеспечивать контроль приоритетных показателей финансового развития не только по предприятию в целом, но и в разрезе отдельных его центров ответственности, предусматривать возможность сравнения контролируемых показателей со среднеотраслевыми, обеспечивать взаимосвязь контролируемых финансовых показателей.

Система мониторинга (или, как ее часто переводят, «следящая система») составляет основу финансового контроллинга, самую активную часть его механизма. Система финансового мониторинга представляет собой разработанный на предприятии механизм постоянного наблюдения за контролируемыми показателями финансовой деятельности, определения размеров отклонений фактических результатов от предусмотренных и выявления причин этих отклонений.

Построение системы мониторинга контролируемых финансовых показателей охватывает следующие основные этапы.

Построение системы информативных отчетных показателей по каждому виду финансового контроллинга основывается на данных финансового и управленческого учета. Эта система представляет собой так называемую первичную информационную базу наблюдения, необходимую для последующего расчета агрегированных по предприятию отдельных аналитических абсолютных и относительных финансовых показателей, характеризующих результаты финансовой деятельности предприятия.

Разработка системы обобщающих (аналитических) показателей, отражающих фактические результаты достижения предусмотренных количественных стандартов контроля, осуществляется в четком соответствии с системой финансовых показателей. При этом обеспечивается построение системы информативных отчетных показателей по каждому виду финансового контроллинга.

Выявление основных причин отклонений фактических результатов контролируемых показателей от установленных стандартов проводится по пред-

приятно в целом и по отдельным «центрам ответственности». В процессе такого анализа выделяются и рассматриваются те показатели финансового контроллинга, по которым наблюдаются «критические» отклонения от целевых нормативов, заданий текущих планов и бюджетов. По каждому «критическому» отклонению (а при необходимости и менее значимым размерам отклонений показателей приоритетов первого порядка) должны быть выявлены вызвавшие их причины. В процессе осуществления такого анализа в целом по предприятию используются соответствующие разделы контрольных отчетов исполнителей.

Разработанная система мониторинга должна корректироваться при изменении целей финансового контроллинга и системы показателей текущих планов и бюджетов.

Формирование системы алгоритмов действий по устранению отклонений является заключительным этапом построения финансового контроллинга на предприятии. Принципиальная система действий менеджеров предприятия в этом случае заключается в трех алгоритмах.

1. Ничего не предпринимать – эта форма реагирования предусматривается в тех случаях, когда размер отрицательных отклонений значительно ниже предусмотренного «критического» критерия.

2. Устранить отклонение – такая система действий предусматривает процедуру поиска и реализации резервов по обеспечению выполнения целевых, плановых или нормативных показателей. При этом резервы рассматриваются в разрезе различных аспектов финансовой деятельности и отдельных финансовых операций.

3. Изменить систему плановых или нормативных показателей – такая система действий предпринимается в тех случаях, если возможности нормализации отдельных аспектов финансовой деятельности ограничены или вообще отсутствуют. В этом случае по результатам финансового мониторинга вносятся предложения по корректировке системы целевых стратегических нормативов, показателей текущих финансовых планов или отдельных бюджетов. В отдельных критических случаях может быть обосновано предложение о прекращении отдельных производственных, инвестиционных и финансовых операций и даже деятельности отдельных центров затрат и инвестиций.

Внедрение на предприятии системы финансового контроллинга позволит существенно повысить эффективность всего процесса управления его финансовой деятельностью.

Внутренний финансовый контроль на предприятии включает следующие направления и объекты:

1. Контроль планирования.

На основе опыта работы с рядом российских предприятий можно уверенно говорить о том, что многие проблемы компаний начинаются с некачественно составленных бизнес-планов, бюджетов и смет. Причем ошибки в этих бумагах могут быть как преднамеренными, т. е. возникшими в результате злоупотреблений, так и вызванными несовершенством принятого на предприятии составления финансовых документов.

С другой стороны, компании, где системы бюджетирования и бизнес-планирования находятся под контролем внутренних аудиторов, получают возможность существенно повысить эффективность своей работы. Их, как правило, отличает высокая координация в рамках управленческой структуры, хорошая адаптивность к изменениям и высокая мотивация работы менеджеров.

Бизнес-планирование – процесс многоступенчатый, требующий от исполнителя точности и соблюдения формальных правил. Поэтому при оценке этого направления работы компании внутреннему контролеру придется учесть целый ряд важных особенностей:

- обоснованность принятых стратегий бюджетирования, включая принятый на предприятии порядок составления бюджетов и смет, методы расчета основных финансовых показателей бизнес-плана и оптимизации прибыли;

- состав, виды и структуры бюджетов (бизнес-планов) предприятия и его подразделений, широту их применения (по сферам деятельности, подразделениям, центрам ответственности и т. п.), уровень детализации и взаимосвязи различных бюджетов (смет), процедуры разработки (включая согласование показателей, утверждение и контроль), ответственность за их формирование и исполнение;

- процедуры контроля за правильностью заполнения бюджетных форм, соответствием значений бюджетных показателей утвержденным плановым лимитам (нормам) и выполнением бюджетного регламента (в частности, на предмет оперативности контроля, анализа отклонений и оценки их причин);

- санкции за несоответствие бюджетов существующим на предприятии правилам их разработки и оформления;

- фактическое выполнение процедур бюджетирования и бизнес-планирования (планирование, мониторинг, составление отчетов, контроль), порядок ответственности по уровням управления (ответственность наиболее оптимально распределяется при использовании оперативно корректируемых, или «гибких» смет).

## 2. Контроль структуры капитала.

Еще один объект для внутреннего финансового контроля – структура капитала предприятия. В идеале она максимизирует стоимость предприятия и при этом минимизирует общую стоимость его капитала.

А при ее оценке необходимо прежде всего проанализировать и оценить соотношение заемного и собственного капитала, уровень финансового левереджа, его зависимость от структуры финансирования, размер и структуру заемных источников. Важно также выяснить, достаточно ли у предприятия оборотных средств, насколько эффективно используются собственные средства и заемный капитал, а также оценить процедуры и условия привлечения займов.

Практика ряда предприятий показывает, что компания получит еще более точные представления о качестве структуры своего капитала, если рассчитает цену совокупного капитала, стоимость предприятия, коэффициент роста собственного капитала, а также выявит тенденции изменения этих параметров.

При принятии решений об изменении структуры капитала приходится учитывать и некоторые другие критерии. Например, если компания намерена привлекать кредиты, важно оценить, позволят ли ей доходы своевременно обслуживать и погашать долги.

Вообще, выбирая между краткосрочными и долгосрочными кредитами, лучше предпочесть второй вариант – ликвидный риск будет меньше и при этом стоимость долга не должна быть высокой. Но в любом случае на предприятии должен быть обеспечен контроль над ритмичностью поступления заемных денежных средств и их эффективным (целевым и законным) использованием.

В целях контроля следует в частности выявить разрывы в поступлении заемных средств, уточнить их причины и влияние на работу компании. Такой анализ поможет как найти способы нейтрализации разрывов, так и в целом оценить, насколько эффективна действующая кредитная политика предприятия.

### 3. Контроль инвестиций предприятия.

Финансирование предприятия возможно осуществлять и путем привлечения инвестиций. В этом случае предприятию придется определить свою политику в отношении выплаты доходов по ценным бумагам, а стало быть, оно неизбежно столкнется с дилеммой.

С одной стороны, максимизация и стабильность выплат дивидендов влияют на рост котировок (а в случае если совладельцами предприятия являются его работники, то и на производительность труда). С другой – увеличивая размер дивидендов, компания автоматически сокращает долю прибыли, реинвестируемой в производство.

Приходится искать «золотую середину», увязывая воедино стратегические цели и текущие задачи предприятия. Далеко не всегда эту задачу удастся решить успешно – опять-таки в силу отсутствия на предприятии внутреннего финансового контроля.

В данном случае контролирующая инстанция должна проанализировать факторы, обуславливающие предпочтительную для данного предприятия дивидендную политику (консервативную, компромиссную или агрессивную).

Следует, в частности, учитывать темпы роста предприятия, его доходность и зависимость от притока заемного капитала. Решающим обстоятельством может оказаться и долгосрочная стратегия основных владельцев. Очевидно, что реинвестирование средств наряду с максимальным сокращением числа акционеров и выплачиваемых им «премиальных» будет наилучшим вариантом для тех, кто намерен сохранить контроль над бизнесом в своих руках.

Бывает и так, что компания испытывает недостаток средств на развитие и списывает это на необходимость платить дивиденды. На самом же деле причина в том, что установленный руководством предприятия порядок принятия решений по таким выплатам нарушается. Или же принятая процедура просто неэффективна.

К примеру, компания вправе отказать в дивидендах акционеру, просрочившему очередной взнос в уставный капитал, однако же регулярно платит ему деньги. Избежать подобных «накладок» можно лишь одним способом: внут-

ренний финансовый контроль должен очень детально проанализировать документальную подоплеку и историю своих взаимоотношений с акционерами.

Продуманная инвестиционная политика организации обеспечивает предприятию максимальный экономический, научно-технический, экологический и социальный эффект. Объем вложений должен соотноситься с объемами активов, а средства, выделяемые на бесприбыльные инвестиционные проекты эффективно расходоваться.

Чтобы оценить, так ли на самом деле обстоят дела на предприятии, внутренний финансовый контроль должен «перелопатить» массу информации. При этом особенное внимание стоит обратить на сложившийся порядок принятия инвестиционных решений, поскольку это «слабое место» многих предприятий.

В целях контроля следует тщательно проанализировать и оценить процедуры инвестиционного анализа и принятия инвестиционных решений:

- процедуры определения объема, общей экономической и иной эффективности, сроков окупаемости долгосрочных вложений капитала;
- порядок принятия решений по источникам средств финансирования инвестиций, процедуры дисконтирования и оценки стоимости капитала и анализа финансовых потоков проектов;
- методы оптимизации сроков реализации проектов и сравнительного анализа эффективности проектов с равными и неравными сроками реализации;
- критерии выбора воспроизводственных альтернатив;
- способы оценки влияния инфляции на инвестиционные решения;
- методы анализа проектных рисков;
- состав ответственных за разработку и принятие инвестиционных решений, порядок принятия этих решений, источники и качество используемой при этом информации.

Частный случай инвестиционной деятельности предприятия – ее портфель ценных бумаг. В идеале он обеспечивает наилучшее соотношение риска и доходности.

Отсюда логически следует правило: формирование портфеля должно быть направлено на максимизацию дохода при одновременном снижении уровня риска. Кроме того, необходимо учесть, что оптимальный портфель ценных бумаг – диверсифицированный, он имеет высокую ликвидность, а расходы на его управление минимальны.

В целях контроля за «портфельной» деятельностью следует прежде всего уточнить цели и стратегии предприятия, финансовые программы развития и направления долгосрочных вложений в ценные бумаги. Важно также установить цели портфеля (сохранность и приращение капитала, доступ к имущественным и неимущественным правам, расширение сферы влияния, страхование от рисков и т. д.) и оценить, насколько они сообразны задачам организации в целом. Безусловно, фактическое наполнение портфеля также должно быть увязано со стратегией инвестора.

Внутренний контроль организуется руководством предприятия и определяет законность совершения хозяйственных операций, их экономическую целе-

сообразность. В общем виде система внутреннего контроля – это комплекс мер, принимаемых руководством организации для предупреждения и выявления негативных событий, т. е. служит для обеспечения надлежащего функционирования и управления самого органа или организации. Это внутрислужебная, внутриуправленческая функция, контроль вышестоящего органа за нижестоящим.

Методы, используемые при осуществлении внутреннего контроля, весьма разнообразны и включают элементы таких методов, как:

- бухгалтерский финансовый учет (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение);
- бухгалтерский управленческий учет (выделение центров ответственности, нормирование издержек);
- ревизия, контроль, аудит (проверка документов, проверка арифметических расчетов, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, инвентаризация, устный опрос персонала, подтверждение и прослеживание);
- теория управления.

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием.

Исходя из функций и методов внутреннего контроля, в экономической литературе принято выделять такие его основные виды:

- внутрихозяйственный (бухгалтерский, ревизионный и аудиторский);
- внутриведомственный.

Главное назначение внутрихозяйственного контроля – непрерывное наблюдение за эффективностью финансово-экономической, снабженческо-сбытовой и производственной деятельности, обеспечение сохранности денежных и материальных средств, устранение причин и условий, порождающих бесхозяйственность и хищения.

Внутрихозяйственный контроль осуществляют администрация предприятия, бухгалтерия, на крупных предприятиях – специально созданные службы внутреннего аудита, контрольно-ревизионного отдела и другие подразделения.

Выбор формы внутрихозяйственного контроля зависят от сложности организационной структуры, правовой формы, видов и масштабов деятельности организации, целесообразности охвата и контролем различных сторон деятельности, отношения руководства к контролю. Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля является внутренний аудит.

Внутрихозяйственный аудиторский контроль – это так называемые специализированные службы (подразделения), осуществляющие относительно независимый контроль деятельности отдельных подразделений и служб хозяйствующего субъекта или органов управления в интересах исполнительного органа.

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

Цель внутреннего аудита – оказание помощи исполнительному органу хозяйствующего субъекта или органу управления (в том числе и органу госу-

дарственного управления) эффективно выполнять свои функции. Внутренние аудиторы представляют руководству данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, получаемую в результате осуществления контроля. На основе этой информации, исполнительный орган принимает решения о том, какие меры необходимо принять для устранения выявленных недостатков (если таковые установлены) и об использовании выявленных резервов для повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

Организация внутрихозяйственного аудиторского контроля присуща крупным и некоторым средним организациям, для которых характерны:

- усложненная организационная структура (дивизиональная, матричная или конгломератная структура организации);
- многочисленность филиалов, дочерних компаний;
- разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования;
- стремление органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Кроме задач чисто контрольного характера, внутренние аудиторы могут выполнять экономическую диагностику, разрабатывать финансовую стратегию, вести маркетинговые исследования, управленческое консультирование.

Таким образом, внутренний аудит может осуществлять и функции внутрихозяйственного управленческого контроля, который подразделяется на управленческий (административный) и управленческо-финансовый контроль.

Управленческий (административный) контроль – это процесс влияния менеджеров на работников предприятия для эффективной реализации организационной стратегии, целью которого является содействие исполнительному органу в обеспечении успешной работы предприятия в условиях рыночной экономики. При этом его главной задачей является контроль по центрам ответственности. Другими словами, необходима система отражения, обработки и контроля плановой и фактической информации на входе и выходе центра ответственности. Учет по центрам ответственности предполагает разграничение полных затрат и затрат данного центра ответственности.

Обычно выделяют несколько центров ответственности:

- центр доходов, где формируется информация об объеме выпуска продукции, в денежной оценке – доходе предприятия;
- центр затрат, где осуществляется измерение затрат;
- центр нормативной себестоимости – разновидность центра затрат, где установлены нормативы по элементам затрат;
- центр прибыли, где измеряется соотношение между доходами, получаемыми центром, и его затратами.

Создание центров ответственности на крупных предприятиях, выпускающих разнородную продукцию, позволяет децентрализовывать ответственность за получение прибыли и повышать эффективность работы отдельных подразделений, так как менеджеры центра непосредственно вовлечены в бизнес данного центра и постоянно конкурируют между собой. И здесь важно организовать действенную систему управленческого контроля, что позволит руковод-



ству предприятия делегировать свои полномочия по управлению затратами подчиненным, которые могут более детально ориентироваться в обстановке на местах. В этом случае руководство выполняет функции контроля за действиями людей в центрах затрат и в целом за финансово-хозяйственной деятельностью. Эти функции возможно осуществлять с помощью не только управленческого, но и управленческо-финансового контроля, так как производственные отношения тесно связаны с финансовыми.

С помощью управленческо-финансового контроля руководство предприятия может осуществлять эффективное финансово-хозяйственное управление, а собственники – следить за управляющими их капиталами, что позволяет предоставить определенные гарантии для привлечения в экономику частных инвестиций и личных средств граждан. Таким образом, предметом финансового контроля на предприятиях выступают процессы формирования и использования финансовых ресурсов, а объектом контроля – органы управления, деятельность которых непосредственно связана с данными процессами.

Важнейшим условием реализации управленческо-финансового контроля являются финансовая информация, содержащаяся в бухгалтерской, статистической и оперативной отчетности, а также обобщенные финансовые показатели, отражающие различные стороны хозяйственной деятельности.

Задачами внутрихозяйственного управленческого контроля являются содействие управлению предприятием в виде контроля:

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

К институтам внутреннего аудита относят и ревизионные комиссии (ревизоров). Этот институт в основном распространен в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах.

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

Посредством деятельности ревизионных комиссий либо единоличного ревизора, ревизионного отдела осуществляется внутрихозяйственный ревизионный контроль в интересах собственников (участников, акционеров, членов) коммерческих и некоммерческих организаций. Внутрихозяйственный ревизи-

онный контроль является типичным примером того, что система внутреннего контроля практически всегда обходит вниманием оценку действий высшего руководства и собственников организации и направлена в большей степени на контроль действий сотрудников более низкого ранга.

Ведущая роль в интересах исполнительного органа в системе внутриведомственного контроля принадлежит внутриведомственному бухгалтерскому контролю. Контроль является одной из главных задач бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является самостоятельной информационной и контрольной подсистемой внутриведомственного контроля организации.

В то же время в бухгалтерском учете формируется основная информация для исследования и обработки в процессе всего контроля.

В отличие от внутриведомственного, внутриведомственный контроль обладает преимуществами, которые проявляются в его непосредственной связи с функцией управления отраслью, а также в специализации контроля применительно к отраслевым особенностям организации, технологии и экономики производства. Внутриведомственный контроль называют контролем, осуществляемый в рамках отдельного министерства или ведомства министерствами (ведомствами), главными производственными управлениями или другими вышестоящими органами управления за деятельностью подчиненных объединений, предприятий и организаций.

Контроль называется внутренним тогда, когда субъект и объект контроля организационно входят в одну систему. Внутренний контроль не вытекает из финансового законодательства, но является неотъемлемой частью управления финансами для достижения тактических и стратегических целей.

## 4. Ревизия в системе экономического контроля

### 4.1. Ревизия как инструмент контроля

*Ревизия* – это форма контроля, которая, как правило, носит фискальную направленность и заключается в том, чтобы установить недостатки в производственной и финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта, доложить о выявленных нарушениях контрольному органу, а в отдельных случаях – передать результаты ревизии следственным органам.

Термин «ревизия» – латинского происхождения (*revisio*), в буквальном переводе означает «пересмотр». Ревизия направлена на защиту интересов собственников в сохранности их имущества. С помощью ревизии получают достоверную и разностороннюю информацию об использовании ресурсов, о различных сторонах деятельности учреждения, организации, что способствует уточнению отдельных показателей учета и отчетности. Это взаимосвязанный контроль производственной, хозяйственной, финансовой и административно-правовой сторон деятельности проверяемого объекта, направленный на установление обоснованности, целесообразности, эффективности и законности совершения операций и процессов; на сохранность капитала и имущества; на повышение достоверности информации; на выявление негативных и положительных явлений, тенденций.

Ревизия является одной из важных форм экономического контроля, которой присущи следующие особенности:

- периодичность проведения (плановые и внезапные);
- использование разнообразных методов и приемов контроля, что является одной из причин ее действенности;
- сочетание предварительного и последующего контроля (осуществляется не только контроль по результатам финансовой деятельности, но и контроль обоснованности составления финансовых и других планов);
- сочетание фактического и документального контроля с целью повышения эффективности проведения ревизии;
- установление конкретных фактов злоупотреблений, нарушений и неэффективного управления деятельностью;
- ревизии могут проводиться по заданию правоохранительных органов. В этом случае ревизия выступает не только как форма контроля, но и как средство сбора доказательств по уголовным делам;
- ревизия носит систематический и всеобъемлющий характер и, как правило, осуществляется специальным контрольно-ревизионным аппаратом или специалистами.

Классификация видов ревизии приведена на рис. 8.

В учебной и научной литературе существует несколько концепций классификации ревизии. Любая классификация имеет большое теоретическое и практическое значение при условии, что она опирается на существенные признаки. Это позволяет определить степень разрешенности вопросов, связанных с организацией и проведением ревизии, унификацией терминологии, способствуя улучшению состояния контрольной деятельности.

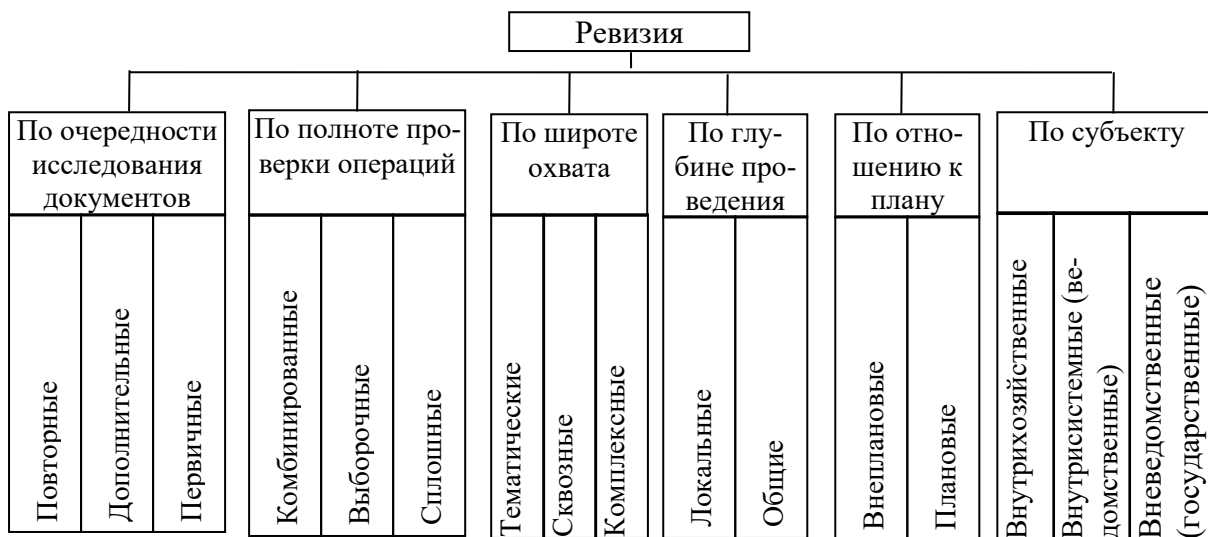


Рис. 8. Классификация ревизий

*Плановые ревизии* проводятся в соответствии с планами контрольно-ревизионной работы, что обеспечивает систематичность контроля за финансовой и хозяйственной деятельностью организаций и учреждений.

Наличие *внеплановых ревизий* отражает конкретные потребности управления финансовой деятельностью. Такие ревизии могут проводиться по заданию правоохранительных органов при наличии данных о фактах злоупотреблений, наличии заявлений и жалоб населения, а также в связи с неправильным использованием государственных средств.

*Комплексные ревизии* являются основным видом ревизий коммерческих организаций и широко используются при ревизии бюджетных учреждений. Такие ревизии проводятся в районных, городских, областных (краевых) финансовых отделах и Министерствах финансов автономных и союзных республик по исполнению бюджета, а также финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, или ведущих учет самостоятельно. Комплексная ревизия, охватывая все стороны финансово-хозяйственной деятельности.

*Сквозные ревизии* проводятся в том случае, когда необходимо определить эффективность управления финансовой и производственно-хозяйственной деятельности по определенным структурным подразделениям организаций. Преимущество этого вида ревизий состоит в том, что контролируется вся финансово-хозяйственная и производственная деятельность отдельных организаций и учреждений, а также системы в целом; выявляются наиболее характерные нарушения и их причины в системе в целом; выясняется связь нарушений с недостатками в управлении финансово-хозяйственной и производственной деятельностью вышестоящего звена, возглавляющего данную систему; получают более качественный и обширный материал для реализации, что дает возможность выработать ряд конкретных предложений, направленных на повышение эффективности контроля и управления.

*Тематические ревизии* охватывают значительное количество объектов, не только входящих в систему организаций, но и разных министерств и отраслей

экономики. Проверяется конкретный вид деятельности или отдельный вопрос финансовой или производственно-хозяйственной деятельности, который будет контролироваться. Необходимым условием проведения таких ревизий является наличие единой программы. Это позволяет решить одну из основных задач – обеспечение широкого и глубокого обобщения материалов проведенных тематических ревизий по объектам и разработка конкретных предложений, улучшающих деятельность учреждений, организаций и структурных подразделений (ежегодно проводятся тематические ревизии правильности расходования средств бюджетными учреждениями в конце года).

#### **4.2. Принципы организации проведения ревизии**

Ревизии и ревизоры многим представляются как какая-то внешняя угроза, которая существенно нарушает покой предпринимателя и всего общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества в целом. Однако это утверждение с самого начала неверно. Более того, грамотно организованные ревизии гарантируют прозрачность деятельности и отсутствие «темных пятен» бизнеса прежде всего в глазах непосредственно самих участников ООО, АО и предпринимателей.

Для контроля финансово-хозяйственной деятельности общества с ограниченной ответственностью ст. 47 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ предусмотрено, что ревизионная комиссия (ревизор) общества избирается общим собранием участников общества на срок, определенный уставом общества.

Количество членов ревизионной комиссии общества определяется уставом общества.

Ревизионная комиссия (ревизор) общества вправе в любое время проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности общества и иметь доступ ко всей документации, касающейся деятельности общества. По требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества члены совета директоров (наблюдательного совета) общества, лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, члены коллегиального исполнительного органа общества, а также работники общества обязаны давать необходимые пояснения в устной или письменной форме.

Ревизионная комиссия (ревизор) общества в обязательном порядке проводит проверку годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества до их утверждения общим собранием участников общества. Общее собрание участников общества не вправе утверждать годовые отчеты и бухгалтерские балансы общества при отсутствии заключений ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Порядок работы ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется уставом и внутренними документами общества.

Уставом общества может быть предусмотрено образование ревизионной комиссии (избрание ревизора) общества. В обществах, имеющих более пятнадцати участников, образование ревизионной комиссии (избрание ревизора) об-

щества является обязательным. Членом ревизионной комиссии (ревизором) общества может быть также лицо, не являющееся участником общества.

Функции ревизионной комиссии (ревизора) общества, если это предусмотрено уставом общества, может осуществлять утвержденный общим собранием участников общества аудитор, не связанный имущественными интересами с обществом, членами совета директоров (наблюдательного совета) общества, с лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа общества, членами коллегиального исполнительного органа общества и участниками общества.

Членами ревизионной комиссии (ревизором) общества не могут быть члены совета директоров (наблюдательного совета) общества, лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, и члены коллегиального исполнительного органа общества.

Само общество определяет, с какой именно целью и, соответственно, по какой схеме будет проходить проверка. Состав комиссии выбирается участниками общества на общем собрании всех членов. Численность ревизионной комиссии определяется в уставе ООО, а длительность самой проверки устанавливается на том же собрании участников. Избранная комиссия будет иметь очень широкие полномочия. В частности, под ее пристальное внимание могут и должны попасть:

- совет директоров;
- наблюдательный совет от общества;
- исполнительный орган в единоличном виде;
- исполнительный орган в коллегиальном виде;
- все прочие работники общества.

От этих лиц могут потребоваться устные и даже при необходимости письменные комментарии и пояснения по любому вопросу касательно деятельности общества. Любая документация, в особенности бухгалтерская и финансово-хозяйственная, может быть проверена в любое время ревизионной комиссией. Более того, обязательная бухгалтерская отчетность, которая есть в каждом обществе, должна быть проверена ревизорами. Годовые отчеты и балансовые отчетности во время ревизии находятся в свободном доступе для членов комиссии.

Интересной особенностью ревизии является следующее: эта бухгалтерская проверка осуществляется до утверждения соответствующих документов участниками общества. Если ревизоры не выскажут своего «доверия» к этой документации, руководство общества не вправе утверждать документы. Именно поэтому часто ревизия воспринимается именно как эффективная мера финансового контроля в ООО.

В уставе ООО целесообразно установить правило, согласно которому ревизор вправе в любое время по собственной инициативе провести проверку определенной сферы или всей финансово-хозяйственной деятельности общества. Указанные действия он обязан также совершить согласно решению общего собрания, совета директоров (наблюдательного совета) или по требованию

участников, обладающих определенным в уставе количеством голосов (долей в уставном капитале).

Как правило, внутренним документом ООО, регламентирующим порядок работы ревизионного органа, является положение о ревизоре. В нем, как правило, устанавливаются общие положения о ревизоре, сроке его полномочий, оплате труда, правах и обязанностях, недобросовестных действиях, влекущих освобождение ревизора от должности, а также регулируются иные отношения по усмотрению участников общества.

Хотя ревизор не является органом управления, не осуществляет самостоятельную организационную и исполнительно-распорядительную деятельность, а реализует лишь одну специфическую функцию – контроль финансово-хозяйственной деятельности общества (внутренний аудит), но его права и обязанности достаточно обширны. В обязанности ревизора входят:

- проверка годового отчета и бухгалтерского баланса до их утверждения общим собранием;

- проверка иной финансовой документации и бухгалтерской отчетности, заключений комиссии по инвентаризации имущества; сравнение указанных документов с данными первичного бухгалтерского учета; анализ правильности и полноты ведения бухгалтерского, налогового, финансового, управленческого и статистического учетов;

- проверка правильности исполнения бюджетов;

- проверка правильности распределения прибыли, в том числе целевых фондов;

- анализ финансового положения общества, его платежеспособности, ликвидности активов, соотношения собственных и заемных средств, чистых активов и уставного капитала; выявление резервов улучшения экономического состояния общества; рекомендации органам управления;

- проверка своевременности и правильности платежей поставщикам продукции и услуг, платежей в бюджет и внебюджетные фонды, погашения прочих обязательств общества;

- проверка полномочий единоличного исполнительного органа по заключению договоров от имени общества;

- проверка правомочности решений, принятых советом директоров, единоличным исполнительным органом и ликвидационной комиссией, их соответствия уставу и решениям общего собрания;

- анализ соответствия решений, принятых общим собранием участников, Федеральному закону «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ, а также положениям устава;

- своевременное информирование общего собрания участников, совета директоров и единоличного исполнительного органа о результатах проведенных ревизий (в форме заключения или акта);

- оценка достоверности данных, включаемых в годовой отчет, годовую бухгалтерскую и финансовую отчетность общества, а также в отчетную документацию для налоговых, статистических и иных государственных органов;

– ревизия финансово-хозяйственной деятельности общества по итогам деятельности за год, а также в любое время по требованию лиц, имеющих право требовать ее проведения;

– требование созыва заседаний совета директоров (при наличии данного органа в обществе), а также внеочередного общего собрания участников в случаях выявления нарушений финансово-хозяйственной деятельности или наличия угрозы интересам общества, требующих принятия решения по вопросам, находящимся в компетенции данных органов;

– фиксация выявленных в ходе ревизий нарушений нормативно-правовых актов, устава, положений, правил и инструкций общества работниками и органами управления;

– соблюдение коммерческой тайны общества, в том числе в отношении сведений, составляющих секрет производства (ноу-хау), к которой ревизор имеет доступ в связи с исполнением своих обязанностей.

Кроме того, на ревизора может быть возложена обязанность присутствовать на общих собраниях и давать необходимые разъяснения по вопросам участников.

При исполнении своих обязанностей ревизор имеет право:

– в любое время проводить проверку финансово-хозяйственной деятельности общества и иметь доступ ко всей соответствующей документации;

– требовать созыва общего собрания участников в порядке, предусмотренном законодательством и уставом;

– требовать созыва заседания совета директоров, предусмотренного уставом;

– требовать предоставления устных или письменных объяснений членов совета директоров, единоличного исполнительного органа, а также любых работников общества по вопросам, отнесенным к компетенции ревизора;

– требовать от работников и членов органов управления представления документов финансово-хозяйственной деятельности общества;

– ставить перед органами управления вопрос об ответственности работников в случае выявления нарушений ими положений устава, а также внутренних документов общества;

– в случае необходимости обращаться к единоличному исполнительному органу с ходатайством о привлечении к проведению проверки специалистов по отдельным вопросам финансово-хозяйственной деятельности общества.

Ревизор представляет в совет директоров заключение по результатам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества за год, а также заключение, подтверждающее или опровергающее достоверность данных, включаемых в годовой отчет и содержащихся в годовой бухгалтерской отчетности, не позднее чем за 40 дней до проведения очередного (годового) общего собрания участников.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности, не являющаяся ежегодной, проводится в любое время с учетом требований, установленных внутренними документами общества. Она может быть инициирована самим ревизором,



а также членом совета директоров или участниками общества, обладающими в совокупности не менее чем одной десятой от общего числа голосов.

Для подготовки общества к внешнему аудиту ревизор должен контролировать не только своевременность представления отчетности, но и правильность ведения бухгалтерского учета.

Поэтому важно, чтобы ревизор периодически анализировал:

- правильность применения плана счетов и ведения бухгалтерского учета;
- правильность денежной оценки товарно-материальных ценностей;
- организацию документооборота и своевременность поступления в бухгалтерию первичных учетных документов;
- соответствие данных бухгалтерского учета данным баланса и годового отчета, представленных участникам общества;
- правильность определения прибыли.

Ревизор избирается на срок до следующего очередного общего собрания из числа кандидатур, предложенных участниками общества. С избранным ревизором заключается договор.

Полномочия ревизора прекращаются с даты принятия общим собранием одного из решений, связанных:

- с ликвидацией, реорганизацией или началом процедуры банкротства ревизора. Датой прекращения полномочий в этом случае является день принятия решения о ликвидации, реорганизации, банкротстве;
- принятием решения о досрочном прекращении полномочий ревизора (датой прекращения полномочий считается день их приобретения вновь избранным ревизором);
- истечением срока полномочий – они прекращаются в день приобретения полномочий вновь избранным ревизором;
- невозможностью исполнения ревизором своих обязанностей по различным причинам. В этой ситуации полномочия прекращаются в день получения обществом письменного заявления ревизора;
- иными причинами, объективно не позволяющими ревизору выполнять свои обязанности добросовестно и в полном объеме, с соблюдением интересов общества и его участников.

В настоящее время в законодательстве нет четких правил проведения ревизии. Результаты, которые получили ревизоры, и их заключения могут быть поданы на утверждение и оформлены в любом понятном виде: от актов до докладных записок. Причем каждый ревизор участвует в подготовке и утверждении итоговой документации. Если хотя бы один проверяющий не подписал документы, они не считаются утвержденными. В таком особенном случае протестующий ревизор должен либо огласить причины отказа от подписания документов, либо документально изложить свои претензии в отдельном акте.

Кроме того, при проведении проверки ревизор может составлять ряд других документов, а именно:

- акты по результатам текущих (не ежегодных) проверок (ревизий);
- заключения по результатам проверки годового отчета и бухгалтерского баланса.

Документы подписываются ревизором и не нуждаются в скреплении печатью.

Оригиналы документов ревизор передает единоличному исполнительному органу на хранение, о чем составляется акт. Общество обязано хранить их по месту нахождения единоличного исполнительного органа (соответствующим приказом назначается лицо, ответственное за учет и хранение оригиналов документов ревизора, а при отсутствии такого лица данная обязанность возлагается на единоличный исполнительный орган).

Акты и заключения ревизора по итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества составляются в трех экземплярах, два из них после окончания проверки передаются председателю совета директоров и инициатору ревизии.

Ревизор самостоятельно хранит следующие документы:

- копии требований о проведении проверки (ревизии) и уведомления об их вручении;
- копии письменных отказов ревизора в проведении проверки (ревизии);
- требования ревизора о предоставлении документов и (или) пояснений;
- письменные отказы работников предоставить документы и (или) пояснения.

Общество в лице единоличного исполнительного органа обеспечивает участникам доступ к документам ревизора и по соответствующему запросу предоставляет их копии.

Составленный по результатам ревизии акт является хорошим подспорьем при разработке мероприятий, направленных на устранение выявленных недостатков производственно-хозяйственной деятельности предприятий и мобилизацию внутрипроизводственных резервов.

С момента создания акционерного общества его финансово-хозяйственная деятельность должна находиться под контролем постоянно действующего органа – ревизионной комиссии или ревизора. Тип общества – публичное или нет – роли не играет. Это требование отражено в п. 2 ст. 9 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ. Решение о реорганизации также должно содержать указания о ревизорах каждого создаваемого общества. Вопрос об избрании ревизора в обязательном порядке включается в повестку дня годового общего собрания акционеров. Как следует из ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах», для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества.

Компетенция ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется уставом общества.

Порядок деятельности ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется внутренним документом общества, утверждаемым общим собранием акционеров.

Проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам деятельности общества за год, а также во всякое

время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества или по требованию акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем 10 % голосующих акций общества.

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

Ревизионная комиссия (ревизор) общества вправе потребовать созыва внеочередного общего собрания акционеров.

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

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

Основная функция ревизора – проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества по итогам года. Но ревизия может проводиться во всякое время по инициативе самого ревизора, по решению общего собрания, совета директоров и даже по требованию акционера, владеющего не менее чем 10 % голосующих акций.

В ст. 87 закона № 208-ФЗ прописано, что по итогам проверки ревизор составляет заключение, в котором должны содержаться:

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

Ревизор обязательно должен подтвердить достоверность данных, содержащихся в годовом отчете общества и в годовой бухгалтерской отчетности. Однако деятельность ревизора не заменяет аудиторской проверки. Это две самостоятельные формы контроля.

Наибольшая эффективность ревизии может быть достигнута только в том случае, когда к проверке привлекаются специалисты.

Следовательно, *ревизию* как организационную форму экономического контроля нельзя противопоставлять другим формам контроля, так как каждая из них имеет свои задачи, цели и поле деятельности.

## **5. Основные этапы организации контрольной работы**

### **5.1. Подготовка и планирование контрольной работы**

Основными этапами организации контрольной работы являются: планирование, организация, оформление результатов, реализация материалов, учет и отчетность по контрольной работе, обобщение и анализ результатов.

Значительную роль в контрольной работе играет процесс подготовки к проведению проверок. Большое значение придается ознакомлению с особенностями производственной и финансово-хозяйственной деятельности контролируемой компании, составлению плана и программы, изучению литературы и нормативных документов, касающихся контролируемых вопросов.

Ознакомление с особенностями производственной и хозяйственной деятельности компании, на которой предстоит проводить проверку, включает изучение структуры, характера деятельности, технологии производства, актов предыдущих проверок и их реализации, отчетности, служебной переписки. Эту работу выполняют все контролеры, привлеченные к проведению предстоящей работы.

Затем после ознакомления приступают к составлению или уточнению типовых плана и программы, которые являются документами, направляющими деятельность проверяющих на выполнение поставленных перед контролем задач. От того, насколько обоснованно и верно намечены вопросы, подлежащие проверке, во многом зависят полнота и исход полученных результатов.

План и программа должны быть не простым списком подлежащих выяснению вопросов. Они должны быть так взаимосвязаны, чтобы в результате проверки всех намеченных участков был получен глубокий и подробный материал о деятельности, проверяемой компании.

Планирование контрольной работы можно классифицировать по срокам проведения и характеру решаемых задач.

По срокам выделяют перспективное, текущее и оперативное планирование. В перспективных планах отражаются основные направления совершенствования контрольной работы и основные задачи, решаемые в течение длительного периода. Текущие планы составляются на год и по кварталам. Они включают такие основные разделы: формы осуществления контроля (ревизию, проверку исполнения приказов, решений, постановлений по результатам предыдущих ревизий, инспекцию и другие), объекты контроля (компании и учреждения), исполнителей (должностные лица, осуществляющие контроль) и данные о затратах времени. Оперативные планы или планы-графики составляются в основном для строгой увязки действий проверяющих. Форма плана ревизии представлена в табл. 2.

По характеру решаемых задач в планировании выделяют: определение объекта контроля, баланс рабочего времени и составление программы. Определение объекта контроля производится по двум основным принципам: обязательный контроль в установленные сроки и инициативный (финансово-хозяйственная деятельность бюджетных учреждений подвергается ревизии не реже одного раза в два года и с учетом потребностей управления финансово-

хозяйственной деятельностью, а обязательный аудит коммерческих организаций ежегодно). Кроме того, объекты могут включаться в план по требованию правоохранительных органов и силовых структур, заявлениям трудящихся, заданиям руководящих органов.

Таблица 2

Примерная форма текущего плана контрольной работы на ... год

Наименование учреждения	Срок проведения предыдущей ревизии (год, месяц, день)	Данные по планируемым ревизиям										
		Тема ревизии (финансово-хозяйственная деятельность, проверка зарплат и др.)	Вид ревизии (ком-плексная, тематическая и др.)	Период, за который проводится ревизия	Время на подготовку ревизии	Дата начала ревизии	Дата окончания ревизии	Время на реализацию материалов ревизии	Исполнители (должность, фамилия, имя и отчество)	Участие заинтересованных организаций (комитета народного контроля, финансовых органов и др.)	Мотивы включения в план	Примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Баланс рабочего времени составляется для сбалансирования имеющегося фонда времени лиц, осуществляющих контроль, и количества времени, необходимого для контроля намеченных объектов.

В программе ревизии или других форм контроля определяются основная цель, вопросы, подлежащие проверке, используемые методы и приемы контроля. В практике используются типовые программы (с обязательной увязкой по конкретным объектам контроля) или индивидуальные. Программа обычно составляется начальником контрольного или аудиторского отдела, должностным лицом, назначающим проверку (инспекцию). Следует помнить, что качественную программу может составить лицо, хорошо знающее особенности деятельности компании, подлежащей проверке. Начальник контрольного отдела или лицо, назначившее проверку, без специального изучения вряд ли могут знать все положительные и отрицательные стороны деятельности проверяемого учреждения. При подготовке к проверке эти вопросы изучают члены контрольной бригады. Следовательно, данную обязанность необходимо возложить на ревизоров, контролеров, аудиторов и их руководителей. Начальник контрольно-ревизионного отдела или ведущий аудитор в процессе рассмотрения и утверждения программы могут внести определенные коррективы.

В программе указывается период, за который будут проверены документы; время проведения; контролируемый период; участки, подлежащие проверке; их объем и фамилии лиц, ответственных за проверку, другие вопросы.

Тенденцией в развитии контрольной работы должно явиться сокращение времени проверок за счет укомплектования штатов квалифицированными ревизорами и аудиторами, совершенствования методики, использования вычислительной техники для проведения трудоемких работ, связанных с расчетами. Оптимальным сроком проведения ревизии и аудита следует считать 15-20-30 дней. Руководителю бригады он может быть продлен для завершения подготовки материалов проверки и принятия участия в его обсуждении. Для темати-

ческих проверок, во время которых проверяются лишь некоторые участки работ, сроки проведения целесообразно устанавливать короче. Это окажет положительное влияние на деятельность проверяемой компании, а также будет способствовать повышению производительности труда и позволит при таком же количестве проверяющих провести больше проверок и с лучшим их качеством.

Известно, что за период до одного месяца невозможно, да и нет такой необходимости, сплошным путем проверять все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности учреждения или компании. Поэтому важное значение имеет принцип сосредоточения контроля на определяющих участках производственной и финансовой деятельности. Прежде всего, нужно решить, какие участки деятельности компании следует считать наиболее важными, чтобы на их проверке сосредоточить особое внимание. В программу проверки целесообразно в первую очередь включать узловые участки деятельности, играющие решающую роль в выполнении производственной программы, рациональном расходовании сырья, материалов, трудовых ресурсов, денежных средств, обеспечении высокого качества продукции и сохранности капитала и имущества.

Обычно принято считать, что одни участки следует подвергать сплошной проверке, а другие – выборочной. Целесообразно представить проверяющим право решать, где проводить проверку выборочным путем, где – сплошным.

Обязательной сплошной проверке за весь период подлежат кассовые и банковские операции, расчеты с подотчетными лицами, учет бланков строгой отчетности, движение остродефицитного сырья и материалов, драгоценностей и других важнейших участков. Выборочным путем проверяется документация и фактическое состояние дел на остальных объектах, но это не исключает возможности сплошной их проверки.

В программе вопросы, которые необходимо выяснить, излагаются в такой последовательности, чтобы обеспечить не только всестороннюю проверку деятельности проверяемого учреждения или компании, но и их системность, способствующую выявлению фактов нарушений, причин, определения их последствий. Например, при выявлении фактов приписок объемов производства и реализации в результате отгрузки покупателям недоброкачественной, некомплектной и нестандартной продукции нужно выяснить, какой в результате этого был причинен ущерб предприятию, как это отразилось на финансовых результатах, не были ли в результате этого необоснованно начислена и выплачена зарплата, по каким причинам и по чьей вине была произведена и отгружена такая продукция. В этом случае перечисленные нарушения являются следствием производства и отгрузки недоброкачественной, нестандартной и некомплектной продукции. При обеспечении последовательности проведения проверок, аналогичной ходу производственной и финансово-хозяйственной деятельности, согласовываются действия всех проверяющих, ибо, как правило, разобщенные, разрозненные, несогласованные с контрольным аппаратом действия специалистов далеко не всегда достигают цели.

Программу проверок нужно рассматривать как обязательный минимум вопросов, подлежащих контролю. Но в случае необходимости проверяющие

обязаны ее расширить, дополнить и углубить. В соответствии с программой составляется рабочий план, в котором по каждому ведущему вопросу определяется метод проведения проверок и календарный график работы. Каждый ревизор и аудитор составляет календарный график работы для своего участка. Нет сомнения в необходимости составления рабочего плана и календарного графика. Однако если каждый член бригады отдельно будет составлять такой график, то это неизбежно приведет к несогласованности их контрольных действий на объекте и непоследовательности проведения проверок, что в конечном итоге снизит результативность контроля. Здесь требуется комплексный подход.

В стадии подготовки к проведению проверок контролеры должны ознакомиться с нормативными документами, регулирующими те участки работ, которые предстоит проверить. Для этого необходимо обеспечить каждого проверяющего справочной, нормативной литературой, методическими пособиями по проведению проверок, бланками актов инвентаризаций, справок, объявлений, а также пломбирами, измерительной и другой необходимой техникой.

Известно, что в этапе подготовки к проведению проверок 37,5 % ревизоров готовятся один день, 43,7 % – два-три дня и 18,8 % – более четырех дней. Следует отметить, что в течение одного дня практически невозможно доброкачественно и полно выполнить все работы по подготовке к проведению проверки. Экспериментальным путем установлено, что на подготовку к проведению ревизии необходимо любому контролеру не менее трех дней; из них два дня – на ознакомление с особенностями производственной и финансово-хозяйственной деятельности ревизуемого объекта, и один день – на изучение литературы и нормативных документов, касающихся ревизуемых вопросов.

## **5.2. Порядок проведения контрольной деятельности**

Следующим этапом проверки является организация осуществления непосредственно контрольных действий, которая включает организационную работу и контрольные действия: определение порядка контрольных действий; подготовку их проведения (сбор необходимой информации, предварительный ее анализ, выбор основных направлений, изучение необходимых нормативных актов); координацию работы членов контрольной группы; обеспечение ее информацией и вычислительной техникой; определение задач и направлений работы, привлекаемой к контролю специалистов; увязку осуществления контрольных действий с текущей работой объекта контроля (учреждения, компании); корректировку программы и плана-графика с учетом фактических данных, получаемых в процессе осуществления контрольных действий.

Очередность и время проведения организационных и контрольных действий зависят от содержания вопросов, подлежащих проверке, квалификации проверяющих, установленных сроков проведения проверки, количества контролеров, состояния производственной и хозяйственной деятельности на объекте контроля.

Началом проверки является момент прибытия проверяющих на предприятие. Окончание проверки по времени является несколько условным, поскольку

контрольные действия постепенно переходят в следующий этап контрольного процесса – подготовку материалов.

Руководитель контролеров представляет проверяющих руководителю компании, а в его отсутствии – одному из заместителей. Тут же выясняются организационные и структурные особенности компании, решаются вопросы об условиях работы контролеров.

По просьбе проверяющих руководитель компании информирует своих заместителей и руководителей структурных подразделений о начале проверки, представляет проверяющих, дает указания о форме содействия в их работе, определяя порядок получения документов для проверки и обеспечения их сохранности.

Необходимость участия соответствующих работников компании, за исключением руководителя и главного бухгалтера, возникает в случаях, когда проводятся фактические проверки в местах, за которые эти работники отвечают, когда во время проверки возникают неясности, разобраться в которых могут помочь лица, ответственные за операции, указанные в документах, когда нужно получить объяснения об их действиях при выполнении служебных обязанностей. Работники компании находятся с проверяющими столько времени, сколько требуется для получения соответствующих объяснений или справок. При проведении фактических проверок работники компании участвуют в них с начала и до конца. Об этом делается отметка в соответствующем акте или другом документе, составляемом по результатам проверки. Встречаются случаи, когда материально ответственное лицо к началу проверки уволилось с работы либо отказывается от участия при ее производстве. В таком случае следует письменно сообщить этому лицу о необходимости его участия, прилагая копию письма к материалам проверки. Если же и в этом случае материально ответственное лицо не явится для дачи пояснений, то дальнейшая проверка проводится без его участия.

О начале проверки коллектив извещается путем объявления во всех производственных и административных подразделениях компании. Один экземпляр объявления приобщается к материалам проверки.

После проведения организационных и контрольных действий руководитель контролеров (аудиторов) определяет, какие именно документы, за какие периоды и каким путем должны быть проверены, т. е. конкретизирует задание, предусмотренное в программе проверки. В отдельных случаях руководитель ревизоров может уточнить положения программы с таким расчетом, чтобы общее задание не было сужено.

При выборе объектов фактического контроля (инвентаризации) одни проверяющие согласовывают с администрацией компании объекты и время его проведения, другие – нет, а третьи сообщают администрации об этом непосредственно перед началом инвентаризации. Представляется, что если инвентаризация не нарушит работу контролируемой компании, то нет необходимости согласовывать контрольные действия с руководством. Если инвентаризация может нарушить нормальную работу компании, то такое согласование обязательно.



Последовательность контрольных действий определяется с таким расчетом, чтобы это обеспечило ясную картину положения дел и полное выявление последствий недостатков и нарушений на отдельных участках, так как неправильная очередность таких действий может привести к необходимости повторной проверки отдельных участков или признания неполноты проверки.

Обычно в начале контрольных действий проводятся фактические проверки. Далее проверяются такие участки работ, от которых зависят экономические показатели компании. Последующие контрольные действия направлены на выявление размера непроизводительных расходов, недостач и потерь.

Во время осуществления контрольных действий составляются справки, различные акты, описи. Во время составления акта проверки и приложений к нему может проводиться допроверка и уточнение отдельных фактов. Однако, несмотря на некоторое совпадение во времени, контрольные действия и подготовка их результатов являются качественно различными стадиями контрольного процесса.

### **5.3. Оформление результатов проверки**

Материалы проверки являются источником информации для формирования актов, справок, ведомостей, объяснений, заключений аудита и т. д. Этот этап проверки является завершающим.

Выявляемые в процессе проверки факты нарушений, злоупотреблений, фиксируются в журнале или рабочей документации путем подробной записи необходимых данных: содержание нарушений, виновные лица, материальный ущерб, даты и номера документов и др. Результаты проверки оформляются справками, различного рода технико-экономическими расчетами, промежуточными актами (актами инвентаризации материальных ценностей и денежных средств, контрольных обмеров, запусков, встречных проверок и других), общим актом. По некоторым формам контроля результаты оформляются докладными записками, актами обследования, справками проверки.

Общий акт является сводным документом, отражающим все выявленные нарушения и недостатки в ходе проверки. Приложениями являются разовые, промежуточные акты и справки, составленные членами бригады по результатам своей работы (справки информационного характера; документы, отражающие результаты различных пересчетов; данные о размерах недостач, излишков, необоснованного списания в расход материальных ценностей и денежных средств, расшифровывая их по эпизодам и лицам, совершившим нарушения и допустившим недостачи и т. д.).

Коротко остановимся на характеристике видов актов. Акты, составленные по результатам проверки отдельных хозяйственных операций или выяснения некоторых вопросов деятельности отдельных работников, необходимо считать разовыми актами. К ним следует отнести следующие: акты инвентаризаций, встречных проверок, взаимной сверки расчетов, контрольных обмеров, проверки состояния пропускного режима и т. д. Отличительной особенностью этих актов является то, что зафиксированная в них информация лишь указывает на

возможность наличия недостатков, излишков, бесхозяйственности, злоупотреблений. Например, если во время контрольного обмера объемов выполненных работ будут выявлены несоответствия между фактическими объемами работ и объемами, указанными в актах приемки, то лишь по этому факту, зафиксированному в соответствующем акте, трудно без дополнительных проверок сделать определенные выводы о приписках и других нарушениях. Если во время контрольного обмера расстояний перевозок грузов автомобильным транспортом будет установлено несоответствие данным в путевых листах автомобилей, то этот факт, оформленный разовым актом, будет указывать на необходимость проверки путевых листов всех автомобилей, перевозивших грузы по этому маршруту, в целях выявления размеров приписок и других связанных с ними нарушений. Поэтому разовые акты самостоятельного значения не имеют, а лишь указывают на возможность нарушений и недостатков.

Акты, составленные по результатам исследования комплекса вопросов, связанных с определенной стороной деятельности проверяемой компании или ее структурного подразделения, проведенного во время общей проверки, считаются промежуточными. К ним могут прилагаться в виде разовых актов и других документов приложения. Промежуточные акты составляются по результатам деятельности отдельных контролеров на объекте с целью приобщения их к основному (общему) акту, а также в случае установления недостатка, хищения и злоупотребления. Оформленные соответствующим образом, промежуточные акты могут иметь самостоятельное значение.

Общие акты, составленные по результатам проверки в целом, считаются основными. Их составляют руководители бригады проверяющих на основании всех материалов, в том числе данных промежуточных и разовых актов, справок, объяснений и т.п. Они отражают все факты, установленные во время проверки. Эти акты отличаются законченностью и большим объемом содержащейся в них информации. Правда, имеют место случаи, когда проверка не вскрывает нарушений и недостатков, или они незначительны и устранимы, тогда вместо основного (общего) акта составляется справка.

Поскольку разовые, промежуточные и основные акты составляются в разное время различными должностными лицами, то соответственно неодинаковым является порядок их подписания. Разовые акты подписывают проверяющие, материально ответственные и должностные лица, работа которых проверялась. Промежуточные акты подписывают проверяющие и руководители проверяемых отделов или производственных подразделений. В случае, когда, не дожидаясь окончания проверки, их передают компетентным органам для принятия соответствующих мер, то, кроме вышеуказанных лиц, их подписывают: руководитель предприятия, главный бухгалтер и лица, допустившие нарушения и злоупотребления. Основные акты подписывают проверяющие, руководитель компании и главный бухгалтер. При этом материально ответственные и должностные лица, чья деятельность проверялась, обязаны подписать акт проверки. Если, по мнению должностных лиц, в акте проверки необъективно изложены результаты, то это оспаривается в письменном виде – актом разногласий (объяснения к акту).

В актах можно добиться ясного и обоснованного изложения фактов, если придерживаться следующих правил:

- акты должны быть написаны по единой схеме;
- факты должны излагаться четко, точно, объективно, аргументировано;
- в актах должны отражаться только отрицательные стороны деятельности контролируемой компании;
- выявленные недостатки и нарушения должны быть соответствующим образом оценены.

Структура акта ревизии строго не регламентирована, поэтому на практике проверяющие их составляют, излагая имеющиеся данные по своему усмотрению, придерживаясь определенной схемы. Составление акта по единой схеме упрощает работу. Пользуясь унифицированными актами, можно быстрее найти и систематизировать нужную информацию.

Практика показала, что общий акт проверки состоит из двух частей – общей и констатирующей (прил. 1). В общей части приводятся следующие данные: основание для проведения проверки (приказ организации, назначившей проверку); кто ее проводил; вид и тема; полное наименование объекта и его подчиненность; период, за который проводилась проверка; данные о привлечении специалистов и общественности; при выявлении нарушений и сменяемости за контролируемый период руководителя и главного бухгалтера – время их работы; время проведения проверки; порядок проверки отдельных вопросов (по кассовым операциям – сплошным приемом или выборочным с указанием периода проверки).

В констатирующей части кратко излагаются нарушения по тематическим разделам. В первом разделе коротко характеризуются размеры и особенности деятельности проверяемой компании. Такая информация способствует правильной оценке деятельности контролируемого объекта. Второй раздел посвящается полноте устранения недостатков и нарушений, установленных прошлыми проверками, если работа проверялась отдельными контролирующими организациями, тогда он может быть исключен вообще. В следующих разделах констатирующей части акта отражаются результаты проверки планирования, производственной деятельности, использования денежных средств и материальных ценностей в ходе производственной и финансово-хозяйственной деятельности, состояние бухгалтерского учета, отчетности и контроля. Результаты проверки состояния сохранности капитала и собственности излагаются в отдельном разделе. Установленные конкретные факты нарушений отражаются на основе проведенных данных со ссылкой на соответствующие документы, нормативные акты, объяснения должностных лиц.

В актах ревизии не допускаются записи информационного характера, не связанные с какими-либо нарушениями и недостатками. Такие записи не несут какой-либо контрольной информации и лишь загромождают акт ненужными данными. Не следует делать подобных записей, за исключением случаев, когда такая информация нужна для пояснения каких-либо важных обстоятельств, связанных с установленными фактами недостатков, нарушений и злоупотреблений.

Если ревизор не обнаружил каких-либо существенных нарушений отдельного участка работ, то результаты ревизии данного вопроса также следует отражать в акте. Во-первых, ревизия должна быть проведена так, чтобы не было сомнения в том, что могли остаться не выявленными какие-либо недостатки и нарушения; во-вторых, отсутствие недостатков и нарушений следует отмечать и потому, чтобы впоследствии можно было установить, какие участки работ и в каком объеме подвергались ревизии. В акте ревизии необходимо не только указывать факты недостатков и нарушений, но и давать им соответствующую оценку. Если в акте ревизии будут описаны только установленные факты без соответствующей их оценки, то это сделает его непонятным.

Это позволяет выделить три вида квалификации фактов, установленных во время ревизии и касающихся оценки действий должностных лиц, работы отдельных участков или ревизуемой компании в целом. Назовем их ревизионной, юридической и хозяйственной квалификацией.

*Ревизионная квалификация* заключается в оценке наличия и движения материальных ценностей и денежных средств в процессе производственно-хозяйственной деятельности. Ревизор вправе утверждать о наличии недостачи, излишка, неполноте оприходования и необоснованности списания материальных ценностей и денежных средств, нарушениях в организации производства, планирования, учета и отчетности. Подобные выводы ревизор делает на основании исследования документов и другой информации, полученной в ходе ревизии. Такие записи в актах, как «Бухгалтерский учет находится в запущенном состоянии» или «Документы заполнялись небрежно», будут неправильными, так как этим дается оценка работы отдельных звеньев и должностных лиц ревизуемого предприятия, что ревизоры делать не вправе. В данном случае ревизорам вместо обобщающих записей оценочного характера необходимо конкретно указать, какие допущены нарушения ведения бухгалтерского учета.

*Юридическая квалификация* заключается в правовой оценке фактов недостач, излишков, недооприходования и излишнего списания в расход материальных ценностей, денежных средств и других нарушений, а также действий материально ответственных и должностных лиц, связанных с нарушениями. Юридическую квалификацию дают следственные органы и суды на основании материалов ревизии и информации, полученной следственным путем.

*Хозяйственная квалификация* заключается в оценке работы должностных лиц и участков или ревизуемой компании в целом. Ее дают руководители организаций, назначивших ревизию, и другие органы, которым предоставлено право принимать решения по результатам ревизии. Хозяйственная квалификация дается на основании совокупности информации о работе ревизуемой компании. Сюда относятся материалы ревизии, отчетность о работе компании, материалы обсуждений, письма и другие источники информации. При этом должно быть обеспечено объективное, точное, ясное их отражение (что нарушено, кто нарушил, время нарушения, последствия нарушений, документы, материальный ущерб). Не следует включать в акт ревизии различного рода выводы, предположения, не подтвержденные документами или другими источниками данных. В акте не следует квалифицировать или оценивать деятельность должностных лиц.

Акт ревизии является творческим документом, в нем отражается опыт и знания проверяющих. Акт ревизии заканчивается сводным разделом, отражающим общее число выявленных нарушений и недостатков, размеров недостач, ежемесячного материального ущерба.

Важное значение для принятия правильного решения по результатам проверки имеет точное, объективное и аргументированное изложение выявленных фактов.

В актах аудиторских проверок нужно отражать не только отрицательные стороны, но и положительные факты, касающиеся достижений или передового опыта, которые могут быть распространены на других предприятиях.

В последние годы наблюдается тенденция к сокращению объемов актов за счет увеличения приложений и в первую очередь справок, ведомостей, данных. В результате этого с увеличением размеров ревизуемых компаний и количества ревизионной информации объемы материалов ревизий не возрастают, а остаются такими же или несколько уменьшаются. Акты, содержащие только конечные результаты, являются, как правило, более наглядными и доступными, а их изучение занимает немного времени. Такая практика вызывает повышенные требования к качеству составления и оформления приложений к акту. Подготовка приложений к акту ревизии – это очень важные документы, качество которых во многом определяет обоснованность записей в акте ревизии и доброкачественность ревизионных материалов вообще.

Приложениями к акту ревизии являются все документы, составленные по результатам документальных и фактических проверок, проводимых во время ревизии: промежуточные акты, акты проверки отдельных хозяйственных операций, акты инвентаризаций, справки о необоснованных выплатах и других нарушениях, различные данные, объяснения и т. д. При подготовке приложений к актам ревизии нужно руководствоваться такими же требованиями, как и при написании самих актов. Все приложения должны найти отражение в акте ревизии. Следует избегать составления приложений, содержащих данные отчетности, а также справок, которые не зафиксированы в актах ревизии. Если приложения составлены по результатам проверки документов, то нужно указать, данные каких документов нашли в них отражение.

В приложениях данные о нарушениях группируются по определенным признакам. Если они не поддаются систематизации, то каждое из них описывается отдельно в акте ревизии. Приложения составляются в ходе ревизии отдельных участков и сторон деятельности компании.

Приложения, отражающие нарушения, составляют и подписывают ревизоры и работники ревизуемой компании. Приложения и справки информационного характера составляют и подписывают только работники ревизуемой компании, но это не должно снимать ответственности с ревизоров за достоверность информации, помещенной в таких справках и приложениях.

Акт проверки подписывают: руководитель проверяющих; руководитель предприятия; главный бухгалтер. Если кто-либо из должностных лиц не согласен с фактами, изложенными в акте, то напротив своей подписи он делает оговорку следующего содержания: «С некоторыми недостатками, отмеченными в

акте, не согласен, см. объяснение». Или «С актом проверки не согласен, см. объяснение». Если в тексте акта встречаются специальные термины, то в тексте или в сносках необходимо давать соответствующие пояснения.

С материалами проверки знакомятся руководители контролирующей организации, работники подконтрольного предприятия, лица, допустившие нарушения и злоупотребления, в отдельных случаях – работники судебных следственных органов.

#### **5.4. Реализация материалов контроля**

На стадии реализации материалов ревизии, инспекции, аудита деятельность контролеров ограничивается проверкой мероприятий, связанных с устранением выявленных недостатков и нарушений. Контролирующие организации и сами компании разрабатывают планы по устранению недостатков, передают материалы ревизии правоохранительным органам, предъявляют иски лицам, по чьей вине был причинен материальный ущерб. Производят перестановку кадров, принимают другие действенные меры.

Члены контролирующей бригады оказывают активную помощь в устранении недостатков и нарушений, привлекая внимание руководителей и других работников компаний к выявленным недостаткам. Но решений контролеры не принимают и не оценивают правильности действий работников проверяемой компании по устранению недостатков. Это дело руководителей проверяемой и проверяющей организаций. Контролеры проверяют полноту устранения выявленных нарушений.

Характер мероприятий, направленных на реализацию результатов контроля, зависит от того, какие нарушения выявлены.

Незначительные недостатки могут быть устранены в ходе контрольных действий, если это не требует проведения специальных мероприятий. Это позволяет принять действенные меры в период, когда все внимание коллектива компании обращено на проводимые мероприятия, полнее разобраться в справедливости претензий контролеров. В итоге проверяющие имеют не только материалы о нарушениях и недостатках, но и информацию об уже проведенных мероприятиях по их устранению.

Устранение выявленных недостатков и нарушений осуществляется работниками компании, они сами должны наметить мероприятия по их устранению, поскольку коллектив лучше знаком со спецификой работы и предусмотренные им мероприятия могут оказаться более эффективными, чем предложенные контролерами. В таких случаях инициатива должна исходить от руководства и коллектива проверяемой компании. Контролеры должны содействовать внедрению мероприятий, направленных на устранение недостатков и нарушений. Если же, по мнению проверяющего, намеченные мероприятия не обеспечивают устранения недостатков и нарушений или недопущения их в будущем, то он обязан письменно информировать об этом руководителя организации, назначившей ревизию, инспекцию или аудит, который принимает окончательное решение. Проверяющим предоставлено право в случае установления зло-

употреблений и хищений требовать от руководителя компании принять меры по обеспечению сохранности документов и в необходимых случаях – отстранения от работы лиц, совершивших хищения и злоупотребления, а также в случаях, не терпящих отлагательства, – передавать материалы проверок следственным органам, информируя об этом руководителя организации, назначившей ревизию, инспекцию, аудит.

Устранение выявленных недостатков и нарушений самим коллективом компании – это проявление профилактической и мобилизующей функции контроля. При этом результаты контроля обсуждаются на общем акционерном собрании или производственном совещании, где рассматриваются недостатки и нарушения, обсуждаются мероприятия по их устранению. Результаты проверок сообщает руководитель проверяющих. Содержание сообщения не должно выходить за рамки его служебной компетенции. Он докладывает лишь об установленных фактах без оценки их влияния на общий уровень работы компании и виновности отдельных работников в допущении нарушений. После совещания руководитель компании издает приказ, в котором при необходимости объявляются взыскания, утверждается план мероприятий по устранению выявленных недостатков и нарушений. Один экземпляр плана приобщается к материалам контроля.

Руководители, ответственные за состояние контрольно-ревизионной работы, дают обязательные указания по устранению недостатков и нарушений руководителям обречивованных компаний. Такие указания даются, если проведенные самими компаниями мероприятия не обеспечивают полного и своевременного устранения всех недостатков и нарушений.

По материалам обсуждения принимается соответствующее решение или издается приказ. Такая форма применяется в тех случаях, когда во время ревизии и инспекции установлены существенные нарушения и недостатки, устранение которых требует значительной перестройки в работе компании.

При необходимости руководители контролирующих организаций передают материалы проверок следственным органам, а в случаях, не терпящих отлагательства, это делают руководители контролеров или лица, проводящие ревизию, инспекцию или аудит.

В зависимости от конкретных обстоятельств по результатам проверок может быть проведено одно или несколько перечисленных мероприятий, направленных на устранение выявленных недостатков и нарушений.

Контроль является составной частью организаторской деятельности по реализации бизнес-планов, включая не только проверку или ревизию, но и оказание практической помощи в устранении недостатков, обобщении и внедрении передового опыта.

Все виды ревизий и других проверок содействуют повышению эффективности хозяйствования. Результаты их доводятся до сведения коллектива и акционеров компании.

Не менее важным является осуществление контроля за своевременностью и полнотой проведения мероприятий по устранению и недопущению в буду-

щем выявленных недостатков и нарушений. Самыми распространенными являются такие действия контролеров, как:

- информирование руководства ревизирующей организации о выполнении предусмотренных мероприятий;
- выезд ревизоров на место и осуществление проверки;
- проверка устранения недостатков и нарушений при проведении следующей ревизии, инспекции, аудита и других форм контроля.

К первому варианту прибегают обычно тогда, когда нарушения были не существенными. Самым распространенным в настоящее время вариантом последующего контроля является проверка устранения нарушений и недостатков при проведении последующей ревизии. Однако она имеет отрицательные стороны. Каждая последующая проверка выявляет новые нарушения, которые необходимо устранять, а устранение ранее допущенных нарушений и недостатков невольно уходит на второй план. Из-за недостатка времени такая проверка не будет осуществлена глубоко. Кроме того, с момента очередной проверки проходит немалый отрезок времени, поэтому такие действия контроля теряют свою актуальность. Об этом свидетельствуют записи в актах инспекций, аудита и ревизий, где проверяющие ограничиваются только общими отметками о том, что не устранены недостатки и нарушения, установленные предыдущей проверкой. Кроме того, на проверку исполнения необходимо затратить значительное количество рабочего времени, из-за чего страдает качество очередного контроля. Если выявленные в ходе проверки нарушения и недостатки не устранены или устранены не полностью или информация руководителя проверенной компании является недостаточной для определения степени устранения выявленных недостатков и нарушений, то целесообразно спустя определенное время, установленное для их устранения, провести повторную проверку. Количество проверяющих и их состав зависят от вида нарушений и характера принятых по ним решений. Время для повторного контроля должно позволить проверяющим детально проверить исполнение принятых решений, обычно это четыре-пять дней.

Итак, целью реализации результатов контроля является: устранение выявленных нарушений, бесхозяйственности, пресечение хищений, растрат и других злоупотреблений; устранение условий, которые этому способствуют; привлечение к ответственности виновных лиц; на основе материалов проверок – разработка и обеспечение проведения в жизнь мероприятий, улучшающих финансово-хозяйственную деятельность объекта контроля; наиболее полное возмещение причиненного государству ущерба; в случае выявления положительного опыта принятие необходимых мер к его обобщению и распространению. Реализация результатов проверок начинается в процессе ее проведения и продолжается после ее окончания. При этом необходимо, чтобы реализация результатов была проведена в кратчайшие сроки и в полном объеме. Руководитель организации, назначившей ревизию, инспекцию, обязан не позднее чем в двухнедельный срок рассмотреть результаты проверок и принять необходимые решения. Формы реализации результатов проверок могут быть различными: издание приказа проверяемой и вышестоящей по отношению к ней организаци-



ей, рассмотрение результатов проверок на акционерном собрании, передача материалов в правоохранительные органы и силовые структуры. Важным моментом реализации является гласность результатов контроля, которая достигается путем доведения результатов проверок до коллектива проверяемой компании, выступление с их результатами на общих собраниях, совещаниях, публикация материалов в печати, сообщения по радио и телевидению.

### **5.5. Оценка состояния контрольной работы**

Состояние любого объекта трудно определить по какому-либо одному параметру, даже если он является определяющим в его деятельности. Это понятие характеризуют количественные и качественные показатели, которые полностью или частично сконцентрированы в отчетности.

Контролирующий орган систематически ведет учет результатов различных форм контроля для того, чтобы в установленные сроки составить отчетность о контрольной работе. Регистрами учета являются журналы, содержащие данные, необходимые для составления отчетности, или использования их для обобщения и анализа результатов проверок. Могут использоваться специальные карточки, в которые вносятся данные в закодированном виде из материалов контроля для дальнейшей их обработки на вычислительных машинах.

Контрольный орган также организует внутренний контроль за результатами реализации результатов проверок путем получения информации о выполнении принятых решений (приказов и т. п.) по их результатам, проверки выполнения этих решений на месте, а в необходимых случаях и проведения частичных ревизий и инспекций выполнения принятых решений по результатам предшествующих проверок. Информация о выполнении принятых решений может быть получена и от других, смежных контрольных органов. Для обеспечения контроля за выполнением принятых решений и внедрением внесенных предложений по результатам проверок в контрольном органе осуществляется оперативный учет материалов реализации проверок.

Данные контрольной отчетности отражают результаты контрольной работы: количество проверяющих, число проведенных проверок всех форм и их результат. Этих данных недостаточно для определения состояния контрольной работы. Если показатель количества проведенных проверок позволяет с определенными условностями судить об активности конкретных подразделений, то количество нарушений, злоупотреблений, размер незаконных расходов и причиненного материального ущерба, а также данные об устранении недостатков не являются достаточным основанием для каких-либо окончательных выводов. С одной стороны, это показывает, что контрольный орган работал целенаправленно по выявлению негативных явлений в деятельности проверяемых компаний, но, с другой стороны, большое количество нарушений, значительные суммы незаконных расходов или причиненного материального ущерба, особенно с продолжительным периодом латентности, не являются результатом хорошей работы. Нередко это происходит из-за недоброкачества ранее проведенных проверок, в ходе которых не были выявлены уже имевшие в то время ме-

сто нарушения или по выявленным фактам не были приняты соответствующие меры, и они продолжали повторяться.

Состояние контрольной работы – понятие многомерное и оценивается следующими показателями: числом проверок, проведенных одним проверяющим; количеством выявленных фактов нарушений и злоупотреблений; их продолжительностью и повторяемостью; размером причиненного материального ущерба или незаконных расходов; степенью их возмещения.

Целью обобщения и анализа результатов различных форм контроля является установление наиболее характерных нарушений, методов хищений и злоупотреблений; выявление общих условий, способствующих хищениям; вскрытие недостатков в организации и осуществление самого контроля, выявление резервов повышения его эффективности и качества.

## Тесты для самоконтроля

1. Внешний аудит проводится:

- а) аудиторскими организациями;
- б) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;
- в) индивидуальными аудиторами.

2. Аудиторская организация – это:

- а) коммерческая организация, оказывающая аудиторские услуги;
- б) коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов;
- в) саморегулируемая организация аудиторов.

3. Проводится ли обязательный аудит бухгалтерской отчетности, если в отношении этой отчетности был проведен контроль уполномоченными государственными органами?

- а) да, если по результатам контроля были выявлены серьезные нарушения;
- б) нет, не проводится;
- в) да, проводится.

4. Аудиторская деятельность – это:

- а) независимая экспертиза финансового состояния предприятия;
- б) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами;
- в) проверка соответствия совершенных хозяйствующим субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

5. Основной целью аудита является:

- а) проверка своевременности, полноты и правильности расчетов по платежам в бюджет;
- б) выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству РФ;
- в) диагностика и прогнозирование финансового состояния хозяйствующего субъекта для информации заинтересованным пользователям.

6. Аудитор – это:

- а) работник аудиторской фирмы;
- б) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов;
- в) специалист в области бухгалтерского учета, налогового законодательства.

7. Каким из перечисленных ниже этических принципов деятельности аудитор должен непременно руководствоваться:

- а) конфиденциальность;
- б) публичность отчетности;
- в) отсутствие недоимки по налоговым платежам.

8. Инициативный аудит – это:
- а) аудит, проводимый по решению экономического субъекта;
  - б) аудит, проводимый органом, выдавшим лицензию на осуществление аудиторской деятельности;
  - в) аудит, проводимый по инициативе правоохранительных органов.
9. Внешний аудит предполагает ответственность и отчетность перед:
- а) руководством аудируемого лица;
  - б) группами, сторонними по отношению к аудируемому лицу;
  - в) саморегулируемой организацией аудиторов.
10. Обязательная аудиторская проверка проводится:
- а) в случаях, прямо установленных Законом об аудиторской деятельности;
  - б) по решению саморегулируемой организации аудиторов;
  - в) по решению одного из учредителей хозяйствующего субъекта.
11. В каких случаях Международные стандарты внутреннего аудита (МСВА) являются для российских организаций обязательными?
- а) всегда;
  - б) используются только в качестве рекомендуемых;
  - в) если руководство утвердит их в качестве внутренних стандартов.
12. В каком случае внутренний контролер будет наиболее независим?
- а) если он подчиняется собственнику;
  - б) если он подчиняется руководству;
  - в) если он подчиняется главному бухгалтеру.
13. В российском законодательстве внутренний аудит регламентируется:
- а) международными стандартами внутреннего аудита;
  - б) федеральными стандартами внутреннего аудита;
  - в) не регламентируется.
14. В соответствии с каким нормативным документом служба внутреннего аудита организации должна быть обеспечена Положением?
- а) законом «Об архивном деле в Российской Федерации»;
  - б) Общероссийским классификатором управленческой документации ОК 011-93 (ОКУД);
  - в) ГОСТ Р 6.30-2003 «Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов».
15. Внутреннему аудитору стал известен имевший место случай несоблюдения организацией требований нормативных правовых актов. Внутренний аудитор должен:
- а) получить дополнительную информацию, необходимую для оценки возможного влияния несоблюдения на бухгалтерскую отчетность;
  - б) сообщить регулятору;

в) сделать вывод о недобросовестных действиях руководства.

16. Внутренние аудиторы обязаны соблюдать профессиональные этические требования. Исключите требование, которого нет в перечислении основных принципов поведения в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) независимость;
- г) профессиональное поведение.

17. Внутренний аудит дает оценку экономической обоснованности управленческих решений и эффективности деятельности подразделений компании:

- а) да;
- б) нет;
- в) рекомендуется.

18. Внутренний аудит служит интересам:

- а) внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности – потенциальных инвесторов, кредиторов и др.;
- б) совета директоров и менеджеров компании;
- в) вышестоящих органов.

19. Внутренний аудитор дал правовую квалификацию конкретного действия руководства как несоблюдение требований нормативных правовых актов. Имеет ли на это право внутренний аудитор?

- а) да;
- б) нет;
- в) по решению собственника.

20. Внутренний аудитор использует средства контроля:

- а) финансовые;
- б) нефинансовые;
- в) как финансовые, так нефинансовые.

21. Внутренний аудитор квалифицировал обнаруженное нарушение как мошенничество. Имел ли он на это право?

- а) да;
- б) нет.

22. Доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей является элементом:

- а) контрольной среды;
- б) информационной системы;
- в) мониторинга средств контроля.

23. Если профессиональный бухгалтер не может принять надлежащие меры предосторожности для сведения угрозы нарушения основных принципов до приемлемого уровня, то он должен:

а) отказаться от предоставления профессиональных услуг или от выполнения своих обязанностей перед работодателем;

б) продолжить выполнение своих обязанностей перед работодателем или выполнение задания в соответствии с договором при условии увеличения оплаты (гонорара);

в) продолжить выполнение своих обязанностей перед работодателем или выполнение задания, изложив данную ситуацию в своих рабочих документах.

24. К функциям внутреннего аудита организации относится:

а) постановка системы бухгалтерского учета;

б) постановка системы внутреннего контроля;

в) мониторинг эффективности функционирования системы бухгалтерского учета.

25. Масштабы вовлечения представителей собственника в деятельность и надзор за ней является элементом:

а) средств контроля;

б) информационной системы;

в) контрольной среды.

26. Контрольное действие должно:

а) предупреждать существенные искажения в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или конкретных случаях раскрытия информации;

б) обнаруживать существенные искажения в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или конкретных случаях раскрытия информации;

в) предупреждать или обнаруживать и исправлять существенные искажения в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или конкретных случаях раскрытия информации.

27. Могут ли внутренние аудиторы включаться в состав инвентаризационной комиссии?

а) да;

б) нет.

28. Могут ли цели службы внутреннего аудита в организации меняться в зависимости от требований руководства?

а) да;

б) нет;

в) руководство не устанавливает требований к внутреннему аудиту.

29. Может ли ненадлежащее вмешательство руководства в работу системы внутреннего контроля являться ограничением внутреннего аудита?

- а) да;
- б) нет.

30. Может ли СВА быть полностью независимой?

- а) да;
- б) нет;
- в) вопрос независимости службы не рассматривается.

31. Основные принципы поведения:

- а) являются обязательными к применению;
- б) носят рекомендательный характер;
- в) следует только принимать к сведению.

32. Отдельные контрольные действия, как правило:

- а) не бывают направлены на конкретный риск;
- б) направлены на конкретный риск.

33. Относится ли консультационная деятельность к функциям внутреннего аудита?

- а) да;
- б) нет;
- в) рекомендуется.

34. Под применением средства контроля подразумевается, что:

- а) средство контроля существует;
- б) средство контроля предусмотрено внутренним регламентом;
- в) средство контроля существует и организация его использует.

35. Подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике являются элементом:

- а) оценки рисков;
- б) контрольной среды;
- в) мониторинга средств контроля.

36. Постановка системы внутреннего аудита относится к функциям:

- а) руководства;
- б) внутреннего аудита;
- в) собственника.

37. При выявлении случаев несоблюдения организацией требований нормативных правовых актов внутренний аудитор применяет процедуры:

- а) аналитические;
- б) пересчета;
- в) запроса руководству.

38. Укажите нормативный документ, в котором указано, какие лица несут ответственность за формирование и утверждение правил документооборота и технологии обработки учетной информации в организации:

- а) Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- б) ПБУ 1/2008 «Учетная политика»;
- в) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н.

39. Является ли распределение ответственности и полномочий составляющей контрольной среды?

- а) да;
- б) нет.

40. Может ли перерасход материалов оказать влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность?

- а) нет;
- б) да;
- в) да, если перерасход значительный.

41. Внутренний аудитор устанавливает уровень существенности:

- а) при проведении проверки по существу;
- б) на стадии оценки результатов проверки;
- в) на стадии планирования.

42. Между существенностью и аудиторским риском существует зависимость:

- а) прямая;
- б) обратная;
- в) зависимости не существует.

43. Небольшой объем проверок и затрат времени для объектов проверки планируется:

- а) при высоком уровне риска;
- б) при низком уровне риска;
- в) объем проверки и затраты времени не зависят от риска.

44. В целях обоснования выводов и результатов аудиторского задания проводится:

- а) составление программы проверки;
- б) документирование;
- в) составление отчета.

45. Объем документирования, а также перечень необходимых для формирования отчета документов определяется:

- а) для каждой конкретной проверки;
- б) в соответствии с внутренним регламентом;
- в) к объему документирования требований не предъявляется.



46. Выборочная проверка применяется:

- а) только при низком уровне риска;
- б) если ошибки носят методологический характер;
- в) для снижения затрат на проверку.

47. Каким образом можно уменьшить риск выборочной проверки?

- а) риск выборочной проверки нельзя уменьшить;
- б) увеличить выборку;
- в) увеличить уровень существенности.

48. Каким методом, как правило, проводится тестирование средств контроля?

- а) сплошным;
- б) выборочным.

49. При тестировании средств внутреннего контроля более важным является:

- а) анализ характера и причин ошибок;
- б) подсчет ошибок.

50. При тестировании средств внутреннего контроля с использованием выборки наиболее целесообразным является отбор:

- а) случайный;
- б) систематический;
- в) нестатистический.

51. При проведении нестатистического отбора результаты:

- а) экстраполируются;
- б) оцениваются в соответствии с аудиторским мнением.

52. С точки зрения статистики объем выборки:

- а) увеличивается при увеличении числа элементов генеральной совокупности;
- б) число элементов генеральной совокупности определяется аудитором по профессиональному суждению;
- в) зависит от степени надежности, определяемой вероятностью получения ошибки.

53. Какие коэффициенты, характеризующие финансовое состояние, нормированы?

- а) текущей ликвидности;
- б) рентабельности;
- в) оборачиваемости.

54. Цели внутреннего аудита в организации устанавливаются:

- а) законодательством;

- б) руководством;
- в) вышестоящим органом.

55. Мониторинг средств контроля – это:

- а) процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени;
- б) создание системы внутреннего контроля;
- в) определение и применение дисциплинарных воздействий в случае обнаружения нарушений требований стандартов.

56. Является ли информационная система частью системы внутреннего аудита?

- а) да;
- б) нет;
- в) только в части подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

57. Внутренний аудит дает оценку экономической обоснованности управленческих решений и эффективности деятельности подразделений компании:

- а) да;
- б) нет;
- в) рекомендуется.

58. Является ли знание деятельности организации необходимым при планировании работ?

- а) да;
- б) нет;
- в) на усмотрение руководителя службы внутреннего аудита.

59. Внешняя проверка обнаружила отсутствие учетных документов, срок хранения которых не истек. Является ли это грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, за которое предусмотрено наложение административного штрафа на должностных лиц?

- а) да;
- б) нет;
- в) предусмотрено только административное наказание, налагаемое руководством организации.

60. Экстраполяция результатов выборочной проверки проводится при использовании:

- а) статистического отбора;
- б) нестатистического отбора;
- в) как статистического, так и нестатистического отбора.

61. Выявление рисков хозяйственной деятельности является обязанностью:

- а) внутреннего аудитора;
- б) руководства;
- в) представителей собственника.

62. Какие средства контроля за информационными системами относятся к общим?

- а) приобретение, развитие и обслуживание прикладных программ информационных систем;
- б) контрольное тестирование компьютером вводимых данных с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях;
- в) разделение обязанностей.

63. Какие функции не входят в обязанности внутреннего контроля?

- а) постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- б) проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- в) контроль экономности, эффективности и результативности;
- г) исследование финансовой и управленческой информации.

64. Какое из перечисленных ниже общих требований к информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, прежде всего обеспечивает паритетное удовлетворение интересов всех групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности?

- а) целостности;
- б) последовательности;
- в) нейтральности;
- г) существенности.

65. Контрольная среда:

а) не предотвращает существенное искажение информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или в случаях раскрытия информации;

б) предотвращает существенное искажение информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или в случаях раскрытия информации;

в) не оказывает никакого влияния на возможность существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или в случаях раскрытия информации.

66. Внутренний аудитор может только с разумной уверенностью установить, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Это является следствием:

а) нарушения внутренним аудитором законодательства и внутренних регламентов;

б) недостатков планирования;

в) влияния ограничений, присущих внутреннему аудиту.

67. Организационный статус внутреннего контроля – это:

а) структура службы;

б) планирование работ;

в) положение в организационной структуре аудируемого лица.

68. Какое нарушение в суммах начисленных налогов может считаться грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности и подлежит наложению административного штрафа на должностных лиц?

а) нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности не является;

б) 5 %;

в) 10 %.

69. Генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости. Какой метод проведения проверки следует применить?

а) выборочный;

б) сплошной;

в) метод не имеет значения.

70. Нежелание руководства организации своевременно устранять выявленные недостатки системы внутреннего контроля:

а) может указывать на недобросовестные действия;

б) не может указывать на недобросовестные действия;

в) указывает на недобросовестные действия.

# Приложения

Приложение 1

## Лимская декларация руководящих принципов контроля

### ISSAI 1

Международные стандарты для высших органов финансового контроля (ISSAI) изданы Международной организацией высших органов финансового контроля (INTOSAI).  
Дополнительная информация доступна на сайте: [www.issai.org](http://www.issai.org)  
INTOSAI

## Лимская декларация руководящих принципов контроля

### Комитет INTOSAI по профессиональным стандартам

#### Секретариат Комитета INTOSAI по профессиональным стандартам

Национальное аудиторское управление \* Подразделение государственного аудита 4 \* Почтовый ящик 9009 \* 1022 Копенгаген \* Дания  
(Rigsrevisionen, Landgreven 4, P.O. Box 9009, 1022 Copenhagen K, Denmark)  
Тел.: + 45 3392 8400 \* Факс: +45 3311 0415 \* Эл. почта: [info@rigsrevisionen.dk](mailto:info@rigsrevisionen.dk)

INTOSAI

Совместный опыт – выгода для всех

Генеральный секретариат INTOSAI – RECHNUNGSHOF

(Суд счетов, Австрия)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

Вена

Австрия

Тел.: ++43 (1) 711 71 \* Факс: ++43 (1) 718 09 69

Эл. почта: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at)

Адрес сайта: <http://www.intosai.org>

## Содержание

Введение

I. Общие положения

II. Независимость

III. Взаимоотношения с парламентом, правительством и административными органами

IV. Права высшего органа финансового контроля

V. Методы контроля, штат служащих, международный обмен опытом

VI. Отчетность

VII. Контрольные полномочия высшего органа финансового контроля

## Введение

Когда, более чем два десятилетия назад, в октябре 1977 года на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля в Лиме (Перу) Лимская декларация руководящих принципов контроля (далее – Лимская декларация) была принята делегатами на основании единодушного одобрения, была большая надежда, но не было уверенности, что она достигнет успеха в международном масштабе.

Опыт применения Лимской декларации с тех пор превзошел даже самые смелые ожидания и показал ее несомненное влияние на развитие государственного аудита в рамках каждой отдельной страны. Лимская декларация одинаково существенна для всех высших органов финансового контроля, объединенных в INTOSAI, независимо от их региональной принадлежности, уровня развития, положения в системе государственного управления или организационной структуры.

Успех Лимской декларации, прежде всего, заключается в том, что она содержит полный перечень всех задач и аспектов, связанных с государственным аудитом, при этом оставаясь в высшей степени существенной и лаконичной, что делает ее простой в использовании, а ее ясный язык изложения гарантирует, что внимание не будет смещено с главных вопросов.

Главная цель Лимской декларации состоит в том, чтобы призвать к независимому государственному аудиту. ВОФК, которые не могут выполнить это требование, не соответствуют стандарту. Поэтому не удивительно, что проблема независимости ВОФК по-прежнему остается часто обсуждаемой в рамках сообщества INTOSAI. Однако требования Лимской декларации не удовлетворяются лишь достижением независимости ВОФК; эта независимость также должна быть закреплена в законодательстве. Для этого должны существовать хорошо функционирующие институты правового обеспечения, которые можно найти лишь в демократическом государстве, основанном на верховенстве закона.

Таким образом, верховенство закона и демократия – ключевые предпосылки для действительно независимого государственного аудита и краеугольный камень, на котором основана Лимская декларация. Предписания, содержащиеся в Лимской декларации, являются незыблемыми и важнейшими ценностями, которые сохранили свою актуальность с тех пор, как были впервые приняты. Тот факт, что было решено переиздать декларацию более чем 20 лет спустя, действительно, свидетельствует об ее качестве и дальновидности авторов.

Мы выражаем нашу благодарность Международному журналу о государственном аудите за их усилия в публикации новой редакции Лимской декларации, понимая большую важность этого фундаментального документа, который совершенно справедливо считается Великой хартией вольностей государственного аудита. Сейчас мы знаем, что Лимская декларация будет распространяться и в будущем. Соответствие ее высоким стандартам все еще остается целью для всех нас.

Вена, конец 1998 года

Доктор Франц Фидлер

Генеральный секретарь INTOSAI

## **Лимская декларация руководящих принципов контроля**

### **Преамбула**

На IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля (INTOSAI) в Лиме было решено опубликовать и распространить документ под названием «Лимская декларация руководящих принципов контроля», так как:

упорядоченное и эффективное использование государственных средств является одной из важнейших предпосылок для надлежащего управления государственными финансами и эффективности принимаемых решений ответственных органов власти;

для достижения этой цели необходимо, чтобы каждая страна имела высший орган финансового контроля, независимость которого гарантируется законом;

такие институты становятся все более необходимыми, поскольку государство расширило свою деятельность в социальный и экономический сектор и, следовательно, действует за пределами традиционных финансовых рамок;

конкретные цели аудита, а именно надлежащее и эффективное использование государственных средств, развитие эффективного финансового управления, надлежащее исполнение административной деятельности, а также информирование органов государственной власти и общественности путем публикации объективных отчетов, необходимы для стабильности и развития государств в соответствии с задачами Организации Объединенных Наций;

на предыдущих конгрессах INTOSAI, на пленарных заседаниях были приняты резолюции, распространение которых было одобрено всеми государствами-членами.

## **I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

### **Статья 1. Цель контроля**

Содержание и организация контроля являются обязательными элементами управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является своевременное выявление отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, продуктивности, результативности и экономичности в управлении финансами, с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

### **Статья 2. Предварительный и последующий контроль**

1. Предварительный контроль представляет собой проверку до осуществления административной и финансовой деятельности.

Последующий контроль – контроль после осуществления административной и финансовой деятельности.

2. Эффективный предварительный контроль необходим для надежного управления общественными средствами, вверенными государству. Он может быть проведен высшим органом финансового контроля или другими контрольными организациями.

3. Предварительный контроль, проводимый высшим органом финансового контроля, имеет преимущество, так как способен предотвратить материальный ущерб до того, как он произошел. Однако его недостатком является перегрузка в работе высшего органа финансового контроля и размытость юридической ответственности.

Последующий контроль, осуществляемый высшим органом финансового контроля, уделяет больше внимание ответственности подотчетных; может приводить к компенсации причиненного ущерба и предотвращению повторных нарушений.

4. Полномочие осуществлять предварительный контроль определяется правовым положением, условиями работы и требованиями к органу финансового контроля в каждой отдельной стране. Осуществление последующего контроля – прямая обязанность высшего органа финансового контроля, независимо от того занимается он предварительным контролем или нет.

### **Статья 3. Внутренний и внешний контроль**

1. Внутренние контрольные службы создаются внутри отдельных ведомств и организаций государства, в то время как службы внешнего контроля не являются частью организационной структуры проверяемых организаций. Высший орган финансового контроля является органом внешнего контроля.

2. Внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Она должна быть по возможности функционально и организационно независима внутри соответствующей организационной структуры.

3. В качестве внешней контрольной службы высший орган финансового контроля должен проверять эффективность внутренней контрольной службы. Если внутренняя контрольная служба признана эффективной, необходимо предпринимать шаги, с тем чтобы, не ущемляя право высшего органа финансового контроля, проводить всеохватывающую проверку, обеспечивать необходимое разделение задач и сотрудничество между высшим органом финансового контроля и внутренней контрольной службой.

### **Статья 4. Аудит законности, аудит правильности и аудит эффективности**

1. Традиционной задачей высшего органа финансового контроля является аудит законности и аудит правильности управления финансами и ведения бухгалтерского учета.

2. В дополнение к этим видам аудита, важность которых неоспорима, имеется также иной равнозначный вид аудита – аудит эффективности, который направлен на проверку эффективности, экономичности и результативности государственного управления. Аудит эффективности включает не только проверку конкретных финансовых операций, но и деятельности государственных органов власти, в том числе их организационной и административной систем.

3. Цели контрольной работы высшего органа финансового контроля – законность, правильность, экономичность, эффективность и результативность управления финансами – в основном одинаково важны. Каждый высший орган финансового контроля определяет для себя приоритетность указанных целей.

## **II. НЕЗАВИСИМОСТЬ**

### **Статья 5. Независимость высших органов финансового контроля**

1. Высшие органы финансового контроля могут выполнять возложенные на них задачи объективно и эффективно, только если они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

2. Государственные органы не могут быть абсолютно независимы, так как они являются частью государства в целом, но в то же время высший орган финансового контроля должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на него задач.

3. Учреждение высшего органа финансового контроля и необходимая степень его независимости должны быть заложены в конституции, детали могут быть установлены соответствующим законодательством. В частности, Верховный суд должен гарантировать соответствующую юридическую защиту от любого вмешательства в независимость и контрольные полномочия высшего органа финансового контроля.

### **Статья 6. Независимость членов и служащих высшего органа финансового контроля**

1. Независимость высшего органа финансового контроля неразрывно связана с независимостью его членов. Членами считаются лица, которые принимают решения в высшем органе финансового контроля и ответственны за эти решения перед третьей стороной, т. е. это члены руководящих коллегиальных органов или руководители единоначально управляемых высших органов финансового контроля.

2. Независимость членов высшего органа финансового контроля также должна быть гарантирована конституцией. В частности, процедура их отзыва, которая также должна определяться конституцией, не должна наносить ущерб их независимости. Порядок назначения и освобождения от занимаемой должности членов высшего органа финансового контроля зависит от конституционной структуры каждой страны.

3. В своей профессиональной карьере члены высшего органа финансового контроля не должны подвергаться влиянию проверяемых организаций и зависеть от них.

### **Статья 7. Финансовая независимость высших органов финансового контроля**

1. Высший орган финансового контроля должен быть обеспечен финансовыми средствами, необходимыми для выполнения возложенных на него задач.

2. Высший орган финансового контроля должен иметь право обращаться с просьбой о выделении необходимых финансовых средств непосредственно в государственный орган, принимающий решение по национальному бюджету.

3. Высший орган финансового контроля должен иметь право использовать в пределах своих полномочий денежные средства, выделенные для него отдельной строкой бюджета.

## **III. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ С ПАРЛАМЕНТОМ, ПРАВИТЕЛЬСТВОМ И АДМИНИСТРАТИВНЫМИ ОРГАНАМИ**

### **Статья 8. Взаимоотношения с парламентом**

Независимость высшего органа финансового контроля, гарантированная конституцией и законом, позволяет ему работать с высокой степенью инициативы и автономии даже в том случае, когда он выступает представителем парламента и проводит проверки по указаниям парламента. Положения о взаимоотношении между высшим органом финансового контроля и парламентом должны быть определены национальной конституцией в соответствии с условиями и требованиями каждой страны.

### **Статья 9. Взаимоотношения с правительством и административными органами**

Высший орган финансового контроля проверяет деятельность правительства, его административных органов и любых других подчиненных ему организаций. Однако это вовсе не



означает, что правительство подчиняется высшему органу финансового контроля. В частности, правительство целиком и полностью отвечает за свои действия и ошибки и не может освобождать себя от ответственности, ссылаясь на результаты, проверок и экспертные мнения высшего органа финансового контроля, за исключением случаев, когда указанные результаты принимаются в форме судебных решений.

#### **IV. ПРАВА ВЫСШЕГО ОРГАНА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

##### **Статья 10. Права расследования**

1. Высший орган финансового контроля должен иметь доступ ко всем документам, относящимся к управлению финансами и должен обладать правом запрашивать устно или письменно у проверяемой организации любую информацию, которую он сочтет необходимой.
2. В каждом отдельном случае высший орган финансового контроля должен принимать решение о том, где целесообразнее проводить проверку, непосредственно по месту нахождения проверяемой организации или в самом высшем органе финансового контроля.
3. Сроки представления необходимой информации, запрошенных документов, включая финансовые отчеты, и справок в высший орган финансового контроля должны быть оговорены законом или в отдельных случаях самим высшим органом финансового контроля.

##### **Статья 11. Выполнение требований высшего органа финансового контроля по результатам проведенных проверок**

1. Проверяемые организации должны в оговоренные законом или высшим органом финансового контроля сроки высказать свое мнение о выводах по результатам проверки высшего органа финансового контроля и сообщить о принятых мерах.
2. В том случае, когда заключения высшего органа финансового контроля утверждаются не в форме судебного решения, а выявленные нарушения являются существенными, высший орган финансового контроля должен быть наделен правом обращаться в компетентные органы с требованием о принятии необходимых мер и привлечении к ответственности виновных.

##### **Статья 12. Экспертное заключение и право давать консультацию**

1. При необходимости высший орган финансового контроля может предоставить в распоряжение парламента и другие органы государственной власти свои профессиональные знания и опыт в форме экспертного заключения, включая замечания по проектам законов и другим нормативно-правовым актам, относящиеся к финансовым вопросам. Органы государственной власти должны нести полную ответственность за принятие или отклонение такого экспертного заключения; более того, эта дополнительная задача высшего органа финансового контроля не должна препятствовать будущим проверкам высшего органа финансового контроля и не должна влиять на эффективность проверки.
2. Нормативно-правовые акты по надлежащей и по возможности унифицированной процедуре бухгалтерского учета должны приниматься только по согласованию с высшим органом финансового контроля.

#### **V. МЕТОДЫ КОНТРОЛЯ, ШТАТ СЛУЖАЩИХ, МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОБМЕН ОПЫТОМ**

##### **Статья 13. Методы и порядок контроля**

1. Высший орган финансового контроля должен проводить проверки в соответствии с утвержденной им программой. Право государственных органов, имеющих соответствующие полномочия, в отдельных случаях ходатайствовать о проведении проверки остается в силе.
2. Проверка редко может быть всеобъемлющей, и высший орган финансового контроля, как правило, использует выборочный метод. Объекты проверки должны отбираться на основе определенной методики, и их количество должно быть достаточным для того, чтобы стало возможным сделать вывод о качестве и правильности управления финансами.
3. Методы контроля следует совершенствовать, опираясь на достижения научно-технического прогресса в сфере управления финансами.
4. В помощь аудиторам необходимо готовить руководства по проведению аудита.

#### **Статья 14. Штат служащих**

1. Члены и служащие высшего органа финансового контроля должны обладать квалификацией и моральными качествами, которые необходимы для успешного выполнения возложенных на них обязанностей.
2. При наборе персонала для высшего органа финансового контроля необходимо уделять должное внимание уровню профессиональных знаний, работоспособности (выше среднего) и опыту работы по специальности.
3. Особое внимание следует уделить дальнейшей теоретической и практической профессиональной подготовке всех членов и служащих высшего органа финансового контроля, как на внутриведомственных курсах и семинарах, так и в университетах, в том числе по международным программам. Повышение квалификации должно поощряться всеми возможными финансовыми и организационными средствами. Повышение квалификации персонала должно выходить за рамки традиционных знаний юриспруденции, экономики и бухгалтерского учета и включать иные методы управления экономикой, в том числе электронную обработку данных.
4. Для обеспечения подбора кадров высокой квалификации уровень их денежного вознаграждения должен соответствовать тем специфическим требованиям, которые к ним предъявляются по роду их деятельности.
5. В отдельных случаях, когда штат служащих высшего органа финансового контроля не располагает необходимыми для проведения проверки профессиональными знаниями, целесообразно привлекать к таким проверкам экспертов со стороны.

#### **Статья 15. Международный обмен опытом**

1. Международный обмен идеями и опытом в рамках Международной организации высших органов финансового контроля является эффективным средством помощи высшему органу финансового контроля в выполнении возложенных на него задач.
2. Эта цель до сих пор достигалась путем проведения конгрессов, семинаров, организуемых совместно с ООН и другими организациями, совещаний региональных рабочих групп и изданием специализированного журнала.
3. Желательно расширять и развивать эту деятельность. Особенно важно совершенствовать унифицированную терминологию государственного финансового контроля на базе сравнительного правоведения.

### **VI. ОТЧЕТНОСТЬ**

#### **Статья 16. Ответность перед парламентом и перед широкой общественностью**

1. В конституции должны быть закреплены возможность и обязанность ежегодного сообщения о результатах деятельности высшего органа финансового контроля парламенту или другому компетентному государственному органу. Этот доклад должен быть опубликован. Это обеспечит информирование широкой общественности и вызовет обсуждение и, таким образом, создаст более благоприятный климат для реализации выводов и рекомендаций высшего органа финансового контроля.
2. Высший орган финансового контроля должен быть также уполномочен направлять свои отчеты в парламент по особенно важным делам по мере их завершения, не дожидаясь сроков представления годовых отчетов.
3. Годовой отчет должен отображать всю деятельность высшего органа финансового контроля. В случае наличия требований к защите информации, содержащейся в годовом отчете, высший орган финансового контроля должен внимательно взвесить, что важнее – исполнение этих требований или предание фактов гласности.

#### **Статья 17. Порядок представления отчета**

1. Отчет должен отображать факты, их объективную и четкую оценку, а также ограничиваться изложением наиболее значимых результатов работы. Язык отчета должен быть точным и простым для понимания.
2. Должное внимание должно быть уделено изложению мнения проверяемой организации о выводах высшего органа финансового контроля по итогам проверки.

## **VII. КОНТРОЛЬНЫЕ ПОЛНОМОЧИЯ ВЫСШЕГО ОРГАНА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

### **Статья 18. Конституционная основа контрольных полномочий, контроль над управлением государственными финансами**

1. Основные контрольные полномочия высшего органа финансового контроля должны быть закреплены в конституции, детали могут быть установлены другими законами.
2. Конкретные положения о контрольных полномочиях высшего органа финансового контроля должны определяться в зависимости от условий и потребностей каждой страны.
3. Все управление государственными финансами независимо от того, отражены они в общем государственном бюджете или нет, должно быть объектом контроля высшего органа финансового контроля. Управление теми частями государственных финансов, которые исключены из государственного бюджета, не должно выводиться из-под контроля высшего органа финансового контроля.
4. Путем проведения проверок высший орган финансового контроля должен стремиться к установлению четко определенной бюджетной классификации и как можно более простой и ясной системы учета и отчетности в использовании государственных средств.

### **Статья 19. Контроль государственных органов и государственных организаций, находящихся за границей**

По общему принципу государственные органы и государственные организации, созданные за границей, должны контролироваться высшим органом финансового контроля. Во время их проверки должное внимание должно быть уделено соблюдению тех ограничений, которые установлены международным правом. Однако в тех случаях, когда доказана необходимость сокращения таких ограничений, могут быть внесены соответствующие изменения в международно-правовые документы.

### **Статья 20. Налоговый аудит**

1. Высший орган финансового контроля должен быть наделен самыми широкими полномочиями по проверке уплаты налогов, включая изучение личных досье по уплате налогов.
2. Контроль уплаты налогов в первую очередь связан с проверкой ее законности и правильности. Однако, проверяя соблюдение закона о налогах, высший орган финансового контроля должен также изучить саму систему налогообложения и ее эффективность, а также исполнение плана поступления доходов и, если это необходимо, должен внести предложения по совершенствованию соответствующего законодательства.

### **Статья 21. Государственные контракты и работы (услуги) для обеспечения государственных нужд**

1. Значительные средства, расходуемые государством на государственные контракты и работы (услуги) для обеспечения государственных нужд, объясняют особую тщательность проверки использования этих средств.
2. Проведение тендеров является самым подходящим способом получения наиболее выгодных предложений по стоимости и качеству. В тех случаях, когда не был объявлен тендер на получение заказа, высший орган финансового контроля должен установить соответствующие причины.
3. При проведении проверки работ (услуг) для обеспечения государственных нужд высший орган финансового контроля должен содействовать установлению необходимых нормативов для осуществления руководства такими работами (услугами).
4. Проверка работ (услуг) для обеспечения государственных нужд должна включать не только анализ правильности платежей, но и изучение эффективности управления строительными работами, в том числе их качеством.

**Статья 22. Проверка расходов на технические средства электронной обработки данных**  
Значительный уровень расходов на технические средства электронной обработки данных также требует надлежащего контроля. Проверки должны носить системный характер, при этом затрагивать такие вопросы, как планирование испрашиваемых средств, экономное использование

технических средств, использование контингента специалистов необходимой квалификации, подобранных предпочтительно из состава служащих проверяемой организации, предотвращение неправильного использования технических средств, полезность получаемой информации.

### **Статья 23. Коммерческие организации с государственным участием**

1. Расширение экономической деятельности государства часто происходит в форме создания организаций на основе частного права. Эти организации должны быть объектом контроля высшего органа финансового контроля, если государство принимает в них существенное участие, особенно когда имеет место преобладающее участие, или государство оказывает доминирующее влияние на их деятельность.

2. В коммерческих организациях с государственным участием целесообразно осуществлять последующий контроль, а также следует изучать вопросы экономичности, результативности и эффективности.

Отчеты о проверке организаций с государственным участием, направленные в парламент и публикуемые в печати, должны быть составлены с учетом требований к защите производственной и коммерческой тайны.

### **Статья 24. Контроль организаций, субсидируемых государством**

1. Высший орган финансового контроля должен быть уполномочен проверять использование субсидий, предоставляемых государством.

2. Если того требует цель проверки, особенно в тех случаях, когда субсидии в абсолютных значениях или относительно величины дохода или капитала субсидируемой организации особенно высоки, проверка может охватывать все вопросы управления финансами в этой организации.

3. В случае обнаружения неправильного использования субсидий следует требовать возмещения потерь.

### **Статья 25. Контроль международных и наднациональных организаций**

1. Международные и наднациональные организации, расходы которых покрываются за счет взносов стран-членов, должны быть предметом внешней независимой проверки, подобно той, что проводится в отдельных странах.

2. Хотя такие проверки должны проводиться с учетом структуры и задач соответствующей организации, они осуществляются по тем же направлениям, как и в случае ревизий на высоком уровне в странах – членах этих организаций.

3. Для того, чтобы обеспечить независимость таких проверок, члены внешней контрольной комиссии должны быть назначены, главным образом, из высших органов финансового контроля.

## **Секретариат Комитета ИНТОСАИ по профессиональным стандартам Национальное контрольно-ревизионное управление Дании (ВОФК Дании)**

ул. Кенгенсгаде, 45  
DK-1022 Копенгаген  
ДАНИЯ  
[www.issai.org](http://www.issai.org)

## **Генеральный секретариат ИНТОСАИ Счетная палата Австрии**

ул. Дампфшифшрассе, 2  
AT-1033 Вена  
АВСТРИЯ  
[www.intosai.org](http://www.intosai.org)

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****ИНФОРМАЦИЯ  
N ПЗ-11/2013****ОРГАНИЗАЦИЯ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ СОВЕРШАЕМЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ, ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

## 1. Общие положения

1. В соответствии со статьей 19 Федерального закона "О бухгалтерском учете" экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

2. Настоящий документ содержит рекомендации по организации и осуществлению экономическим субъектом (за исключением организаций сектора государственного управления) внутреннего контроля, предусмотренного статьей 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (далее – внутренний контроль).

Внутренний контроль, предусмотренный иными федеральными законами, организуется и осуществляется экономическим субъектом в соответствии с такими федеральными законами.

3. Внутренний контроль – процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

4. Внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности. Он должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Эффективность внутреннего контроля может быть ограничена:

- а) изменением экономической конъюнктуры или законодательства, возникновением новых обстоятельств вне сферы влияния руководства экономического субъекта;
- б) превышением должностных полномочий руководством или иным персоналом экономического субъекта, включая сговор персонала;
- в) возникновением ошибок в процессе принятия решений, осуществления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, в том числе составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## 2. Элементы внутреннего контроля

5. Основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- а) контрольная среда;
- б) оценка рисков;
- в) процедуры внутреннего контроля;

г) информация и коммуникация;

д) оценка внутреннего контроля.

6. Контрольная среда представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом. Контрольная среда отражает культуру управления экономическим субъектом и создает надлежащее отношение персонала к организации и осуществлению внутреннего контроля.

7. Оценка рисков представляет собой процесс выявления и анализа рисков. Для целей настоящего документа под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности. При выявлении рисков экономический субъект принимает соответствующие решения по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля.

7.1. Применительно к ведению бухгалтерского учета, в том числе составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценка рисков призвана выявлять риски, которые могут повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ходе такой оценки экономический субъект рассматривает вероятность искажения учетных и отчетных данных исходя из следующих допущений:

а) возникновение и существование: факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности экономического субъекта;

б) полнота: факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к этому периоду, фактически отражены в бухгалтерском учете;

в) права и обязательства: имущество, имущественные права и обязательства экономического субъекта, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют;

г) оценка и распределение: активы, обязательства, доходы и расходы отражены в правильном стоимостном измерении на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета;

д) представление и раскрытие: данные бухгалтерского учета корректно представлены и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

7.2. Поскольку эффективность внутреннего контроля снижается при превышении руководством или иным персоналом экономического субъекта должностных полномочий, одним из важных направлений оценки рисков является оценка риска возникновения злоупотреблений. Злоупотребления могут быть связаны с приобретением и использованием активов, ведением бухгалтерского учета, в том числе составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, совершением действий, являющихся коррупциогенными (включая коммерческий подкуп). Оценка данного риска предполагает выявление участков (областей, процессов), на которых могут возникать злоупотребления, а также возможностей для их совершения, в том числе связанных с недостатками контрольной среды и процедур внутреннего контроля экономического субъекта.

8. Процедуры внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта.

8.1. Экономический субъект может применять следующие процедуры внутреннего контроля:

а) документальное оформление (например, осуществление записей в регистрах бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов, в том числе бухгалтерских справок; включение в бухгалтерскую (финансовую) отчетность существенных оценочных значений исключительно на основе расчетов);

б) подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям (например, проверка оформления первичных учетных документов на соответствие установленным требованиям при принятии их к бухгалтерскому учету). К данным процедурам внутреннего контроля относятся также процедуры контроля взаимо-

связанных фактов хозяйственной жизни (например, соотнесение перечисления денежных средств в оплату материальных ценностей с получением и оприходованием этих ценностей);

в) санкционирование (авторизация) сделок и операций, обеспечивающее подтверждение правомочности совершения их; как правило, выполняется персоналом более высокого уровня, чем лицо, осуществляющее сделку или операцию (например, утверждение авансового отчета сотрудника его руководителем);

г) сверка данных (например, сверка расчетов экономического субъекта с поставщиками и покупателями для подтверждения сумм дебиторской и кредиторской задолженности; сверка остатков по счетам бухгалтерского учета наличных денежных средств с остатками денежных средств по данным кассовой книги);

д) разграничение полномочий и ротация обязанностей (например, возложение полномочий по составлению первичных учетных документов, санкционированию (авторизации) сделок и операций и отражению их результатов в бухгалтерском учете на разных лиц на ограниченный период с целью уменьшения рисков возникновения ошибок и злоупотреблений);

е) процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация;

ж) надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей (например, правильности осуществления сделок и операций, выполнения учетных операций, точности составления бюджетов (смет, планов), соблюдения установленных сроков составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

з) процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами, среди которых, как правило, выделяют процедуры общего компьютерного контроля и процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы (модулей, приложений). Процедуры общего компьютерного контроля включают правила и процедуры, регламентирующие доступ к информационным системам, данным и справочникам, правила внедрения и поддержки информационных систем, процедуры восстановления данных и другие процедуры, обеспечивающие бесперебойное использование информационных систем. Процедуры контроля, осуществляемые в отношении отдельных функциональных элементов системы, включают, в частности, логическую и арифметическую проверку данных в ходе обработки информации о фактах хозяйственной жизни (проверку правильности оформления реквизитов документов, контроль введенных сумм, автоматическую сверку данных, отчеты об операциях и ошибках, др.).

8.1.1. Для целей противодействия злоупотреблениям наиболее эффективными процедурами внутреннего контроля являются санкционирование (авторизация) сделок и операций, разграничение полномочий и ротация обязанностей, контроль фактического наличия и состояния объектов.

8.2. В зависимости от момента осуществления различают предварительные и последующие процедуры внутреннего контроля. Предварительные процедуры внутреннего контроля направлены на предупреждение появления ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (контроль фактического наличия и состояния объектов, санкционирование (авторизация) сделок и операций, др.). Последующие процедуры внутреннего контроля направлены на выявление ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (сверка, надзор, др.).

8.3. В зависимости от степени автоматизации различают автоматические, полуавтоматические, ручные процедуры внутреннего контроля. Автоматические процедуры внутреннего контроля выполняются информационной системой без участия персонала, например, контроль доступа. Полуавтоматические процедуры внутреннего контроля выполняются информационной системой, но иницируются или завершаются вручную; например, отчеты о выполненных в информационной системе исправлениях данных бухгалтерского учета проверяются исполнителем. Ручные процедуры внутреннего контроля выполняются персоналом экономического субъекта вне информационных систем.

8.4. Процедуры внутреннего контроля основываются на принципах и стандартах, составляющих контрольную среду экономического субъекта, и применяются с учетом ее особенностей. Например, такая процедура внутреннего контроля, как санкционирование (авторизация) платежей может осуществляться руководителями разного уровня в зависимости от суммы платежа.

9. Качественная и своевременная информация обеспечивает функционирование внутреннего контроля и возможность достижения им поставленных целей. Основным источником информации для принятия решений являются информационные системы экономического субъекта. Качество хранимой и обрабатываемой в них информации может существенно влиять на управленческие решения экономического субъекта, эффективность внутреннего контроля. Информационная система экономического субъекта должна обеспечивать ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с допущениями, приведенными в пункте 7.1 настоящего документа.

9.1. Коммуникация представляет собой распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля. Например, персонал экономического субъекта должен быть осведомлен о рисках, относящихся к сфере его ответственности, об отведенной ему роли и задачах по осуществлению внутреннего контроля и информированию руководства.

10. Оценка внутреннего контроля осуществляется в отношении элементов внутреннего контроля, указанных в подпунктах «а» – «г» пункта 5 настоящего документа, с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости изменения их. Оценка внутреннего контроля осуществляется не реже одного раза в год. Объем оценки внутреннего контроля определяется руководителем или внутренним аудитором (службой внутреннего аудита) экономического субъекта.

Рекомендации по оценке внутреннего контроля экономического субъекта приведены в приложении № 1 к настоящему документу.

10.1. Одним из видов оценки внутреннего контроля является непрерывный мониторинг внутреннего контроля, т. е. оценка внутреннего контроля, осуществляемая экономическим субъектом на постоянной основе в ходе его повседневной деятельности. Непрерывный мониторинг может осуществляться руководством экономического субъекта в форме регулярного анализа результатов деятельности экономического субъекта, проверки результатов выполнения отдельных хозяйственных операций, регулярной оценки и уточнения внутренней организационно-распорядительной документации и других формах.

10.2. Осуществление непрерывного мониторинга и периодической оценки внутреннего контроля позволяет удостовериться в том, что внутренний контроль экономического субъекта обеспечивает достаточную уверенность в достижении экономическим субъектом целей, указанных в пункте 3 настоящего документа.

### 3. Документирование внутреннего контроля

11. Порядок организации и осуществления внутреннего контроля оформляется документально на бумажном носителе и (или) в электронном виде. Положения, касающиеся организации внутреннего контроля, являются частью учредительных и внутренних организационно-распорядительных документов экономического субъекта (приказов, распоряжений, положений, должностных и иных инструкций, регламентов, методик, стандартов бухгалтерского учета экономического субъекта).

12. Положения, касающиеся контрольной среды экономического субъекта, могут являться частью документов, определяющих:

а) стратегию, цели и ценности экономического субъекта, его поведение на рынке и методы управления им;



б) правила поведения руководства и иного персонала экономического субъекта при наступлении различных событий, процедуры рассмотрения жалоб (кодекс корпоративного управления, кодекс деловой этики);

в) организационную структуру экономического субъекта, в том числе место и роль его подразделений, уровни принятия решений, штатное расписание;

г) функции подразделений экономического субъекта, полномочия и ответственность их руководителей (положения об отдельных подразделениях экономического субъекта);

д) правила принятия управленческих решений и осуществления сделок и операций, в том числе учетную политику экономического субъекта;

е) кадровую политику, устанавливающую подходы к найму, обучению и развитию персонала экономического субъекта, критерии оценки результатов деятельности, систему оплаты труда.

12.1. Применительно к ведению бухгалтерского учета, в том числе составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, контрольную среду могут описывать положение о бухгалтерской службе, учетная политика экономического субъекта, требования к квалификации бухгалтерского персонала и другие документы, устанавливающие общие требования к среде, в которой организуется и ведется бухгалтерский учет, порядку взаимодействия подразделений и персонала экономического субъекта и принятия решений по вопросам бухгалтерского учета.

13. Документированию рисков, как правило, предшествует описание бизнес-процессов и процедур работы экономического субъекта. Достоверное описание бизнес-процессов экономического субъекта способствует выявлению и оценке всех существенных рисков вне зависимости от того, осуществляется ли в настоящее время в отношении них внутренний контроль.

13.1. Описание бизнес-процессов экономического субъекта может проводиться в разрезе направлений его деятельности, его юридической или организационной структуры. Описание бизнес-процессов экономического субъекта составляются в текстовой и графической форме, что обеспечивает полноту и наглядность представления деятельности экономического субъекта.

13.2. Описание риска включает:

а) указание на потенциальное неблагоприятное внутреннее и (или) внешнее событие (факт, обстоятельство), порождающее риск;

б) причину и вероятность его возникновения;

в) возможные негативные последствия (ущерб), их количественную и (или) качественную оценку.

13.3. По результатам оценки рисков экономический субъект определяет наиболее существенные риски и принимает решения для минимизации их посредством организации и осуществления внутреннего контроля.

С целью систематизации принятых экономическим субъектом процедур внутреннего контроля, относящихся к определенным выявленным рискам и зафиксированных в соответствующих внутренних организационно-распорядительных документах, а также оценки полноты покрытия внутренним контролем выявленных рисков, как правило, составляется матрица рисков и процедур внутреннего контроля. Матрица рисков и процедур внутреннего контроля содержит:

а) описание риска, на минимизацию последствий которого направлен внутренний контроль;

б) наименование области или процесса, который подвержен риску;

в) наименование и краткое описание процедуры (процедур) внутреннего контроля, посредством осуществления которой (которых) минимизируются последствия риска;

г) классификацию процедуры внутреннего контроля (если это необходимо для структурирования информации);

- д) ссылку на регламент осуществления процедуры внутреннего контроля (документ, в котором устанавливаются детальные требования к осуществлению внутреннего контроля);
- е) исполнителя процедуры внутреннего контроля (сотрудник или информационная система);
- ж) частоту (периодичность) осуществления процедуры внутреннего контроля;
- з) входящие документы (на основании которых осуществляется процедура внутреннего контроля);
- и) исходящие документы (свидетельства осуществления процедуры внутреннего контроля).

14. Документами, устанавливающими правила коммуникации, могут являться: положение об информационной политике (в области внешних и внутренних коммуникаций), графики предоставления данных и составления отчетности, должностные инструкции.

15. Документация, оформляющая организацию внутреннего контроля, регулярно обновляется. Экономический субъект не реже одного раза в год проводит оценку необходимости обновления документации. Основанием для обновления документации могут являться, например, результаты периодической оценки и непрерывного мониторинга внутреннего контроля, организационные изменения, изменения процессов и процедур работы экономического субъекта. Обновление документации производится в течение разумного срока после выявления ее недостатков или изменений в деятельности экономического субъекта.

16. Экономический субъект обеспечивает хранение документации, оформляющей организацию и осуществление внутреннего контроля, в течение разумных сроков.

#### 4. Организация внутреннего контроля

17. Порядок организации внутреннего контроля, в том числе обязанности и полномочия подразделений и персонала экономического субъекта, определяются в зависимости от характера и масштабов деятельности экономического субъекта, особенностей его системы управления.

18. При организации внутреннего контроля необходимо исходить из того, что:

- а) внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом, во всех его подразделениях;
- б) в осуществлении внутреннего контроля должен участвовать весь персонал экономического субъекта в соответствии с его полномочиями и функциями;
- в) полезность внутреннего контроля должна быть сопоставима с затратами на его организацию и осуществление.

18.1. Внутренний контроль, как правило, осуществляют:

- а) органы управления экономического субъекта;
- б) ревизионная комиссия (ревизор) экономического субъекта;
- в) главный бухгалтер или иное должностное лицо экономического субъекта, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета (физическое или юридическое лицо, с которым экономический субъект заключил договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета);
- г) внутренний аудитор (служба внутреннего аудита) экономического субъекта;
- д) специальные должностные лица, специальное подразделение экономического субъекта, ответственные за соблюдение правил внутреннего контроля, предусмотренного иными федеральными законами;
- е) другой персонал и подразделения экономического субъекта.

18.2. Организация и оценка внутреннего контроля может осуществляться экономическим субъектом самостоятельно или (и) внешним консультантом (в том числе аудиторской организацией).

19. Для организации внутреннего контроля экономический субъект может создать специальное подразделение (службу внутреннего контроля).

19.1. Специальное подразделение внутреннего контроля (служба внутреннего контроля) экономического субъекта:

а) осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля;

б) координирует деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля.

19.2. Создание специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) обоснованно в случаях, когда:

а) задачи и объем деятельности по организации внутреннего контроля таковы, что экономически целесообразно возложить исполнение этой функции на подразделение, осуществляющее указанную деятельность на постоянной основе;

б) в силу специфики деятельности экономического субъекта для обеспечения эффективности внутреннего контроля требуется накопление, сохранение и передача специальных знаний, навыков и опыта;

в) риски деятельности экономического субъекта настолько высоки, что обеспечение эффективности внутреннего контроля предполагает деятельность специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) на постоянной основе;

г) существуют требования законодательства или регулятора финансового рынка о создании экономическим субъектом специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля).

20. При организации и осуществлении внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни субъект малого предпринимательства должен руководствоваться требованием рациональности. В случае если какие-либо элементы внутреннего контроля не могут быть применены субъектом малого предпринимательства, его руководитель может организовать внутренний контроль любым другим способом, который обеспечивает достижение целей организации и осуществления внутреннего контроля. Например: руководитель субъекта малого предпринимательства может принять на себя все функции по организации и осуществлению внутреннего контроля; если численность персонала экономического субъекта не позволяет осуществить разграничение полномочий и ротацию обязанностей, субъект малого предпринимательства может использовать другие процедуры внутреннего контроля, которые позволяют покрыть имеющиеся риски (сверку, надзор).

Аналогичный подход может применяться отдельными формами некоммерческих организаций.

21. Пример распределения полномочий и функций по организации и осуществлению внутреннего контроля экономического субъекта, ценные бумаги которого допущены к организованным торгам, приведен в приложении N 2 к настоящему документу.

22. Привлечение внешнего консультанта для организации или оценки внутреннего контроля целесообразно в следующих случаях:

а) собственные ресурсы экономического субъекта недостаточны для выполнения задач по организации или оценке внутреннего контроля в установленные сроки;

б) затраты на создание и содержание специального подразделения внутреннего контроля (службы внутреннего контроля) или внутреннего аудитора (службы внутреннего аудита) превышают стоимость привлечения независимого консультанта (аудиторской организации) для выполнения задач по организации или оценке внутреннего контроля соответственно;

г) заинтересованность руководства экономического субъекта в независимости оценки внутреннего контроля;

д) использование стандартных, апробированных подходов к организации или оценке внутреннего контроля.

## ОЦЕНКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

1. Объем и характер способов и методов оценки внутреннего контроля определяются руководителем соответствующего подразделения или руководителем экономического субъекта.

2. Оценка внутреннего контроля включает оценку эффективности дизайна внутреннего контроля и оценку операционной эффективности внутреннего контроля.

3. Эффективный дизайн внутреннего контроля представляет собой такую организацию внутреннего контроля, при которой внутренний контроль достигает своей цели. Оценка эффективности дизайна внутреннего контроля позволяет выявить неэффективные, недостающие и дублирующие процедуры внутреннего контроля.

4. Оценка эффективности дизайна внутреннего контроля включает проверку описания дизайна внутреннего контроля и подтверждение дизайна внутреннего контроля.

4.1. Для проверки описания дизайна внутреннего контроля выполняются следующие действия:

а) ознакомление с матрицей рисков и процедур внутреннего контроля и проверка наличия процедур внутреннего контроля, направленных на минимизацию каждого риска;

б) формирование мнения о том, насколько принятые процедуры внутреннего контроля достаточны для минимизации риска;

в) проверка того, насколько описание процедур внутреннего контроля правильно и понятно;

г) подготовка списка вопросов и требуемой информации для проведения подтверждения дизайна внутреннего контроля.

4.2. Подтверждение дизайна внутреннего контроля представляет собой ознакомление с практикой осуществления внутреннего контроля, которое доказывает наличие внутреннего контроля, подтверждает полноту и правильность описания внутреннего контроля, результативность внутреннего контроля, а также полноту покрытия внутренним контролем рисков экономического субъекта.

5. Операционная эффективность внутреннего контроля означает, что внутренний контроль осуществляется в течение всего отчетного периода постоянно (без пропусков) в полном соответствии с утвержденным дизайном. Подтверждение операционной эффективности предполагает тестирование определенного объема доказательств осуществления внутреннего контроля в течение периода или выполнение определенного количества повторений процедур внутреннего контроля.

5.1. Выборку операций для тестирования операционной эффективности внутреннего контроля определяют обоснованным методом. На размер выборки могут повлиять следующие обстоятельства и особенности внутреннего контроля:

а) частота выполнения ручного внутреннего контроля – чем чаще работает ручной внутренний контроль, тем больше операций подлежат тестированию;

б) существенность внутреннего контроля – процедуры внутреннего контроля, являющиеся относительно более важными, подлежат более обширному тестированию. Например,

чем больше типов искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности призван предотвратить внутренний контроль, тем более важным он является для тестирования;

в) риск сбой тестируемой процедуры внутреннего контроля – изменения в объемах или видах сделок и операций, в дизайне внутреннего контроля, а также численности и квалификации ключевого персонала экономического субъекта, ответственного за осуществление и оценку внутреннего контроля, произошедшие в течение проверяемого периода, могут потребовать увеличения размера выборки. Кроме того, на риск сбой тестируемой процедуры внутреннего контроля влияют степень зависимости данной процедуры от других процедур внутреннего контроля, сложность и уровень субъективности, присущие процедуре внутреннего контролю, зависимость процедуры внутреннего контроля от человеческого фактора;

г) уровень автоматизации процедуры внутреннего контроля. Для того чтобы протестировать автоматическую процедуру внутреннего контроля, достаточно выполнить единственное ее повторение в информационной системе, т. е. создавать выборку не требуется. При этом также необходимо подтвердить эффективность процедур общего компьютерного контроля в течение периода.

5.2. Для проведения тестирования операционной эффективности внутреннего контроля составляется план тестирования с определением в нем способов, процедур, объема и периода тестирования.

6. Для оценки эффективности дизайна и оценки операционной эффективности внутреннего контроля могут быть применены следующие способы:

а) опрос персонала экономического субъекта. Опрос проводится для того, чтобы оценить знания и квалификацию персонала, а также получить информацию о фактическом порядке совершения сделок и операций и осуществления внутреннего контроля. Опрос может проводиться как среди персонала, непосредственно осуществляющего сделки и операции и внутренний контроль, так и среди персонала, чья роль позволяет обладать информацией об эффективности внутреннего контроля;

б) наблюдение за совершением сделок и операций и осуществлением внутреннего контроля. Данный способ позволяет подтвердить факт осуществления внутреннего контроля;

в) проверка доказательств осуществления внутреннего контроля и его результатов. Данный способ применяется, когда осуществление внутреннего контроля и информация о выявленных ошибках с мерами по их устранению документируется;

г) повторное осуществление процедуры внутреннего контроля. Данный способ применяется, когда все остальные способы не обеспечивают достаточного доказательства эффективности внутреннего контроля, отсутствует его документальное оформление, а также когда внутренний контроль является автоматическим.

7. Обособленное применение большинства приведенных способов оценки внутреннего контроля не может обеспечить достаточную уверенность в эффективности дизайна внутреннего контроля или операционной эффективности внутреннего контроля. Например, при наблюдении существует риск того, что процедура внутреннего контроля осуществляется исключительно для наблюдателя. При опросе персонал может предоставлять информацию об утвержденном порядке осуществления внутреннего контроля, но на практике не следовать такому порядку. В связи с этим способы оценки внутреннего контроля должны комбинироваться в зависимости от особенностей тестируемых процедур внутреннего контроля.

8. Для того чтобы убедиться в надежности информации, используемой для осуществления внутреннего контроля, при проведении оценки внутреннего контроля используются те же документы и информационные системы, которые используются персоналом экономического субъекта.

9. Результаты оценки внутреннего контроля оформляются документально, обсуждаются с исполнителями процедур внутреннего контроля и представляются руководству экономического субъекта. Объем, состав и формы документации определяются потребностями экономического субъекта.

10. При выявлении недостатков дизайна или операционной эффективности внутреннего контроля осуществляются следующие действия:

- а) анализ характера и причин выявленных недостатков;
- б) проведение при необходимости дополнительной проверки или тестирования;
- в) определение приоритетов и составление плана устранения выявленных недостатков.

10.1. В плане устранения выявленных недостатков приводится:

- а) описание недостатка внутреннего контроля и сопутствующего ему риска;
- б) подробное описание действий, которые необходимо предпринять для устранения недостатка;
- в) лицо, ответственное за устранение недостатка;
- г) сроки устранения недостатка.

11. По истечении разумного срока после исправления недостатка проводится повторная оценка эффективности дизайна и операционной эффективности контроля, признанного ранее неэффективным.

Приложение № 2  
к документу ПЗ-11/2013  
«Организация и осуществление  
экономическим субъектом  
внутреннего контроля совершаемых  
фактов хозяйственной жизни,  
ведения бухгалтерского учета  
и составления бухгалтерской  
(финансовой) отчетности»

**ПРИМЕР  
РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПОЛНОМОЧИЙ И ФУНКЦИЙ ПО ОРГАНИЗАЦИИ  
И ОСУЩЕСТВЛЕНИЮ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЭКОНОМИЧЕСКИМ  
СУБЪЕКТОМ, ЦЕННЫЕ БУМАГИ КОТОРОГО ДОПУЩЕНЫ  
К ОРГАНИЗОВАННЫМ ТОРГАМ**

1. Совет директоров (наблюдательный совет) экономического субъекта:

- а) устанавливает общие принципы и требования к внутреннему контролю;
- б) утверждает стандарты, методики организации и осуществления внутреннего контроля на уровне экономического субъекта в целом;
- в) принимает решения по повышению эффективности внутреннего контроля.

2. Комитет по аудиту совета директоров (наблюдательного совета) экономического субъекта:

а) наблюдает за эффективностью внутреннего контроля, независимостью специального подразделения внутреннего контроля, процессом обеспечения соблюдения законодательства и кодекса делового поведения (этики) экономического субъекта;

б) анализирует отчеты внешнего и внутреннего аудитора о состоянии внутреннего контроля;

в) проводит регулярные встречи с руководителями подразделений экономического субъекта для рассмотрения существенных рисков, проблем внутреннего контроля и соответствующих планов;

г) анализирует результаты и качество выполнения разработанных руководителями подразделений экономического субъекта мероприятий (корректирующих шагов) по совершенствованию внутреннего контроля;

д) рассматривает случаи злоупотреблений и оценивает адекватность принятых руководителями подразделений мер по предупреждению таких случаев.

3. Генеральный директор (директор) экономического субъекта отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

4. Главный бухгалтер экономического субъекта отвечает за организацию и осуществление внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Руководители подразделений и иной персонал экономического субъекта в соответствии со своими полномочиями и функциями:

а) проводят оценку рисков;

б) составляют и обновляют документацию, оформляющую организацию внутреннего контроля;

в) осуществляют внутренний контроль в соответствии с установленным порядком;

г) осуществляют оценку внутреннего контроля.

6. Специальное подразделение внутреннего контроля (служба внутреннего контроля) экономического субъекта:

а) осуществляет методическое обеспечение организации и осуществления внутреннего контроля;

б) координирует деятельность подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля.

7. Внутренний аудитор (служба внутреннего аудита) экономического субъекта:

а) осуществляет оценку внутреннего контроля;

б) подготавливает рекомендации (предложения) по устранению выявленных нарушений и недостатков.

Учебное издание

**Путырская Яна Владимировна**  
**Юсупова Галина Валерьевна**

**Экономический (финансовый) контроль**

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.  
Подписано в пользование 23.06.20.

Научное издательство Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.  
<http://bgu.ru>.