

Министерство образования и науки Российской Федерации

Сыктывкарский лесной институт (филиал)
федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего профессионального образования
«Санкт-Петербургский государственный
лесотехнический университет имени С. М. Кирова» (СЛИ)

Кафедра бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения

Г. П. Енц, кандидат экономических наук, доцент

КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

Учебное пособие

*Утверждено учебно-методическим советом Сыктывкарского лесного института
в качестве учебного пособия для студентов специальностей 080109 «Бухгалтерский
учет, анализ и аудит», 080502 «Экономика и управление на предприятии (по отраслям)»,
080507 «Менеджмент организации» и направлений бакалавриата 080500 «Менеджмент»
и 080100 «Экономика» всех форм обучения*

Часть II

Электронный аналог печатного издания

Сыктывкар
2014

УДК 657.6
ББК 65.261.4
Е64

Утверждено к печати редакционно-издательским советом
Сыктывкарского лесного института

Ответственный редактор:

Н. М. Большаков, доктор экономических наук, профессор

Рецензенты:

кафедра финансов, денежного обращения и кредита
(Тюменский государственный университет);

Е. В. Броило, доктор экономических наук, профессор
(Ухтинский государственный технический университет)

Енц, Г. П.

Е64 Контроль и ревизия [Электронный ресурс] : учебное пособие / Г. П. Енц ;
Сыкт. лесн. ин-т. — Электрон. дан. — Сыктывкар : СЛИ, 2014. — Ч. II. —
232 с.

ISBN 978-5-9239-0542-7

В первой части учебного пособия «Контроль и ревизия», изданной 2011 г., дана общая характеристика контроля, проанализированы аспекты государственного финансового контроля, изучены элементы системы внутреннего контроля предприятия, а также рассмотрены сущность ревизии и отличие ревизии от аудита, приведена характеристика основных этапов ревизии.

Во второй части издания изложены теоретическая и практическая составляющие дисциплины. Приведены таблицы, схемы, отражающие место, механизм и результаты контроля. Сложные положения дисциплины сопровождаются примерами для облегчения их понимания.

Предназначено для студентов специальностей 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080502 «Экономика и управление на предприятии (по отраслям)», 080507 «Менеджмент организации» и направлений бакалавриата 080500 «Менеджмент» и 080100 «Экономика» всех форм обучения.

УДК 657.6
ББК 65.261.4

Темплан 2013 г. Изд. № 38.

ISBN 978-5-9239-0542-7

© Енц Г. П., 2014
© СЛИ, 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ.....	7
1.1. Организация системы контрольно-ревизионной работы.....	7
1.2. Организация контроля экономических субъектов.....	15
1.3. Источники и методы получения информации по объекту контроля.....	19
1.4. Методика и техника проверки учетной документации.....	25
<i>Контрольные вопросы</i>	32
2. ЭВОЛЮЦИЯ И ОБОСНОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ.....	33
2.1. Эволюция внутреннего контроля.....	33
2.2. Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни.....	37
2.3. Внутренний контроль за использованием целевых средств.....	48
<i>Контрольные вопросы</i>	49
3. ЭТАПЫ КОНТРОЛЯ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТАМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ.....	50
3.1. Контроль кассовых операций.....	50
3.2. Контроль операций по расчетным счетам.....	59
3.3. Ревизия расчетных операций.....	62
3.4. Контроль над расчетами с прочими дебиторами и кредиторами.....	70
3.5. Контроль кредитных операций.....	71
3.6. Контроль над расчетами с бюджетом и внебюджетными фондами.....	75
3.7. Контроль над расчетами по оплате труда.....	79
3.8. Контроль над операциями с подотчетными суммами.....	82
3.9. Контроль внешнеэкономических расчетов.....	85
<i>Контрольные вопросы</i>	89
4. КОНТРОЛЬ АКТИВОВ И ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ.....	90
4.1. Контроль состояния и учета основных средств.....	90
4.2. Контроль над учетом производственных запасов.....	93
4.3. Проверка учета нематериальных активов.....	94
4.4. Контроль учета затрат на производство.....	97
<i>Контрольные вопросы</i>	98
5. ОСОБЕННОСТИ КОНТРОЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ.....	99
5.1. Контроль на объектах разных форм собственности.....	99
5.2. Особенности внутреннего контроля акционерных обществ.....	100
5.3. Контроль расчетов по совместной деятельности.....	106
5.4. Контроль консолидированного налогоплательщика.....	108
5.5. Особенности контроля социальных фондов в современных условиях.....	112
<i>Контрольные вопросы</i>	120
6. ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ.....	121
6.1. Тенденции развития институциональной основы контрольно-ревизионной работы.....	121
6.2. Перспективы развития финансового контроля.....	127
<i>Контрольные вопросы</i>	128

7. ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРИМЕРЫ И ЗАДАЧИ	129
7.1. Реализация контрольно-ревизионной работы	129
7.1.1. Плановая реализация проверок Росфинназором	129
7.1.2. Плановая реализация контрольных полномочий Счетной палаты РФ	132
7.2. Специфика информации и материалов по объектам контроля.....	168
7.2.1. Техника получения информации проверяемой совокупности.....	168
7.2.2. Аккумуляция информации контроля муниципальных образований.....	169
7.2.3. Контроль исполнения обязательств муниципальных образований.....	179
7.2.4. Контрольно-аналитические мероприятия Счетной палаты РФ	181
7.3. Задачи по системе проверочных действий внутреннего контроля предприятий ...	182
8. ПЕРЕЧЕНЬ ВОПРОСОВ ДЛЯ ТЕСТИРОВАНИЯ И ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНУ .	201
8.1. Сквозной тест.....	201
8.2. Перечень вопросов для подготовки к экзамену	220
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	222
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	223
ГЛОССАРИЙ	227

ВВЕДЕНИЕ

Результаты развития экономики могут эффективно трансформироваться в социальные блага посредством хорошо управляемой финансовой системы через взаимодополняющие друг друга функции распределения и контроля. В условиях формирования института частной собственности и свободного предпринимательства государственная финансовая система требует создания на основе уже имеющегося опыта, в том числе зарубежного, механизма финансового контроля, целью которого будет достижение заданных результатов при формировании и исполнении бюджетов, что соответствует финансовой политике государства. Актуальность вопросов организации финансового контроля в системе общественных финансов позволяет рассматривать финансовый контроль в качестве одного из важнейших элементов государственных реформ в стране.

Не менее актуально значение контроля в целенаправленном воздействии на ход воспроизводственных процессов для достижения оптимальных конечных результатов. Для хозяйствующих субъектов это означает, прежде всего, обеспечение эффективного использования контролируемых ими ресурсов, а для общества в целом — легальность и прозрачность бизнеса, усиление его социальной ответственности. Эффективность механизмов финансового контроля достигается свойствами входящих в их состав элементов:

- информационных систем, связанных с подготовкой финансовой отчетности;
- контрольных действий;
- декомпозиции процессов контроля;
- мониторинга средств контроля, направленных на достижение определенного результата при условии соблюдения принципов законности, объективности, профессионализма, системности, плановости, функциональной и организационной независимости, гласности результатов и качества взаимодействия со всеми органами существующей системы управления.

На контроль, как функцию управления социально-экономической системой, накладываются непрерывное наблюдение за процессами производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта и их проверка, установление причин нарушения законности фактов хозяйственной жизни, выявление проблемных сфер в управлении, причин их возникновения. В осуществлении контроля важное место отводится работникам учетной службы субъекта хозяйствования, так как именно они проверяют действия отдельных должностных лиц, вскрывают недостатки, нарушения или злоупотребления в их деятельности, определяют причины нарушений и виновных лиц. Контроль в условиях рыночной экономики направлен на выявление соответствия фактического состояния производства установленному порядку нормального функционирования, выступая составной частью его организации и регулирования.

Цель изучения дисциплины «Контроль и ревизия» — дать студентам знания в области теоретических основ контроля, ревизии и научить применять

их на практических примерах и задачах. На основе приведенных примеров фактических материалов контроля и ревизий студенты должны овладеть методами, методиками контрольной работы, применяемыми в практике контрольных органов, служб, и научиться разрабатывать рекомендации, направленные на улучшение деятельности контролируемых организаций, на эффективное использование экономического потенциала организаций (предприятий), на совершенствование контрольно-ревизионной работы субъектов контроля и их профилактического воздействия.

В первую часть учебного пособия включены вопросы теоретического и методического обоснования необходимости контроля распределения финансовых ресурсов; раскрыты функции контроля, дана классификация финансового контроля по видам, формам, изложены особенности приемов и способов контроля. Отдельным разделом рассмотрен государственный финансовый контроль в современных условиях, его эффективность. Изложены элементы внутреннего контроля, их влияние на риски деятельности предприятия. Существенная доля учебного материала первой части пособия посвящена ревизии. Имеют место положения, раскрывающие сущность ревизии, ее виды, методы и приемы ревизии, этапы ее проведения и содержание, порядок составления акта ревизии, контроль над выполнением решений, принятых по материалам ревизии.

Во второй части учебного пособия ставятся следующие задачи:

1) изучить и уметь применять в практической деятельности основные нормативно-правовые акты государства, определяющие направления деятельности ревизора;

2) овладеть навыками планирования контрольно-ревизионной работы в ревизующей и ревизуемой организациях, методами проведения контрольных действий в производственной, финансово-хозяйственной и другой деятельности предприятий и организаций в современных условиях.

1. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

1.1. Организация системы контрольно-ревизионной работы

В научных формулировках контроль определяется как периодическое действие механизма возврата к ранее обозначенным задачам, что обуславливает гарантии корректировок в ходе выполнения текущих и прогнозных решений, т. е. *контроль* — это проверка исполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления степени их выполнения, достоверности, законности и экономической целесообразности, эффективности.

В системах управления имеют место два вида связи:

- 1) *прямая связь* — от органа управления к объектам управления;
- 2) *обратная связь* — реакция объекта управления на воздействия органа управления.

Контроль, выполняя функцию обратной связи, обеспечивает выявление отклонений в развитии экономического производства от заданных параметров (правового и иного нормативного регулирования, планирования, бюджетирования и т. д.) и выработку на этой основе управленческих решений, приносящих реальный эффект. Это делает контроль незаменимым средством нормального функционирования экономической системы на всех уровнях, начиная от хозяйствующего субъекта (микроэкономики) и заканчивая общенациональным уровнем (макроэкономикой). Он способствует достижению поставленных целей при оптимальных затратах рабочего времени и ресурсов. На стадии распределения, характеризующейся использованием общественного продукта на удовлетворение различных потребностей общества, контроль охватывает как возмещение потребленных средств производства, так и распределение и перераспределение вновь созданного продукта. На стадии обмена, представляющего собой обращение товаров в условиях наличия товарно-денежных отношений, предметом контроля являются операции по сбыту и заготовкам, расчетам, договорным отношениям.

Понятие контроля подчеркивает распространение контрольных функций в числе многих сфер и на сферу финансовых отношений, связанных с производственными отношениями и распределением совокупного продукта.

В зависимости от сферы финансирования различают контроль:

- бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ;
- средств проверяемого экономического субъекта;
- внебюджетных источников;
- общественных, неправительственных организаций, иностранных инвесторов.

С одной стороны, контроль обеспечивает возможность принятия эффективных решений по управлению финансовыми отношениями общества в целом, финансовыми потоками предприятия; с другой стороны, в интеграции с процессами организации и регулирования обеспечивает исполнение приня-

тых решений. Следует отметить, что эти стороны контроля находятся в неразрывном единстве и динамическом взаимодействии в циклах управленческих процессов. Например, финансово-бюджетный контроль направлен на обеспечение возможности достижения целей развития при сложившемся состоянии экономического развития и ресурсных подсистем. Соотношение между управлением и контролем — это соотношение между целым и частью. Предметом управления является поведение объекта управления, направленное на получение запланированного результата. Предметом контроля является состояние объекта управления в соотнесении с заданной целью. Рассмотрим данное воздействие посредством системы управления регионом (рис. 1).

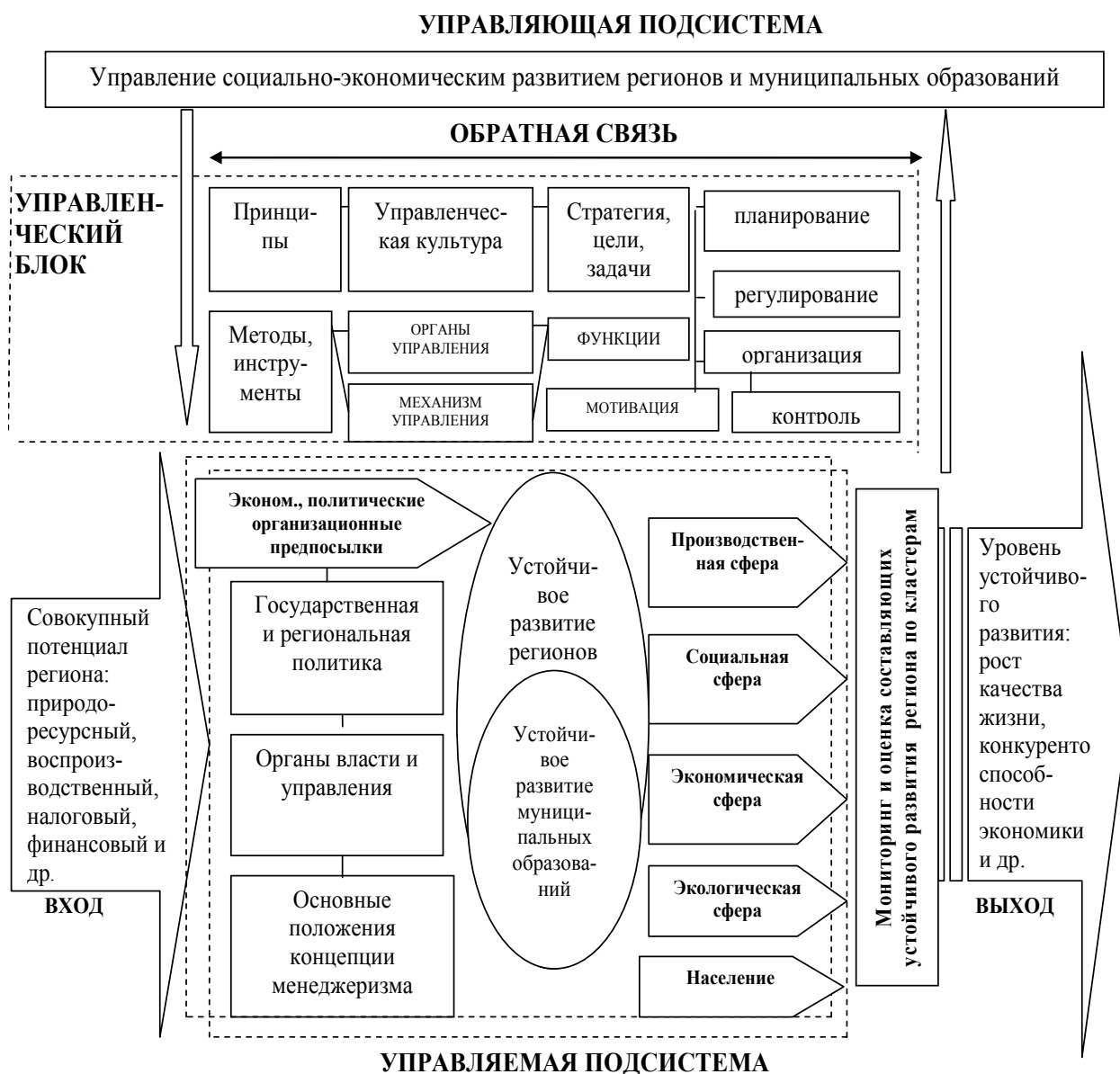


Рис. 1. Система управления регионом

Закономерности регионального управления:

– существенная зависимость интенсивности воздействий от решений вышестоящих уровней власти;

- взаимообусловленность развития управления и обновления совместных интересов регионального сообщества;
- системный характер анализа, разработок, решений, действий органов управления;
- профессиональный уровень регионального управления, предопределяющая степень реализации специфического потенциала региона;
- стратегическая ориентация регионального управления, нацеленная на достижение конкурентоспособности региона.

Учитывая особенности регионального развития и выявленные закономерности, представляется целесообразным формировать систему управления экономикой региона на основе следующих принципов:

- 1) сбалансированного сочетания централизации и децентрализации;
- 2) научной обоснованности;
- 3) стратегичности;
- 4) инновационности;
- 5) частно-государственного партнерства;
- 6) мобильности и адаптированности;
- 7) субсидиарности;
- 8) ресурсного обеспечения закрепленной компетенции;
- 9) ситуационности действий.

Действующая система принципов позволяет более полно учитывать современные представления, тенденции и процессы, актуальные для отечественной теории и практики управления и повышения эффективности управления регионом¹. Данная система контроля помогает решать задачи по развитию системы управления экономикой региона, в состав которых входит формирование условий для обеспечения качества управленческой деятельности и роста эффективности системы управления экономикой региона. Реализация поставленных задач достигается в процессе выполнения действий по формированию организационных и институциональных компонентов.

Организация процесса финансового контроля бюджетов всех уровней бюджетной системы и внебюджетных фондов РФ должна включать следующие элементы.

1. Определение целей контроля и планирование процесса контроля с учетом:

- взаимосвязей, выводящих на оценку последствий применения или неприменения финансового контроля в сфере управления финансово-экономическими отношениями;
- взаимосвязи в управлении социально-культурной сферой, способствующей нейтрализации или значительному уменьшению финансовых рисков, влияющих на эффективность выполнения социальных функций государством;

¹ Васильева М. В., Нилова А. С. Методология управления экономикой регионов на основе совершенствования системы финансово-бюджетного контроля: стратегические решения и оценка эффективности их реализации // Управление экономическими системами : электрон. науч. журн. 2011. № 11. URL: <http://uecs.mcnip.ru> (№ гос. рег. статьи: 0421100035).

– воздействия финансового контроля на достижение социально-экономической устойчивости;

– плана контрольных мероприятий, доведенного в централизованном порядке вышестоящей организацией федерального уровня, учитывающего финансовую политику государства, или разработанного самостоятельно субъектом контроля.

2. Определение системы показателей — параметров контроля, их целевого значения (программа проверки; воздействие финансового контроля на результативность деятельности, преобразований, социально-заданной услуги в разрезе факторов; воздействие финансового контроля на риски в зависимости от формы воздействия финансового контроля в разрезе и в совокупности критериев; классификацию признаков, способствующих неэффективному, нецелевому использованию средств).

3. Выбор системы элементов, выводящих на результативность государственного финансового контроля, — выбор средств и способов контроля.

4. Совмещение контрольно-проверочной работы разных уровней и видов по определенным объектам контроля.

5. Выбор исходных показателей, очередность взаимосвязей между ними в границах целедостижения.

6. Выбор методов контроля зависимости стоимости единицы социально-заданной услуги определенного качества и стоимости услуги на всех этапах процесса (многовариантной плановой и потребительской фактической результативности).

7. Опосредованное участие субъектов, органов финансового контроля в управлении эффективностью предоставления услуг.

8. Воздействие финансового контроля на бюджетные риски в зависимости от формы воздействия финансового контроля в разрезе и в совокупности критериев.

9. Взаимосвязи форм и видов контроля в управлении социально-культурной сферой, способствующих нейтрализации или значительному уменьшению рисков, влияющих на эффективность выполнения социальных функций государством.

10. Воздействие финансового контроля на достижение социально-экономической устойчивости объектов контроля.

11. Воздействие финансового контроля на результативность деятельности организаций, преобразований, социально-заданной услуги в разрезе факторов.

12. Воздействие финансового контроля на результативность социально-заданной услуги с использованием выбранной расчетно-аналитической модели.

13. Способ обобщения информации: сводные доклады (см. раздел 7 «Практические примеры и задачи»).

14. Подготовка рекомендаций для принятия решений с целью своевременной корректировки и совершенствования деятельности социальной сферы (проект представления, представление, воздействие финансового контроля на результативность преобразований социально-заданной услуги в разрезе факторов).

15. Принятие мер к возмещению ущерба, передача материалов в необходимых случаях в правоохранительные органы ².

Необходимость контроля и его организация в производственной сфере (в том числе и с участием иностранного капитала) вытекает из проблем, связанных с «эффектом масштаба». В экономике понятие «эффект масштаба» означает, что, во-первых, по мере роста масштаба производства компания достигает снижения издержек за счет действия ряда факторов (это положительный эффект масштаба); во-вторых, параллельно существует отрицательный эффект масштаба, который заключается в определенных управленческих трудностях, связанных с координированием и контролированием деятельности крупной организации. По мере роста масштаба деятельности этажи управления, разделяющие административный аппарат и уровни управления, реализующие рабочие программы, становятся все более многочисленными. Многоуровневый аппарат управления создает проблемы обмена информацией, координации решений, увеличивает вероятность принятия различными звеньями управления решений, противоречащих друг другу, затрудняется контроль различных звеньев управления со стороны центрального руководства, что повышает риск ошибок и злоупотреблений персонала.

Руководство компании разрабатывает политику и процедуры работы. Однако персонал может иногда их не понимать или не всегда выполнять по тем или иным причинам. Менеджеры не имеют достаточного времени проверить исполнение и часто не обладают специфическими инструментами такой проверки. Следовательно, они не могут своевременно обнаружить недостатки и отклонения. Контрольные действия помогают им: обеспечивают защиту от ошибок и злоупотреблений, определяют «зоны риска» и возможности устранения будущих недостатков или недостач, помогают идентифицировать и «усилить» слабые места в системах управления и найти те принципы управления, которые были нарушены. Все эти действия дополняются обсуждением проблем с высшими органами управления компании, нужды и предложения которых и определяют организацию и процедуры контроля (внутренние контролеры должны обеспечить управляющих любой информацией, касающейся компетенции этих специалистов). В этом случае очень важно применение принципа декомпозиции процессов контроля — определение необходимой глубины исследования, анализа, мониторинга предмета контроля. Примерами таких исследований могут служить:

- плановая информация о деятельности функционального подразделения, доводимая начальником подразделения до подчиненных;
- контроль (согласование, визирование) подготовленных на нижнем уровне документов последовательно по всем уровням иерархии в рамках функционального подразделения;

² Енц Г. П. Организация государственного финансового контроля в системе публичных финансов : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10. Санкт-Петербургский государственный университет. Санкт-Петербург, 2012. 144 с. Ил. запись № 5499089 (Электронная библиотека РГБ).

– передача оперативной и периодической отчетности по выполненной работе исполнителями снизу вверх, формирование сводных отчетов и передача руководителям функциональной иерархии.

В данных условиях важен внутренний контроль, если компания имеет географически разбросанные филиалы или отделения, в которых местное руководство принимает самостоятельные решения, а центральному руководству необходима достоверная информация об их деятельности для осуществления контроля и оценки принятых решений в целом.

Таким образом, органы управления организации пользуются услугами контролеров как дополнительными ресурсами, помогающими им осуществлять функции по управлению компанией. Создание эффективной системы контроля в компании позволит:

– обеспечить эффективное функционирование, устойчивость и максимальное (согласно установленным целям) развитие организации в условиях многоплановой конкуренции;

– сохранить и эффективно использовать ресурсы и потенциал организации;

– своевременно выявить и минимизировать коммерческие, финансовые и иные риски в управлении организацией;

– сформировать адекватную современным постоянно меняющимся условиям хозяйствования систему информационного обеспечения всех уровней управления, дающую возможность своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде³.

Планирование контрольно-ревизионной работы проводится руководителем ревизионного органа, отдела, структурного центра ответственности за контрольно-ревизионную работу с учетом установленной периодичности ревизий, проверочных действий в форме плана, который утверждается руководителем вышестоящей организации. Планы проведения ревизий и проверок, процедур мониторинга обычно сохраняются у руководителя контрольно-ревизионного органа или руководителя предприятия, начальника отдела, руководителя структурного центра ответственности за данную деятельность и не подлежат разглашению с целью обеспечения внезапности каждой ревизии или проверки. При планировании контрольной деятельности учитываются:

– законность проведения контрольных мероприятий;

– своевременность проведения контрольных мероприятий;

– периодичность проведения контрольных мероприятий;

– степень обеспеченности ресурсами (трудовыми, материальными и финансовыми);

– реальность сроков проведения контрольных мероприятий;

– равномерность нагрузки на работников финансового контроля;

– экономическая целесообразность проведения контрольных мероприятий, определяемая соотношением затрат на проведение каждого контрольного мероприятия;

³ Бурцев В. В. Организация внутреннего аудита // Финансовый менеджмент. 2005. № 6. URL: <http://www.finman.ru/articles/2005/6/3561.html>.

- суммы средств, в отношении которых планируется проведение данного мероприятия;
- наличие резерва времени для выполнения внеплановых контрольных мероприятий;
- другие факторы⁴.

В планах указываются: цель контрольного мероприятия; на какую дату обревизованы, проверены предприятия, организации; вид ревизии, проверки, мониторинга; затраты времени в днях, за какой период может проводиться ревизия; время проведения контрольного мероприятия. В примечании делается отметка о выполнении контрольного мероприятия.

Объем контрольного мероприятия может измеряться оборотом продукции, количеством предприятий и дел, которые подлежат контролю, объемом финансирования.

Срок проведения контрольного мероприятия определяется в зависимости от объемов деятельности и особенностей предприятий, которые контролируются. Продление установленного срока, в порядке исключения, допускается с разрешения органа, который назначил контрольное мероприятие.

За каждым контрольным работником закрепляются объекты контроля на следующий год с таким расчетом, чтобы не меньше 2/3 рабочего времени отводилось на процесс контроля, отчет и подготовку к следующему контрольному мероприятию. Вместе с тем следует отвести время для выполнения внеплановых контрольных мероприятий (например, по требованию судейско-следственных органов, по депутатскому запросу, по ведомственным соглашениям о взаимодействии и т. д.). Кроме того, необходимо предусмотреть время на выявление разногласий противоречивого характера в нормативных актах. Так, например⁵, при планировании налоговых проверок необходимо предусмотреть время на формирование методологической информации при выявлении неоднозначных толкований положений глав 21, 22, 25, 25.1, 25.2, 26, 26.1, 26.2, 26.3, 26.4, 26.5 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) применительно к конкретной ситуации. В целях обеспечения своевременного информирования региональных управлений о наличии методологических вопросов инспекциям ФНС России поручено направлять проекты актов (разделы проектов актов) камеральных и выездных налоговых проверок, содержащие методологические вопросы, по которым имеется хотя бы одно из нижеприведенных оснований:

- отсутствуют разъяснения ФНС России;

⁴ Положение о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля : приложение к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.12.2008 № 146н // СПС «Консультант Плюс»: Версия Проф.

⁵ Приказ от 12.07.2010 № 353 «Об отчетности о состоянии дебиторской задолженности по доходам, администрируемым территориальными управлениями Федеральной службы финансово-бюджетного надзора» ; Приказ от 18.01.2008 № 5 «О закреплении в 2008 году полномочий администратора доходов федерального бюджета за территориальными органами Федеральной службы финансово-бюджетного надзора» ; Приказ от 17.12.2009 № 319 «О закреплении полномочий администратора доходов федерального бюджета за территориальными органами Федеральной службы финансово-бюджетного надзора» ; Приказ от 03.03.2008 № 38 «Об утверждении перечня администраторов доходов федерального бюджета, подведомственных Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, и определении форм и сроков представления информации о поступлениях доходов».

- разъяснения Минфина России не совпадают с позицией, изложенной в письмах ФНС России по аналогичному вопросу;
- разъяснения Минфина России или ФНС России не совпадают с позицией, изложенной в судебных актах арбитражных судов, вступивших в законную силу;
- отсутствует судебная практика;
- существует противоречивая судебная практика.

Не рассматриваются в качестве методологических вопросов:

- факты установленных нарушений в части получения необоснованной налоговой выгоды;
- факты установленных нарушений в отношении вопросов ценообразования;
- вопросы, касающиеся квалификации договорных отношений и сделок⁶.

При планировании комплексных контрольных мероприятий следует решить ряд организационных вопросов. В связи с этим планированию контрольных мероприятий должно предшествовать глубокое изучение подведомственных предприятий, которое даст возможность правильно установить последовательность и порядок проведения, применения следующих форм контроля:

– *коллективная форма* — контрольно-ревизионные работы выполняет одновременно группа исполнителей, составляющих временный коллектив контрольно-ревизионных работников — контрольно-ревизионную группу или бригаду;

– *смешанная форма* — характеризуется участием в проведении контрольного мероприятия одновременно органов различных видов экономического контроля (государственного, внутреннего или общественного). Такие ревизии отличаются более высоким качеством и объективностью, в связи с чем в практике экономического контроля смешанная форма организации контрольно-ревизионной работы имеет широкое применение и законодательно закреплена при проведении как ведомственных, так и вневедомственных ревизий. Здесь необходимо привести пример проводимого мониторинга эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 17.12.2012 № 1317 «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 28 апреля 2008 г. № 607»⁷ (подразд. 6.2.2 «Источники и методы получения информации муниципальных образований»);

– *несмешанная форма* — ревизии, выполненные органом соответствующего вида экономического контроля (ведомственные, вневедомственные, внутренние ревизии);

⁶ Приказ ФНС России от 17.10.2013 № ММВ-7-3/449 «Об утверждении порядка организации деятельности налоговых органов по вопросам формирования единой методологической позиции в области налогообложения юридических лиц» // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Постановление Правительства РФ от 17.12.2012 № 1317 «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 28 апреля 2008 г. № 607 "Об оценке эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов"». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139508>.

– *централизованная форма* — такая форма организации контрольно-ревизионной работы, при которой контрольно-ревизионный аппарат сосредоточен на контрольной работе, начиная со второго и последующих вышестоящих звеньев отраслевого или государственного управления в федеральных органах власти. Централизованной формой организации контрольно-ревизионной работы выступает государственный контроль, осуществляемый контрольно-ревизионным аппаратом Министерства финансов РФ и министерств финансов субъектов РФ, который сосредоточен только в штатах этих финансовых органов;

– *децентрализованная форма* — характеризуется сосредоточением контрольно-ревизионного аппарата, начиная с первого звена хозяйственного или государственного управления (в районных управлениях сельского хозяйства, агропромышленных холдингах). При децентрализованной форме контрольно-ревизионная работа ведется каждым таким органом, что повышает ее оперативность;

– *индивидуальная форма* — присуще выполнение всех контрольно-ревизионных работ в рамках данной ревизии или проверки одним исполнителем. В связи с ограниченными возможностями такой формы применяется лишь при проведении ревизий хозяйственно-финансовой деятельности организаций или отдельных должностных лиц при небольшом объеме хозяйственных операций.

После утверждения планов контрольных мероприятий начинается подготовка к проведению контроля — составление задания, (программы), изучение имеющейся базы данных в организации, которая назначила ревизию, в других органах — финансовых, банковских данных, отчетных и статистических данных, материалов предыдущей ревизии и тематических проверок и другой текущей информации, которая характеризует хозяйственную и финансовую деятельность. Действенность и эффективность экономического контроля достигается в результате применения и сочетания разнообразных форм организации контрольно-ревизионной работы и наличия (достаточности) источников информации, декомпозиции процессов контроля. При планировании и организации контрольных мероприятий следует обратить внимание на оптимальное включение данных составляющих в процесс контроля для выполнения заданной программы.

1.2. Организация контроля экономических субъектов

На всех стадиях воспроизводственного процесса в предмет экономического контроля входит выявление соответствия фактического состояния экономического производства установленному порядку его организации и регулирования, охватывающего всех участников экономического кругооборота, включая государственное управление (по гражданскому законодательству). Организационные подходы к созданию системы контроля в промышленных организациях предполагают использование систем функционального опера-

тивного контроля и последующего контроля производственной деятельности предприятий. При организации системы оперативного контроля необходимо четко понимать, что основная задача производственной деятельности — выпуск качественной готовой продукции с минимально-возможной себестоимостью. Вследствие этого конечным объектом анализа становится готовый продукт. В качестве методологической основы контроля должны быть использованы положения системного, сравнительного, факторного анализа, методы статистики, экономико-математического моделирования и др. Должны быть сформулированы и обоснованы принципы оперативного контроля производственной деятельности отдельно для малых, средних крупных предприятий:

- непрерывности во времени;
- декомпозиции процессов контроля;
- обратного хода процессов контроля;
- прогнозирования изменений производственных процессов;
- выработки и предложения структуры оперативного и последующего контроля, учитывающего особенности производственной структуры предприятий: «зона оперативного контроля», «центры оперативного и последующего контроля», «детализированный оперативный контроль и программный последующий контроль».

Также должны быть:

- предложены и закреплены признаки декомпозиции производственных затрат в оперативном контроле, реализующие принципы «обратного хода» и «декомпозиции»;

- разработана система показателей оперативного и последующего контроля производственной деятельности в точке, зоне и центре оперативного контроля;

- разработана методика оперативного контроля производственной деятельности для малых, средних и крупных предприятий, включающая оперативное планирование, технологическую операцию, учет, анализ отклонений, корректировку норм.

При **декомпозиции** производственно-технологических процессов готовый продукт «раскладывается» на составляющие части в соответствии с технологическими операциями. Во всех типах производства расчеты производственных программ осуществляются в порядке, обратном ходу производственно-технологического процесса, начиная от сборочных участков до обрабатывающих и затем заготовительных участков.

Можно проводить анализ, используя нормы, с начала технологического процесса, но тогда получение результатов возможно только после ретроспективного анализа, что противоречит принципу непрерывности во времени. В данном случае следует применить **принцип обратного хода** процессов оперативного контроля по отношению к производственно-технологическому процессу, когда учет и анализ идет от готового продукта на складе, т. е. от «выхода», и приходит к «входу» в производство со склада сырья, материалов и комплектующих.

Важным моментом в системе оперативного контроля производственных процессов является не только своевременное выявление и учет отклонений в определенной технологической операции, но и предупреждение их дальнейшего негативного влияния на последующие этапы технологической цепочки. Однако отклонение в технологическом процессе может нести в себе как негативную, так и положительную составляющую. Постоянный контроль и анализ отклонений на уровне рабочего места показывает, что ряд отклонений приводит к новым инновационным решениям и от правильного прогноза дальнейших событий зависит успех инновационного решения для всей партии выпускаемой продукции. Поэтому в системе оперативного контроля должен быть предусмотрен автоматизированный процесс расчета показателей последующих технологических операций, к которым может привести отклонение на определенной технологической операции, с целью оценки степени его негативного или положительного влияния на весь технологический процесс.

Исходя из вышеизложенного, оперативный контроль производственных процессов должен осуществляться с учетом **принципа прогнозирования** событий. Это позволит из нескольких вариантов развития событий после обнаружения отклонения выбрать наиболее оптимальный.

Выделенные принципы показывают, что система оперативного контроля производственной деятельности в современных условиях требует передачи ей больших полномочий для автономного регулирования производственными процессами, что позволяет достичь мобильности и адекватности при реагировании на изменения внутренней и внешней среды, а также принятии управленческих решений, не перегружая при этом всю управленческую структуру предприятия. Однако при этом необходимо видоизменить структуру оперативного контроля, максимально приблизив ее к производственной структуре предприятия.

Сформулированные принципы, понятия и закреплённый методический инструментарий дают возможность применения разработанной методики:

- при организации системы оперативного контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий, ориентированных на производство продукции;

- при формировании информационного обеспечения для подготовки и принятия управленческих решений по результатам контроля, выявленных отклонений параметров производственных процессов в режиме реального времени;

- при разработке программы последующего контроля по следующим направлениям: ревизия кассовых и банковских операций; ревизия расчетных и кредитных операций; ревизия операций по учету основных средств и нематериальных активов; ревизия операций с товарно-материальными ценностями; ревизия формирования себестоимости продукции, работ и услуг; ревизия готовой продукции и прибыли; ревизия государственной помощи (целевого и нецелевого назначения); ревизия резервов расходов и платежей; ревизия уставного капитала предприятия; ревизия налогового учета; ревизия состояния бухгалтерского учета и отчетности.

Эффективность механизмов внутреннего финансового контроля достигается свойствами входящих в их состав инструментов, характеристики и параметры которых закрепляются внутренними (локальными) распорядительными документами.

Чтобы глубже понять сущность системы контроля как важной управленческой категории, раскрыть механизм функционирования выражаемых ею отношений, выявить особенности различных ее составляющих, необходимо ее классифицировать в соответствии с различными признаками.

Важнейший классификационный аспект внутреннего контроля — формальный. Выбор формы внутреннего контроля зависит от сложности организационной структуры, правовой формы, видов и масштабов деятельности, целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности, отношения руководства организации к контролю. Формирование внутреннего контроля до сих пор было присуще крупным, некоторым средним экономическим субъектам, для которых характерны усложненная организационная структура, 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, а также и малым экономическим субъектам, где функции контролера часто выполняет один человек. Кроме задач чисто контрольного характера, внутренние контролеры могут выполнять экономическую диагностику, разрабатывать финансовую стратегию, вести маркетинговые исследования, управленческое консультирование. К институтам внутреннего контроля относят и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством. Этот институт в основном распространен в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах.

Известны следующие типы внутреннего контроля:

– неавтоматизированный контроль — осуществляется непосредственно его субъектами без применения автоматических средств;

– не полностью автоматизированный контроль — осуществляется его субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и т. п. (например, контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей);

– полностью автоматизированный контроль — осуществляется целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Внутренний контроль целесообразно классифицировать и по значимости субъектов внутреннего контроля:

– субъекты внутреннего контроля первого уровня — это участники (собственники) организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно (с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов);

– субъекты внутреннего контроля второго уровня — непосредственно в их функции не входит контроль, но в силу производственной необходимости

они выполняют и контрольные функции (рабочий, контролирующий качество работы оборудования);

– субъекты внутреннего контроля третьего уровня — выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей (функций), которые за ними закреплены непосредственно (работники планово-диспетчерского, планово-экономического отделов, отдела кадров);

– субъекты внутреннего контроля четвертого уровня — осуществляют контрольные и другие функции (административно-управленческий персонал; персонал, обслуживающий компьютерные системы; сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности);

– субъекты внутреннего контроля пятого уровня — в их функции входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита и члены ревизионной комиссии, отделов входного и технического контроля и т. п.).

1.3. Источники и методы получения информации по объекту контроля

Контроль помогает наиболее реально, с определенной степенью эффективности, выявлять нерациональные стороны в действиях управления всем механизмом развития общества и в конкретной отрасли, на отдельном предприятии в частности. В информации о деятельности предприятия (например, финансовой и бухгалтерской отчетности), а также в информации контроля заинтересованы две основные категории: внешние и внутренние пользователи. К внутренним пользователям относятся управленческий персонал предприятия, к внешним пользователям — государство, инвесторы, кредиторы, поставщики и покупатели, биржи ценных бумаг и др.

Перед проведением ревизии и в ходе ее все производственные процедуры и полученная информация отражаются в рабочих документах ревизора.

В целях получения информации о деятельности экономического объекта применяются аналитические процедуры, выявляющие существенные отклонения его деятельности от нормативных документов и различного рода требуемых базовых показателей, т. е. предметом контроля является фактическая деятельность (производство), состояние документации и данные о деятельности объекта контроля. Сам процесс контроля заключается в отслеживании и выявлении соответствия установленному порядку организации деятельности объекта контроля и соответствия мерам государственного регулирования.

В настоящее время несколько сократилась отчетная база, используемая для проведения контроля с точки зрения ее периодичности, но в то же время появились новые возможности⁸.

В силу того, что контроль имеет свойство проверки фактов хозяйственной жизни в значительной части в последующем порядке, при прочтении показателей и их использовании следует учитывать, что:

⁸ См.: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

– требования по составлению промежуточной бухгалтерской отчетности содержит п. 48 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» — промежуточная бухгалтерская отчетность составляется за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ;

– отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно. Как и ранее, промежуточная бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с начала отчетного (календарного) года;

– представление и публикация промежуточной бухгалтерской отчетности производятся в случаях и порядке, предусмотренных законодательством РФ или учредительными документами организации;

– налогоплательщики-организации представляют в налоговые органы только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее чем за три месяца после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не обязана вести бухгалтерский учет;

– Федеральным законом от 29.06.2012 № 97-ФЗ отменена обязанность организаций представлять квартальную бухгалтерскую отчетность⁹;

– обязанность представления квартальной бухгалтерской (финансовой) отчетности установлена для эмитентов ценных бумаг Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» при регистрации проспекта ценных бумаг;

– государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения представляют квартальную бухгалтерскую отчетность в орган государственной власти, орган местного самоуправления, осуществляющий в отношении учреждения функции и полномочия учредителя, в соответствии с Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной Приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н. Для экономических субъектов такая обязанность может быть обусловлена уставом общества. Участники экономического субъекта должны получать: информацию о деятельности общества; знакомиться с его бухгалтерскими документами; принимать решения о распределении чистой прибыли между участниками. Конкретные сроки представления промежуточной отчетности в таком случае определяются учредителями (участниками) экономического субъекта;

– закон № 402-ФЗ и НК РФ в той редакции, в которой они вступили в силу 1 января 2013 г., не устанавливают для организации обязанности по представлению в налоговые органы промежуточной бухгалтерской отчетности;

– начиная с 1 января 2013 г., организации, включая перешедших на УСН, должны предоставлять в налоговые органы только годовую бухгалтерскую отчетность в срок не позднее чем за три месяца после окончания отчетного года;

⁹ См.: Письмо Минфина № 03-02-08/5904.

– Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» для организаций — субъектов малого предпринимательства предусматривает формирование бухгалтерской отчетности по упрощенной системе;

– утвержденная форма бухгалтерского баланса субъектов малого предпринимательства уже предусматривает отражение в нем информации конкретно на 31 декабря отчетного года.

Источниками получения информации об экономическом объекте являются:

– учредительные документы;

– данные статистики, официальные отчеты экономического субъекта, банковские отчеты;

– нормативные и законодательные акты, регулирующие деятельность проверяемого экономического субъекта;

– результаты посещения семинаров, конференций и аналогичных мероприятий;

– официальные публикации в юридических, отраслевых, профессиональных, региональных журналах;

– разъяснения и подтверждения, полученные от сотрудников проверяемого экономического субъекта, беседы с компетентными лицами и сотрудниками службы внутреннего контроля;

– запросы третьим лицам;

– консультации с ревизором, который проводил проверку в предыдущие периоды;

– протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положения о бухгалтерской службе, об учетной политике, рабочий план счетов и проводок, план-график документооборота, схема организационной и производственной структур;

– осмотр, фактические обмеры, взвешивания, подсчет в цехах, складах, службах проверяемого субъекта, опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета, применение различных методов экспертиз (с привлечением специальных служб);

– результаты проведения аналитических процедур, выявление необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых нельзя однозначно трактовать в соответствии с действующим законодательством;

– идентификация филиалов и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс, хозяйственных операций, методов их учета и налогообложения;

– знакомство с реестром акционеров;

– материалы проверок налоговых служб и судебных процессов;

– использование знаний, накопленных из предыдущего опыта ревизора;

– результаты работы ранее привлеченных специалистов-экспертов.

Если выявлены аспекты нарушения деятельности объекта контроля, требующие определенных специальных знаний, проверяющий должен иметь достаточно глубокое понимание деятельности экономического объекта, что-

бы можно было установить, нужна ли ему консультация того или иного специалиста, т. е. должен оценить возможность привлечения эксперта. Экспертная оценка применяется для выявления профессионального уровня и ценности выполняемых работ путем их фактической экспертизы. Этот прием контроля используется также для установления подлинности документов, записи, реальности и характера совершенных операций, зависимости между деянием и действующим лицом.

Основными методами получения информации о деятельности экономического субъекта для контроля являются:

- изучение общеэкономических условий деятельности проверяемого экономического субъекта;
- анализ особенностей региона, влияющих на деятельность субъекта;
- учет отраслевых особенностей сферы деятельности экономического субъекта;
- знакомство с организацией и технологией производства;
- сбор информации о персонале экономического субъекта, ассортименте выпускаемой продукции, методах ведения бухгалтерского учета, его автоматизации;
- сбор информации о структуре собственного капитала, анализ размещения и котировок акций;
- сбор информации об организационной и производственной структурах, проводимой маркетинговой политике, основных поставщиках, покупателях;
- анализ деятельности экономического субъекта на рынке ЦБ;
- учет наличия и взаимоотношений с филиалами и дочерними (зависимыми) обществами и методов консолидации финансовой отчетности, порядка распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- сбор информации о финансовых и юридических обязательствах экономического субъекта, что имеет существенное значение на стадии планирования при оценке уровня существенности и расчета внутрихозяйственного риска;
- знакомство с организацией системы внутреннего контроля.

Контроль выступает как кульминационный момент управленческого цикла, когда фактические воздействия на управляемый объект сопоставляются с требованиями принятых решений, в результате чего и выявляется, насколько результативны управленческие действия¹⁰, направленные на успешное достижение поставленных целей.

Исходя из части 1 ст. 7 и ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ, руководителям экономических субъектов дано право определять состав первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, и перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов

Для ведения и контроля бухгалтерского учета могут использоваться самостоятельно разработанные экономическими субъектами формы первичных

¹⁰ См. подробнее: Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. М. : Финансы и статистика, 1997. С. 11—53.

учетных документов и регистров бухгалтерского учета, предусмотренные рекомендациями в области бухгалтерского учета, принятыми органами государственного регулирования бухгалтерского учета, а также иные рекомендованные формы (например, формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, формы книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности, упрощенные формы ведомостей учета имущества, предусмотренные приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н). Согласно части 4 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ, формы первичных учетных документов, применяемые для оформления фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, должны быть утверждены руководителем этого экономического субъекта. Изложенные изменения в нормативном регулировании не могут не сказаться на методах контроля. Исследование предмета контроля — фактов хозяйственной жизни различными приемами и способами — образует методы контроля.

Метод контроля — это совокупность приемов и способов исследования расширенного воспроизведения общественно необходимого продукта и соблюдения требований его законодательного регулирования.

В процессе функционирования контроль фактов хозяйственной жизни сформировал свой метод в системе прикладных экономических наук. Метод характеризуется использованием общенаучных и собственных методических приемов и способов контроля. Общенаучные методические приемы включают анализ и синтез, индукцию и дедукцию, аналогию и моделирование, абстрагирование и конкретизацию, системный анализ, функционально-стоимостный анализ. Изучая предмет, проверяющие (ревизоры) используют различные способы и приемы познания: наблюдение и эксперимент, единичное и общее, причину и следствие и т. п. На практике в контрольно-ревизионной работе используют специфические приемы и методы контроля:

Инвентаризация — способ фактической проверки наличия товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также контроля сохранности. Большинство случаев недостатков, краж, растрат обнаруживается с помощью инвентаризации.

Экономический анализ показателей производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий во время ревизии особенно необходим. Только с помощью глубокого анализа можно выяснить причины невыполнения задания по реализации продукции, по прибыли, установить факторы, которые влияют на увеличение или уменьшение затрат, и т. п.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство осуществляется с целью проверки фактического расходования сырья и материалов в производстве, выхода готовой продукции, отходов производства, производительности оснащения, а также установления реальности разработки и применения норм расходования сырья и материалов, топлива и т. п. Этот способ контроля является эффективным средством выявления случаев необоснованного списания сырья и материалов на выпуск продукции как по завышенным нормам, так и свыше установленных норм. Результаты контрольного запуска оформляются актом, который подписывают ревизор, технолог и работники предприятия. Ес-

ли во время ревизии возникает потребность в заключении специалиста по вопросам качества товарно-материальных ценностей, готовых изделий или доброкачественности проектно-сметной документации на строительство или ремонт какого-то объекта, то специалист приглашается с согласия руководителя ревизирующей организации или организации, подлежащей ревизии. Сырье, материалы, готовая продукция и тому подобное могут быть направлены ревизором на экспертизу или лабораторный анализ для определения качества.

Методом контрольного обмера фактический объем выполненных работ на отдельных участках сопоставляется с объемом работ, оформленных документами, на основании которых осуществлены начисления заработной платы и списания материалов, а также с объемом работ, предусмотренных проектно-сметной, нормативной и технологической документацией. Кроме того, с помощью контрольного обмера можно установить факты завышения выполненных работ. При выявлении завышенной стоимости выполненных работ не допускается зачет стоимости выполненных, но не включенных в акты приемки работ. По результатам контрольного обмера ревизор составляет акт и сведения перерасчета стоимости работ. Эти документы подписывают ревизоры, представители заказчика и подрядчика. Анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств характерен тем, что вследствие хронологического анализа хозяйственных операций есть возможность выявить отклонение от нормального оборота материальных ценностей или денежных средств и, как следствие, установить искажение данных об остатках, определенных после осуществления каждой операции. Максимальный эффект этот прием дает в случаях, когда материально ответственное лицо несвоевременно делает записи в кассовой книге, карточках складского учета или лимитно-заборной карте.

Проверка выполнения принятых решений является одним из способов фактического контроля. Метод проверки выполнения законов, указов, постановлений, положений, инструкций, распоряжений, приказов органично соединяется как в фактическом, так и в документальном контроле. Письменные объяснения материально ответственных и должностных лиц нужны для выявления виновных лиц и причин допущенных нарушений. Они оказывают содействие вспомогательному выяснению обстоятельств и условий нарушений и недостатков, реальности хозяйственных операций и достоверности фактов злоупотреблений.

По охвату проверяемых показателей объекта контроля применяют:

– сплошной метод проверки документов и хозяйственных операций объекта — характеризуется большой трудоемкостью, в связи с чем он используется по отдельным участкам финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих объектов;

– выборочный метод проверки документов и хозяйственных операций объекта — ограничивается проверкой выборочного круга проверяемых объектов (хозяйственных операций) по существующим критериям их отбора, на основании чего по выборочной совокупности формируются выводы по результатам проведенного контроля.

1.4. Методика и техника проверки учетной документации

Существенно повышают эффективность контроля знание и умение применять основные методические приемы, способы и приемы контроля.

Методические приемы документального контроля

Приемы проверки отдельного документа:

– формальная проверка, т. е. визуальная проверка документов, — проверка правильности заполнения реквизитов, отсутствия неоговоренных исправлений, наличия и подлинности тех реквизитов, которые предусмотрены для данного типа документов;

– арифметическая проверка — предполагает пересчет итоговых результатов (например, правильность итогов в ведомостях на выплату заработной платы, итогов расходов по кассовой книге и др.), взаимосвязки начислений и удержаний и т. д.;

– нормативно-правовая проверка, проверка на действительность хозяйственной операции — подразумевает проверку соблюдения различных нормативов, инструкций, положений;

– проверка на действительность хозяйственной операции — документ должен содержать именно ту операцию, ради которой он был создан.

Приемы проверки нескольких документов по однотипным или взаимосвязанным хозяйственным операциям (взаимная сверка). *Взаимная сверка* — сопоставление различных по своему наименованию и характеру документов, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций (позволяет выявить создание неучтенных излишков готовой продукции, сырья, материалов, необоснованного начисления и выплаты заработной платы и др.).

Приемы проверки системных бухгалтерских записей (контрольное сличение, восстановление количественно-суммового учета, хронологическая проверка состояния и движения товарно-материальных ценностей и денежных средств, прослеживание, подготовка альтернативного баланса).

Контрольное сличение — проверка количественной информации о движении однородных ценностей с учетом периодичности проведения инвентаризации. Особенности контрольного сличения позволяют выявить злоупотребления персонала, которые связаны с созданием неучтенных излишков отдельных видов материальных ценностей; с сокрытием части выручки, полученной от населения за реализацию и др.

Восстановление количественно-суммового учета — восстановление учетных записей по товарно-материальным запасам на основе первичных документов.

Хронологическая проверка состояния и движения товарно-материальных ценностей и денежных средств предусматривает рассмотрение документов по датам (дням, месяцам), по порядку размещения документов в папках, по отчетам, сводным накопительным ведомостям. Этот вид проверки малоэффективен, поскольку расплывает внимание ревизоров на разнообразные по экономическому содержанию хозяйственные операции, при этом

нарушается процесс их планомерного и глубокого изучения, если при этом не используются высокоэффективные программы, позволяющие группировать операции по разным критериям оценки. Проверка документов, осуществляемая в хронологической последовательности учета хозяйственных операций, необходима в условиях применения последующей формы контроля во время ревизии экономических субъектов. Хронологическая проверка движения товарно-материальных ценностей и денежных средств заключается в том, что их остатки определяют не только на дату той или иной инвентаризации, но, при необходимости, на каждую дату (на конец каждого дня) любого межинвентаризационного периода.

Сканирование — просмотр первичных документов и отчетов, составленных на их основе материально ответственными лицами за ряд смежных периодов.

Прослеживание — прием, при котором анализируется первичный документ, устанавливается его реальность, правильность обработки, переноса в учетный регистр и обоснованность бухгалтерской записи.

Подготовка альтернативного баланса — позволяет выявить, например, отклонения от нормативного расхода сырья, материалов, выхода продукции и тем самым убедиться в достоверности исчисленного финансового результата.

Экспертная проверка дополняет формальную и арифметическую сверки и призвана обнаружить подделку в документе, дописывания текста, букв, цифр, зачеркивания, полное или частичное удаление написанного текста, цифровых записей, подделку подписей и т. п. Они могут быть выявлены путем внимательного обзора документа. Подделанные документы могут иметь нарушенную структуру бумаги (потеря блеска); утончение пласта бумаги; «размывы» чернил в штрихах заново выполненных операций; признаки дописки (разные почерки), травления; пятна; ломкость (хрустящие свойства) бумаги. *Подделанным* (фальшивым) является документ, реквизиты или содержание зафиксированной операции которого не соответствуют действительности. Составление подделанных документов является уголовным преступлением. Подделанные документы бывают двух видов:

1) бестоварные — документы, которыми оформлено движение ценностей, тогда как они в действительности не поступали, или израсходованы на другие цели, или вообще остались без движения (например, накладная на отпуск материальных ценностей из базы составлена, однако фактически они не были отпущены);

2) безденежные — документы, которыми оформлены операции с денежными средствами, которые в действительности не имели места (например, составлен расходный кассовый ордер на якобы выданные из кассы деньги, но фактически они не выплачены, а присвоены кассиром).

Очень часто встречаются документы частично бестоварные и частично безденежные. К первым можно отнести расходную накладную на отпуск кормов с животноводческой фермы на откорм телят, в которой рядом с фактически отпущенными кормами числятся и такие, которых недостает в амбаре и которые списаны по договоренности заведующего складом и заведую-

щей фермой с целью утаивания недостатка кормов. Частично безденежной может быть платежная ведомость, выписанная под видом выплаты заработной платы, в которой одновременно на сумму действительно подлежащей для оплаты работы дописана сумма на оплату работы надуманных лиц, за счет чего списана украденная из кассы денежная наличность.

По качественным признакам документы делятся на доброкачественные и недоброкачественные. *Доброкачественным* считается документ, отвечающий требованиям по составлению в утвержденной форме, в котором заполнены все необходимые реквизиты и правильно отображена выполненная хозяйственная операция. К *недоброкачественным* относят документы, которые не отвечают перечисленным требованиям, отражают осуществленную операцию в искаженном виде и содержат фальшивые факты (например, учетные письма, наряды, где указан завышенный объем выполненных строительно-монтажных работ и единичные расценки, тарифы, разряды и т. п.). Нередко нарушения и злоупотребления кроются за внешне правильно оформленными документами (фиктивными квитанциями, расписками, актами). Если ревизор обнаружил признаки злоупотребления, он обязан сосредоточить свое внимание на их полном изобличении. По смыслу операции, отображенной в документе, ревизор устанавливает ее законность и целесообразность. При этом операция считается законной, если ее содержание не противоречит действующему законодательству, директивам правительства, ведомственным инструкциям, постановлениям, положениям и т. д. Хозяйственная операция может быть законной, но нецелесообразной, и наоборот. Во время выявления незаконных и нецелесообразных операций ревизор должен определить их характер и выяснить, кто и по чьему распоряжению осуществил их, установить размер вреда или степень нарушений действующего законодательства или ведомственных указаний с тем, чтобы квалифицированно установить нарушение нормативных документов и законоположений. В случаях установления фиктивных документов ревизоры изымают их, о чем немедленно следует сообщить правоохранительным органам. Вместо изъятых документов в делах организации, которая ревизуется, остаются копии изъятых документов, удостоверенные подписями ревизующего и главного бухгалтера. После завершения ревизии изъятые документы возвращают той организации, из которой они были забраны, если правоохранительные органы не вынесли решение об их изъятии.

Фальсифицированными являются документы, которые имеют подделанные подписи, резолюции, штампы и печати, замену текстов и сумм, подчистки, приписки, исправления и прочие приемы подделки с целью утаивания фактов растрат и краж ценностей, бесхозяйственности, незаконных и нецелесообразных операций и т. п. Проверка содержания операций и записей в бухгалтерском учете осуществляется в хронологическом или систематизированном порядке.

Особо значимая составляющая контрольного мероприятия — оценка достоверности исходных данных контроля, в том числе состояния бухгалтер-

ского учета и отчетности, результатов аудиторских проверок и состояния внутреннего контроля на объекте¹¹.

Все хозяйственные операции и факты хозяйственной жизни у экономических субъектов должны быть документированы. Документ — доказательство законности осуществления операции. Документ — это письменное свидетельство с заполнением необходимых реквизитов, придающих ему доказательную юридическую силу. Именно документ — основа информационной системы организации, предприятия, контрольно-аналитическое значение которого заключается в том, что он служит источником контрольных данных при осуществлении внутривозвратного контроля за движением имущества с целью установления законности и экономической целесообразности хозяйственных операций. При этом документ, которого фактически нет, но он выдается за существующий, считается *фиктивным* (от лат. «выдумка»). Кроме того, документы являются источником получения доказательств для внешних контролеров при проведении ими как обязательных проверок, так и инициативных с целью обоснованного решения целей и задач аудита, обусловленных предметом договора между экономическим субъектом и аудиторской организацией.

Документы служат также основанием проведения и источником информации контроля и ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы по определению суда или следственных органов, для анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности с целью выявления причин и виновников недостатков, потерь материальных и денежных средств, неиспользованных расходов, а также внутренних (скрытых) неиспользованных резервов и их мобилизации в производство.

Путем системного использования информации, носителем которой являются бухгалтерские документы, на всех иерархических уровнях управления в организации можно добиваться взаимодействия всех функций управления (учета, планирования, прогнозирования, контроля, анализа, регулирования) и всех систем хозяйственного механизма для достижения намеченных экономических показателей и получения максимума прибыли от данной деятельности.

Данные первичных документов используются для определения важных экономических и производственных показателей, например производительности труда, фондоотдачи, материалоотдачи и др., по отдельным видам производства продукции.

С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

¹¹ См.: Общие правила проведения контрольного мероприятия – 2010. Материалы Счетной Палаты РФ. URL: sfk101-tree_files-fl-233.

Исходя из части 4 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ, первичные учетные документы составляются по формам, утвержденным руководителем экономического субъекта. При этом каждый первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, установленные частью 2 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ. Данные изменения предоставляют большую свободу для автоматизации системы обработки информации, в том числе и в контрольных технологиях. Техника исследования документов ревизором в финансово-хозяйственном контроле в условиях автоматизированной системы обработки информации (АСОИ) использует фактографическую информацию как способ описания фактов. Эту информацию в системе учета группируют по соответствующим признакам и способам учета, и она, с одной стороны, является отправным моментом относительно изучения контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий, с другой стороны, выступает основанием для доказательств в конфликтно-ситуационных процессах. С помощью фактографической информации можно определить эффективность деятельности субъектов хозяйствования, выполнения ими функциональных обязательств как перед государством, так и перед своими партнерами. Конечная цель контроля в этом отношении — выявление и устранение недостатков в финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности. При применении АСОИ на электронно-вычислительных машинах создаются условия для эффективного использования фактографической информации, в частности в изучении финансово-хозяйственного контроля.

Для поиска, группирования и преобразования информации, сгруппированной в автоматизированных банках данных, применяется диалоговый режим общения ревизора с программно-вычислительными комплексами. Достоверность данных ревизоры проверяют, например, по проектной документации. Используя сводную информацию в машинограммах, ревизор определяет правильность корреспонденции счетов бухгалтерского финансового учета, качество первичных документов. Сгруппированные (синтезированные) данные бухгалтерского финансового учета и финансовой отчетности дают возможность обнаружить отклонение фактических показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятий от нормативно-правовых актов, установить перерасходы материальных, трудовых и финансовых ресурсов вследствие безответственности. С помощью сгруппированной в автоматизированных банках данных первичной, планово-договорной и нормативно-справочной информации можно обнаружить причины перерасходов сырья, электроэнергии, топлива, заработной платы, а также непроизводительных затрат. Причем сами расчеты перерасходов по запросу ревизора выполняют программно-вычислительные комплексы и выдают их пользователю через печатающее устройство или через дисплей в диалоговом режиме.

Первичные документы проверяют по форме (полноту и правильность оформления и заполнения реквизитов), по смыслу (законность операции, логическую увязку с отдельными показателями) и с арифметической точки зрения (правильность цен, наценок, сделанных вычислений, таксировку подсчетов).

В практике контрольно-ревизионной работы значительное распространение приобрела систематизированная проверка документов по экономически однородным хозяйственным операциям в разрезе отдельных участков. В особенности эффективна она при форме учета, когда экономически однородные первичные документы сгруппированы по счетам синтетического учета и подшиты. Запись хозяйственных операций в регистрах по кредитовым признакам обеспечивает эффективную проверку списания хозяйственного средства предприятия и корреспонденции счетов. При этом одновременно объединяется наглядное обобщение однородных хозяйственных операций и процессов с детальной углубленной проверкой их по первичным документам. Систематизация однородных операций в регистрах учета оказывает содействие оперативному осуществлению взаимного контроля. Таким образом, систематизированная документальная проверка характеризуется объединением обобщенного изучения однородных операций с детальным их исследованием, выявлением взаимосвязей между операциями, первичными документами, учетными регистрами и отчетностью. Так, например, современный подход государственного финансового контроля через оценку бюджетных потребностей населения при распределении бюджетных ресурсов с помощью межбюджетного выравнивания, предполагает учет и контроль расходных приоритетов органами власти (нормативная базовая основа). Основной базой исследования при этом являются финансовая статистика, учетные данные. Преобладающим подходом здесь является контроль выравнивания доходных возможностей нижестоящих властей по осуществлению текущих расходов на предоставление базового набора социальных услуг, к которым, как правило, относятся образование, здравоохранение, коммунальные расходы, расходы социальной защиты, услуги государственного управления.

Методики контроля определения расходных потребностей:

- 1) контроль расчета на основе фактических бюджетных расходов;
- 2) контроль оценки потребностей на основе численности населения;
- 3) контроль расчета финансовых нормативов, рассчитанных исходя из бюджетных ограничений;
- 4) контроль расчета финансовых нормативов, рассчитанных исходя из социальных стандартов и физических нормативов;
- 5) контроль репрезентативной системы расходов;
- 6) контроль расчета индексов относительной потребности.

1) Контроль расчета на основе фактических бюджетных расходов выявляет:

- вероятность того, что фактические расходы бюджетов не являются приоритетом при распределении финансовых ресурсов, не всегда точно отражают спрос населения;
- препятствование выравниванию доступа населения к основным бюджетным услугам населения в силу возникающих искажений;
- обоснованность различий в стоимости одной и той же бюджетной услуги в регионах со схожими условиями;
- предоставление одной и той же стандартной услуги с разным уровнем качества, тем самым снижая или увеличивая себестоимость.

2) Контроль оценки потребностей на основе численности населения выявляет обоснованность отсутствия учета удорожающих факторов, определяющих вариацию стоимости предоставления единицы бюджетной услуги. Выявление строится на принципе о едином подходе к уровню расходных потребностей.

3) Контроль расчета финансовых нормативов, рассчитанных исходя из бюджетных ограничений, позволяет установить:

– расчет финансовых нормативов исходя из планируемых (часто на условиях совместного финансирования из разных уровней бюджетов) в очередном финансовом году совокупных расходов на ту или иную бюджетную услугу, т. е. путем деления общего объема планируемых бюджетных ассигнований на численность потребителей услуг (дети школьного возраста, население старше трудоспособного возраста и т. д.);

– при наличии значительной территориальной дифференциации стоимости предоставления общественных благ расчетные нормативы могут корректироваться на индексы, отражающие различия в региональных, муниципальных условиях.

Очевидные преимущества метода — прозрачность, учет финансовых возможностей.

4) Контроль расчета финансовых нормативов, рассчитанных исходя из социальных стандартов и физических нормативов, требует:

– четкую методологию (оценки) расчета себестоимости производства единицы стандартного уровня бюджетной услуги, выработанной главным распорядителем и (или) муниципальным образованием;

– наличие фактически выполненного расчета себестоимости производства единицы стандартного уровня бюджетной услуги;

– обеспечение информацией о стоимости товаров и услуг, используемых при предоставлении бюджетной услуги;

– точные данные о количестве (объеме) услуг.

5) Контроль репрезентативной системы расходов включает:

– начальный этап контроля при репрезентативной системе расходов, который связан с определением стандартного (единого) набора бюджетных услуг, предоставляемого в каждом регионе и (или) муниципальном образовании. Метод предполагает и позволяет получить оценку стоимости предоставления единого набора бюджетных услуг в данном регионе;

– контроль каждой репрезентативной единицы расходов применительно к категории ее потребителей;

– контроль корректировки с учетом дифференциации стоимости предоставления услуг, оцененной с помощью вариации региональных удорожающих факторов (например северные коэффициенты и т. д.)¹².

6) Контроль расчета индексов относительной потребности определяет:

– перечень факторов, влияющих на уровень бюджетных потребностей;

¹² Силуанов А. Г. Оценка расходных потребностей субнациональных бюджетов в целях бюджетного выравнивания // Финансы. 2011. № 6.

– удельный вес факторов, обуславливающих относительную значимость факторов.

Попытка учета большого количества расходных особенностей регионов неизбежно ведет к акценту на оценку ресурсов (издержек), необходимых для предоставления услуг, а не результатов их оказания.

Задачи совершенствования законодательного обеспечения, структуры и механизмов государственного и муниципального финансового контроля, а также устранения параллелизма и дублирования в этой сфере названы в числе первоочередных в бюджетных посланиях Президента РФ Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2008—2010 годах», «О бюджетной политике в 2009—2011 годах», «О бюджетной политике в 2010—2012 годах». В качестве одного из приоритетных направлений финансового контроля определен предварительный контроль, направленный на предотвращение финансовых нарушений и создающий основу для принятия конкретных управленческих решений. В данном векторе и следует использовать вышеприведенные методики контроля определения расходных потребностей бюджетов.

Задачи совершенствования законодательного обеспечения внутреннего контроля экономических субъектов определили его включение в состав необходимых финансовых инструментов в деятельности организаций (экономических субъектов) в ст. 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Контрольные вопросы

1. Формы организации контрольно-ревизионной работы.
2. Охарактеризуйте общий порядок планирования контрольно-ревизионной работы.
Как ведется подготовка к ревизии?
3. Кто разрабатывает программу и план ревизии?
4. Организация, планирование внешнего и внутреннего контроля.
5. Классификация видов документального и фактического контроля.
6. Раскройте характеристики приемов исследования объекта контроля.
7. Приемы экономического исследования.
8. Методы документального и фактического контроля.
9. Охарактеризуйте порядок составления и основное содержание программы ревизии и проверки.
10. Должен ли ревизор владеть методикой программирования?
11. Нормативно-правовые документы, которые регулируют деятельность контрольно-ревизионной службы.
12. В чем состоит суть инвентаризации?
13. Последовательность проведения инвентаризации.
14. Кто проводит контрольную инвентаризацию и каким документом она оформляется?

2. ЭВОЛЮЦИЯ И ОБОСНОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

2.1. Эволюция внутреннего контроля

Понятие внутреннего контроля, появившись в деловой переписке в начале XVIII века, эволюционировало и со временем приобрело вполне конкретное функциональное значение к началу XX столетия. *Внутренний контроль* — система контроля деятельности предприятия, сформировавшаяся как совокупность трех элементов: разделение полномочий, ротация персонала, использование и анализ учетных записей. Позже функции внутреннего контроля значительно расширились, преобразовавшись в организацию и координирование действий, направленных на обеспечение сохранности активов, проверку надежности учетной информации, повышение эффективности операций, следование предписанной политике процедурам компании. Таким образом, новые функции вывели понятие внутреннего контроля за рамки круга вопросов, относящихся к обычному бухгалтерскому учету.

Эволюционируя и расширяя сферу своего приложения, внутренний контроль к концу XX века превратился в инструмент контроля за рисками, где его функции тесно переплетаются с функцией управления рисками — риск-менеджментом. 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.

В недалекой истории России, во времена так называемой командно-административной экономики, внутренний контроль осуществлялся на ведомственном уровне (министерства и ведомства), на административном уровне (предприятия и организации), на уровне технологии (контроль качества).

Ведомственный контроль осуществлялся методически, когда налоговые и методологические изменения доводились до организаций в виде ведомственных инструкций и указаний. Другим видом ведомственного контроля считалась ведомственная отчетность, которая осуществлялась параллельно с налоговой, но в более детализированной форме (министерства и ведомства самостоятельно разрабатывали формы отчетности, перечень базовых показателей). Исполнение ведомственных и методических указаний страховало администрацию подведомственного предприятия от ошибок в области применения налогового, трудового и других законодательств. Самым существенным видом ведомственного контроля считалась *ревизия*. При министерствах и ведомствах создавались подразделения, проводившие ревизии на предмет ответственности деятельности подведомственных предприятий указаниям вышестоящих организаций, а также обеспечивавшие ведомственный контроль за сохранностью средств и имущества.

Административный контроль осуществлялся руководством организации на уровне разработки должностных инструкций, приказов по предприятию и в виде контроля за исполнением приказов.

Контроль за качеством продукции осуществлялся отделом технического контроля (ОТК). Критерии оценки качества определялись ГОСТами и ТУ (техническими условиями).

Отказ от командно-распределительной экономики в пользу рыночных отношений поставил собственника перед необходимостью самостоятельно определять методы внутреннего контроля. Доверяя управление предприятия администратору (высшему менеджеру), собственник вынужден формировать систему внутреннего контроля, которая в состоянии обеспечить выполнение стратегических и тактических задач, поставленных перед администрацией, а также контроль за активами предприятия (имуществом и денежными средствами). Менеджеры компании должны, во-первых, поставить цели, определить задачи компании и отдельных подразделений, 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. На уровне управления экономической единицей имеет место как внешний контроль, осуществляемый внешними по отношению к организации субъектами контроля (органы государства, аудиторские организации, контрагенты по финансово-хозяйственным договорам, кредиторы, контроль со стороны собственника и т. д.), так и внутренний контроль, осуществляемый самой организацией на уровне управления (система внутреннего контроля, организованная на предприятии, ревизионная группа и иная структура, созданная для проведения контрольных действий, в том числе и подразделение внутреннего аудита). Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия осуществляется как собственными силами (внутренний контроль и внутренний аудит), так и с помощью сторонних специалистов (внешний контроль и внешний аудит).

Система внутреннего контроля организуется руководством предприятия для того, чтобы:

- организовывать деятельность предприятия упорядоченно и эффективно (тактика);
- соблюдать выбранную руководством предприятия политику достижения целей (стратегия);
- обеспечивать сохранность имущества (контроль);
- обеспечить качественное и полное отражение хозяйственных операций (контроль).

Определение внутреннего контроля, с точки зрения его бухгалтерского понимания, звучит следующим образом: внутренний контроль есть структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов организации и надежности бухгалтерских записей, что дает достаточную уверенность в том, что:

- транзакции должным образом авторизованы;
- транзакции своевременно и точно отражают в отчетности в соответствии со стандартами учета;
- доступ к активам компании осуществляется на основании соответствующей авторизации;

– физическое наличие активов периодически сверяется с бухгалтерскими записями.

Чем внутренний контроль отличается от контроля вообще? Внутренний контроль — это контроль изнутри компании, в противоположность внешним видам контроля, таким как контроль исполнения законодательства, контроль со стороны внешних контролирующих организаций и т. п. В данном контексте понятие внутреннего контроля синонимично понятиям управленческого контроля, операционного контроля. Необходимо также отметить такую важную деталь, что внутренний контроль полезен только в том случае, если направлен на достижение конкретных целей, и, прежде чем оценивать результаты контроля, необходимо определить эти цели. Если концепции систем государственного и аудиторского контроля в разных государствах различны и зависят в первую очередь от государственного устройства и национальной специфики, то концепции системы внутреннего контроля, разрабатываемые учеными разных стран в настоящее время, сближаются в силу как усиления транснационализации бизнеса, так наличия общих законов эффективности функционирования организаций.

В широком смысле внутренний контроль можно рассматривать как систему, состоящую из элементов входа (информационное обеспечение контроля), элементов выхода (информация об объекте управления, полученная в результате контроля) и совокупности следующих взаимосвязанных звеньев: центры ответственности, техника контроля (т. е. информационно-вычислительная техника и технология), процедуры контроля, среда контроля, система учета. Формально установленные процедуры внутреннего контроля среднестатистического предприятия должны включать следующие основные элементы:

– на основе детально разработанных должностных инструкций формальное определение и документальное закрепление порядка деятельности (действий и взаимоотношений) определенного круга работников организации по поводу планирования, организации, регулирования, контроля, учета и анализа в процессе реализации конкретных финансовых и хозяйственных операций организации;

– ряд первичных документов или других носителей информации, где отражаются данные, свидетельствующие об исполнении соответствующими работниками своих функций и о реализации этапов соответствующих финансовых или хозяйственных операций;

– порядок движения документов или иных носителей информации от момента их возникновения до архивирования;

– точки контроля для оценки различных аспектов реализации конкретных финансовых или хозяйственных операций и оценки состояния или наличия ресурсов организации;

– контролируемые параметры объектов контроля;

– критические точки контроля, где риск возникновения ошибок, искажений и других нежелательных явлений особенно велик;

– типы и методы проведения контроля.

Понятие среды внутреннего контроля (СВК) определяют:

1) управленческая философия и стиль работы руководителей организации (отношение управляющих к коммерческим, финансовым и внутрифирменным рискам; адекватное понимание ими роли внутреннего контроля в управлении организацией; конкретные действия в плане организации СВК и ее совершенствования; склонность к авторитарному стилю в управлении и т. д.);

2) организационный статус отдела внутреннего аудита, т. е. положение об организационной структуре этого важного координационного центра ответственности; принятый организацией курс действий (ее ориентиры), цели и стратегии;

3) виды и масштаб деятельности организации;

4) соответствие оргструктуры размерам и степени сложности организации;

5) регламентация взаимоотношений между звеньями организации, сотрудниками, наличие кодекса поведения;

6) определение и документальное закрепление процедур контроля, полномочий и ответственности сотрудников;

7) методы доведения установленных правил до сотрудников;

8) изучение руководителями выявленных в результате контроля отклонений, своевременность принятия ими решений по данным отклонениям;

9) налаженность систем: коммуникаций; информационного обеспечения управления; бюджетирования, бизнес-планирования, подготовки финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей;

10) адекватность системы документации и документооборота организации ее размерам и структуре;

11) рациональность кадровой политики, т. е. механизмов управления персоналом;

12) конфликтность в коллективах;

13) мотивация трудовой деятельности, профессиональная подготовка, интеллектуальный уровень, наклонности, личностные качества, этические принципы, а также физические, психические, половые и возрастные характеристики работников организации;

14) внешние влияния — уровень развития экономики, экономическая и политическая устойчивость рынка, развитие законодательной базы рыночного типа, налоговая политика государства;

15) соблюдение действующего законодательства и работа с внешними органами контроля;

16) неопределенность и риск деятельности, а также иные условия, специфичные для каждой конкретной организации.

Одним из важнейших элементов системы внутреннего контроля в международной науке и практике принято также считать систему бухгалтерского (финансового и управленческого) учета. Об эффективности учетной системы можно судить по уровню достижения следующих показателей безошибочности регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации:

– наличие — отражены действительно существующие операции;

– полнота — отражены все реальные операции;

– арифметическая точность — все операции правильно подсчитаны;

– разноска по счетам — все операции правильно разнесены по соответствующим бухгалтерским счетам;

- формальная разрешенность — на каждую операцию получено общее или специальное формальное разрешение;
- временная определенность — все операции отнесены к надлежащему отчетному периоду;
- представление и раскрытие данных в отчетности — все данные правильно суммированы и обобщены.

Таким образом, мы видим, что внутренний контроль является одной из отправных точек, с которых идет совершенствование работы всего предприятия в целом и бухгалтерии в частности. Внутренний контроль становится неким «помощником», который способствует работникам бухгалтерии в решении их задач. Основываясь на внешних и внутренних данных, оперативно пополняющихся, он также дает возможность администрации предприятия оперативно и с наилучшей выгодой решать вопросы жизнедеятельности предприятия.

2.2. Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни

Закон о бухгалтерском учете обязывает экономические субъекты организовывать и осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни. Система внутреннего контроля организуется руководством предприятия. Это первое и основное отличие внутреннего контроля от прочих видов контроля. Например, независимый аудит проводится независимым аудитором, формы и виды контрольных действий также определяются аудитором; внешняя ревизия проводится штатным ревизором какого-либо ведомства, формы и виды контрольных действий также определяются этим ведомством.

Внутренний контроль — это система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия. Если отчетность компании подлежит обязательному аудиту, то внутренний контроль должен затрагивать не только факты хозяйственной жизни, контролировать нужно и ведение бухгалтерского учета, и составление отчетности¹³. Важно проводить ревизию сделок, событий, операций, влияющих на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и движение денежных средств.

Информационной базой финансового контроля, т. е. источником сведений для финансового контроля над деятельностью организаций и индивидуальных предпринимателей, являются данные бухгалтерского учета, который они ведут в соответствии с требованиями законодательства.

Основными задачами учета являются:

¹³ См.: п. 1 и 2 ст. 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

– формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

– обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Основными целями законодательства РФ о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, составление и предоставление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Отчетная документация — главный источник информации для финансового контроля. Ее основа — финансовая отчетность, которой можно дать следующее определение. *Финансовая отчетность* — это совокупность форм отчетности, составленных на основе данных финансового учета с целью предоставления пользователям обобщенной информации о финансовом положении и деятельности предприятия, а также изменениях и его финансовом положении за отчетный период в удобной и понятной форме для принятия этими пользователями оценки и определенных деловых решений.

Финансовый учет обобщает данные производственного учета (его называют управленческим), которые накапливаются и служат для внутреннего пользования. Необходимость оценки бухгалтерского учета определяется в новых условиях на базе финансового и управленческого учета. Предприятия вынуждены искать такие управленческие решения, которые обеспечивают конкурентные преимущества и прибыльные финансовые результаты. С этой целью предприятия изучают рыночную конъюнктуру, самостоятельно планируют свою деятельность, находят поставщиков и покупателей, устанавливают приемлемые цены и т. д. В результате всего этого у предприятий возникает потребность в своевременной и полной и достоверной информации для принятия управленческих решений и оценки их результатов. В то же время предприятие должно предоставить соответствующую информацию и тем, кто инвестировал (или собирается инвестировать) в него свои средства. Наряду с этим и в условиях рынка продолжает сохраняться необходимость отчета перед государством о правильности налоговых платежей.

Таким образом, в условиях рыночной экономики бухгалтерский учет перестает быть счетоводческой и статистической функцией и превращается в инструмент сбора, обработки и передачи информации о деятельности субъекта для того, чтобы заинтересованные стороны могли принять обоснованные решения о том, как лучше инвестировать имеющиеся в их распоряжении средства.

Вопросы внутреннего контроля содержатся в гражданском (корпоративном) законодательстве (создание ревизионной комиссии, функции наблюдательного совета и т. п.). Кроме того, для ряда организаций такие требования предусмотрены «профильными» законами. Например, организации, осуществляющие операции с денежными средствами или иным имуществом, должны разработать правила внутреннего контроля (ст. 7 Федерального закона от 07.08.01. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»). В их числе банки, страховые и лизинговые компании, организации федеральной почтовой связи, ломбарды и т. п. До 17 августа 2012 г. они должны были привести свои правила в соответствие с постановлением Правительства РФ от 30.06.12 № 667. Правила должны содержать процедуры идентификации, оценки рисков, выявления подозрительных операций, документального фиксирования информации по приостановлению операций (сделок), подготовки и обучения сотрудников и др. Но этот контроль осуществляется в целях проверки движения денег и имущества для определенных целей. Также правила внутреннего контроля предусмотрены для всех саморегулируемых организаций (ст. 9 Федерального закона от 01.12.07 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»), аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов (ст. 10 Федерального закона от 30.12.08 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»). Перечисленные законодательные нормы устанавливают специальные правила выявления специфических отклонений. Но они не регулируют внутренний контроль за совершаемыми компанией фактами хозяйственной жизни и их отражением в бухгалтерском учете, а также правильность составления бухгалтерской отчетности.

В информации Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отмечено, что законодательством о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления внутреннего контроля.

Самые подробные на сегодняшний день официальные разъяснения, касающиеся сущности, структуры и механизма действия системы внутреннего контроля можно найти в аудиторских стандартах. Ими можно пользоваться до выхода официальных рекомендаций. Ведь аудиторы подтверждают достоверность бухгалтерской отчетности и в этих целях должны оценивать систему внутреннего контроля, которая существует в организации. Если система внутреннего контроля надежно работает, то аудитор может уменьшить количество контрольных процедур, проводимых в ходе аудиторской проверки.

Определение системы внутреннего контроля приведено в Перечне терминов-определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Это совокупность организационной структуры методик, процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, включающая организованные внутри данного экономического субъекта и его силами системные внутренние проверки:

- соблюдения требований законодательства;
- точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- предотвращения ошибок и искажений;
- исполнения приказов и распоряжений;
- соблюдения сохранности имущества организации.

Похожее определение приведено и в федеральном правиле (стандарте) № 8¹⁴: «Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита. В частности, такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, таких, как:

а) установление уровня существенности и оценка того, остается ли суждение о существенности неизменным в процессе проведения аудита;

б) рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

в) выявление областей аудируемого лица, требующих особого внимания аудитора, в частности операции со связанными сторонами, уместность допущений руководства о непрерывности деятельности организации или изучение целей хозяйственных операций;

г) определение ожидаемых хозяйственных показателей аудируемого лица для использования их при выполнении аналитических процедур;

д) планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;

е) оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких, как уместность допущений, а также устных и письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица».

В международных стандартах аудита МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» термин «система внутреннего контроля» определен как совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Таким образом, под внутренним контролем подразумевают процесс, который призван гарантировать достижение компанией таких целей, как достоверность финансовой отчетности, эффективность деятельности и соблюдение требований законодательства.

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- контрольную среду;
- процесс оценки рисков;

¹⁴ В ред. Постановления Правительства РФ от 19.11.2008 № 863.

- информационные системы, связанные с подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля;
- экспертизы.

Контрольная среда — это общее отношение высших органов управления хозяйствующим субъектом к необходимости осуществления внутреннего контроля и предпринимаемые в связи с этим действия¹⁵.

Правильно сформированная контрольная среда позволяет обеспечить необходимую процедуру и предпосылки для эффективной работы системы внутреннего контроля с помощью комплекса внутренних нормативных документов, предусматривающих разделение несовместимых функций, позволяющих руководителям хозяйствующих субъектов всех уровней принимать комплексные управленческие решения, касающиеся в первую очередь использования его активов.

Под *несовместимыми функциями* понимаются те из них, сосредоточение которых у одного лица в любых комбинациях может способствовать совершению им случайных или умышленных ошибок, а также затруднить их обнаружение. К ним можно отнести:

- непосредственный доступ к активам;
- разрешение на осуществление операций с активами;
- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Контрольная среда включает в себя соблюдение принципов осуществления финансового контроля, профессиональную и коммуникативную компетентность сотрудников, их стиль работы, организационную структуру, наделение ответственностью и полномочиями.

Процесс оценки рисков — это процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков руководство выявляет риски, имеющие отношение к отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как ими управлять. Например, процесс оценки рисков может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность не отражения в учете хозяйственных операций или как определяются и анализируются существенные для отчетности оценочные значения.

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- значительной «текучести кадров» (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);
- внедрения новых или изменения уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменять и риски, связанные с системой внутреннего контроля);

¹⁵ См.: Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. Постановления Правительства РФ от 19.11.2008 № 863).

– внедрения новых технологий в производственные процессы или информационные системы, что может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля;

– новых принципов, стандартов, положений, инструкций в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности (принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности и др.).

Информационные системы, связанные с подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечиваются:

- техническими средствами;
- программным обеспечением;
- персоналом;
- соответствующими процедурами;
- базами данных.

Составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности. Система информирования персонала может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности, руководства по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, инструкции и указания. Доведение информации до персонала может осуществляться с использованием средств электронной связи, устно и посредством руководства.

Контрольные действия — это политика и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Действия могут осуществляться вручную или с использованием информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Применяемые контрольные действия могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

– проверка выполнения, которая включает в себя обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями;

– соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия и т. д.;

– обработка информации в виде разнообразных контрольных процедур в части обработки информации, которые выполняются для проверки точности, полноты и санкционирования операций;

– проверка наличия и состояния объектов.

– разделение обязанностей, например, по подготовке отчетов, их рассмотрению, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов. Кроме того, сюда же можно отнести обязательные согласования по совершению операций представителями руководства компании;

– мониторинг (оценка) контрольных процедур — процесс, включающий в себя функции управления и надзора, во время которого оценивается качество работы системы внутреннего контроля. Это своего рода контроль над системой внутреннего контроля. Мониторинг включает регулярную оценку применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Он выполняется при проведении непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.

Законодательными актами для коммерческих организаций сам процесс внутреннего контроля не регламентирован, хотя Положение по внутреннему контролю является необходимым документом, согласно требованиям закона о бухгалтерском учете¹⁶. Функции внутреннего контроля может выполнять специальная контрольная служба или функция контроля может быть передана и внешним исполнителям на аутсорсинг или косорсинг. *Аутсорсинг* предполагает полную передачу функций внутреннего контроля в рамках хозяйствующего субъекта специализированной компании или посреднику-консультанту. *Косорсинг* предусматривает разделение функций между ответственными службами компании и внешней специализированной организацией, которая привлекается на стадии постановки внутреннего контроля.

Экспертизы. При привлечении аудиторской организации, индивидуального аудитора для проведения экспертизы в досудебном порядке или в ходе судебного разбирательства (далее — экспертиза) содержание данной экспертизы определяется перечнем поставленных соответствующим органом вопросов и возможностью их аудита в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

В случае, когда при назначении экспертизы соответствующий орган устанавливает, что содержанием экспертизы является аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности (отдельной части ее), отчетности, составленной по специальным правилам (отдельной части ее), проведение указанной экспертизы является аудитом в смысле части 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В случае, когда при назначении экспертизы соответствующий орган устанавливает, что содержанием экспертизы является обзорная проверка, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации, проведение указанной экспертизы является сопутствующей аудиту услугой в смысле части 4 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В случае, когда содержание и форма вопроса, сформулированного соответствующим органом для выяснения в ходе экспертизы, требуют выполнения работы в целом или ее части в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, проведение указанной экспертизы является аудитом или сопутствующей аудиту услугой в смысле соответственно части 3 или 4 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в той части, где требуется использование федеральных стандартов аудиторской деятельности.

¹⁶ См. информацию Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"»).

В иных случаях проведение экспертизы аудиторской организацией, индивидуальным аудитором является прочей связанной с аудиторской деятельностью услугой в смысле части 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В отношении качества проведенной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором экспертизы, квалифицируемой как аудит или сопутствующая аудиту услуга, уполномоченными органами осуществляется внешний контроль в соответствии со ст. 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В отношении деятельности по проведению аудиторской организацией, индивидуальным аудитором экспертизы, квалифицируемой как прочая связанная с аудитом услуга, саморегулируемая организация аудиторов осуществляет контроль в соответствии со ст. 9 Федерального закона «О саморегулируемых организациях»¹⁷.

Целями организации системы внутреннего контроля на предприятии являются:

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

Для достижения вышеперечисленных целей необходимым условием является согласованность системы бухгалтерского учета (более широко — учета) и системы внутреннего контроля, так как система двойной записи, лежащая в основе любой системы бухгалтерского учета (в том числе автоматизированных систем бухгалтерского учета), определяет порядок регистрации хозяйственных операций и обеспечивает надлежащий контроль.

Для достижения целей организации системы внутреннего контроля необходимо решение отдельных задач. Руководство предприятия обязано обеспечить организацию и поддержание на должном уровне такой системы внутреннего контроля, которая являлась бы достаточной для того, чтобы:

- в бухгалтерскую (финансовую) отчетность было включено все, что должно быть в нее включено, и не включено ничего из того, что не должно быть в нее включено, а то, что включено в отчетность, было бы правильно определено, классифицировано, оценено и зарегистрировано;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность давала верное и объективное представление о предприятии в целом;
- компьютерные программы, контролирующие функционирование учетной системы, включающие формирование первичных документов, их анализ и разноску по счетам, не могли быть сфальсифицированы;
- средства предприятия не могли быть незаконно присвоены или неэффективно использованы;

¹⁷ См.: «Разъяснение практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 4-2013) "Определение вида услуг по проведению аудиторской организацией, индивидуальным аудитором экспертизы"» (одобрено Советом по аудиторской деятельности 19.09.2013, протокол № 10) // СПС «КонсультантПлюс».

– все отклонения от планов своевременно выявлялись, анализировались, а виновные несли ответственность;

– внутренняя отчетность оперативно передавалась лицам, уполномоченным принимать управленческие решения, для ее оптимального использования.

Из перечисленных выше задач руководства предприятия по организации внутреннего контроля видна неразрывная связь системы внутреннего контроля с двумя видами бухгалтерского учета: бухгалтерским финансовым и бухгалтерским управленческим учетом фактов хозяйственной жизни.

Первые три задачи обеспечиваются связью системы внутреннего контроля с системой бухгалтерского финансового учета, а три последние — с системой бухгалтерского управленческого учета.

Различают две системы внутреннего контроля:

1) систему внутреннего финансового контроля;

2) систему внутреннего управленческого контроля.

Как видно из содержания поставленных задач, создание системы внутреннего контроля — достаточно сложный процесс, а сама система внутреннего контроля — очень сложный и тонкий организм, неотъемлемыми частями которого являются абсолютно все подразделения предприятия, все сферы его деятельности и деятельность каждого работника предприятия. Система внутреннего контроля — это своеобразная организация внутри организации (предприятия). Степень сложности внутреннего контроля должна соответствовать организационной структуре предприятия, численности персонала, разветвленности сети филиалов и подразделений, степени централизации бухгалтерского учета и другим характеристикам предприятия в целом. Объектами внутреннего контроля являются циклы деятельности организации — циклы снабжения, производства и реализации.

Важнейшей функцией внутреннего контроля является обеспечение соблюдения работниками предприятия своих должностных обязанностей.

По функциональным признакам контрольные действия классифицируются следующим образом.

Контроль полномочий. Суть в том, что любая хозяйственная операция — это результат исполнения своих функций всеми участниками хозяйственного процесса, начиная от исполнителя и заканчивая должностным лицом, ответственным за принятое решение. Контроль проявляется в обеспечении выполнения только тех хозяйственных операций, которые целесообразны для организации. Такой контроль является оперативным, его цель — предотвратить злоупотребления и не допустить нецелесообразные операции. Контроль отслеживает изменения и исправления учетных записей, их правомерность, на предмет обязательного наличия соответствующих разрешений.

Контроль документального оформления. Его суть в том, что любая хозяйственная операция должна быть должным образом оформлена. При оформлении хозяйственных операций учетный работник должен следовать главному правилу счетоводства — хозяйственная операция должна оформляться соответствующим документом (требование соблюдения формы), документ должен содержать всю необходимую информацию (требование соблюдения содержа-

ния формы), операция должна быть разрешена руководством (требование целесообразности). Любой первичный документ (приходный или расходный кассовый ордер, накладная, бухгалтерская справка) подтверждает хозяйственную операцию только в том случае, если имеет разрешительные подписи распорядителей финансовых средств предприятия — как правило, руководителя и главного бухгалтера. Для бухгалтера-оператора, кладовщика и кассира подпись главного бухгалтера является прямым указанием о занесении хозяйственной операции в регистры бухгалтерского учета. Этот вид контроля создает условия для правильного оформления операций в учетных записях (в правильной сумме, на правильном счете, на правильную дату и т. д.).

Контроль сохранности и целевого назначения. Любой актив предприятия не должен быть бесхозным. Любая приобретенная материальная ценность — это отвлечение средств предприятия. Приобретенное оборудование должно приносить предприятию прибыль, а не простаивать на складе. Введенное в эксплуатацию оборудование должно выполнять свои функции — переносить часть своей стоимости на продукцию, в конечном итоге приносить прибыль. Контроль проявляется в том, чтобы принятое к учету имущество, приобретенный актив или денежные средства не могли быть неправильно использованы и применялись по своему прямому назначению.

Главный бухгалтер своей подписью следом за подписью руководителя подтверждает полномочия должностного лица разрешать хозяйственную операцию. Вторая подпись (подпись главного бухгалтера) — форма контроля за целесообразностью операций. Руководитель предприятия может издавать приказ, в котором делегирует заместителям часть своих прав. Визируя документ, главный бухгалтер определяет и подтверждает право должностного лица.

Вышеприведенная классификация дееспособна при условии должностного разграничения полномочий сотрудников, определяющих целесообразность хозяйственной операции, осуществляющих отражение активов в учетных регистрах и контроль за сохранностью этих активов. Отсутствие должностного разделения обязанностей в сочетании с недостаточным внутренним контролем может привести к возникновению злоупотреблений и мошенничества. В компьютеризированных системах бухгалтерского учета классификация внутреннего контроля проводится аналогично, но с той лишь разницей, что в них несанкционированное вмешательство ограничено, так как средства контроля встроены в программное обеспечение. Внутренний контроль в компьютеризированных системах обычно подразделяется на общие и прикладные средства контроля.

Цель общих средств внутреннего контроля — обеспечить должную разработку и функционирование прикладных средств, а также целостность программ, базы данных и надежность компьютеризированных операций. Для этих целей в программные продукты встраиваются средства контроля, например, ограничения доступа ко всей базе данных (наличие пароля к базе данных и к алгоритмам расчетов); ограничения доступа к локальной базе данных (наличие пароля для входа на конкретный участок учета); ограничения полномочий оператора (запрещение некоторых команд с АРМ-

бухгалтера, например, удаление или исправление документа). Прикладные средства контроля определяются как средства, связанные с текущими операциями и постоянными данными конкретной компьютерной системы учета, и, следовательно, они являются специфическими. Цель прикладных средств контроля — обеспечить полноту и точность учетных записей, а также законность документов, являющихся результатом обработки данных. Такой контроль может осуществляться на этапах ввода, обработки и вывода информации из компьютера. Для большинства предприятий общими являются следующие требования к системе внутреннего контроля (от общего контроля до более специфичных видов внутреннего контроля):

1) Должна существовать четко определенная организационная структура, в рамках структуры должны быть определены жесткие функции, показывающие, кто и за что конкретно отвечает.

2) Необходима информационная система управления (эффективный график документооборота), обеспечивающая своевременность и достаточность информации. Эта система должна включать в себя эффективные инструменты составления внутренней отчетности, калькуляции затрат на производство, контроля за исполнением планов, анализа альтернативных решений и прогнозирования.

3) Необходима детализация должностных прав, обязанностей и ответственности.

4) Необходимы программы обучения персонала, а также программы повышения квалификации.

5) Должны быть децентрализованы и детализированы полномочия (принцип ограничения полномочий) ответственных лиц (право разрешительной подписи при заказе товаров и услуг, подписании чеков, выдаче денег, найме на работу и т.д.).

6) Не должно быть ни одного лица, которое бы совмещало одновременно три основополагающие функции внутреннего контроля — санкционирование, учет, хранение (принцип разделения обязанностей).

7) Во избежание злоупотреблений должно проводиться периодическое перераспределение обязанностей (принцип ротации обязанностей).

Правильно организованная система внутреннего контроля имеет следующие характеристики:

- способность выявлять имеющиеся ошибки;
- способность предупреждать и исправлять ошибки;
- имеющееся разграничение полномочий не позволяет сотрудникам организации единолично совершать от начала до конца любые сделки;
- совершаемые операции разрешены руководством;
- регулярно проводятся инвентаризации активов и обязательств;
- бухгалтерская отчетность и отклонения от планов (бюджетов) контролируются.

Условия, в которых осуществляется контроль, включают наличие соответствующей структуры управления, способной выявлять, предупреждать и исправлять ошибки, а также прогнозировать и снижать предпринимательские

риски. Предприятия достигают целей контроля путем разработки и внедрения процедур контроля на разных уровнях управления и в разных центрах обработки данных. Разработка и внедрение процедур контроля осуществляется для того, чтобы получить уверенность в законности осуществляемых хозяйственных операций. В обобщенном виде конкретные процедуры внутреннего контроля представим следующим образом:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;
- проверка правильности осуществления документооборота;
- проверка наличия разрешительных записей руководящего персонала на первичных документах;
- проведение периодических плановых и внезапных инвентаризаций имущества и обязательств;
- проведение сверок расчетов;
- использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне данного экономического субъекта;
- физическое ограничение доступа к активам предприятия, к первичной документации, регистрам учета и компьютерным бухгалтерским файлам.

2.3. Внутренний контроль за использованием целевых средств

Нельзя сказать, что до 2013 г. в организациях совсем не было систем внутреннего контроля. Но в основном он был ориентирован на проверку использования бюджетных средств в ведомственных учреждениях, т. е. целевого финансирования, оставляя вне зоны контроля вопросы эффективности деятельности проверяемых организаций. Полномочия контрольных органов дублировались и были определены нечетко, а система мер принуждения (санкций) за нарушения бюджетного законодательства оставалась неэффективной. Федеральным законом от 23.07.2013 № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ и отдельные законодательные акты РФ» на государственном уровне определены полномочия субъектов внешнего финансового контроля и субъектов внутреннего финансового контроля в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля. Объектами контроля по закону оказались финансовые органы (главные распорядители и получатели бюджета), госкорпорации и госкомпании, хозяйственные товарищества и общества с участием публично-правовых образований в их уставных капиталах, а также коммерческих организаций с долей (вкладом) таких товариществ и обществ в их уставных капиталах. Согласно п. 5 ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ), внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит осуществляются в соответствии с порядком, установленным соответственно Правительством РФ¹⁸,

¹⁸ Положение о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля: приложение к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.12.2008 № 146н // СПС «Консультант Плюс»: Версия Проф.

высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией.

Развитие мер и средств контроля является необходимым законодательным шагом для создания благоприятного климата для деловой активности, приемлемых условий для развития крупного, малого и среднего бизнеса с участием и использованием государственных средств, для активизации финансовых операций, строительства финансовых центров. Общество нуждается в подотчетности органов власти и увеличения прозрачности в их деятельности, установления жесткой ответственности за финансовые нарушения. Однако вопрос для российской действительности состоит в том, насколько эффективно будут применяться меры в случаях установленных нарушений. Законы в России есть, и они весьма четкие и эффективные в своем изложении. Но проблема в том, что нередко они не исполняются по всей своей строгости. Кроме того, виновные часто не несут должного уровня ответственности и не ощущают неотвратимости своего наказания. Необходимо оценить через правоприменительную практику, насколько эффективно законы действуют, и только тогда можно будет сделать вывод, насколько оказался полезен для страны тот или иной закон. Данная предпосылка была одной из основных при включении мер ответственности за финансовые нарушения в закон о совершенствовании государственного финансового контроля (так позиционируются внесенные изменения в БК РФ и отдельные законодательные акты РФ Федеральным законом от 23.07.2013 № 252-ФЗ). В документе предусмотрена ответственность за нарушение бюджетного законодательства должностными лицами. Так, возможно наложение штрафа до 50 тыс. руб. и дисквалификация чиновников на 3 года. Для юридических лиц — нарушителей закона административные штрафы установлены в процентном отношении к сумме бюджетных средств, использованных с нарушением законодательства (до 25 % от суммы нецелевого использования). Эти изменения были давно ожидаемыми — еще в 2007 г. Правительство РФ должно было подготовить отдельный пакет поправок к БК РФ по вопросам финансового контроля и мер ответственности за нарушения бюджетного законодательства. До недавнего времени в стране действовало более 200 нормативных правовых актов федерального уровня (федеральных законов, указов президента страны, постановлений правительства), затрагивающих в той или иной степени вопросы контроля и надзора. Нормативно-правовая база не содержала единых определенных базовых понятий (в частности, ни в одном нормативном правовом акте не было дано определения понятий «ревизия», «проверка», «внешний контроль», «внутренний контроль», «аудит эффективности»).

Контрольные вопросы

1. Нормативные документы, которыми следует руководствоваться при внутреннем контроле.
2. Обязанности ревизора.
3. Внутренние нормативные документы министерств, ведомств и организаций, регламентирующие работу ревизора.
4. Контроль за целевым использованием средств.
5. Права у руководителя организации по организации внутреннего контроля.

3. ЭТАПЫ КОНТРОЛЯ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТАМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

3.1. Контроль кассовых операций

Основные задачи контроля денежных средств, кассовых операций состоят в том, чтобы выявить состояние сохранности денежных средств, правильности и законности их использования, подлинности и достоверности совершения денежных операций, отраженных в бухгалтерском учете, соблюдение кассовой дисциплины, полноты оприходования, целевого использования и условий хранения денежных средств.

Порядок подписания документов, которыми оформляются операции с денежными средствами, регулируются нормативными правовыми актами, утвержденными уполномоченными органами в соответствии и на основании законодательства Российской Федерации, в частности Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», в соответствии с которым были приняты:

- Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории Российской Федерации (утв. Банком России 12 октября 2011 г. № 373-П),

- Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П)¹⁹.

Указанные Положения распространяются на юридических лиц, ведущих бухгалтерский учет в соответствии с требованиями, установленными органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета (за исключением Центрального банка РФ), а также на юридических лиц, перешедших на упрощенную систему налогообложения (далее — юридические лица), на физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее — индивидуальные предприниматели), но не распространяются на физические лица, не связанные с собственной предпринимательской деятельностью.

Для ведения кассовых операций юридическое лицо, индивидуальный предприниматель устанавливают максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций (в кассовом помещении), определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем. При этом они издают об установленном лимите остатка наличных денег распорядительный документ, который хранится в порядке, определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем или иным уполномоченным лицом. После выведения в кассовой книге 0310004 суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня, эта сумма не должна превышать максимально допустимую сумму. Накопление наличных денег в кассе сверх установленного лимита ос-

¹⁹ Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории РФ // СПС «КонсультантПлюс».

татка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций. В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем не допускается.

Кассовые операции ведутся кассовым или иным работником, определенным указанными лицами из числа своих работников с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под подпись. Кассовые операции могут проводиться руководителем.

Кассовые операции оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001, расходными кассовыми ордерами 0310002.

Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель обеспечивают наличие кассовых документов, других документов, оформляемых при ведении кассовых операций, в течение сроков, установленных законодательством об архивном деле в Российской Федерации. Допустимо ведение кассовых операций с применением программно-технических комплексов, в том числе оснащенных функцией приема наличных денег, принадлежащих или не принадлежащих на праве собственности юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю. Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

Ревизором должно быть проверено соблюдение следующих организационных условий:

- Кассовые документы юридического лица, индивидуального предпринимателя оформляются: главным бухгалтером; бухгалтером или другим работником (в том числе кассиром), определенным руководителем по согласованию с главным бухгалтером (при наличии) путем издания распорядительного документа юридического лица, индивидуального предпринимателя; руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера).

- В кассовых документах указывается основание для их оформления и перечисляются прилагаемые подтверждающие документы (расчетно-платежные ведомости 0301009, платежные ведомости 0301011, заявления, счета, другие документы).

- Внесение исправлений в кассовые документы не допускается.

- Приходный кассовый и расходный кассовый ордера подписываются главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии — руководителем, кассиром.

- В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем.
- Кассовые документы, кассовая книга 0310004, книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 могут оформляться на бумажном носителе или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение (далее — технические средства).
- Кассовые документы, оформляемые с применением технических средств, распечатываются на бумажном носителе.
- В случае ведения кассовой книги (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств) с применением технических средств должна обеспечиваться сохранность содержащихся в указанных документах данных на электронном носителе информации и должна быть исключена возможность несанкционированного изменения указанных данных.
- При оформлении книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств с применением технических средств каждая операция по передаче наличных денег в течение рабочего дня между старшим кассиром и кассирами, по усмотрению руководителя, может осуществляться с распечатыванием или без распечатывания на бумажном носителе листа книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств. При распечатывании на бумажном носителе листа книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств на нем проставляются подписи старшего кассира и кассиров. В случае, когда лист книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств на бумажном носителе не распечатывается, подписи старшего кассира и кассиров проставляются с использованием электронно-цифровой подписи либо иного аналога собственноручной подписи в порядке, установленном руководителем.
- Лист кассовой книги, оформляемой с применением технических средств, распечатывается на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах.
- Нумерация листов кассовой книги (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств), оформляемой с применением технических средств, осуществляется автоматически в хронологической последовательности с начала календарного года.
- Листы кассовой книги (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств), оформляемой на бумажном носителе, до начала ведения брошюруются и пронумеровываются.
- Листы кассовой книги обособленного подразделения подбираются и брошюруются юридическим лицом по каждому обособленному подразделению.
- Заверительная надпись о количестве листов кассовой книги (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств) подписывается руководителем и главным бухгалтером, а при отсутствии главного бухгалтера — только руководителем и скрепляется оттиском печати юридического лица, оттиском печати (при наличии) индивидуального предпринимателя.

Контроль подлинности и достоверности совершения денежных операций при приеме и выдаче наличных денег должен быть проведен с учетом соблюдения следующих требований:

– При получении приходного кассового ордера кассир проверяет наличие подписи главного бухгалтера или бухгалтера, а при их отсутствии — наличие подписи руководителя и ее соответствие имеющемуся образцу, проверяет соответствие суммы наличных денег, проставленной цифрами, сумме наличных денег, проставленной прописью, наличие подтверждающих документов, перечисленных в приходном кассовом ордере.

– При ведении юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем кассовых операций с применением контрольно-кассовой техники по окончании их проведения на основании контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, оформляется приходный кассовый ордер на общую сумму принятых наличных денег, за исключением сумм наличных денег, принятых платежным агентом, банковским платежным агентом (субагентом).

– Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, проводится указанными лицами по расходным кассовым ордерам.

– Выдача наличных денег для выплат заработной платы, стипендий и других выплат проводится юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем по расходным кассовым ордерам 0310002, расчетно-платежным ведомостям 0301009, платежным ведомостям 0301011.

– Кассир выдает наличные деньги непосредственно получателю, указанному в расходном кассовом ордере (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости), при предъявлении им паспорта или другого документа, удостоверяющего личность в соответствии с требованиями законодательства РФ (далее — документ, удостоверяющий личность), либо при предъявлении получателем доверенности и документа, удостоверяющего личность.

Контролер сплошным порядком проверяет расходные кассовые ордера (расчетно-платежные ведомости, платежные ведомости), наличие подписей руководителя, главного бухгалтера или бухгалтера (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера — наличие подписи руководителя) и их соответствие имеющимся образцам, соответствие сумм наличных денег, проставленных цифрами, суммам, проставленным прописью. При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордере контролер проверяет также наличие подтверждающих документов, перечисленных в расходном кассовом ордере, и соответствие фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег, указанных в расходном кассовом ордере, данные предъявляемого получателем документа, удостоверяющего его личность, в сопоставлении с другими расходными документами, содержащими их.

При выдаче наличных денег по доверенности контролер проверяет соответствие фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег, указанных в расходном кассовом ордере, фамилии, имени, отчеству (при наличии) доверителя, указанным в доверенности, а также соответствие указанных в доверенности и расходном кассовом ордере фамилии, имени, отче-

ства (при наличии) доверенного лица и данных документа, удостоверяющего его личность, данным предъявленного доверенным лицом документа. В расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) перед подписью лица, которому доверено получение наличных денег, кассир должен выполнить надпись «По доверенности». Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости).

В случае выдачи наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем по доверенности, оформленной на несколько выплат или на получение наличных денег у разных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, делаются ее копии, которые заверяются в порядке, установленном руководителем. Заверенная копия доверенности прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости). Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и при последней выдаче наличных денег прилагается к расходному кассовому ордеру (расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости). При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордеру кассир подготавливает сумму наличных денег, подлежащую выдаче, и передает расходный кассовый ордер получателю наличных денег, который указывает получаемую сумму наличных денег (рубли — прописью, копейки — цифрами) и подписывает расходный кассовый ордер. После выдачи наличных денег по расходному кассовому ордеру кассир должен подписать его.

Для выдачи наличных денег на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, работнику под отчет (далее — подотчетное лицо) расходный кассовый ордер должен быть оформлен согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату. Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий три рабочих дня после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии — руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии — руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем. Выдача наличных денег под отчет должна проводиться при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

Порядок выдачи юридическим лицом по расходному кассовому ордеру необходимых для совершения кассовых операций наличных денег уполномоченному представителю обособленного подразделения определяется юридическим лицом.

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости). Срок выдачи наличных денег на эти вы-

платы определяется руководителем и указывается в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости). Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

На фактически выданные суммы наличных денег по расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) оформляется расходный кассовый ордер, номер и дату которого кассир проставляет на последней странице расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

В последний день выдачи наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат, кассир в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) проставляет оттиск штампа или делает надпись «депонировано» напротив фамилий работников, которым не проведена выдача наличных денег, подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк, сверяет указанные суммы с итоговой суммой в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) и оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм.

Реестр депонированных сумм должен содержать: наименование юридического лица, фамилию, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя, дату оформления реестра депонированных сумм, период возникновения депонированных сумм наличных денег, номер расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости), фамилию, имя, отчество (при наличии) работника, не получившего наличные деньги, табельный номер работника (при наличии), сумму невыплаченных наличных денег, итоговую сумму по реестру депонированных сумм, подпись и расшифровку подписи кассира. Реестр депонированных сумм может содержать дополнительные реквизиты. Нумерация реестров депонированных сумм осуществляется в хронологической последовательности с начала календарного года.

При проверке депонированных сумм ревизор обязательно сверяет соответствие записей в реестре депонированных сумм с данными расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) и на предмет наличия подписей главного бухгалтера или бухгалтера, а при их отсутствии — руководителя.

Для контроля учета кассовых операций руководитель может сверить суммы поступающих и расходующих денежных средств по каждому отчету кассира с суммами, зафиксированными в бухгалтерских регистрах. Как правило, каждому кассовому отчету соответствует одна строка регистра учета по счету 50 «Касса», при этом в ведомости фиксируются поступления денежных средств (приходные кассовые ордера), выдача денег (расходные кассовые ордера). Кроме того, может быть подвергнута проверке арифметика (полная или частичная) при подсчете оборотов. На конец отчетного периода сальдо является разницей суммы оборотов поступления и выдачи наличных денег и полученная сумма в кассе денежных средств, заносится в актив баланса по строке «Касса».

На небольших предприятиях часто главный бухгалтер выполняет обязанности кассира, но при невнимательном обращении руководителя с печат-

тью и образцами своей подписи возможны некоторые злоупотребления, например оформление документов на выдачу денег и передача средств подставному лицу. При имеющемся свободном доступе к кассовым документам и бухгалтерским регистрам можно легко осуществить подтасовку и оформление несуществующих документов. Во избежание этого, а также для взаимного контроля рекомендуется поручить обязанности кассира другому лицу и не ставить печати и подписи на незаполненных бланках. Кроме того, следует проверить работу бухгалтера на предмет правильного отнесения затрат по выплате средств из кассы на себестоимость. Наличие таких фактов влечет за собой обнаружение скрытой от налогообложения прибыли. При этом следует помнить, что с кредита счета по учету средств в кассе на затраты производства не должны относиться суммы выплаченных премий, пособий по соцстраху и других выплат, производимых за счет специальных фондов, а также единовременных поощрений и пособий работникам за выполнение важных заданий, по поводу ухода на пенсию и др., материальной помощи — данные затраты должны быть отнесены на уменьшение прибыли, оставленной в распоряжении предприятия после уплаты налогов. Но эти факты на данном этапе могут быть выявлены лишь в исключительных случаях выплаты соответствующих средств без их начисления (в остальных случаях проверить соответствующие операции по счетам 70 «Расчеты по оплате труда», 73 «Расчеты по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а также по счетам учета затрат не производство). К тому же информация, полученная в результате проверки кассы, является основанием для оперативного принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта.

Ревизия денежных средств и операций с ними предполагает проверку порядка ведения кассовых операций.

Ревизия кассы производится ревизором в присутствии лица, которому поручено вести кассу, и главного бухгалтера или его заместителя немедленно после предъявления полномочий на проведение ревизии. На время ревизии все кассовые операции прекращаются. В процессе проверки материально ответственное лицо по кассе обязано составить отчет об операциях кассы за текущий день, вывести по кассовой книге остаток денег на день ревизии и на последнем отчете, дать расписку, что все приходные и расходные кассовые документы включены в отчет и к моменту ревизии кассы не оприходованных и не списанных в расход денег не имеется.

Необходимо проверить наличие письменных договоров о материальной ответственности с лицами, которые ведут кассы, а также с лицами, на которых приказами руководителей учреждений, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, возложены обязанности по выдаче заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности, премий и др. Денежное наличие проверяется путем полного перерасчета всех денег, находящихся в кассе. После этого ревизор сопоставляет наличие денежных средств с остатком, отраженным в кассовой книге и отчете кассира.

Выданные из кассы суммы по частным распискам считаются недостачей. В случае выявления излишка или недостачи денег в кассе ревизор должен установить причину их возникновения. В этих целях лицо, ответственное за ведение кассы, обязано дать объяснения, а ревизор должен проверить достоверность объяснений. На обнаруженные излишки денежных средств составляется приходный кассовый ордер, который заносится в кассовую книгу, а излишки сдаются в доход бюджета. При выявлении в ходе ревизии недостачи наличных денег должны быть приняты меры к взысканию.

После проверки денежной наличности проверяются бланки документов строгой отчетности (бланки трудовых книжек, вкладыши к трудовым книжкам, квитанционные книжки судебных исполнителей) и ценные бумаги (оплаченные талоны на бензин и масло, на питание и т. п., оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы, полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки госпошлины и т. п.).

Результаты ревизии кассы оформляются отдельным актом. Один экземпляр акта вручается главному бухгалтеру или заместителю руководителя проверяемого учреждения.

Проверяя соблюдение кассовой дисциплины, необходимо выявлять расчеты через кассу по операциям, которые должны оплачиваться безналичным путем, путем применения контрольно-кассовых машин, случаи использования денег не по целевому назначению, несвоевременного возвращения в банк неиспользованных денежных средств, превышение остатков наличных денег в кассе за отдельные дни и в среднем за месяц установленных лимитов, правильность расходования выручки, полученной в кассу. При проверке полноты оприходования денег, полученных из обслуживаемого банка, от организаций, необходимо сличить записи в кассовой книге с записями в выписках банка и корешками чеков, приходными кассовыми ордерами. В случаях исправлений, подчистки следует провести сверку записей в выписках банка с подлинными записями в лицевых счетах, хранящихся в обслуживаемом банке.

Приходные и расходные кассовые документы должны проверяться сплошным порядком с целью выявления: случаев хищения денежных средств; незаконного и нецелесообразного использования их; нарушений правильности оформления документов.

Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» определено, что организации обязаны осуществлять инвентаризацию имущества, в том числе и денежных средств.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты, железнодорожные билеты и автобусные билеты и др.) и ценные бумаги.

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг, бланков документов строгой отчетности производится по их видам. При этом обязательно

учитываются начальные и конечные номера тех или иных бланков по каждому месту хранения и материально ответственному лицу.

«Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации» предусматривает проведение внезапных ревизий кассы. Ревизии производятся сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассира.

Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Результаты инвентаризации оформляются актом (ф. № ИНВ-15). При обнаружении недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма и обстоятельства возникновения. Кассир представляет комиссии письменное объяснение по этому поводу. Акт инвентаризации составляется в двух экземплярах. Один остается у кассира, а другой передается в бухгалтерию. На основе акта инвентаризации: осуществляются следующие операции:

– выявленные излишки денежных средств и денежных документов приносятся как прочие доходы организации бухгалтерской записью:

Д^Т сч. 50 «Касса»;

К^Т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

– выявленная недостача денежных средств оформляется записью:

Д^Т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

К^Т сч. 50 «Касса».

При установлении виновного лица в опущении недостачи сумма недостачи списывается на виновное лицо:

Д^Т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

К^Т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Отдельные проверки кассовых операций и денежной наличности могут проводиться: учредителями организации или по их просьбе аудиторами; представителями банков, которые обязаны следить за кассовой дисциплиной; представителями налоговых органов; органами внутренних дел; в бюджетных организациях — органами (управлениями) Росфиннадзора, Минфина РФ или финансовыми органами бюджетного надзора субъектов РФ, контрольно-счетными и финансовыми отделами органов местного самоуправления. Минфином России даны рекомендации по проведению аудита в части соблюдения требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) «преступных» доходов и финансированию терроризма. При этом приведен подробный перечень операций, подлежащих обязательному контролю, сведения о которых должны направляться в контролирующий орган (в том числе перечень операций с наличными денежными средствами, объем которых равен или превышает 600 тыс. руб.), перечислены действия аудитора по проверке соблюдения клиентами требований об идентификации клиентов, организации внутреннего контроля, фиксирования и хранения информации²⁰. Такое положение существует, в частности, потому что данные операции связаны с наличными деньгами и вероятность злоупотреблений здесь максимальна.

²⁰ См.: Письмо Минфина России от 02.10.2013 № 07-02-05/40858.

3.2. Контроль операций по расчетным счетам

Денежные средства экономических субъектов — наиболее ликвидная часть активов, малая часть которых находится и используется в наличной форме и бóльшая часть — в безналичной форме обращения посредством операций через расчетный счет.

Контроль операций по расчетным счетам — проверка поступления и расходования денежных средств на расчетные счета, исследование (анализ и проверка, оценка на предмет законности, обоснованности, адресности, полноты, своевременности, деловой цели и т. д.) денежных расчетов. Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций. Организации, имеющие отдельные подразделения вне своего местонахождения (филиалы, представительства), могут открывать расчетные счета по местонахождению подразделений. Организации, не являющиеся юридическими лицами, открывают текущие счета.

Контроль включает в себя и обоснованность открытия расчетного счета организации, которая должна представить банку следующие документы:

- заявление установленного образца на открытие счета;
- нотариально заверенные копии устава организации, учредительного договора и регистрационного свидетельства;
- справку налогового органа о регистрации в качестве налогоплательщика;
- копии документов о регистрации в качестве плательщика в Пенсионный Фонд РФ и Фонд обязательного медицинского страхования;
- карточку с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера, их заместителей, которым дано право подписывать расчетные документы. На карточке обязательно должны быть оттиски печати. Карточка заверяется у нотариуса.

При временном отсутствии печати у вновь созданной организации руководитель банка разрешает в течение срока, необходимого для изготовления печати, предоставлять в банк документы без оттиска.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы, поручения организации, производимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды.

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает выписки из расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указываются начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на счете.

Бухгалтерия организации проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибок немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Учет операций по расчетному счету ведется на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на счет, а в кредит — выбытие денежных средств со счета.

Основанием для записей по счету 51 «Расчетные счета» служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

Бухгалтерские записи по поступлению денежных средств:

1. Поступление выручки от покупателей:

Д^Т сч. 51 «Расчетные счета»

К^Т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

2. Зачисление кредитов, займов:

Д^Т сч. 51 «Расчетные счета»

К^Т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

3. Поступление денежных средств из кассы организации:

Д^Т сч. 51 «Расчетные счета»

К^Т сч. 50 «Касса».

4. Поступление денежных средств от прочих дебиторов:

Д^Т сч. 51 «Расчетные счета»

К^Т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Основные записи по выбытию денежных средств:

1. Оплата счетов поставщиков и подрядчиков:

Д^Т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К^Т сч. 51 «Расчетные счета».

2. Возврат кредитов и займов:

Д^Т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», сч. 67

«Расчеты по долгосрочным кредитам и займами»

К^Т сч. 51 «Расчетные счета».

3. Перечисление налогов в бюджет:

Д^Т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К^Т сч. 51 «Расчетные счета».

4. Перечисление во внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, ФОМС, Фонд социального страхования РФ):

Д^Т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

К^Т сч. 51 «Расчетные счета».

5. Выдача зарплаты с перечислением на пластиковые карточки (на счета):

Д^Т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К^Т сч. 51 «Расчетные счета».

6. Перечисление по исполнительным документам и прочим кредиторам:

Д^Т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

К^Т сч. 51 «Расчетные счета».

Операции по зачислению на расчетный счет или списанию с него сумм банк производит на основании письменных заявлений владельцев счета, денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными. Без согласия владельца счета списываются суммы по решению государственного арбитража, финансовых органов (например, налоговых).

При недостатке денежных средств на счете списание их осуществляется в последовательности определенной ст. 855 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ). В первую очередь списываются средства по исполнительным

документам, предусматривающим перечисление денег для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью людей, требований о взыскании алиментов. Во вторую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим перечисление денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору. В третью очередь — по платежным документам, предусматривающим получение денежных средств для расчетов оплаты труда с персоналом организации, отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования и Фонд социального страхования РФ. В четвертую очередь — по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет. В пятую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований. В шестую очередь — по другим платежным документам в порядке календарной очередности поступления документов.

Целесообразно выяснить, по каким налогам и платежам организация ведет расчеты с бюджетом, внебюджетными фондами, ознакомиться с результатами налоговых и других проверок, что позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены, и наметить объекты для углубленного изучения.

По каждому уплачиваемому предприятием налогу, сбору и платежу следует проверить:

- правильность определения налогооблагаемой базы;
- правильность применения налоговых ставок (устанавливается путем сравнения фактических ставок с их значением, регламентированными нормативными документами для соответствующих видов деятельности, группы продукции и товаров и т. п.);
- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;
- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей (изучаются записи в учетных регистрах по счетам 68 и 69, аналитический учет по которым организуется по каждому налогу, сбору и платежу на соответствующих субсчетах).

Особое внимание уделяется установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты: за счет выручки, себестоимости, валовой прибыли, чистой прибыли, заработной платы персонала.

Применяются такие приемы контроля, как прослеживание, проверка платежных документов, налоговых расчетов, сверка данных различных регистров учета, правильность составления налоговой отчетности (проверяется наличие в ней всех установленных форм, полнота заполнения, производится пересчет отдельных показателей, взаимная сверка показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности) и др. Выявленные нарушения регистрируются в рабочей документации. Типичными нарушениями могут быть:

- неправильное исчисление налогооблагаемой базы по отдельным налогам;
- неправомерное возмещение «входящего» НДС при отсутствии или неправильном его указании в расчетно-платежных документах;
- ненадлежащее ведение учета;
- неправильное определение налоговых льгот;

- несоответствие данных аналитического учета по отдельным налогам данным синтетического учета и показателям отчетности;
- нарушение сроков платежей по налогам.

В таких условиях актуально использование текущего контроля, который производится непосредственно в процессе совершения хозяйственных операций. Цель — оперативное устранение недостатков, выявление и распространение положительного опыта. Основное преимущество текущего контроля заключается в возможности своевременно выявить резервы дальнейшего роста производства, которые в ходе осуществления предварительного и последующего контроля могут быть не вскрыты либо не вовлечены в дело.

3.3. Ревизия расчетных операций

Ревизия представляет собой всестороннюю и глубокую документальную и фактическую проверку производственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования за определенный период времени. Цель контроля и ревизии расчетных операций — это объективное изучение положения дел в определенных отраслях деятельности предприятия и выявление отрицательного влияния расчетных и кредитных операций, оценка правильности организации учета расчетов на предприятии, подтверждение законности образования различных видов дебиторской и кредиторской задолженности, ее достоверности и реальности погашения, определение условий, способствующих установленным нарушениям, профилактическая работа по недопущению нарушений, бесхозяйственности, хищений и других злоупотреблений на всех стадиях кругооборота материальных, денежных и трудовых ресурсов. Эффективное осуществление экономического контроля расчетных операций предполагает соблюдение системы основополагающих принципов как важнейших идей, составляющих структуру деятельности любой организации. Поэтому проверке этих вопросов уделяется особое внимание.

Рациональная организация контроля за состоянием расчетов способствует укреплению договорной и расчетной дисциплины, выполнению обязательств по поставкам продукции в заданном ассортименте и качестве, повышению ответственности организаций за соблюдение платежной дисциплины, сокращению дебиторско-кредиторской задолженности, ускорению оборачиваемости оборотных средств и, следовательно, улучшению финансового состояния.

Проверка состояния расчетов включает проверку расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками, по претензиям, с разными дебиторами и кредиторами, с бюджетом, с банком, с подотчетными лицами и др.

Проверка состояния расчетов на предприятии начинается с анализа материалов инвентаризации расчетов. Проверяющий может также провести контрольную инвентаризацию расчетов, встречную проверку документов и регистров учета на проверяемом предприятии и у контрагентов.

Инвентаризация расчетов заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и тщательной проверке обоснованности сумм, числящихся на этих счетах, устанавливаются сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов и кредиторов, реальность ее и лиц, виновных в пропуске сроков исковой давности. Результаты инвентаризации расчетов оформляются актом, в котором указываются счета проинвентаризированные, наличие несогласованной задолженности, а также сумм безнадежных долгов (долги, не обеспеченные гарантиями). Анализ материалов инвентаризации расчетов даст возможность сосредоточить внимание на более тщательной проверке расчетов, по которым установлены расхождения или неясности. При проверке расчетов применяются приемы фактического и документального контроля: аналитические процедуры, логический анализ, а также устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам. Расчеты с поставщиками и покупателями — наиболее часто встречающиеся расчеты.

Проверка проводится по двум основным направлениям:

- 1) правильность оплаты за полученные материальные ценности;
- 2) полнота оформленных в учете полученных ценностей.

Источниками информации при проверке расчетов с поставщиками, покупателями, покупателями и заказчиками, а также с разными дебиторами и кредиторами являются: положение об учетной политике, бухгалтерская отчетность, Главная книга, учетные регистры по счетам 60, 62, 76, 91, 007 и др., книга покупок, книга продаж, платежные документы, векселя, акты инвентаризации расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты сверки расчетов, накладные, счета-фактуры, договоры с контрагентами.

Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками предусматривает изучение договоров поставки сырья и материалов и других хозяйственных договоров на оказанные предприятию услуги, выполненные работы. Сделки, совершаемые сторонами умышленно без соблюдения установленной ГК РФ формы, не в полном объеме или несвоевременно, считаются ничтожными (недействительными). Следует также обратить внимание на причины возникновения задолженности; дату ее погашения; учет материальных ценностей, находящихся в пути; учет бартерных операций; оформление журнала учета счетов-фактур, книги покупок и книги продаж; соответствие отражения цен в сопроводительных документах и договорах поставки; пересчет в рублевый эквивалент расчетов, осуществляемых в иностранной валюте, и отражение курсовой разницы.

Для понимания сущности экономического контроля, наряду с основными принципами, большое значение имеет определение его целей и задач.

В ходе проверки должны быть решены следующие задачи:

- обеспечение сохранности принадлежащего организации имущества, денежных средств и выявление фактов недостач, потерь и порчи;
- укрепление законности и правопорядка, финансовой дисциплины;
- достижение целевого, экономного и рационального использования всех средств, находящихся в распоряжении организации;

- выявление и использование резервов роста и повышения эффективности производства;
- проверка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности;
- проверка правильности оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;
- подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета задолженности;
- оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий;
- проверка правильности оформления первичных документов по поставке товаров и оказанию услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности;
- обоснованность выделения НДС;
- подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;
- выявление путей совершенствования работы субъектов хозяйствования.

В решении этих задач в первую очередь необходимо все внимание уделить первичным документам, которые регулярно поступают в организацию или составляются самой организацией, и наличие составленного графика документооборота. Это поможет в работе с первичными документами. По графику будет понятно, в какие сроки и кто должен сдавать документы в бухгалтерию, сколько времени уходит на обработку документа. График документооборота может быть приложением к учетной политике организации или в виде отдельно утвержденного документа. При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), устанавливается, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Следует проверить правильность отражения в учете сумм неистребованной дебиторской задолженности по договорам с контрагентами, срок исполнения обязательств по которым превысил четыре месяца со дня фактического получения ими товаров (работ, услуг). Если компания имеет дебиторскую задолженность, то возникает вопрос об обязанности формирования таких резервов, а также вопрос о возникновении разниц в бухгалтерском и налоговом учете. В соответствии с Приказом Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н, в бухгалтерском учете организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. *Сомнительной* считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспеченная соответствующими гарантиями. Вместе с тем в бухгалтерском учете нет ограничений по сроку и размеру дебиторской задолженности, на которую создается резерв сомнительных

долгов: резерв создается на полную или невозможную к взысканию сумму отдельно по каждому сомнительному долгу.

В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, величина резерва по сомнительным долгам является оценочным значением. Необходимо обратить внимание, что с 01.01.2011 резервы сомнительных долгов создаются по любой дебиторской задолженности, признаваемой организацией сомнительной. Вместе с тем в налоговом учете порядок создания резервов не привязан к оценочным значениям. Согласно ст. 266 НК РФ, компания может создавать резервы в следующих размерах:

- на всю сумму задолженности, если просрочка в ее погашении превышает 90 календарных дней;
- на 50 % от суммы задолженности, если просрочка в ее погашении составляет от 45 до 90 календарных дней включительно.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ. В этой связи следует рекомендовать компаниям следующее: формировать резерв по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете; отразить порядок формирования резерва в учетной политике для целей налогообложения и бухгалтерского учета; в бухгалтерском учете использовать порядок создания резервов, принятый в целях налогообложения во избежание разницы в учете.

В налоговом законодательстве отсутствует обязанность налогоплательщика принимать меры по ликвидации задолженности для целей формирования резерва. Кроме того, в законодательстве отсутствуют требования о признании долга второй стороной. Однако на практике у компаний возникают проблемы в части формирования резервов. Дело в том, что налоговые органы неоднократно связывали формирование резерва по сомнительным долгам с необходимостью принятия мер по ликвидации задолженности. Однако суды не поддерживают инспекции федеральной налоговой службы. Подобный спор рассмотрен в Постановлении ФАС Московского округа от 10.11.2011 по делу № А40-6509/11-140-25. Налоговый орган отказал налогоплательщику в учете внереализационных расходов на формирование резерва по сомнительному долгу в связи с выводом об искусственном создании долга. Однако суд не поддержал данную позицию, поскольку налоговым органом не представлено доказательств искусственного создания долга, а представленные документы подтверждают реальность хозяйственных операций. Аналогичный вывод сделан в определении ВАС РФ от 01.03.2012 № ВАС-2091/12 по делу № А40-6509/11-140-25. Суды сделали правильный вывод о том, что формирование резерва по сомнительным долгам осуществлено заявителем в соответствии с требованиями налогового законодательства, не устанавливающего для целей определения состава резерва по сомнительным долгам безусловной необходимости принятия мер к ликвидации задолженности дебитора. В этой связи следует рекомендовать компаниям следующее: предпринять меры по

ликвидации задолженности; в случае непринятия мер по ликвидации задолженности быть готовым к отстаиванию позиции в судебном порядке, тем более имеется положительная практика по данному вопросу.

Многие компании предпочитают не создавать резервы по сомнительным долгам, надеясь в дальнейшем признать задолженность безнадежной и списать ее в учете. Однако в этом случае с такими «сомнительными» долгами возможны проблемы. Все дело в том, что в соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Налогоплательщик не может признать безнадежной задолженность даже задолженность контрагента, в отношении которого осуществляется процедура банкротства (Письмо Минфина России от 18.05.2012 № 03-03-06/1/250).

Кроме того, на практике у компаний возникает множество проблем в части документального подтверждения долгов. Например, у компании имеются только акты или не имеется никаких документов, подтверждающих задолженность. Также спорным является вопрос конкретного перечня документов, которые необходимы для подтверждения долга. Очень часто компаниям приходится подтверждать долги в суде. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 29.03.2010 № Ф09-6242/10-СЗ о делу № А47-4288/2009 суд признал, что акты приемки-передачи поставленного газа соответствуют требованиям и расходы не завышены. Однако во избежание споров с налоговыми органами для подтверждения долгов необходимо иметь соответствующие документы. Для подтверждения дебиторской задолженности необходимы такие документы, как договоры, акты, первичные документы, акты сверок, письма, судебные иски и постановления суда, приказы о списании задолженности. Резерв по сомнительным долгам создается по дебиторской задолженности, возникшей в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг.

Что касается имущества, имущественных прав, работ, услуг, которые получены (переданы) от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления, то на основании пп. 1 п. 1 ст. 251 и п. 14 ст. 270 НК РФ они не включаются в состав доходов (расходов) при определении налоговой базы. Резерв по сомнительным долгам под указанную выше задолженность не создается (Письмо Минфина РФ от 08.12.2011 № 03-03-06/1/816). Такой же позиции придерживаются и судьи. В определении ВАС РФ от 02.08.2010 № ВАС-8816/10 по делу № А40-95723/08-98-494 суд кассационной инстанции исходил из того, что с отчетного периода в состав резерва сомнительных долгов подлежит включению не любая задолженность перед налогоплательщиком, а лишь та, которая возникла в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг. Кроме того, для целей налогообложения не является сомнительной задолженность:

– по предоплате, если поставщик не отгрузил товар (Письма Минфина России от 30.06.2011 № 07-02-06/115, от 17.06.2009 № 03-03-06/1/398; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 02.08.2007 № Ф04-5218/2007 (36844-А67-37));

– по штрафным санкциям за нарушение условий договора (Письма Минфина России от 23.09.2010 № 03-03-06/1/612, от 19.03.2010 № 03-03-06/2/52);

– по договорам коммерческого кредита (Письмо Минфина России от 06.05.2011 № 03-03-06/1/283);

– по договорам займа и договорам уступки права требования (Письмо Минфина России от 12.05.2009 № 03-03-06/1/318, Постановление ФАС Московского округа от 26.03.2010 № КА-А40/2553-10 по делу № А40-95723/08-98-494 (определением ВАС РФ от 02.08.2010 № ВАС-8816/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

В этой связи рекомендовать: создавать резервы только по задолженности, возникшей по реализации товаров, работ, услуг; не включать в состав резервов суммы предварительной оплаты, штрафным санкциям, по договорам займа, по договорам уступки права требования²¹.

Резерв по сомнительным долгам создается по дебиторской задолженности, возникшей в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг. Что касается имущества, имущественных прав, работ, услуг, которые получены (переданы) от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления, то на основании пп. 1 п. 1 ст. 251 и п. 14 ст. 270 НК РФ они не включаются в состав доходов (расходов) при определении налоговой базы. Резерв по сомнительным долгам под указанную выше задолженность не создается²².

Признавать сомнительный долг за вычетом кредиторской задолженности с зачетом требований возможно, если:

- встречные обязательства являются однородными;
- срок погашения дебиторской и кредиторской задолженности уже наступил;
- зачет встречных требований не запрещен договором с контрагентом;
- срок исковой давности по дебиторской и кредиторской задолженности еще не истек.

В случае учета размера долга без вычета кредиторской задолженности правомерно утверждать, что налоговое законодательство не содержит обязанности по учету в составе резерва кредиторской задолженности. Проведение зачета по общему правилу является правом, но не обязанностью сторон²³.

Основными задачами контроля расчетов с поставщиками и подрядчиками являются проверка достоверности и законности учетных данных о состоянии расчетов, соблюдения расчетно-финансовой дисциплины и ее

²¹ URL: <http://bs-st.ru/public/?id=215>.

²² См.: Письмо Минфина РФ от 08.12.2011 № 03-03-06/1/816.

²³ См.: Ст. 410 ГК РФ.

влияния на платежеспособность предприятия, установления реальности задолженности.

Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками начинается с установления наличия и правильности оформления документов, определяющих права и обязанности сторон по доставке материальных ресурсов и выполнению капитального строительства. В ходе проверки необходимо установить, правильно ли отражены по статьям баланса соответствующие остатки задолженности. Для этого сличают остатки по каждому виду расчетов на одну и ту же дату по данным аналитического учета с остатками по синтетическому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Главной книге и бухгалтерскому балансу.

При контроле расчетов с поставщиками необходимо установить наличие договоров поставки материально-технических средств, проверить целесообразность приобретения, соблюдения установленных договором расчетов.

Особое внимание уделяется проверке своевременности поставок соответствующего количества и качества материальных ценностей, а также использованию ревизуемым предприятием своих прав в случае нарушения условий договора поставки.

При ревизии расчетов с подрядчиками устанавливают:

- включены ли строящиеся объекты в титульный список;
- обеспечены ли они соответствующими источниками финансирования;
- имеется ли проектно-сметная документация на строящиеся объекты;
- заключены ли договоры с подрядчиками и каковы условия расчетов;
- правильность применения цен, расценок, нет ли приписок объемов выполненных работ;
- достоверность предъявленных к оплате счетов с приложенными к ним актами о выполненных работах.

При проверке расчетов с покупателями устанавливают, заключены ли договоры поставки продукции, правильно ли исчисляются суммы, причитающиеся предприятию за принятую покупателем продукцию, а также проверяют реальность задолженности покупателей, числящейся по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Важным вопросом является проверка полноты и своевременности расчетов покупателей за принятую ими продукцию. С этой целью проводится инвентаризация расчетов. По акту инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками необходимо исследовать задолженность, числящуюся на балансе в целом и по отдельным должникам, в том числе подтвержденную и не подтвержденную ими, а также выявленную инвентаризационной комиссией в качестве просроченной. В заключение контроля расчетов с покупателями и заказчиками проверяется соблюдение действующей корреспонденции счетов бухгалтерского учета, что позволяет не только выявить ошибки в учетном отражении расчетных операций, но и вскрыть факты умышленного искажения учетных данных с целью сокрытия допущенных злоупотреблений.

Одной из важнейших задач контроля является проверка расчетов по претензиям за невыполнение договорных обязательств. Претензии предъявляются после того, как предприятие узнало о нарушении своих имущественных

прав и законных интересов другим предприятием. Претензии о возмещении стоимости недостающей продукции (товаров), ненадлежащего ее качества или некомплектной, в том числе об уплате штрафа за поставку такой продукции (товаров), предъявляются в течение месяца, а претензии, возникающие по другим основаниям, — в течение двух месяцев. Особое внимание уделяется операциям с использованием векселей, отражение которых в учете нередко производится с ошибками. Выданные векселя отражаются у предприятия на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», процент по векселю относится на себестоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, НДС подлежит возмещению из бюджета только после оплаты векселя. Полученные в оплату векселя учитываются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Сумма вексельного процента по полученным векселям относится на счет 91, обязательство по уплате в бюджет НДС возникает при поступлении денежных средств (товаров) или зачете встречного требования по векселю. Проверка расчетов с разными дебиторами и кредиторами включает анализ достоверности и правильности отражения в учете таких операций, как оплата услуг организаций связи, коммунального хозяйства, тепло- и водоснабжения и пр. Устанавливаются по данным первичных документов и учетных регистров причины и давность возникновения дебиторской и кредиторской задолженности, правильность ее документального оформления, реальность, не пропущены ли сроки исковой давности, какие меры принимались для погашения и взыскания задолженности. Проверяется правильность составления корреспонденции счетов, организация аналитического учета, обоснованность начисления и зачета НДС по этим операциям.

Путем изучения первичных документов и учетных регистров по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчету 2 выясняется, не скрываются ли под видом расчетов по претензиям суммы недостач и потерь товарно-материальных ценностей, не возмещенных организации в установленном порядке, и по которым отсутствуют документы, дающие право на списание. Следует установить, проводились ли внутренние расследования с целью выявления лиц, виновных в возникновении претензии к предприятию, и взыскивался ли с них причиненный ущерб. Целью контроля расчетов предприятия с бюджетом и внебюджетными фондами является проверка правильности расчетов, полноты и своевременности перечислений в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей. Источниками информации являются: положение об учетной политике, расчеты (декларации) по отдельным налогам и платежам, бухгалтерская отчетность, Главная книга, учетные регистры по счетам 19, 68, 69, 76, 90, 91, 99 и др., книга покупок, книга продаж, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, счета-фактуры и др.

3.4. Контроль над расчетами с прочими дебиторами и кредиторами

Контроль над расчетами с прочими дебиторами и кредиторами включает в себя проверку учетных записей и данных в отчетности по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Методы, применяемые для контроля расчетов, идентичны методам проверки внешних расчетов и включают в себя анализ расчетных операций. Контролер-ревизор должен оценить правомерность осуществления расчетных операций с использованием счета 76. Для этого необходимо изучить нормативно-правовую базу, инструкцию по применению плана счетов.

Контролер проверяет корректность бухгалтерских проводок. При контроле операций по претензиям следует выяснить сроки возникновения задолженностей и порядок предъявления претензий, причины возникновения претензий, порядок исполнения претензий, своевременность и правильность оформления документов на претензию, порядок гашения претензии по выпискам банка, проверяются документы на поставку товарно-материальных ценностей в счет претензии, списание безнадежных долгов и порядок признания их безнадежными.

Контролируются правильность и обоснованность удержания сумм по исполнительным листам, для этого сверяются данные учета с расчетно-платежными ведомостями и другими документами — основаниями для удержания. Устанавливаются своевременность и полнота перечисления сумм по исполнительным документам. При контроле расчетов по имущественному и личному страхованию проверяют исчисленные суммы страховых платежей, порядок их начисления в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или другими источниками страховых платежей, проверяют полноту и своевременность перечисления сумм страховых платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Контролеру необходимо проверить порядок списания в дебет счета 76 потерь по страховым случаям, порядок и правильность страхового возмещения, причитающегося по договору страхования работника организации, порядок списания некомпенсируемых страховыми возмещениями потерь от страховых случаев (в дебет счета 99 «Прибыли и убытки»).

Аналитический учет на счете 76 должен вестись по каждому дебитору, кредитору, отдельным договорам и случаям возникновения задолженности. Контролер проверяет регистры аналитического, синтетического, налогового учета, отражающие операции по расчетам с дебиторами и кредиторами, сверяет их данные с показателями бухгалтерской отчетности с целью подтверждения достоверности учета.

При контроле расчетов с дебиторами и кредиторами оценивается система внутреннего контроля в организации с целью оценки рисков возникновения ошибок, нарушений, искажений в учете и отчетности. При контроле вскрываются нарушения:

– порядка предъявления претензии, пропуск сроков предъявления, неправильное оформление или недооформление документов по претензии;

- пропуск сроков взыскания задолженности, сроков исковой давности, неправомерное списание сумм задолженности в безнадежные долги;
- составление фиктивных обязательств с целью неверных выплат;
- некорректность бухгалтерских проводок по расчетам с дебиторами, кредиторами;
- отражение на счетах бухгалтерского учета нереальной дебиторской и кредиторской задолженности;
- не производится перерасчет налога на доходы физических лиц по невыплаченным на конец года депонированным суммам зарплаты;
- неверный расчет и необоснованность удержаний по исполнительным листам;
- не проводят сверку расчетов, инвентаризацию расчетов с дебиторами, кредиторами;
- слабая система внутреннего контроля по учету расчетов с дебиторами и кредиторами;
- нарушения в сфере законодательства РФ в соответствии с локальными нормативными актами (учетной политикой) в отражении расчетных операций с дебиторами и кредиторами.

3.5. Контроль кредитных операций

При проверке расчетов по кредитам и займам используются источники информации: положение об учетной политике; бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет о движении денежных средств; приложение к бухгалтерскому балансу; учетные регистры по счетам 66 и 67; Главная книга, кредитные договоры с банком; договоры займа; выписки банка по расчетному и ссудному счетам с приложенными документами; кассовая книга; приходные и расходные кассовые ордера; приказы руководителя и акты инвентаризации расчетов; документы, подтверждающие целевое использование кредита или займа.

Согласно ст. 819 ГК РФ, по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты по ней.

Кредиты могут выдаваться российскими банками в валюте Российской Федерации и в иностранной валюте.

Право на выдачу кредитов в иностранной валюте российским организациям предоставлено уполномоченным банкам, имеющим лицензию Банка России на осуществление операций в иностранной валюте.

Расчеты по кредитам и займам, полученным как от нерезидентов, так и от российских уполномоченных банков в иностранной валюте, осуществляются резидентами с текущих валютных счетов и не могут производиться с транзитных валютных счетов.

Согласно ст. 807 ГК РФ, по договору займа заимодавец передает в собственность заемщику деньги или иные вещи, определенные родовыми призна-

ками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу сумму займа или равное количество полученных им вещей того же рода и количества. Займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размере и порядке, определенных договором.

В связи с тем, что расчеты в Российской Федерации производятся только в рублях, получение займов в иностранной валюте от организаций-резидентов, не являющихся банковскими учреждениями, запрещено. В процессе контроля используются следующие приемы: проверка документов, прослеживание операций, пересчет, аналитические процедуры. Проверке подвергаются договоры с банком, документы по открытию кредитных линий, договоры и соглашения о кредитах и займах.

Задолженность по кредитам и займам, отраженная в регистрах бухгалтерского учета, должна соответствовать задолженности, размер которой согласован с кредиторами. Для этого используются выписки банка, расчеты платежей, данные аналитических ведомостей, таблиц. Задолженность по кредитам и займам должна быть правильно квалифицирована по видам и способам расчетов на основании анализа договоров.

Для проверки своевременности возврата кредитов банков по данным кредитных договоров и выписок с расчетного счета составляется аналитическая таблица, в которой отражаются даты и суммы получения и погашения кредитов, а также возникшие отклонения. На каждую отчетную дату суммы задолженности по кредитам по балансу должны подтверждаться данными аналитического учета. Задолженность по кредитам должна отражаться с учетом начисленных, но не выплаченных процентов на конкретную отчетную дату. Проверяются также наличие фактов нарушения сроков возврата кредитов и причины этого.

Для проверки целевого использования кредитных средств, а также собственных средств необходимо сравнить объект кредитования и финансирования, зафиксированный в кредитном договоре, и фактические направления средств, подтверждаемые договором поставки, счетами-фактурами, накладными, платежными поручениями и т. д.

Номенклатура товарно-материальных ценностей, сроки поставки и оплаты, цены, объем выполненных работ должны совпадать. Для повышения открытости и контроля холдинговых компаний и организаций и их успешной капитализации используются процессы, процедуры и формы отчетности для взаимоотношений с инвесторами.

В ходе контроля соответствующей модели формирования инвестиционной программы для целей инвестиционного планирования, требуется контроль системы управления инвестиционной деятельностью Госкорпорации, представленной на схеме (рис. 2).

В процессе контроля используются приемы прослеживания документов, операций, расчетов, аналитических процедур, соответствующих применяемой системе управления инвестиционной деятельностью (см. рис. 2). Такая система управления инвестиционной деятельности может состоять из трех уровней управления: высшего уровня управления, 1-го и 2-го уровней управ-

ления, каждому из которых соответствуют свои формы контроля бизнес-единицы инвестиционной деятельности.

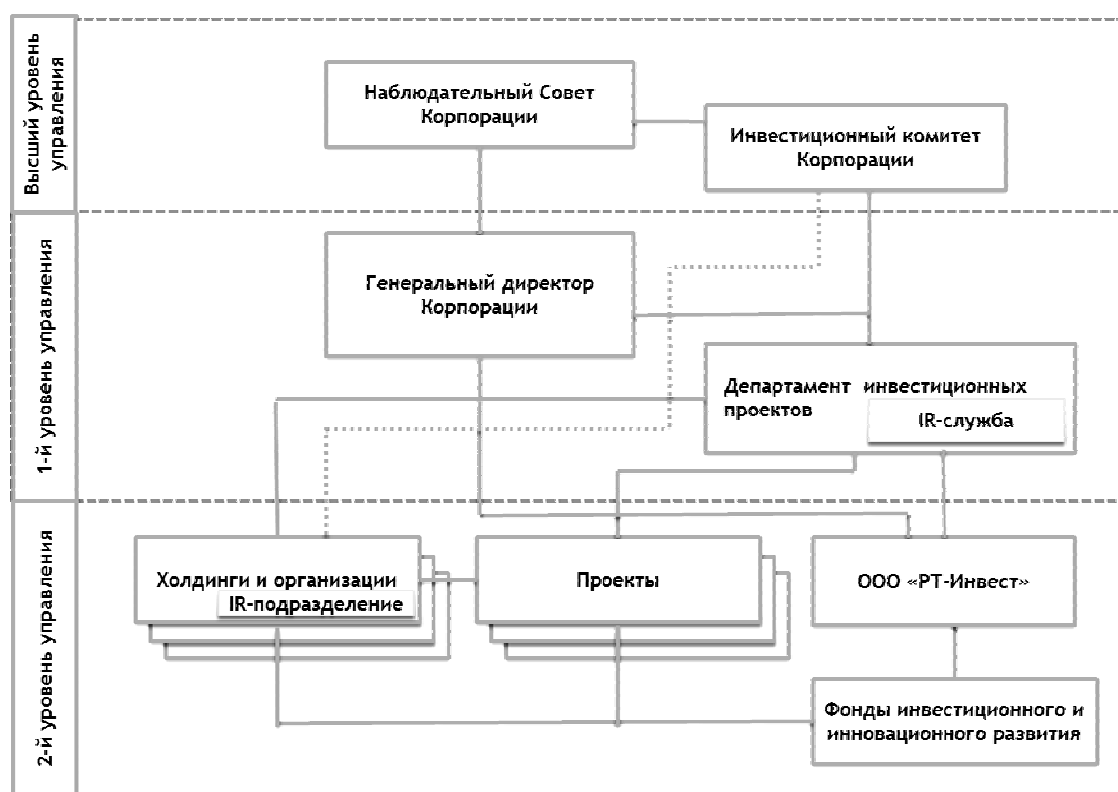


Рис. 2. Предлагаемая система управления инвестиционной деятельностью Госкорпорации

Высший уровень — это Наблюдательный совет и Инвестиционный комитет Корпорации.

Первый уровень иерархии управления — это генеральный директор и подчиненный ему Департамент инвестиционных проектов.

Второй уровень — холдинги и организации Госкорпорации, Фонды инвестиционного и инновационного развития, проекты инвестиционной деятельности и специализированная дочерняя компания Госкорпорации — ООО «РТ-Инвест».

Для контроля инвестиционных программ в Корпорации должны активнее создаваться специальные формы и виды контроля, дифференцированные по источникам инновационного и инвестиционного развития Корпорации и холдинговых компаний. Источниками средств, направляемых в эти фонды, могут быть как собственные ресурсы, так и заемные: прибыль, остающаяся в распоряжении предприятий и организаций Корпорации, а также средства бюджетов субъектов Федерации и средства внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти, кредитные ресурсы разного срока использования и разных источников (государственные кредиты, кредиты коммерческих банков и др.). Например, основной доход инвест-фонды могут получать от продажи долей (пакетов акций) проинвестированных компаний стратегическим партнерам в виде лице профильных отечественных и зарубежных корпораций, фондов прямого инвестирования, при выходе на IPO (от

англ. *Initial Public Offering*) — первая публичная продажа акций акционерного общества) на фондовых биржах инновационных проектов.

Создание разветвленной сети фондов инновационного и инвестиционного развития может дать инновационный «всплеск», который даст развитие предприятиям Госкорпорации и шанс нашему государству осуществить научно-технический прорыв в экономике, существенно расширить круг производимых товаров разных отраслей, улучшить их качество. В результате финансирования программ из разных источников для производства и продажи новой продукции мирового уровня компании нуждаются в применении внешнего и внутреннего контроля. На сегодняшний день в управлении инвестиционным процессом настоятельно рекомендуется использовать для контроля не просто какую-либо разработку на основе баз данных для хранения информации, а инструменты аналитической работы для бизнес-анализа, такие, как, например, BI (Business Intelligence), которая включает в себя механизм хранения данных в масштабах предприятия, платформу для бизнес-информации и набор инструментов для работы с бизнес-информацией. Эффект от использования таких инструментальных средств контроля, анализа данных, отчетности, проектирования и моделирования сокращают потери неплатежей, повышают рентабельность, усиливают инвестиционную привлекательность, позволяют решать многие проблемы управления инвестиционной деятельностью, включая управление инвестиционными рисками²⁴, в том числе используя кредитные ресурсы. Правильность начисленных процентов за пользование кредитами банков подтверждается по результатам их арифметического контроля. При выявлении источников списания процентов за пользование кредитами банков учитываются направления использования кредитов на закупку товарно-материальных ценностей, основных средств, нематериальных активов и т. п.

Устанавливается правильность начисленных процентов для целей налогообложения (процентная ставка долговых обязательств увеличивается не более чем в 1,1 раза от ставки рефинансирования Центрального банка РФ, ст. 269 НК РФ). В ходе проверки займов устанавливается: правильно ли оформлены договоры займа, своевременно ли погашались основная сумма долга и проценты по займам, правильно ли отражались в учете операции по полученным займам, включая начисление и перечисление процентов, достоверность аналитического и синтетического учета расчетов по займам. При изучении договора займа особое внимание уделяется наличию в них указаний на срок возврата займа, его форму, наличие залога, размеры процентов и порядок их уплаты. Если займодавцем является физическое лицо, то договор займа должен быть нотариально заверен.

Для проверки своевременности возврата займов по данным договоров и выписок с расчетного счета и отчетам кассира составляется аналитическая таблица, в которой отражаются даты и суммы получения и погашения займов, а также возникшие отклонения.

²⁴ Демьяненко В. Модель формирования инвестиционной программы Госкорпорации «Ростехнологии». URL: <http://niion.org/elektronnay-biblioteka.html>; <http://niion.org/fail/d-model.pdf>.

Типичными ошибками, выявляемыми при проверке расчетов по кредитам и займам, могут быть: отсутствие договора займа или составление его с нарушением ГК РФ, отсутствие договора с банком о пролонгации кредита, ненадлежащее ведение учета, неправильный учет расходов по уплате процентов по кредитам и займам, нецелевое использование средств кредитов банков.

3.6. Контроль над расчетами с бюджетом и внебюджетными фондами

Контроль над расчетами с бюджетом и внебюджетными фондами является сферой не только внутриведомственного контроля, но и государственного финансового контроля. Государственный контроль осуществляют органы государственной власти и управления и административные органы

Целью контроля расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами является обеспечение объективной оценки, подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности уплаты в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей. Контроль проводится системно посредством исследования совокупности элементов. Этот прием в контроле предусматривает оценку поведения объектов как системы со всеми факторами, по каждому виду расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по следующим направлениям:

- правовой контроль — обеспечивает точное и неукоснительное соблюдение законов всеми субъектами хозяйствования и должностными лицами;
- экономический контроль — включает в себя ревизионный и статистический, финансовый, бухгалтерский, контроль, т. е. состояние внутреннего контроля;
- правильность определения базы для исчисления налога, сбора, платежа;
- правильность применяемых ставок, льгот;
- правильность возмещения налога из бюджета;
- полнота и своевременность перечисления налога, сбора, платежа;
- правильность составления деклараций, расчетов и иных отчетных документов;
- правильность оформления первичных документов и отражения в учете таких операций.

Источниками для проведения контроля являются расчетные ведомости по начислению зарплаты, учетные бухгалтерские и налоговые регистры (журналы-ордера, ведомости, карточки по счетам 68, 69, 90, 70, 76 и т. д., Главная книга, баланс, отчет о прибылях и убытках, учетная политика организации), расчеты и налоговые декларации по налогам, бухгалтерские справки и т. д. Контролеру нужно ознакомиться с результатами предыдущих проверок, выяснить, по каким налогам и платежам предприятие или организация ведет расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами.

Расчеты с бюджетом учитываются на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», расчеты с внебюджетными фондами — на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Аналитический учет организуется

по каждому налогу, сбору на отдельном субсчете к указанным счетам. Контролеру следует проанализировать правильность отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (т. е. за счет себестоимости, чистой прибыли, зарплаты персонала).

Так как законодательно закреплено право предприятия учитывать реализацию продукции для целей налогообложения двумя способами — «по отгрузке» и «по оплате», контролеру-ревизору следует проанализировать учетную политику субъекта и его право на применение второго способа. Если же предприятие имеет право использовать способ «по оплате», необходимо выяснить точность исчисления налогооблагаемой базы в соответствующем налоговом периоде по налогу на прибыль, НДС, потому что бухгалтерская и налоговая отчетность предприятия не будет совпадать. Сумма НДС начисленного, но не оплаченного покупателями учитывается на счете 76, при поступлении оплаты — списывается на счет 68. Контролю подвергается соответствие данных по аналитическим счетам и данных синтетического учета в Главной книге и в отчетности. Выявленные отклонения данных отчетности предприятия должны быть отражены в рабочей документации ревизора.

Необходимо проверить расходы предприятия, учитываемые для целей налогообложения прибыли, так как не все расходы учитывают для налогообложения либо учитывают в пределах норм. Данный порядок закреплен гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль». Проверяется порядок учета распределяемых расходов и расходов, подлежащих отнесению в следующих налоговых периодах. Все это существенно влияет на исчисление базы по налогам.

Чаще всего встречаются ошибки в исчислении базы налогообложения, ненадлежащее ведение учета, не обеспечивающее информацией внутренних и внешних пользователей о состоянии расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, нарушение сроков платежей, неправильное применение льгот, имеются случаи сокрытия, занижения выручки от реализации, которая служит базой для исчисления налога на прибыль, несоблюдения норматива включения затрат в расходы, учитываемые при налогообложении.

Все нарушения расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, обусловленных действием нормативных актов, ведут к применению к предприятию финансовых санкций в виде штрафов, пеней, неустоек, правильность расчетов которых также является объектом контроля. Так, например, правовая основа уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством определяет ответственность за неправильность расчетов. Согласно ст. 1.2 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее — Закон № 255-ФЗ), страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством — обязательные платежи, осуществляемые страхователями в ФСС в целях обеспечения обязательного социального страхования застрахованных лиц на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Страхователями по этому виду обязательного социального

страхования являются лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица; а также индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой и др. Согласно ст. 4.4 Закона № 255-ФЗ, правовое регулирование отношений, связанных с уплатой страховых взносов страхователями, в том числе определение объекта обложения страховыми взносами, базы для их начисления, сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, установление порядка исчисления, порядка и сроков их уплаты, осуществляется Законом № 212-ФЗ. В 2012 г. применялся тариф в размере 2,9 % от базы для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица, ограниченной суммой 512 000 руб. Для некоторых категорий работодателей применяется пониженный тариф.

Правовая основа уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний также определена. Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний введены Законом № 125-ФЗ и представляют собой обязательные платежи, рассчитанные исходя из страхового тарифа и скидки (надбавки) к нему, которые страхователь обязан внести страховщику (ФСС). Страхователями по данному виду обязательного социального страхования являются юридические лица любой организационно-правовой формы либо физические лица, нанимающие лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. К последним относятся физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, заключенного со страхователем. Физические лица, выполняющие работу на основании гражданско-правового договора, подлежат обязательному социальному страхованию, если в соответствии с указанным договором страхователь обязан уплачивать страховые взносы. Исходя из анализа норм Закона № 125-ФЗ, можно сделать вывод, что вопросы администрирования страховых взносов должны разрешаться в Законе № 125-ФЗ и принимаемых в развитие положений этого федерального закона законодательных и иных нормативных правовых актах (за исключением порядка привлечения страхователей к ответственности, который определяется налоговым законодательством)²⁵.

Страховые тарифы ежегодно устанавливаются федеральным законом и дифференцированы по 32 классам профессионального риска (от 0,2 до 8,5 %). Предел, которым бы ограничивалась база для начисления страховых взносов, отсутствует. Законодательством предусмотрен достаточно широкий спектр финансовых санкций за нарушение законодательства о государственных внебюджетных фондах. Нормы, содержащие составы соответствующих правонарушений и меры ответственности за их совершение, содержатся в законах № 212-ФЗ и № 25-ФЗ, а также в КоАП.

²⁵ В Законе № 212-ФЗ содержится прямое указание на то, что положения этого закона не применяются к страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Вопросы социально-правовой природы обязательных социальных платежей, их отграничения от налогов периодически становятся предметом исследования Конституционного Суда РФ (далее — Конституционный Суд). Правовая природа страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний была исследована Конституционным Судом в определении от 10 июля 2003 г. № 291-О. В п. 4 указанного определения отмечено, что страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются в соответствии с федеральными законами об этом виде социального страхования в Фонд социального страхования РФ. Однако по своему юридическому содержанию и социально-правовой природе они идентичны тем страховым взносам, которые в настоящее время заменены единым социальным налогом, и взыскиваются на началах обязательности, безвозвратности и индивидуальной безвозмездности.

Как отметил Конституционный Суд в п. 2 постановления от 24 февраля 1998 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений ст. 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 г. "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов», в законодательном определении названных страховых взносов не была раскрыта социально-правовая природа этих платежей, хотя некоторые содержательные признаки их были названы — установление законом, обязательность и целевой характер. Указанные признаки страховых взносов не позволяют, однако, отграничить их от налогов. Суд отмечает, что целевое расходование средств на выплату трудовых пенсий вовсе не предполагает, что размер и общая сумма пенсии, на которые может рассчитывать ее получатель в течение всего периода жизни после выхода на пенсию, будут соответствовать сумме страховых взносов, уплаченных конкретными работодателем и работником либо индивидуальным предпринимателем, или другим самозанятым гражданином. Тем самым, по существу, уравниваются права различных категорий плательщиков как получателей пенсий, а страховым взносам в ПФР, лишенным персонально-целевого назначения, придается обезличенно-безвозмездный характер. Это означает, что при установлении указанных платежей, в том числе при определении сроков вступления в силу норм об ответственности за неисполнение обязанностей, связанных с их уплатой, законодателем должны соблюдаться не только требования ст. 15 (часть 3), 54, 55 (части 2 и 3) и 57 Конституции РФ, но и положения НК РФ, регламентирующие действие актов законодательства о налогах и сборах во времени, а именно его ст. 5, согласно которой акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении 1 месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных данной статьей. Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, оп-

ределяющие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют. Таким образом, анализ Конституционным Судом социально-правовой природы страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний показал, что признаки указанных страховых взносов не позволяют отграничить их от налогов. Тем самым подтверждена необходимость при регулировании отношений, связанных с администрированием этих взносов и не урегулированных в законодательстве о названном виде обязательного социального страхования, придерживаться порядка, установленного законодательством о налогах и сборах.

3.7. Контроль над расчетами по оплате труда

На стадии потребления подконтрольным является преимущественно производственное потребление, связанное с возобновлением и расширением производственных фондов. Функции контроля в обществе с рыночной экономикой состоят в благоприятствовании деятельности субъектов хозяйствования различных форм собственности с помощью экономических рычагов и стимулов.

На стадии производства предметом контроля являются все моменты труда как целесообразной деятельности человека: собственно труд, предметы труда и средства труда, изучаемые с точки зрения соблюдения правильности применения утвержденных в установленном порядке финансовых нормативов.

При рыночных условиях хозяйствования поставлена задача дальнейшей активизации социальной политики, усовершенствования, обеспечения обоснованной дифференциации в оплате труда. В связи с этим оплата труда должна быть поставлена в зависимость от конкретного взноса каждого работника в конечные результаты работы.

Правильная организация контроля за расходованием средств на оплату труда есть одна из важных задач ревизии. Действующий контроль за использованием трудовых ресурсов и средств на оплату труда в значительной мере оказывает содействие возрастанию производительности труда, укреплению трудовой дисциплины и эффективному применению установленной системы оплаты труда. В затратах производства заработная плата составляет наибольший удельный вес, а потому проверке расходования средств на оплату труда следует уделить серьезное внимание.

При проведении ревизии осуществляется проверка:

- соблюдения нормативно-правовых актов при начислении оплаты труда, удержаний из нее и правильности ведения бухгалтерского учета расчетов по оплате труда;
- правильности организации труда, соблюдения установленных расценок, ставок и окладов;

- своевременности и правильности начисления и выплаты заработной платы в соответствии с действующей системой оплаты труда;
- правильности осуществления расчетов с органами социального страхования.

Во время ревизии целесообразно не только обнаружить нарушение и злоупотребление, но и найти резервы экономного расходования средств на заработную плату. Как правило, ревизию оплаты труда осуществляют выборочным способом. Организовывать ее рекомендуется в такой последовательности. Прежде всего, проверяют состояние трудовой дисциплины, организацию труда и ведение личных дел работников. Потом — использование утвержденного фонда заработной платы (штатное расписание, ставки, начисления и выплаты, должностные оклады, расценки, размеры надбавок, доплат, премий, вознаграждений и других поощрительных и гарантийных выплат). Затем проверяют состояние учета расчетов с рабочими и служащими относительно оплаты труда и отчислений на социальное страхование.

Основными источниками ревизии заработной платы являются:

- штатные расписания, должностные оклады, тарифные сетки, расценки, нормативы выработки;
- основные формы первичной учетной документации для определения количественного состава работников (приказ или распоряжение о принятии на работу, переводе на другую работу, прекращении трудового договора; личная карточка; приказ или распоряжение о предоставлении отпуска; табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы; лицевые счета и прочие документы, утвержденные в установленном порядке, которые характеризуют количество работников и их доход в денежной, натуральной форме, а также размеры льгот и компенсаций);
- трудовые соглашения, коллективные договоры, учетные письма, справки и расчеты для начисления заработной платы;
- реестры синтетического и аналитического учета, Главная книга к счету 70 «Расчеты по оплате труда»);
- финансовая, оперативная и статистическая отчетности и т. п.

Контроль над расчетами по заработной плате следует начинать с проверки расчетно-платежной ведомости. Начисленные суммы по каждому работнику должны соответствовать суммам трудовых соглашений, договоров подряда, согласно штатному расписанию или ставкам, установленным для повременщиков. Итог суммы, подлежащей выплате по всем ведомостям на какую-либо дату, должен соответствовать сумме данного приходного кассового ордера, а сумма выплаченных средств — сумме расходного кассового ордера. В случае выдачи заработной платы прекращается учет кассовых операций с учетом по заработной плате (корреспондируют счета 50 «Касса» и 70 «Расчеты по оплате труда»), поэтому суммы выданной заработной платы в бухгалтерских регистрах по счетам 50 и 70 должны быть одинаковыми. Кроме того, должны быть равны суммы общих удержанных налогов итогам сумм их перечислений, т. е. платежных поручений на перечисление налогов. Возможна

проверка правильности начисления дополнительной заработной платы (отпуска, пособия по больничным листам, при увольнении).

При проверке учета расчетов по заработной плате следует помнить, что общие итоги начисленных сумм заработной платы за отчетный период отражают кредитовые обороты; суммы же удержаний, выплаченные средства — дебетовые обороты по счету 70. Разница кредитовых и дебетовых оборотов по этому синтетическому счету, представляющая собой сумму задолженности средств по заработной плате предприятия работникам, зафиксированная в Главной книге, переносится в пассив баланса по соответствующей строке.

При проверке первичных документов по начислению зарплаты (табелей, расчетно-платежных ведомостей и т. п.) следует проверить факт включения в затраты по основной деятельности расходов на оплату труда работников, занятых в других видах деятельности. Это достигается путем сличения данных по кредиту счета 70 «Расчеты по оплате труда» в части списания на производственные счета и данных по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. Данные по итогу сводной ведомости, когда оплата труда начислена не только производственным рабочим, должны быть больше, чем данные по дебету счетов учета производственных затрат.

При проверке правильности отражения в учете отчислений на добровольное медицинское страхование следует иметь в виду, что они производятся только за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, или личных средств граждан на основе заключенных договоров. В обязательном порядке проверке подлежат образованные предприятием резервы предстоящих расходов и платежей, так как их суммы реально уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Остатки средств, учитываемых на счете 89, начисляемых за счет себестоимости продукции (работ, услуг), в соответствии с действующим законодательством в ряде случаев подлежат инвентаризации на конец года, а в определенных случаях — списанию с баланса.

Проверкой устанавливается правильность образования сумм по тому или иному резерву, и при необходимости корректируется величина остатка методом сторнировочной записи по дебету производственных счетов и по кредиту счета 89 или до списания превышения фактических затрат на себестоимость прямой проводкой. Кроме того, подлежит проверке правильность исчисления налога на прибыль с превышения фонда оплаты труда по сравнению с нормируемой величиной.

При отсутствии контроля над операциями с заработной платой могут иметь место случаи завышения начисленных сумм и выплаты их подставным лицам, а также возможны злоупотребления при выдаче денег. Их можно предотвратить, если сверять основания с начисленными суммами; подписывать ведомость к оплате после полного ее заполнения с указанием общего итога выплачиваемых средств.

Финансовый контроль призван в данном вопросе не только выявить недостатки, хищения, злоупотребления, но и способствовать (профилактически) их устранению и недопущению в дальнейшем.

3.8. Контроль над операциями с подотчетными суммами

Основными задачами контроля расчетов с подотчетными лицами являются: установление правильного и целевого использования подотчетных сумм; выявление незаконных и нецелесообразных с хозяйственной точки зрения расходов; соблюдение установленного порядка возмещения командировочных расходов; предотвращение необоснованных выплат на хозяйственные, представительские и др. цели.

Источниками проверки являются: приказы и распоряжения по предприятию; авансовые отчеты с приложенными к ним оправдательными документами об использовании подотчетных сумм; отчеты кассира с приложенными приходными и расходными кассовыми документами, Главная книга; баланс предприятия; данные аналитического и синтетического учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Расчеты с подотчетными лицами проверяют, как правило, сплошным способом. При этом устанавливаются: соблюдение правил выдачи авансов; своевременность предоставления авансовых отчетов; целесообразность и законность использования подотчетных сумм; правильность оформления документов, приложенных к авансовым отчетам; порядок погашения оправдательных документов с целью предотвращения их повторного использования; своевременность возврата неизрасходованных подотчетных сумм. При проверке законности выдачи сумм в подотчет на хозяйственные и операционные нужды в первую очередь определяется наличие списка работников предприятия, которым могут выдаваться в подотчет наличные деньги. Данный список утверждается приказом или распоряжением руководителя предприятия. В список включаются только постоянно работающие на предприятии лица либо выполняющие разовые работы для предприятия на основании договоров подряда. По выданным в подотчет суммам устанавливают, нет ли превышения предельных размеров аванса.

На командировочные расходы деньги выдаются в подотчет в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на оплату проезда в оба конца, суточных и квартирных расходов на срок командировки. При проверке действующего порядка выдачи подотчетных сумм следует установить, не выдавались ли деньги под отчет лицам, которые имели задолженность по ранее полученным суммам.

Законность и целесообразность расходов по подотчетным суммам на хозяйственные и операционные нужды проверяются путем сопоставления данных авансовых отчетов и приложенных к ним документов на оплату наличными деньгами погрузочно-разгрузочных работ и других услуг, а также на оплату приобретенных материальных ценностей с показателями документов, подтверждающих фактическое поступление материальных ценностей на склад. Для этого сличают счета, товарные чеки с накладными на оприходование материальных ценностей с книгами (карточками) складского учета, отчетами движения продуктов и материалов. Важным этапом проверки является установление своевременности возврата неиспользованных подотчетных

сумм. Неизрасходованные и своевременно не возвращенные подотчетные суммы должны быть удержаны по расчетно-платежной ведомости в беспорядке не позднее месяца со дня окончания срока из возвращения.

При проверке учета данных операций ревизору следует просмотреть авансовые отчеты, на основе которых из подотчета работников списываются соответствующие суммы. При этом отраженные в отчетах выданные авансы должны соответствовать суммам, указанным в расходных кассовых ордерах, реквизиты которых зафиксированы в данном отчете. То же относится и к денежным средствам, выданным в наличие перерасхода. Суммы же остатков средств, внесенных после сдачи авансового отчета в кассу, должны быть равны суммам, указанным в соответствующих приходных кассовых ордерах. Кроме того, на данных документах проверяются печати и подписи, утверждающие их. Так как учет данных операций ведется в разрезе каждого подотчетного лица, каждого аванса, то не составляет особого труда выявить должников по суммам выданных средств, которые могут быть и должны быть удержаны из заработной платы. При контроле учета подотчетных сумм сверяются остатки подотчетных средств за отдельными работниками, отраженные в авансовых отчетах, с суммами задолженности по ним, зафиксированными в журнале-ордере или в ведомости по синтетическому счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (в случае задолженности работника его сальдо дебетовое, задолженности предприятия — кредитовое).

В ведомости по каждому отчету работника отражаются выданные ему средства, в журнале-ордере — списываемые из подотчета суммы. Суммарное сальдо по всем отчетам всех работников, являющееся, таким образом, итогом задолженности по подотчетным суммам, зафиксировано в Главной книге по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и переносится также в баланс (по соответствующей строке актива баланса «Расчеты с прочими дебиторами» в первом случае или как задолженность по расчетам с прочими кредиторами в пассив баланса во втором случае). Злоупотребления в этой области учета также возможны при отсутствии или невнимательном текущем контроле над выдаваемыми авансами и списанием их из подотчета. При этом могут быть выданы деньги на ненужные, нецелесообразные расходы, списанные в дальнейшем по несоответствующим документам или при их отсутствии. Средства могут быть выданы и подставным лицам. Во избежание этого рекомендуется подписывать расходные кассовые ордера на выдачу подотчетных сумм, предварительно ознакомившись с основаниями расходов (их сметой); утверждать отчеты в такой же последовательности; ведение кассовых операций поручить другому лицу (не главному бухгалтеру). Кроме того, при проверке следует особое внимание уделить контролю над суммами, выданными на командировочные расходы, на использование личных автомобилей и списанными из подотчета работника. В случае утверждения их в размере, превышающем нормы, установленные законодательством, дополнительные выплаты должны производиться из прибыли предприятия, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов и прочих обязательных платежей в бюджет.

Таким образом, соответствующие суммы должны быть отнесены на дебет счетов 81 «Использование прибыли», 88 «Фонды специального назначения». То же относится и к нормам и порядку возмещения расходов при направлении работников предприятий и организаций для выполнения монтажных, наладочных, строительных работ, на курсы повышения квалификации, а также за подвижный и разъездной характер работ, работы вахтовым методом, полевые работы, постоянную работу в пути (если данные выплаты проводятся через счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», а не 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»). Несоблюдение данного порядка отнесения затрат влечет за собой уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Проверка проводится сплошным порядком. При этом обращается внимание: на расчет суммы аванса, выдаваемой под отчет на приобретение запасных частей, материалов, канцтоваров, топлива за наличный расчет; на оплату мелкого ремонта оргтехники, транспортных средств; на расходы для целей командировки по территории РФ и за границу; на представительские расходы. Выплаты должны осуществляться на основании предварительного расчета стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Должно быть обосновано целевое использование подотчетными лицами выданных им сумм; срочность представления авансового отчета о расходах в кассу. Выдача авансов может осуществляться только работникам данного предприятия и только в установленных лимитах.

Необходимо обращать внимание на наличие фактов выдачи сумм под отчет лицам, не отчитавшимся по предыдущим суммам. Проверяя авансовые отчеты, ревизор устанавливает назначение и фактическое использование сумм, выдаваемых отдельным сотрудникам под отчет, наличие приказов о направлении сотрудников в командировки, правильность оформления и своевременность представления авансовых отчетов, наличие по ним оправдательных документов, сроки возврата в кассу неиспользованных сумм, правильность составления корреспонденций счетов по операциям с подотчетными лицами. В результате могут быть выявлены факты оплаты командировочных расходов (суточные, оплата проезда и проживания) сверх установленных норм.

Суммы превышения установленных норм, не подтвержденные документально, подлежат включению в совокупный годовой доход работника и обложению налогом на доходы физических лиц. Уплаченный по ним НДС не подлежит возмещению. Обращается внимание на оформление расчетов с водителями за приобретенные ими горюче-смазочные материалы, запасные части и т. д. Проверяется качество оправдательных документов, сроки отчетности. Обоснованность представительских расходов должна подтверждаться наличием оправдательных документов: приказа о назначении лиц, ответственных за проведение мероприятий; программы встречи с представителями другой организации; сметы расходов, утвержденной руководителем; акта с приложениями документами, подтверждающими расходы и др.

Выявляя факты нарушений, ревизоры регистрируют их, определяют сумму заниженной прибыли, а также дополнительных начислений налога на доходы физических лиц. Проверяя организацию аналитического учета расче-

тов с подотчетными лицами, следует учитывать, что сроки, на которые выдаются денежные средства под отчет, устанавливаются приказом руководителя организации и фиксируются в учете.

3.9. Контроль внешнеэкономических расчетов

Целью контроля внешнеэкономических расчетных операций является проверка достоверности, правильности, полноты отражения операций внешних расчетов, проверка соответствия проводимых расчетов по законодательству РФ. Перед проведением контрольных мероприятий необходимо ознакомиться с нормативными актами, регулирующими данные расчеты, внутренними локальными актами и инструкциями, положениями; учетной политикой, рабочим планом счетов. Далее проверяют регистры синтетического, аналитического, налогового учета, первичные документы, являющиеся основанием для начисления задолженностей и проведения оплаты, взаимных расчетов с покупателями и поставщиками, филиалами, бюджетом, фондами и т. д. Данные расчеты находятся под контролем Центрального банка РФ (рис. 3) в силу выполнения им надзорных функций за валютными расчетами и функций по валютному регулированию. Необходимо проверить данные Главной книги, бухгалтерской отчетности, договоры, распорядительную документацию, акты выполненных работ, векселя, акты инвентаризаций, сверку расчетов, формы внутреннего контроля над расчетными операциями. В ходе контроля устанавливают величину просроченной задолженности, причины пропуска сроков, виновных лиц, реальность погашения данной задолженности, порядок предоставления претензий.

Особое внимание уделяют внешним расчетным операциям с нетипичными бухгалтерскими записями, их подвергают тщательному контролю. Выявляют сомнительную, невостребованную задолженность, документальное подтверждение полученных ценностей, услуг в целях обоснованности и законности образования задолженности. Проверяют порядок списания задолженности по внешним расчетам, порядок удержания (правильность и обоснованность) сумм по исполнительным документам, полноту и своевременность их перечисления, (полноту и своевременность расчетов по договорам совместной деятельности). Проводят анализ операций такой деятельности, проверяют документальное оформление, соответствие нормативно-законодательным актам, правильность организации и раздельного учета имущества и операций совместной деятельности в рамках договора, распределения прибыли по совместной деятельности между участниками. Также уделяют внимание оценке влияния расчетных операций на финансовое состояние экономического субъекта, при выявлении ошибок изучают их влияние на достоверность объективных данных. Контролю подвергают внешние расчетные операции выборочно, сплошным методом пользуются при проверке данных расчетов, по которым, например, не производились сверка, инвентаризация. Необходимо также уделить внимание внешним расчетным опера-

циям по оказанию услуг, проверить факт оказания услуг и акты сдачи выполненных работ (оказанных услуг), их оценку.

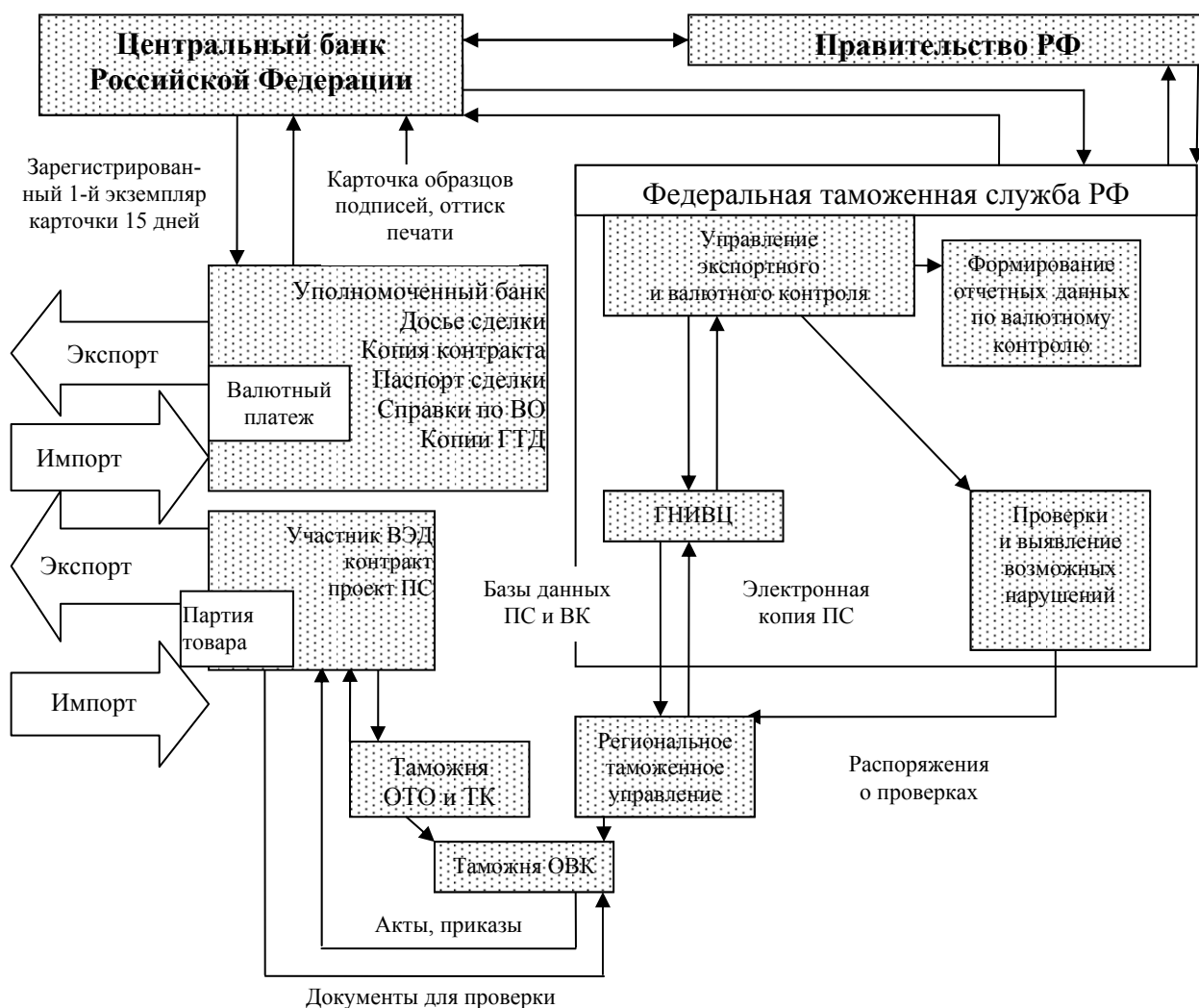


Рис. 3. Схема валютного контроля внешнеторговых сделок²⁶

Контролю подвергаются формы договорных отношений согласно гражданскому законодательству с целью выявления фактов неправильного оформления сделок, выявления ничтожных сделок, которые в судебном порядке могут быть признаны недействительными. При контроле документов уделяют внимание правильному исчислению НДС (выделения сумм расчетным путем), для подтверждения обоснованности предъявления налога к зачету (возмещению из бюджета) по полученным товарно-материальным ценностям, услугам. Особое внимание уделяют учету неотфактурированных поставок товарно-материальных ценностей, учету поставок материальных ресурсов за инвалюту (тщательно проверяется порядок перехода права собственности,

²⁶ О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением : инструкция Банка России от 04.06.2012 № 138-И. URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/20185.html>.

правильности расчета курсовых разниц, сумм НДС, оплата по таким ресурсам). Если выдавались авансы в инвалюте, то контролируют правильность расчета суммовой разницы в соответствии с ПБУ (положениями по бухгалтерскому учету). Проверяют операции мены, взаимных расчетов, расчетов по векселям, операций по образованию резервов (например, резерва по сомнительным долгам), операций по депонированию зарплаты. При ревизии предприятий внешнеэкономической деятельности тщательно анализируют валютные операции, а также порядок налогообложения операций, связанных с внешнеэкономической деятельностью, учитывая нормативную базу о такой деятельности. В налоговом учете курсовая разница возникает при переоценке, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю. Для целей исчисления налога на прибыль пересчитываются: имущество в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте); требования, стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов выданных); обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов полученных). Положительные курсовые разницы образует внереализационный доход, а отрицательные курсовые разницы — внереализационный расход. Курсовые разницы не облагаются НДС. Для целей налогообложения проверяются доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, которые пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода или расхода. В налоговом учете пересчет в рубли валютных ценностей, обязательств и требований, выраженных в иностранной валюте, производится (в зависимости от того, что произошло раньше): на дату перехода права собственности при совершении операций с валютными ценностями, исполнения обязательств и требований; на последнее число отчетного (налогового) периода. По Закону «О валютном регулировании и валютном контроле»²⁷ валютный контроль осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля. Органами валютного контроля являются Центральный банк РФ и Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор). Агентами валютного контроля выступают: уполномоченные банки, подотчетные ЦБ РФ; профессиональные участники рынка ценных бумаг, подотчетные Федеральной службе по финансовым рынкам (ФСФР России), с сентября 2013 г. — управлениями по финансовым рынкам ЦБ РФ; таможенные органы; налоговые органы. Для осуществления валютного контроля агенты валютного контроля имеют право запрашивать и получать от организаций документы (копии документов), связанные с проведением валютных операций, открытием и ведением счетов. Например, у резидентов — юридических лиц могут запрашиваться:

- свидетельство о государственной регистрации юридического лица (по форме 51001);
- свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ (по форме № Р50003);

²⁷ О валютном регулировании и валютном контроле : федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ (дейст. ред. от 01.09.2013). URL: <http://www.consultant.ru/popular/currency>.

- свидетельство о внесении записи в ЕГРЮЛ о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 г. (по форме № Р 57001);
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- уведомление об открытии (закрытии) счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории РФ;
- документы, являющиеся основанием для проведения валютных операций, включая договоры (соглашения, контракты), приказ о назначении на должность руководителя организации, выписки из протокола общего собрания акционеров (учредителей);
- документы, подтверждающие факт передачи товаров, выполнения работ, оказания услуг, информации и результатов интеллектуальной деятельности;
- документы, оформляемые и выдаваемые уполномоченными банками, подтверждающие совершение валютных операций, таможенные декларации;
- документы, подтверждающие ввоз в РФ рублей, иностранной валюты, внешних и внутренних ценных бумаг в документальной форме.

Уполномоченные банки осуществляют контроль над открытием и ведением счетов в иностранной валюте, а также предоставлением необходимых документов подтверждающих исполнение внешнеэкономического контракта. Резиденты при осуществлении валютных операций в иностранной валюте представляют в уполномоченный банк следующие документы: справку о валютных операциях формы 0406009 (справка подтверждает совершение валютной операции и содержит информацию о зачислении (списании) с расчетного счета иностранной валюты); паспорт сделки (ПС) формы 0406005, в котором указываются краткие сведения о контракте (кредитном договоре), ПС оформляется в уполномоченном банке резидента на один контакт или на один кредитный договор; другие документы. Формы и порядок заполнения справки о валютных операциях и паспорта сделки установлены в Инструкции Банка России от 15.06.2004 № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок». Обязанность по составлению ПС по законодательству возложена на резидента. Уполномоченный банк может предоставить услугу по оформлению справки о валютных операциях и паспорта сделки за отдельную плату, в этом случае их составляют валютные контролеры (работники банка). На основании ПС осуществляются расчеты между резидентами и нерезидентами: по внешнеторговым контрактам за вывозимые с таможенной территории РФ или ввозимые на таможенную территорию РФ товары, выполняемые работы, оказываемые услуги, передаваемую информацию и результаты интеллектуальной деятельности; при предоставлении резидентами займов в иностранной валюте и в рублях нерезидентам при получении резидентами кредитов и займов в иностранной валюте и в рублях от нерезидентов.

Для оформления паспорта сделки резидент представляет в уполномоченный банк одновременно следующие документы:

- два экземпляра паспорта сделки;

– контракт (кредитный договор), являющийся основанием для проведения валютных операций;

– другие документы ПС (проверяются банком в течение трех рабочих дней).

Затем один экземпляр, подписанный ответственным лицом банка и заверенный печатью банка, возвращается резиденту.

В случае внесения в контракт изменений или дополнений, затрагивающих сведения, указанные в ПС, резидент представляет в банк переоформленный паспорт сделки и документы, подтверждающие вносимые изменения и дополнения в контракт (кредитный договор). ПС не требуется оформлять, если:

– общая сумма кредитного договора между нерезидентом и резидентом не превышает в эквиваленте 5 тыс. долл. США по курсу иностранных валют к рублю, установленному ЦБ РФ на дату заключения кредитного договора;

– общая сумма контракта не превышает в эквиваленте 50 тыс. долл. США по курсу иностранных валют к рублю, установленному ЦБ РФ на дату заключения контракта.

Для оплаты по импортным контрактам в уполномоченный банк представляются расчетный документ; справка о валютных операциях; паспорт сделки; иные документы, являющиеся основанием для проведения валютной операции²⁸.

Контрольные вопросы

1. Контроль кассовых операций, основные нарушения их.
2. Какие документы проверяются при осуществлении безналичных расчетов?
3. Значение контроля операций по расчетным счетам.
4. Какими нормативными документами регулируется учет денежных средств в кассе и на счетах в банках?
5. Контроль дебиторской и кредиторской задолженности.
6. Назовите счета для учета денежных средств и дайте их характеристику, подлежащих контролю.
7. Какие операции проверяет ревизор по обработке выписки банка?
8. Какими первичными документами оформляется инвентаризация кассы?
9. Контроль над расчетами с прочими дебиторами и кредиторами.
10. Как следует понимать декомпозицию процессов контроля?
11. Контроль кредитных операций.
12. Контроль внешнеэкономических расчетов. Цель валютного контроля.
13. Что такое инвентаризация денежной наличности?
14. Как осуществляется проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств, поступивших в кассу?
15. В чем заключается проверка правильности списания денег в расход?
16. Как проводится ревизия расчетов с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками и прочими дебиторами и кредиторами?
17. Как проверяется ревизия расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами?
18. В чем заключается проверка правильности осуществления расчетов по оплате труда?

²⁸ О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации, связанных с проведением валютных операций, порядке оформления паспортов сделок, а также порядке учета уполномоченными банками валютных операций и контроля за их проведением : инструкция Банка России от 04.06.2012 № 138-И 3 (дейст. ред. от 01.01.2013). URL: <http://www.consultant.ru/popular/currency>.

4. КОНТРОЛЬ АКТИВОВ И ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

4.1. Контроль состояния и учета основных средств

Целью проверки учета основных средств является контроль правильности, полноты, целесообразности, эффективности использования основных средств и порядка их учета.

Основными задачами ревизии операций с основными средствами являются проверка:

- правильности отнесения материальных активов к основным средствам;
- реальности оценки и переоценки основных средств;
- правильности отображения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета;
- своевременности и правильности документального оформления и отображения в учетных регистрах поступления и убытия основных средств;
- правильности начисления амортизации, своевременности и полноты включения ее в затраты производства;
- правильности начисления и списания основных средств;
- соответствия и правильности оформления списания основных средств.

В зависимости от формы экономического контроля, используются различные приемы и способы проверок учета основных средств.

К приемам контроля относятся:

– фактический контроль — контроль, осуществляемый по данным осмотра проверяемых объектов в натуре, т. е. путем проведения инвентаризации фактического наличия и состояния хранения хозяйственных средств. Достоинство фактического контроля состоит в том, что он обеспечивает безусловную достоверность контрольных данных. *Инвентаризация* — проверка объектов в натуре путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета.

– конкретизация (от лат. «густой, твердый») — исследование объектов во всей разносторонности их реальной, а не абстрактной действительности.

В проверку учета основных средств входят:

- операции по поступлению, перемещению, выбытию, начислению износа;
- организации сохранности основных средств;
- правильность определения первоначальной учетной стоимости основных средств;
- операции по переоценке (уценке, дооценке) основных средств;
- правильность, полнота, своевременность документального оформления основных средств;
- проверка проводимых текущих и капитальных вложений в основные средства (ремонт, реконструкция, модернизация);
- операции по реализации основных средств;
- анализ проводимых инвентаризаций.

Источниками информации по контролю и проверке учета основных средств являются первичные документы по учету основных средств (акты

ввода в эксплуатацию, акты приема-передачи, инвентарные карточки, договоры покупки, передачи основных средств и т. д.).

Проводится анализ учетной политики, учредительных документов, анализируют ведомости, расчеты по начислению износа, а также порядок отнесения затрат по амортизации в состав расходов, в том числе при расчете налогооблагаемой базы при налогообложении. Проверке подвергаются журналы, ордера, ведомости синтетического и аналитического учета, корректность проводок, отражающих хозяйственные операции по учету основных средств, анализируют положения по учетной политике, а также порядок выполнения принципов учета основных средств, закрепленные в учетной политике, анализируют правильность квалификации основных средств для того, чтобы подобрать процедуры проверки. Может также применен функционально-стоимостный анализ изучения объектов на стадии инженерной подготовки производства, что включает проектирование и синтез сложных систем в процессе исследования их функционирования (оценка экономической эффективности технологических процессов).

Основные средства могут классифицироваться следующим образом:

- арендованные, собственные: переданные в оперативное управление или на право хозяйственного ведения;
- находящиеся в эксплуатации на консервации, в запасе, на реконструкции и т. д.;
- производственные и сферы социально-бытового обслуживания.

Проверяющий должен проконтролировать порядок отнесения основных средств к тому или иному виду, так как в соответствии с классификацией основные средства включаются в разные амортизационные группы и имеют разный срок службы и величину износа. Здесь необходимо уделить особое внимание правильной классификации средств, так как суммы износа уменьшают налогооблагаемую базу и взыскиваются при расчете налога на имущество, а следовательно, могут повлиять на правильность исчисления налогов, а ошибки могут привести к применению финансовых санкций к субъекту проверок в виде штрафов, пеней.

Проверяя учет основных средств, необходимо убедиться в соответствии данных учета фактическому наличию, проверить состояние учета на соответствие действующему законодательству (Положения по бухгалтерскому учету и отчетности в РФ, Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете), установить, нет ли случаев незаконного списания основных средств, как ведется учет арендованных основных средств (здесь проверяют порядок отнесения аренды основных средств к кредиторской или долгосрочной, исследуя договорные отношения, оформление актов приема-передачи, ведения учета операций аренды, учет вложений, осуществления ремонта арендованных основных средств). Также проверяют, ведется ли учет на забалансовых счетах 001, 005, допускается ли неэффективное использование средств, есть ли случаи формального проведения инвентаризации, не проводятся ли капитальные вложения под видом ремонтных работ. При выявлении ошибок и нарушений следует определить степень их

влияния на искажение данных учета и отчетности, оценить последствия данных ошибок в налоговом учете, причины ошибок, а также виновных лиц и риск появления данных ошибок в будущем.

Контроль операций по поступлению основных средств предполагает оценку основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, по договорам купли-продажи, взаимозачета, в результате строительства (подрядным и хозяйственным способом), аренды и т. д. Контроль заключается в проверке оценки поступивших основных средств. Если объект поступает в порядке приобретения, его стоимость будет состоять из покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов; если в виде вклада в уставный капитал, то стоимость средства будет согласована с учредителями. Контроль оценки поступивших безвозмездно средств будет состоять из контроля рыночных цен на аналогичное средство на дату его оприходования. Имущество — основное средство, полученное по обмену, взаимозачету, оценивается по стоимости обмениваемого имущества. Стоимость принятых к учету основных средств не подлежит изменению (кроме модернизации, дооборудования и т. д.). Контроль поступления основных средств затрагивает анализ выполненных проводок, правильность и полноту оформления документов по поступлению средств (акт приема-передачи, акты ввода в эксплуатацию, инвентарные карточки объектов основных средств, акт на оприходование земельных участков, акт приема многолетних насаждений).

Контроль выбытия основных средств состоит из проверки операций по списанию. Необходимо проверить оформление документов (акт на списание зданий и сооружений, акт на списание машин и оборудования, акт на выбраковку животных, акт на списание многолетних насаждений), внесения записей в инвентарную карточку основного средства. Также важно контролировать данные аналитического и синтетического учета, законность совершаемых действий по списанию, выявлять случаи нарушений, злоупотреблений (наличие подмены новых объектов на старые или с худшими качественными характеристиками), анализировать случаи гибели, порчи, хищений имущества на предмет нарушений. Далее проводится анализ списания основных средств в плане их оценки. Списание в учете с баланса должно проводиться в сумме фактической оценки основного средства, числящейся в инвентарной карточке. Контролируется порядок списания расходов по ликвидации основного средства. Если списываемый объект полностью не амортизирован, то его остаточная стоимость будет равна балансовой за минусом суммы начисленного износа. Контролируют порядок операций по выбытию объектов основных средств согласно действующему законодательству. Так, положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации» устанавливают, что продажи и прочее выбытие основных средств в целях оценки доходов и расходов от выбытия средств относят к операционным; если происходит гибель, порча, недостача — к чрезвычайным; суммы уценки, дооценки при выбытии объекта — к внереализационным.

Контроль начисления износа основных средств состоит в определении: все ли объекты приняты в расчет при начислении износа, какими методами

начисляется амортизация в бухгалтерском и налоговом учете, соответствуют ли порядок и методы начисления износа действующему законодательству и положениям учетной политики, проводится ли арифметический контроль начисления износа. Проверяется порядок отнесения средств к амортизационным группам и срок полезного использования. Следует помнить при контроле начисления износа, что амортизации не подлежат объекты, находящиеся на реконструкции, модернизации, консервации (более трех месяцев), техническом перевооружении, но срок их службы удлиняется на период консервации. Если основное средство сдано в аренду, то сумму износа относят на вне-реализационные расходы.

4.2. Контроль над учетом производственных запасов

Контроль над движением материалов начинается с проверки сумм, отражаемых в сопутствующих им документах (чеки, счета, акты-справки, накладные на внутреннее перемещение), приходных ордерах, карточках складского учета материалов. Суммы в денежной оценке всех поступающих на предприятие материалов определяются дебетовыми оборотами по одноименному счету 10 «Материалы».

В случае выбытия материалов (отпуск их в производство, на сторону для переработки, реализации) сверяются суммы в карточках (при соответствующих расходах) с суммами в документах на расход материалов (лимитно-заборные карты, требования, расходные накладные) либо же с суммами, отраженными в отчете о выпуске продукции, выполнении работ. При утверждении данных отчетов следует помнить, что они являются основанием для списания материалов, поэтому необходима проверка соответствия их расхода действующим на предприятии нормам. При выявлении в этой области расхождений следует определить их природу и отнести недостатки за счет соответствующих источников либо утвердить новые нормы расхода.

Суммы выбывших материалов в денежной оценке представляют собой кредитовые обороты по счету 10 «Материалы». Остаток по этому синтетическому счету, являющийся разницей дебетовых и кредитовых оборотов, фиксируется в активе баланса в разделе производственных запасов. В ходе проверки бухгалтерского учета по счету 10 «Материалы» необходимо выявить затраты, не относящиеся к приобретенным материальным ценностям и не подлежащие отражению на счете 16 и включению в себестоимость, в том числе суммы НДС и спецналога, числящиеся на счете 10 «Материалы». В случае установления таких затрат следует подсчитать размер скрытой от налогообложения прибыли. Кроме того, в случае учета материалов по учетным ценам следует проверить правильность определения суммы отклонений, подлежащих отражению в составе себестоимости реализованной продукции. Для этого составляется соответствующий расчет, учитывающий, что накопленные на счете 16 разницы списываются в дебет счетов затрат на производство и издержек обобщения или других соответствующих расчетов пропорционально

стоимости израсходованных в производстве материалов, взятых по учетным ценам. В случаях включения в себестоимость суммы отклонений в размерах больших, чем предусматривается расчетами, следует определить размер скрытой от налогообложения прибыли.

По предприятиям, учитывающим материалы на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости, необходимо по оборотной ведомости учета материалов определить, не имело ли место оставление фактических затрат в остатках, учитываемых на счете 10 «Материалы», путем переброски (при списании на производственные счета) стоимости одних видов материалов на другие их виды с целью регулирования фактической себестоимости готовой продукции. При определении таким путем увеличения стоимости тех материалов, которые должны быть списаны на производство, следует выявить сумму прибыли, скрытой от налогообложения.

Необходимо проверить, не имели ли место факты списания на себестоимость затрат, не относящихся к материалам, используемым в производстве, а также случаи списания на производственные счета стоимости НДС, который должен быть учтен по отдельным счетам и засчитываться при расчетах с бюджетом при списании материалов в производство (по соответствующему проценту). Поэтому также проверяется исчисление сумм НДС, учитываемых при расчетах с бюджетом, по списанным материалам. Следует помнить, что НДС по материалам, использованным на объектах социально-культурного назначения, при строительных работах, финансируются за счет соответствующих источников.

4.3. Проверка учета нематериальных активов

Проверка учета нематериальных активов имеет некоторые особенности в виду отсутствия у данных активов материально-вещественной формы, а также высокой степени риска доходности по операциям с нематериальными активами. В учете же нематериальные активы отражаются по аналогии с отражением операций по учету основных средств. При проверке данных активов следует руководствоваться положениями Гражданского кодекса, законами «О патентах», «О правах», «По охране программ для электронно-вычислительных машин», «По охране прав интеллектуальной собственности», баз данных и т. д.

Поскольку нематериальные активы являются объектом купли-продажи, они должны иметь какую-либо товарную форму и возможность отчуждения от собственника. В бухгалтерском учете единицей нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарный объект нематериальных активов — это совокупность прав, которые возникают из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. Основопологающим признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, является выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг или использования для управленческих нужд предприятия. Нематериаль-

ные активы должны иметь документальное подтверждение и законодательное подтверждение стоимости.

Прежде чем приступить к проверке, необходимо изучить законодательство о нематериальных активах, порядок их отражения, закрепленный в учетной политике, определить виды нематериальных активов, имеющиеся на предприятии или у субъекта проверки, а также правильность отнесения нематериальных активов к той или иной группе.

В соответствии с ПБУ 14/2000, к нематериальным активам относятся следующие объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для электронно-вычислительных машин, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации). Важно отметить, что в состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

В ходе проверок нематериальных активов их исследуют на документальное оформление, правильность и полноту отражения на счетах бухгалтерского учета, операции движения активов, начисления износа по нематериальным активам и их выбытие. Проверяют организацию ведения аналитического и синтетического учета нематериальных активов. Все активы в аналитике должны учитываться отдельно по каждому объекту нематериальных активов. Синтетический учет ведется по счету 04 «Нематериальные активы».

В ходе проверки изучают регистры бухгалтерского и налогового учета по операциям с нематериальными активами.

Суммы амортизации по нематериальным активам отражаются на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», начисление износа зависит от установленного срока полезного использования, который должен быть зафиксирован в договоре и акте приема-передачи нематериальных активов. Суммы износа по нематериальным активам относят на затраты, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Поэтому, чтобы избежать искажения в учете, отчетности и порядке исчисления налогов, необходимо оценить порядок определения срока полезного использования нематериальных активов. По нематериальным активам износ начисляется в течение 1 года, это так

называемые текущие нематериальные активы. Но если срок использования нематериальных активов установить невозможно, в расчет берут 20 лет. Сроком полезного использования, согласно положению по бухгалтерскому учету, можно считать срок действия патента, свидетельства, срок ожидаемого использования актива, количество продукции или работ (услуг), ожидаемое к получению в результате использования нематериальных активов. При проверке порядка списания нематериальных активов необходимо установить правильность списания активов, порядок отражения операций по выбытию активов, порядок износа, корректность бухгалтерских проводок. При проверке гудвилла необходимо проконтролировать правильность его оценки, определяемой как разница между покупной стоимостью целой организации и четной стоимостью активов данной организации по балансу.

Положительная разница отражается следующим образом:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»,
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отрицательная разница оформляется как:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»,
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерской отчетности отражаются первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Наиболее часто вскрываемые факты нарушений:

- неправильная классификация нематериальных активов, отсутствие внутренних документов, регламентирующих порядок учета нематериальных активов;
- неправильная оценка первоначальной стоимости нематериальных активов;
- неполное документальное оформление, фиксирующее факт и оценку нематериальных активов организации;
- неправильный расчет износа нематериальных активов, неполное ведение аналитического учета по операциям с нематериальными активами;
- несоответствие данных аналитического и синтетического учета данных Главной книги, бухгалтерского баланса.

4.4. Контроль учета затрат на производство

Контроль учета затрат в большей части основывается на использовании метода анализа отраслевых особенностей, организационно-правового статуса, структуры, технологических особенностей предприятия, его материальных и финансовых ресурсов и масштабов деятельности. Целью проверки учета затрат на производство является установление обоснованности и полноты включения тех или иных расходов в состав затрат на производство.

Проверка учета затрат — это самый трудоемкий, ответственный участок работы контролера. Он требует досконального знания законодательства, особенностей отрасли или вида деятельности контролируемого субъекта. При проведении проверки исследуют соответствие учета затрат порядку, изложенному в учетной политике организации, и в целом порядку, установленному законодательством методом прослеживания. В ходе проверки определяют правильность оценки списываемых в затраты ресурсов, правильность начисления износа по основным средствам, нематериальным активам, правильность отнесения затрат к отчетным периодам. Особенное внимание уделяют нормируемым затратам. Так, проверяют порядок отнесения на затраты производства представительских расходов, командировочных расходов, расходов на рекламу, проценты по кредиту и т. д. Также проверяют порядок отнесения на затраты расходов, на погашение которых создавались специальные фонды. Проверяются методы учета затрат, применяемые в организации, распределение по группам, расходов на тару и упаковку, недостач, потерь, брака. Также необходимо отследить, не включаются ли в затраты выплаты работникам, финансируемые из средств специальных фондов и чистой прибыли.

При проверке отчислений на социальные нужды необходимо отследить правильность начисления обязательных платежей в различные фонды согласно действующему законодательству.

Проверка начисления износа должна подтвердить правильность включения расходов по амортизации объектов в состав затрат, соблюдение порядка начисления износа.

Необходимо изучить затраты, относящиеся к категории прочих, с целью выявления нарушений и искажений. Здесь могут учитываться расходы за пользование кредитами, расходы по охране, по привлечению специалистов, арендная плата, услуги связи, банков, кадровых агентств, расходы на рекламу, представительские расходы и т. д. Здесь особенно тщательно изучают обоснованность включения расходов в затраты, правильность учета затрат по видам производства, регистры синтетического и аналитического учета, первичные документы, регистры налогового учета, Главную книгу, отчетность, бухгалтерские справки.

Основные нарушения, выявляемые в ходе проверки учета затрат:

- неправильное документальное оформление списания расходов в затраты производства;
- слабая система внутреннего контроля учета затрат;
- несоблюдение графика документооборота;

- непроведение инвентаризации незавершенного производства;
- отсутствие контроля смет общепроизводственных расходов;
- несоблюдение в течение отчетного периода установленного порядка распределения расходов;
- нерегулярная сверка данных аналитического и синтетического учета затрат;
- отнесение расходов по капитальным вложениям в состав затрат на производство и другие нарушения.

Нарушения, перечисленные выше, выявляются при использовании методов анализа, сверки, сопоставления, прослеживания, арифметического пересчета, выборочной и сплошной проверки данных, тестирования, инвентаризации, лабораторных анализов и т. д.

Следует учитывать, что от результатов проверки учета затрат зависит не только подтверждение достоверности бухгалтерского учета и отчетности, но и правильность расчета налога на прибыль. А ошибки в налоговом учете связаны с финансовыми потерями и санкциями в виде штрафов, пеней.

Контрольные вопросы

1. Контроль производственных основных фондов. Влияние стоимости приобретенных основных средств на производственные затраты, на налоговую базу для исчисления налога на прибыль.
2. Контроль материальных запасов. Влияние материальных затрат на налоговую базу для исчисления налога на прибыль.
3. Контроль нематериальных активов.

5. ОСОБЕННОСТИ КОНТРОЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

5.1. Контроль на объектах разных форм собственности

В настоящее время изменились функции государственного контрольно-ревизионного аппарата, усилился контроль над соблюдением финансовой дисциплины. Организация контрольной работы на объектах разных форм собственности и разных организационно-правовых форм строится в соответствии с законодательством, регулирующим функционирование таких субъектов. Такие изменения вызваны целевой направленностью контрольной деятельности по всем направлениям финансовой деятельности, включая субъектов хозяйственной деятельности, на эффективное использование средств всеми субъектами хозяйствования.

В ходе предварительного ознакомления с деятельностью организации необходимо проанализировать ее учредительные документы, имущество, учетную политику, хозяйственную деятельность, финансовые показатели отчетности, наличие государственных заказов и т. п. Так, организация ревизии в государственных унитарных предприятиях должна строиться на основе тщательного анализа учредительных документов, анализа имущества государственных унитарных предприятий и муниципальных унитарных предприятий, находящегося в государственной и муниципальной собственности и принадлежащего предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Ревизору при проверке необходимо помнить, что данное имущество не может быть распределено по вкладам, паям, долям и т. д. При ревизии обязательств необходимо учесть, что унитарные предприятия не несут ответственности по обязательствам собственника его имущества, а собственник, в свою очередь, не несет ответственности по обязательствам предприятия.

В муниципальных унитарных предприятиях необходимо уделить внимание проверке стоимости чистых активов предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения, так как по окончании финансового года они должны быть переоценены. Если по окончании финансового года стоимость чистых активов предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, окажется меньше размера уставного фонда, орган, уполномоченный создавать такие предприятия, обязан произвести в установленном порядке уменьшение уставного фонда. Если стоимость чистых активов становится меньше размера, определенного законом²⁹, предприятие может быть ликвидировано по решению суда. В случае принятия решения об уменьшении уставного фонда предприятие обязано письменно уведомить об этом своих кредиторов. Кредитор предприятия вправе потребовать прекращения или досрочного исполнения

²⁹ О государственных и муниципальных унитарных предприятиях : Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ (дейст. ред. от 28.12.2013). URL: http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/5_16.html.

обязательства, должником по которому является это предприятие, и возмещения убытков.

Ревизия деятельности совместных предприятий должна быть организована так, чтобы процедуры контроля могли установить и подтвердить правильность организации ведения учета (учет должен вестись отдельно по имуществу совместной деятельности, имуществу участника-лидера, ведущего учет общих дел; учет должен давать четкое представление об операциях совместной деятельности, их эффективности и базах налогообложения по операциям совместной деятельности).

Если ревизия проводится в малом предприятии, следует организовать процедуру ревизии с учетом масштабов и специфики деятельности субъекта, нормативной базы. Поскольку часто в малом предприятии допускается совмещение обязанностей учетных работников, а ревизор должен организовать процедуру проверки, не опираясь на систему внутреннего контроля, так как скорее всего данная система будет иметь низкую степень надежности, то организовать ревизию можно по упрощенному варианту с учетом индивидуальных особенностей предприятия.

При ревизии малых предприятий часто встречаются следующие недочеты:

- риски неурегулированности учетных записей;
- нерегулярность сверки расчетов;
- формальное несоблюдение законодательства.

5.2. Особенности внутреннего контроля акционерных обществ

В соответствии с XII главой Федерального закона РФ «Об акционерных обществах»³⁰ для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью акционерного общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества. Избрание членов ревизионной комиссии или ревизора создаваемого общества осуществляется с учетом особенностей, предусмотренных главой II Федерального закона «Об акционерных обществах». 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.

³⁰ Об акционерных обществах : федеральный закон РФ : от 26.12.1995 № 208-ФЗ (с учетом изм., внесенных Федеральным законом от 06.11.2013 № 308-ФЗ, вступ. в силу со дня официального опубликования (опуб. на офиц. интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> 06.11.2013)). URL: http://www.consultant.ru/popular/stockcomp/29_13.html#p2506.

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.

По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия (ревизор) общества или аудитор общества составляет заключение, в котором должны содержаться:

– подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах, и иных финансовых документов общества;

– информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности³¹.

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

В принципе между отделом внутреннего аудита и ревизией есть общее: они дополняют друг друга, но в то же время существенно различаются, что наглядно показано в табл. 1.

Получило распространение деление внутреннего (как, впрочем, и внешнего) аудита на три вида: операционный аудит (управленческий аудит); аудит на соответствие требованиям; аудит финансовой отчетности.

Анализируя внутренний аудит более детально, можно выделить следующие его виды: функциональный (межфункциональный) аудит систем управления, организационно-технологический аудит систем управления, всесторонний аудит систем управления организацией, аудит видов деятельности, аудит на соответствие (можно также выделить аудит на предмет соответствия каким-либо конкретным требованиям или предписаниям и аудит на предмет соответствия общей целесообразности).

Функциональный аудит систем управления проводится для оценки производительности и эффективности в любом функциональном разрезе. К нему, например, относятся аудиторские проверки каких-либо операций, проводимых подразделением (должностным лицом) в разрезе его функций.

³¹ См.: Об акционерных обществах : федеральный закон РФ.

Таблица 1. Сравнительная характеристика особенностей внутреннего контроля

Аспект	Отдел (бюро, группа) внутреннего аудита (внутренние аудиторы)	Ревизионная комиссия (ревизоры)
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Цель создания	Определяется советом директоров либо исполнительным органом управления организации	Определяется законодательством (законы: «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О производственных кооперативах») либо исключительно по решению участников общества (в обществах, имеющих менее пятнадцати участников) с ограниченной или дополнительной ответственностью
Постановка задач	Задачи определяются советом директоров либо исполнительным органом управления исходя из потребностей в части контрольной информации (информации для принятия управленческих решений), а также самостоятельно исходя из специфики работ	Определяется законодательством, высшим органом управления (общим собранием участников хозяйственного общества или членов производственного кооператива), по решению совета директоров (наблюдательного совета), по решению не менее чем десяти процентов участников общества (членов кооператива), а также самостоятельно ревизором или ревизионной комиссией (на заседаниях)
Субъекты	Работники, находящиеся в штате организации	Лица, как состоящие, так и не состоящие в штате организации (не связанные служебными отношениями с руководством). Но в производственных кооперативах при числе членов более двадцати в состав ревизионной комиссии могут быть включены только члены кооператива
Определение потребности (количественной) в персонале	Осуществляется советом директоров либо исполнительным органом	Компетенция исключительно высшего органа управления. При этом в производственных кооперативах при числе членов более двадцати в составе ревизионной комиссии должно быть не менее трех членов кооператива
Взаимоотношения с советом директоров и исполнительным органом (администрацией)	Определяются статусом в структуре. Внутренние аудиторы могут подчиняться либо исполнительному органу, либо аудиторскому комитету совета директоров	Орган внутрихозяйственной ревизии (ревизионная комиссия, ревизор) не подчинен ни совету директоров, ни исполнительному органу (администрации)

1	2	3
Оплата	Начисление заработной платы по штатному расписанию	Размеры и порядок оплаты труда определяются общим собранием собственников
Компетенция (полномочия и права) Порядок деятельности	Компетенция и требования к квалификации персонала определяются советом директоров либо исполнительным органом управления, документально закрепляются в Уставе и детализируются в Положении об отделе (бюро, секторе и т. п.) внутреннего аудита (о внутреннем аудиторе общества), а также в Стандартах внутреннего аудита (внутрифирменных). Порядок деятельности определяется, документально закрепляется и утверждается советом директоров либо исполнительным органом	Компетенция определяется законодательством, а также высшим органом управления (требования к квалификации персонала определяются исключительно общим собранием), закрепляется в Уставе и детализируется в Положении о ревизионной комиссии (ревизоре). Порядок деятельности определяется высшим органом управления, документально закрепляется и им же утверждается. Например, ревизионная комиссия (ревизор) имеет право требовать наложения взысканий на работников за выявленные нарушения
Отчетность	Перед советом директоров либо перед исполнительным органом	Перед общим собранием участников общества либо общим собранием членов или наблюдательным советом производственного кооператива
Срок полномочий органа (субъектов)	Определяется советом директоров либо исполнительным органом (отдел внутреннего аудита может быть ликвидирован в любой момент по решению Совета директоров либо исполнительного органа)	Срок полномочий органа в его определенном составе (т. е. период до переизбрания его субъектов) определяется общим собранием участников общества или членов производственного кооператива (обычно от 1 года до 5 лет), закрепляется в Уставе и в Положении о ревизионной комиссии (ревизоре). В любое время высший орган управления вправе изменить состав (кадровый, структурный, количественный) органа внутривладельческой ревизии, внося соответствующие поправки в Устав (Положение)
Ответственность	Перед советом директоров либо исполнительным органом за качество и своевременность выполнения должностных обязанностей (задач и функций органа), а также за превышение полномочий	Перед общим собранием участников общества (членов производственного кооператива) за качество и своевременность выполнения своих служебных функций и превышение полномочий

1	2	3
Независимость	Определяется оргстатусом, порядком оплаты труда, самостоятельностью в принятии решений, свободой от конфликтов интересов, внутренними стандартами	Определяется служебными отношениями с руководством, а также системой вознаграждений (оплаты труда)
Планирование и организация деятельности (работ)	Планы и порядок работ определяются (главным) внутренним аудитором по согласованию с аудиторским комитетом совета директоров либо исполнительным органом (либо исключительно органами управления); утверждает (генеральные) планы работ совет директоров либо исполнительный орган	Планы и порядок работ определяются на заседаниях ревизионной комиссии (либо ревизором), утверждаются председателем ревизионной комиссии (либо ревизором). Проверка по итогам финансово-хозяйственной деятельности за год обязательна
Объекты	Могут быть одинаковыми (например, системы обработки и интеграции маркетинговой информации, необходимой для принятия решений по крупным сделкам советом директоров), но ревизионная комиссия в отличие от отдела внутреннего аудита проверяет также деятельность совета директоров	
Методы	Могут быть одинаковыми при решении одних и тех же задач	
Регламентация и стандартизация (определение порядка взаимодействий с проверяемыми работниками, определение базовых принципов, методик и т. д.)	Кроме Положения об отделе (аудиторе) и должностных инструкций, разрабатываются Стандарты внутреннего аудита и Кодекс этики внутренних аудиторов (внутренние)	Статут органа закрепляется в Уставе и детализируется в Положении о ревизионной комиссии (ревизоре). Стандарты и Кодекс этики для ревизоров не разрабатываются
Содержание контрольных функций	Могут быть одинаковыми (например: оценка целесообразности сбытовой политики, правомочности принятых решений, оценка обоснованности смет коммерческих расходов, оценка адекватности процедур внутреннего контроля сбыта продукции, предварительное рассмотрение планов общества и т. д.). Также могут выполняться и консультативные функции	
Степень надежности информации по результатам проверок (например, в плане ее использования внешними аудиторами)	Определяется многими факторами, в том числе независимостью, объективностью, компетентностью, личностными характеристиками (честностью, прилежностью и т. д.) субъектов органа, наличием Стандартов и Кодекса этики (для внутренних аудиторов), а также общей средой контроля коммерческой организации	
Основные результаты деятельности	Отражаются в отчетах и заключениях (по форме, утверждаемой советом директоров либо исполнительным органом). Содержание отчетов (заключений) отвечает целям и задачам проведенных прове-	1. По итогам проверок финансово-хозяйственной деятельности за год на основании акта ревизии составляется заключение, в котором должны содержаться: а) подтверждение достоверности данных, содержа-

1	2	3
	рок. Представляются рекомендации по устранению недостатков и совершенствованию различных сторон управления организацией (деятельности организации)	щихся в годовом отчете общему собранию, бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках; б) информация о нарушениях порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов РФ. 2. По итогам иных проверок составляются докладные записки, акты, ведомости нарушений. 3. Представляются рекомендации по устранению недостатков и совершенствованию управления
Точность информации по результатам контроля	Множество приблизительных оценок в соответствии с принципом разумной достаточности (т. е. учитывая соотношение затрат и результатов) собранных данных для выражения мнения относительно объекта контроля; выявление виновников и размера ущерба осуществляется по решению органов управления	Максимальная точность; выявление виновных лиц и размера ущерба обязательно

При межфункциональном внутреннем аудите качество исполнения различных функций (например, функций производства и реализации продукции) оценивается в их взаимосвязи и взаимодействии.

Дополнительной задачей может оказаться оценка деятельности внутренних технологических контролеров. Задачи специализированных контролирующих подразделений — отдела методов и средств контроля, отдела входного контроля, отдела технического контроля — во избежание дублирования не следует включать в программы внутреннего аудита. Но для проверки деятельности работников этих подразделений, в частности работников, обслуживающих функционирование компьютерных систем, в штате отдела внутреннего аудита необходимо иметь специалистов, владеющих навыками контроля в соответствующих технико-технологических направлениях.

Большой информационный потенциал и знание всех тонкостей в деятельности своей организации выгодно отличают внутренних аудиторов от внешних. Поэтому целесообразно, чтобы функции внутренних аудиторов в организации выполняли штатные специалисты, а не приглашенные со стороны независимые аудиторы.

5.3. Контроль расчетов по совместной деятельности

Участники совместной деятельности, объединяя свое имущество в рамках договора о совместной деятельности, ведут хозяйственную деятельность, создав юридическое лицо. По совместной деятельности в первую очередь контролируют правильность составления договора о совместной деятельности. Контролю подвергаются цели совместной деятельности, участники, формы участия сторон, имущество, вносимое в качестве доли в общую собственность, получение прибыли и порядок распределения прибыли от совместной деятельности, порядок раздела совместно приобретенного имущества. Цель данного вида контроля — выявление резервов совместной деятельности, улучшения качества работы, развития научно-практического потенциала, обеспечение повышения эффективности производства, достижения высоких конечных результатов, более полного удовлетворения потребностей, повышения производительности труда. Контролер должен изучить, кто и как осуществлял руководство совместной деятельностью. Бухгалтерский учет совместной деятельности должен быть организован так, чтобы имущество для совместной деятельности учитывалось отдельно от имущества лидера — участника, которому поручено ведение общих дел (у него должна быть доверенность на ведение общих дел, выданная остальными участниками договора). Общее имущество учитывается на отдельном балансе лидера. Данные отдельного баланса в баланс лидера не включаются. Контролю подвергается правильность отражения в учете операций по совместной деятельности, отражения разницы от превышения оценки имущества по договору совместной деятельности над его балансовой оценкой либо от занижения (с кредита счета 83 и дебета счета 83 соответственно). Контролю подвергается порядок распределения прибыли от совместной деятельности (в соответствии с договором, например «О соглашениях о разделе продукции»³²) и правильность уплаты налогов от ее результатов. Так, налог на прибыль и налог на имущество от совместной деятельности каждый участник совместной деятельности платит самостоятельно в соответствии с долей имущества, переданного по договору. Такие налоги, как налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, акцизы, начисляются и уплачиваются там, где возникает база налогообложения. Необходимо также проконтролировать корректность составления проводок по совместной деятельности, отражающих операции этой деятельности. Таким примером может быть консолидированная группа налогоплательщиков, которой признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков (налог на прибыль органи-

³² О соглашениях о разделе продукции : федеральный закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ (ред. от 19.07.2011 № 248-ФЗ).

заций по консолидированной группе налогоплательщиков. Участником консолидированной группы налогоплательщиков признается организация, которая является стороной действующего договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, соответствует критериям и условиям, предусмотренным НК РФ для участников консолидированной группы налогоплательщиков. Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков признается участник консолидированной группы налогоплательщиков, на которого в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций³³.

Все в совокупности организации, являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, должны соответствовать следующим условиям:

1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 млрд руб.;

2) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 млрд руб.³⁴

Необходимо проверить информацию, предоставленную лидером участникам совместной деятельности (должна быть предоставлена участникам не позднее сроков, установленных законодательством для предоставления бухгалтерской отчетности). Правильность отражения передаваемого по договору имущества предполагает учет его в составе краткосрочных или долгосрочных финансовых вложений (это зависит от срока договора совместной деятельности), а аналитический учет вложений ведется по виду вноса. Долю прибыли каждый участник договора должен включить в состав внереализационных доходов. При прекращении совместной деятельности оставшееся имущество и денежные средства распределяются между участниками в порядке, опреде-

³³ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков : федеральный закон от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_5.html.

³⁴ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков : федеральный закон от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_5.html.

ленном договоре, и это является предметом тщательного контроля. При этом контролируют стоимость имущества, остаток денежных средств порядок закрытия счетов финансовых вложений. Если сумма полученных средств больше, чем вложения по договору, то разница — это безвозмездные поступления, если наоборот, разницу покрывают из собственных источников участников. Вот почему важно проконтролировать наличие отдельного учета операций, связанных с совместной деятельностью и деятельностью лидера-участника, который ведет учет общих дел по договору. Рекомендуется для учета денежных средств открыть отдельные текущие счета в банках, причем отдельно по каждому договору совместной деятельности. Контролю подвергаются первичные документы, ведомости и регистры синтетического, аналитического и налогового учета, расчеты, бухгалтерские справки и т. п. Документы, определяющие и поясняющие ведение учета совместной деятельности. Основные методы контроля, используемые для проверки совместной деятельности, — сопоставление (сверка) документов и экономический анализ расчетов. Сопоставление (сверка) документов означает сверку сведений о том или ином объекте контроля, содержащихся в различных документах (например, сопоставление количества полученной от урожая продукции, отраженного в документах по учету выхода продукции растениеводства с количеством этой же продукции, зафиксированным в документах по их транспортировке). Экономический анализ заключается в выявлении влияния фактов на результаты хозяйственно-финансовой деятельности предприятий (неиспользованные ресурсы, финансовое состояние и платежеспособность, оценка имущества, ликвидность и т. д.). Практическое осуществление экономического анализа как способа контроля совмещается обычно с другими способами (проверками, обследованиями, ревизиями).

5.4. Контроль консолидированного налогоплательщика

Россия исторически тяготеет к базированию своей экономики на крупных сырьевых предприятиях, поэтому не следует отходить от исторических традиций. Вместе с тем необходимо понять необходимость особого статуса крупнейших предприятий с целью создания всяческих условий, в том числе и налоговых, для инновационного развития крупнейших промышленных предприятий, готовая продукция которых достигла не только конкурентоспособного уровня, но и стала бы лидером на международном рынке, что отчасти могло бы дать устойчивость предприятиям в изменяющихся условиях мировой экономики. Необходима также работа государства по внедрению российской готовой продукции на мировой рынок. Налоговая политика государства в отношении крупнейших промышленных предприятий должна носить инвестиционный характер, т. е. необходимо создание всех условий для возможности предприятия высвободить часть доходов из-под налогообложения с целью предоставления им возможности направления этих средств на развитие предприятия, его технологий, создание новых видов продукции.

Основной целью современного этапа развития налогового администрирования в области крупнейших налогоплательщиков является постоянное совершенствование всей совокупности налоговых правоотношений с целью обеспечения их максимального соответствия объективно изменяющимся экономическим и политическим условиям. Следовательно, на современном этапе развития экономики необходимо выделение особого статуса крупнейших консолидированных налогоплательщиков, закрепление их деятельности как единого взаимосвязанного процесса, что позволило бы избежать проблем трансфертного ценообразования, что для подобных организаций в настоящее время является нормой. Понимание сложности процесса налогового администрирования налогоплательщиков, имеющих вертикально интегрированную структуру, их отраслевую направленность, вызывает потребность повышения уровня кадрового потенциала межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам для осуществления налогового контроля.

В России необходимо наличие научно-обоснованного, хорошо отработанного механизма налогообложения, совершенствование принятых систем налогообложения, критическое обобщение отечественного и зарубежного опыта, объективная оценка и обоснованное улучшение всего механизма налогообложения. Особое значение в развитии экономики России и стимулировании инвестиционной активности имеет осуществление инновационной деятельности и поддержание крупнейших налогоплательщиков, но не методом прямых государственных инвестиций, а стимулированием инструментами налогообложения, так как именно крупнейшие промышленные предприятия оказывают существенное влияние на повышение уровня Российской экономики и перехода на конкурентоспособный международный уровень. Осуществление перехода российской системы налогообложения на конкурентоспособный международный уровень состоит в том числе и в мониторинге налоговых систем и налоговых реформ стран мира с дальнейшим заимствованием тех мер и механизмов, которые могут лучше защитить экономические интересы. Конечно же, заимствование отдельных элементов и составных налогового инструментария, наработанных налоговыми системами других стран, имело место на протяжении всей истории существования налогов. Однако происходит это довольно медленно. Налоговая политика государства должна быть нацелена на расширение налоговой базы, что может позволить реально увеличить поступление доходов в бюджет без усиления налогового бремени. Без решения этой проблемы невозможно создание финансовой базы для экономического роста страны.

Федеральным законом от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (далее — Закон № 321-ФЗ) внесены существенные изменения в налоговое законодательство, вступившие в силу с 01.01.2012. В российском налоговом законодательстве появилось новое понятие — консолидированная группа налогоплательщиков (КГН). Общие положения о КГН определены гл. 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков», дополнившей разд. II части первой НК РФ.

Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков установлены в ст. 25.2 НК РФ. Так, п. 7 указанной статьи установлено, что КГН создается не менее чем на два налоговых периода по налогу на прибыль организаций. КГН может быть создана организациями, если одна из них непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале другой организации и доля этого участия в такой организации составляет не менее 90 %. Кроме этого, к основным ограничениям при создании консолидированной группы следует отнести следующие:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДСП за предшествующий период (без учета сумм НДС, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза) должна составлять не менее 10 млрд руб.;

- суммарный объем выручки (по всем в совокупности организациям) за предшествующий период должен составлять не менее 100 млрд руб.;

- совокупная стоимость активов должна быть не менее 300 млрд руб.

Федеральный закон не обязывает, а предоставляет право на создание консолидированной группы российским организациям-налогоплательщикам налога на прибыль организаций. Для участников КГН действует особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, а также представления налоговой декларации в налоговый орган. При этом все прочие налоги (НДС, земельный, транспортный, имущественный и т. п.) участники группы платят, как и прежде, самостоятельно.

Обязанность по уплате налога на прибыль организаций, представлению отчетности перед налоговым органом по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 1 ст. 45 НК РФ). Остальные участники исполняют обязанности плательщиков налога на прибыль в части, необходимой для его исчисления ответственным участником группы, т. е. ведут налоговый учет и представляют данные учета ответственному участнику.

Консолидированную облагаемую базу по налогу на прибыль ответственный участник группы исчисляет по правилам, определенным п. 1 ст. 278.1 НК РФ, т. е. с учетом всех доходов и расходов участников группы. При этом доходы участников группы, подлежащие налогообложению у источника выплаты (дивиденды), в консолидированную налоговую базу не включаются.

Порядок ведения налогового учета КГН устанавливается в учетной политике группы (п. 2 ст. 321.2 НК РФ). Учетная политика КГН включает только те положения, которые необходимы ответственному участнику для расчета консолидированной налоговой базы, и утверждается ответственным участником до представления в налоговый орган на регистрацию договора о

создании группы (письма Минфина России от 13.03.2012 № 03-03-06/1/124, от 07.02.2012 № 03-03-06/1/72, от 30.12.2011 № 03-03-06/1/853, от 28.12.2011 № 03-03-10/126).

Ответственный участник определяет налоговую базу, к которой применяется 20 %-ная ставка налога. Базу, к которой применяются иные ставки налога на прибыль, участники КГН определяют самостоятельно. При этом она не учитывается при исчислении налога по КГН. В случае, когда положениями законов субъектов РФ установлены пониженные ставки налога на прибыль, зачисляемые в бюджет субъекта РФ, то ответственный участник КГН определяет сумму налога (авансовых платежей) в части, приходящейся на данного участника, с применением такой пониженной ставки. При этом проверить выполнение участником условий для применения пониженной ставки налога в отношении участника группы должен сам ответственный участник группы (письма Минфина от 06.02.2012 № 03-03-06/1/65, от 30.12.2011 № 03-03-06/1/853, от 28.12.2011 № 03-03-10/126).

Сумма ежемесячного авансового платежа за первый квартал налогового периода, в котором начала действовать КГН, равна сумме ежемесячных авансовых платежей всех участников группы за третий квартал налогового периода, предшествующего созданию этой группы (п. 8 ст. 286 НК РФ).

Ответственный участник КГН вправе исчислять ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли всех участников группы. Такой переход возможен до наступления первого срока уплаты авансового платежа ответственным участником КГН и должен быть закреплен в учетной политике КГН (письма ФНС России от 30.12.2011 № АС-4-3/22704@, Минфина от 08.02.2012 № 03-03-06/1/73, от 30.12.2011 № 03-03-06/1/853).

Есть еще несколько особенностей, с учетом которых определяется база по налогу на прибыль в рамках КГН: участники группы не формируют резервы по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, на возможные потери по ссудам, по ссудной и приравненной к ней задолженности в части задолженности одних участников группы перед другими, а также в части реализации товаров, работ другим участникам КГН. Кроме того, участники КГН не вправе уменьшить консолидированную налоговую базу на убытки, понесенные в налоговых периодах, предшествующих периоду вхождения в группу. Убытки, понесенные в период действия КГН, учитываются при определении консолидированной налоговой базы.

В отношении налога на прибыль, уплачиваемого по КГН, не изменяется срок уплаты налога, а именно не предоставляются отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит. Ответственный участник КГН представляет декларации по налогу на прибыль в налоговый орган по месту регистрации договора о создании группы в общеустановленные сроки. Если учетной политикой КГН предусмотрена уплата авансовых платежей по итогам отчетных периодов с исчислением в течение отчетного периода ежемесячных авансовых платежей, то первой налоговой декларацией по КГН будет налоговая декларация за I квартал 20__ г., представленная после регистрации договора о создании КГН по сроку не позднее 30 апреля 20__ г. Если же преду-

смотрена уплата ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, то первая налоговая декларация по КГН должна быть составлена за тот отчетный период, срок представления налоговой декларации за который следует после даты регистрации договора о создании КГН.

5.5. Особенности контроля социальных фондов в современных условиях

Постоянный процесс реформирования социально-экономических отношений в обществе требует контроля со стороны предприятий за выходом новых регулирующих нормативных актов в сфере ответственности по их выполнению. Так, Постановлением Правительства РФ от 26.08.2013 № 739 «Об отдельных вопросах государственного регулирования, контроля и надзора в сфере финансового рынка Российской Федерации», которое вступило в силу с 1 сентября 2013 г., за исключением некоторых положений, определено, что регулированием сферы формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений будут заниматься Минфин России и Минтруд России. На Минфин России возложены регулирование, контроль и надзор в части осуществления деятельности по государственному регулированию в сфере формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений, а на Минтруд России — в части контроля за соблюдением Пенсионным фондом РФ законодательства о формировании и об инвестировании средств пенсионных накоплений (за исключением функций контроля за Пенсионным фондом РФ, возложенных на Банк России). Минфину России для выполнения указанных функций предоставлено полномочие по принятию нормативных правовых актов в сфере формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений, в том числе актов, утверждающих порядок расчета чистого финансового результата временного размещения сумм страховых взносов, порядок расчета результатов инвестирования средств пенсионных накоплений, типовые договоры субъектов отношений по инвестированию средств пенсионных накоплений, перечни рейтинговых агентств, рейтинги которых используются для целей инвестирования средств пенсионных накоплений, и порядок доведения до застрахованных лиц формы заявления о выборе инвестиционного портфеля (управляющей компании). Минфин России (так же, как и Минтруд России) вправе направлять Пенсионному фонду РФ, специализированному депозитарию, управляющим компаниям, брокерам, кредитным организациям и негосударственным пенсионным фондам запросы о предоставлении соответствующей информации. Минтруд России при этом будет утверждать формы отчетов Пенсионного фонда РФ о поступлении страховых взносов, о направлении средств пенсионных накоплений на инвестирование, о результатах инвестирования, о средствах, учтенных в специальной части индивидуальных лицевых счетов застрахованных лиц, и т. д., а также рассматривать эти отчеты.

Данное постановление³⁵ утверждает и вводит в действие «Положение об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти по регулированию, контролю и надзору в сфере формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений».

Система контроля за правильностью исчисления и за уплатой страховых взносов также постоянно совершенствуется. В соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 11 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» ФСС обязан обеспечивать контроль за правильным начислением, своевременными уплатой и перечислением страховых взносов страхователями. Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов, пеней и штрафов по ним осуществлялся органами ФСС в ходе проведения камеральных и выездных проверок плательщиков. В отличие от Закона № 212-ФЗ, в котором целая глава посвящена вопросу осуществления контроля за уплатой страховых взносов, в Законе № 125-ФЗ отсутствуют нормы, регламентирующие проведение органами ФСС контроля за уплатой страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Осуществление контроля по данному виду социального страхования регламентировано ведомственными актами: Методическими указаниями о порядке назначения, проведения документальных выездных проверок страхователей по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и принятия мер по их результатам, утвержденными постановлением ФСС от 7 апреля 2008 г. № 82 (далее — Методические указания, утвержденные постановлением ФСС № 82), и Методическими указаниями по проведению камеральных проверок страхователей по обязательному социальному страхованию и обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением ФСС от 21 мая 2008 г. № 110 (далее — Методические указания, утвержденные постановлением ФСС № 110). Названные Методические указания построены по аналогии с положениями НК РФ, при этом в ряде случаев отличаются от норм Закона № 212-ФЗ. Так, в части проведения выездных проверок Методические указания, утвержденные постановлением ФСС № 82, наделяют территориальные органы ФСС более широкими полномочиями, чем Закон № 212-ФЗ: выездная проверка не может продолжаться более одного месяца; указанный срок может быть продлен до двух месяцев, а в исключительных случаях — до трех месяцев, предусмотрено проведение встречных и внеплановых проверок. В соответствии с Законом № 212-ФЗ выездная проверка не может продолжаться более двух месяцев, продление сроков не предусмотрено, отсутствуют положения о встречных и внеплановых проверках. Законом № 212-ФЗ

³⁵ Положение об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти по регулированию, контролю и надзору в сфере формирования и инвестирования средств пенсионных накоплений: Постановление Правительства РФ от 26 августа 2013 г. № 739. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=122311;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.6801823127944895>.

установлен срок проведения камеральной проверки — три месяца; Методическими указаниями, утвержденными постановлением ФСС № 110, — два месяца и др. Результаты выездных проверок территориальными органами ФСС правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты страхователями страховых взносов за 2010—2011 гг. и I полугодие 2012 г. приведены в табл. 2.

Таблица 2. Результаты выездных проверок территориальными органами ФСС правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты страхователями страховых взносов за 2010—2011 гг. и I полугодие 2012 г.

Показатель	Обязательное соцстрахование	
	на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Количество проведенных проверок, ед.	508 468	262 268
Количество проверок, по которым выявлены нарушения, ед.	179 133	140 482
Процент результативных проверок	35,2	53,6
Начислено по результатам проверок, млн руб.	2 918,4	344,7
Начислено в среднем на одну результативную проверку, тыс. руб.	16,3	2,5
Всего поступило на текущий счет отделения фонда либо зачтено, млн руб.	2 269,8	282,4
Сумма поступивших либо зачтенных средств, в % к сумме начислений	77,8	81,9

По анализируемым региональным отделениям ФСС показатели контрольной работы в части обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством сложились ниже среднероссийского уровня. Например, в отделении по Тамбовской области количество результативных проверок составило 34,3 %, в расчете на одну результативную проверку в среднем начислено 2,4 тыс. руб.; в отделении по Чувашской Республике эти показатели составили соответственно 26,9 % и 9,0 тыс. руб. По обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: в отделении по Тамбовской области количество результативных проверок составило 53,7 %, в расчете на одну результативную проверку в среднем начислено 0,5 тыс. руб.; в отделении по Чувашской Республике эти показатели составили соответственно 61,0 % и 1,4 тыс. руб.

Наиболее часто встречающимися нарушениями, выявляемыми в ходе проведения выездных проверок, по двум видам страхования являются занижение базы для начисления страховых взносов, а также не принятые к зачету расходы на обязательное страховое обеспечение, произведенные работодателем в пользу работников с нарушением законодательства.

Следует отметить, что и Закон № 212-ФЗ, и Закон № 125-ФЗ содержат перечни выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами. Эти перечни практически идентичны, однако сформулированы таким образом, что в условиях многообразия видов выплат в пользу работников не дают однозначного ответа на вопрос, облагается ли та или иная конкретная выплата страховыми взносами. В результате возникают многочисленные спорные ситуации, поскольку территориальные органы ФСС при проведении проверок делают вывод о неправомерном невключении той или иной выплаты в базу для целей обложения страховыми взносами со всеми вытекающими из этого негативными последствиями для страхователя (доначисления страховых взносов, пени, штрафы).

Минздравсоцразвития России периодически в рамках возложенных на него полномочий давало разъяснения по вопросу включения (невключения) в облагаемую базу тех или иных выплат; в письме ФСС от 17 ноября 2011 г. № 14-03-11/08-13985 «Об уплате взносов» обобщены позиции Министерства (и, соответственно, Фонда) по почти 40 видам тех или иных выплат. Следует отметить, что разъяснения Минздравсоцразвития России по данному вопросу осуществлялись путем выпуска писем за подписью директора департамента Министерства, не регистрируемых в Минюсте России. Поэтому в ряде случаев суды принимали решения, противоречащие позиции Минздравсоцразвития России. Так, постановлением ФАС Поволжского округа от 3 марта 2011 г. по делу № А55-23837/2009 принято решение, что расходы на оплату донорских дней не подлежат обложению страховыми взносами на обязательное социальное страхование. В целом необходимо отметить, что перечни выплат, не подлежащие обложению страховыми взносами, сформулированы в законах № 212-ФЗ и № 125-ФЗ таким образом, что в них включены как родовые понятия (пособия, компенсационные выплаты и т. д.), так и конкретные выплаты (суммы материальной помощи, не превышающие 4 000 руб. на одного работника за расчетный период; суммы, выплачиваемые организациями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам на приобретение (строительство) жилья и т. д.)). Разнообразие выплат, осуществляемых в пользу работника, не всегда позволяет однозначно отнести их к тому или иному родовому понятию (например, компенсация), а перечисление конкретных видов выплат в соответствующих перечнях позволяет делать вывод о том, что если конкретная выплата не поименована в перечне, то ее следует облагать взносами. Представляется, что перечни выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами, следовало бы периодически актуализировать и уточнять, предоставив такое право в целях оперативного принятия решений Правительству РФ. В Законах же № 212-ФЗ и № 125-ФЗ следовало бы предусмотреть лишь укрупненные виды выплат (пособия, компенсации, выплаты в целях обеспечения социальных гарантий, единовременная материальная помощь и т. д.), не подлежащих обложению. Такая практика не противоречит и налоговому законодательству, содержащему многочисленные нормы, наделяющие Правительство РФ правом конкретизировать установленные законодательством нормативные положения, определяющие существ-

венные элементы налогового обязательства и признанные Конституционным Судом, не противоречащими Конституции РФ (определение от 15 июля 2003 г. № 311-О). Да и сам Закон № 212-ФЗ содержит достаточно норм, наделяющих Правительство РФ правом утверждать тот или иной порядок или перечень. Камеральные проверки проводятся уполномоченными должностными лицами территориальных органов ФСС на основе расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам и иных документов о деятельности плательщика страховых взносов. Частью 6 ст. 15 Закона № 212-ФЗ установлено, что плательщики страховых взносов, производящие выплаты физическим лицам, обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений в пользу каждого физического лица. При этом ответственность плательщика взносов за невыполнение этой обязанности Законом № 212-ФЗ не установлена, в то время как ст. 120 НК РФ предусматривает ответственность за подобное нарушение с санкциями от 10 тыс. руб. и выше. Результаты камеральных проверок правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты страхователями страховых взносов по двум видам обязательного социального страхования территориальными органами ФСС за 2010—2011 гг. и I полугодие 2012 г. приведены в табл. 3.

Таблица 3. Результаты камеральных проверок правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты страхователями страховых взносов по двум видам обязательного социального страхования территориальными органами ФСС за 2010—2011 гг. и I полугодие 2012 г.

Показатель	Обязательное соцстрахование	
	на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Количество проведенных проверок, ед.	28928,9	28928,9
Количество проверок, по которым выявлены нарушения, ед.	3751,3	4610,0
Процент результативных проверок	13,0	15,9
Начислено по результатам проверок, млн руб.	12775,2	14779,3
Начислено в среднем на одну результативную проверку, тыс. руб.	3,4	3,2
Всего поступило на текущий счет отделения Фонда либо зачтено, млн руб.	9980,9	10372,7
Сумма поступивших либо зачтенных средств, в % к сумме начислений	78,1	70,2

Одним из важнейших направлений камерального контроля является проверка правомерности применения страхователями пониженных тарифов по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Проведенный по итогам 2011 г. анализ результатов контрольной работы всех региональных отделений в отношении 12 категорий страхователей,

применявших пониженные тарифы, показал, что чаще всего нарушения в применении пониженных тарифов были выявлены у страхователей, производящих выплаты инвалидам I, II или III группы (около 40 % результативных проверок), применяющих единый сельскохозяйственный налог (26 %); у сельскохозяйственных товаропроизводителей (25 %). При проведении камеральных проверок за I полугодие 2012 г. чаще всего нарушения в применении пониженных тарифов выявлены у страхователей, применяющих упрощенную систему налогообложения (28,8 %); у организаций, производящих выплаты инвалидам I, II или III группы (18,2 %), применяющих единый сельскохозяйственный налог (6, %); у сельскохозяйственных товаропроизводителей (4,4 %). При этом следует отметить, что проведение проверок по пониженным тарифам сопряжено с необходимостью получения информации от налоговых органов, территориальных органов Минюста России и целого ряда реестродержателей и не всегда возможно по итогам отчетных периодов, а только по завершении расчетного периода (года), например, у «спецрежимников», представляющих в налоговые органы только годовую отчетность, по которой можно определить соответствие критерию доли выручки по видам деятельности для определения права на пониженный тариф. В процессе взаимодействия с указанными организациями возникает ряд сложностей, обусловленных нерешенностью отдельных вопросов. Так, в Отделении по Чувашской Республике информация от налоговых органов в соответствии с Соглашением о взаимодействии между Федеральной налоговой службой и Фондом социального страхования РФ от 23 июня 2011 г. № ММВ-27-2/15 и № 14-03-40/08-1767П (п. 2.1.2) должна передаваться в электронном виде. Однако в настоящее время информация в Отделение поступает только на бумажных носителях, так как отсутствуют разработанные форматы передачи информации, что отрицательно сказывается на объеме получаемой информации. Методическими указаниями, утвержденными постановлением ФСС от 21 мая 2008 г. № 110, введена типовая форма акта камеральной проверки. В п. 3.3 этой формы содержится предложение страхователю перечислить в добровольном порядке штрафные санкции³⁶. Следует отметить, что акт камеральной проверки является не юридически значимым документом, который фиксирует решение органа контроля о привлечении страхователя к ответственности, а лишь документом, фиксирующим наличие признаков правонарушения. Решение о привлечении страхователя к ответственности выносится по результатам рассмотрения материалов камеральной проверки руководителем Отделения (п. 13 Методических указаний, ст. 101 НК РФ³⁷). Поэтому предлагать страхователю уплатить в добровольном порядке штраф, решение по которому не вынесено и надлежащим образом не оформлено, представляется юридически не обоснованным. Отделение в своей практике

³⁶ Аналогичные положения содержатся и в типовой форме акта по результатам выездной проверки.

³⁷ Порядок привлечения к ответственности по Закону № 125-ФЗ аналогичен порядку привлечения к ответственности по налоговому законодательству.

руководствуется вышеуказанными требованиями Методических указаний. Более того, в акты камеральных проверок включается требование отразить штраф в бухгалтерском учете страхователя, что не предусмотрено типовой формой акта. Следует отметить, что нормы Закона № 212-ФЗ, регламентирующие проведение выездных проверок (ст. 35), ограничивают возможности органов контроля за уплатой страховых взносов по сравнению с положениями НК РФ, устанавливающими полномочия налоговых органов:

– выездная проверка проводится не чаще чем 1 раз в 3 года, в то время как в соответствии со ст. 89 НК РФ налоговые органы вправе проводить в отношении одного налогоплательщика две выездные проверки в течение календарного года;

– срок проведения выездной проверки не может быть более двух месяцев, причем продление сроков не предусмотрено, тогда как НК РФ (ст. 89) предусматривает возможность продления срока выездной проверки до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев; при проведении контрольной работы не предусмотрена возможность проведения повторной выездной проверки, как в НК РФ;

– отсутствуют положения о встречных проверках, аналогичные предусмотренным в ст. 93.1 НК РФ.

При администрировании страховых взносов, в том числе при проведении проверок плательщиков страховых взносов, органы ФСС наделены меньшими полномочиями, чем налоговые органы. Так, органы контроля за уплатой страховых взносов не имеют права:

– приостанавливать операции по счетам плательщика и налагать арест на имущество;

– производить выемку документов;

– привлекать для проведения контроля специалистов и экспертов;

– вызывать лиц в качестве свидетелей.

Кроме того, органы ФСС не наделены правом использования таких способов обеспечения исполнения обязанности по уплате страховых взносов, как залог имущества и поручительство.

Таким образом, в отличие от норм налогового законодательства единственным способом обеспечения исполнения обязанности страхователя по уплате страховых взносов фактически является только пеня.

Учитывая, что страховые взносы в ФСС являются основным источником средств, направляемых на выплату таких социально значимых пособий, как пособия по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам, по уходу за ребенком и др., представляется, что полномочия органов государственных внебюджетных фондов, в том числе ФСС, при администрировании страховых взносов должны быть существенно расширены. Наиболее актуальными из них являются следующие:

– Приостановление операций по счетам плательщика. Хозяйствующие субъекты зачастую открывают большое количество счетов для проведения небольшого объема банковских операций, в том числе они могут делать это и при наличии инкассового поручения на уже имеющихся счетах. Поэтому та-

кая мера, как выставление инкассового поручения, не всегда приводит к достижению результата, так как операции начинают проводиться по вновь открываемым счетам.

– Произведение выемки документов. При выездных проверках недобросовестные плательщики взносов имеют возможность исправить, заменить либо подготовить документы, являющиеся основанием для исчисления, уплаты страховых взносов либо для расходования их в качестве пособий. В этих условиях органы контроля лишены возможности сформировать необходимые доказательства правонарушения, так как не обладают правом выемки документов либо их заверенных копий.

– Привлечение лиц в качестве свидетелей. Это особенно актуально в условиях применения «серых» зарплат, факты выплаты которых могли бы подтверждаться свидетельскими показаниями лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства соответствующих выплат.

– Проведение повторных и встречных проверок. Проведение повторных и встречных проверок необходимо для получения наиболее полной информации (сведений, фактов) по предмету проводимой проверки. Например, проверка страхователя (плановая, внеплановая) в текущем году уже проведена (или находится в стадии исполнения). При поступлении обращения этого страхователя за выделением необходимых средств на выплату страхового обеспечения обнаруживаются признаки действий страхователя, направленные на создание искусственной ситуации с целью получения возмещения из средств Фонда в максимальном размере. Соответственно, возникает необходимость проведения выездной повторной проверки. Проведение встречных проверок обусловлено необходимостью установления обоснованности и правильности назначения, исчисления и выплаты пособий по каждому месту работы получателя пособий.

Проведение двух выездных проверок в календарном году требуется в том случае, когда, например, на момент возникновения необходимости проверки достоверности сведений по оплате труда работника, повредившего здоровье в результате несчастного случая, плановая проверка страхователя по вопросам страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний за прошлый период уже проведена. Проведенный анализ выявил ряд проблем нормативного характера, связанных с вопросами взаимоотношений органов ФСС с банками в ходе осуществления администрирования страховых взносов. Так, в Законе № 212-ФЗ не содержатся положения, позволяющие органам контроля за уплатой страховых взносов запрашивать у банков информацию о движении средств по счетам плательщиков страховых взносов (при том, что соответствующие права налоговых органов предусмотрены частью 2 ст. 86 НК РФ), что затрудняет применение ст. 47 Закона № 212-ФЗ в части установления обстоятельств и причин неуплаты страховых взносов. При этом ст. 26 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» предусматривает, что справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица,

выдаются кредитной организацией Пенсионному фонду РФ, Фонду социального страхования РФ в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности. Указанные полномочия необходимы территориальным органам Фонда не только для исполнения функций контроля за уплатой страховых взносов, но и выполнения ими положений части 4 ст. 13 Закона № 255-ФЗ. Территориальные органы Фонда не вправе отказать заявителям при обращении ими за пособиями при отсутствии справки о движении средств на счетах страхователя. В связи с этим наделение органов ФСС полномочиями, позволяющими запрашивать у банков информацию о движении средств по счетам плательщика, является актуальным³⁸.

Контрольные вопросы

1. Роль контроль расчетов по совместной деятельности.
2. Формы контрольной работы внебюджетных фондов.
3. Право проведения двух выездных проверок в календарном году.
4. Контроль обязательного соцстрахования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
5. Контроль обязательного соцстрахования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.
6. Особенности контроля консолидированных налогоплательщиков.
7. Контроль внешнеэкономических расчетов.

³⁸ Решение Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 28 декабря 2012 г. № 58К (891) «О результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ эффективности выполнения Фондом социального страхования Российской Федерации функций администратора доходов бюджетной системы (страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством; страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; капитализированных платежей; штрафов за нарушение законодательства о государственных внебюджетных фондах)». URL: http://www.budgetrf.ru/Publications/Schpalata/2011/ACH201108191233/ACH201108191233_p_003.htm.

6. ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

6.1. Тенденции развития институциональной основы контрольно-ревизионной работы

Происшедшая трансформация экономических условий в стране требует переосмысления перспективы развития финансового контроля, его реализации через контрольно-ревизионную работу. Проблемы современного сущностного, концептуального обеспечения управления экономикой с использованием программно-целевого метода активизировали научный поиск и эмпирические разработки с использованием системы государственного и муниципального финансового контроля.

Обзор трактовок в современном понимании финансового контроля свидетельствует о дифференцированном подходе представителей различных отраслей знаний к анализу сущности контроля с разных точек зрения:

1. Экономисты, юристы и социологи исследуют контроль как сферу деятельности органов государственного и хозяйственного управления и определяют его как функцию или форму исполнительно-распорядительной (управленческой) деятельности.

2. С позиций кибернетики контроль рассматривается как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и использовании управленческих решений.

3. Специалисты по теории управления, выделяя три стадии управленческой деятельности (проектирование и определение цели; организацию выполнения принятого решения; контроль исполнения), трактуют контроль как особую стадию управленческого цикла, раскрывая понятие контроля в виде различных трактовок: «контроль как систематическая и конструктивная деятельность руководителей, органов управления (одна из основных управленческих функций)»; «контроль как завершающая стадия процесса управления, сердцевиной которой является механизм обратной связи»; «контроль как неотъемлемая составляющая процесса принятия и реализации, управленческих решений, непрерывно участвующая в этом процессе от его начала и до завершения».

4. В работах исследователей, непосредственно работавших в сфере контрольно-ревизионной деятельности, сущность контроля отождествляется с регулярными проверками соблюдения финансового, хозяйственного законодательства (т. е. установленных правовых норм), выявлением нарушений государственной дисциплины.

Необходимость новых разработок подтверждают данные контрольных мероприятий, проведенных за ряд последних лет (рис. 4). Динамика однозначно отражает значительный рост выявленных нарушений законодательства в бюджетной сфере, который за пять лет (с 2008 по 2012 г. включительно) составил 684,8 млрд руб., или в 8,1 раза.

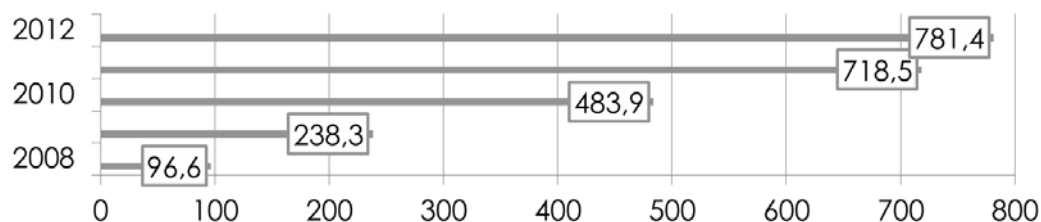


Рис. 4. Динамика выявленных нарушений законодательства в финансово-бюджетной сфере с 2008 по 2012 г. (млрд руб.)

Несомненно, данный рост определен не увеличением количества проверок, поскольку имеет место их уменьшение с 501 в 2011 г. до 370 в 2012 г. (рис. 5)³⁹. К тому же изменилась структура работы Счетной палаты РФ в финансово-бюджетной сфере за счет осуществления и отражения экспертных мероприятий. Данные динамические зависимости дают возможность констатировать большую результативность контрольных мероприятий Счетной палаты РФ. Этот результат вполне обосновывает введение института Высшего органа финансового контроля в лице Счетной палаты РФ (ФЗ «О счетной палате РФ № 41»).



Рис. 5. Динамика проведенных Счетной палатой РФ контрольно-экспертных мероприятий с 2008 по 2012 г., ед.

Системное исследование теории и практики финансового контроля в сферах государственного управления, бюджетного процесса, социальных обязательств, созданной инфраструктуры, межбюджетных взаимосвязей, уровня бюджетной обеспеченности граждан, влияния органов власти муниципальных образований, информационно-нормативного регулирования и других позволило выделить роль институциональной основы контрольно-ревизионной работы как определяющую тенденции развития контроля.

Очень важна правовая регламентация видов контрольной деятельности, государственного и муниципального финансового контроля, правовая обоснованность финансового контроля деятельности экономических объектов.

³⁹ URL://lutp://www.ach.gov.ru.

В 2013 г. были приняты изменения в законодательстве о государственном (муниципальном) финансовом контроле. Определена цель финансового контроля: финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения⁴⁰. Закреплены виды государственного (муниципального) финансового контроля, которые подразделены на внешний и внутренний, предварительный и последующий.

Внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений является контрольной деятельностью Счетной палаты РФ, контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований. Внутренний финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений — это контрольная деятельность Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, органов финансового контроля, являющихся соответственно органами исполнительной власти субъектов РФ, местных администраций, Федерального казначейства (финансовых органов субъектов РФ или муниципальных образований). Предварительный контроль осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Последующий контроль производится по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности. Например, характерной особенностью системы государственного контроля местных бюджетов можно назвать непрерывность контроля с использованием на каждой последующей стадии контроля результатов, полученных на предшествующих стадиях контроля. В этой связи предварительный контроль и последующий контроль, осуществляемые в рамках государственного контроля, являются важными инструментами совершенствования бюджетного процесса на уровне местного самоуправления.

Введена статья⁴¹ в БК РФ, где определены полномочия органов финансового контроля по осуществлению внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в виде контроля над соблюдением бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения и контроля над полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, в том числе отчетности об исполнении государственных (муниципальных) заданий. Определены контрольные действия при осуществлении полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю органами внутреннего государственного финансового контроля: проверки, ревизии и обследования. Осуществление внутреннего контроля в инициативном порядке позволяет охватить государственным контролем весь цикл бюджетного процесса, реализуя принцип системности контроля и создавая основу для выработки предложений по совершенствованию межбюджетных от-

⁴⁰ Статья 265 БК РФ (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 252-ФЗ).

⁴¹ Статья 269.2 БК РФ (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 252-ФЗ).

ношений. Основные показатели, используемые при разработке местных бюджетов, зависят от решений, принимаемых вышестоящими уровнями власти. Это особенно характерно для внутригородских муниципальных образований, городских и сельских поселений.

Важным представляется включение в число объектов контроля⁴², дополнительно нормативно закрепленным ранее: участников бюджетного процесса, бюджетных и автономных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, государственных корпораций и государственных компаний, хозяйственных товариществ и обществ с участием публично-правовых образований в их уставных (складочных) капиталах, а также коммерческих организаций с долей (вкладом) таких товариществ и обществ в их уставных (складочных) капиталах в части соблюдения ими условий предоставления средств из бюджета в процессе проверки распорядителей бюджетных средств, их предоставивших⁴³. При этом акцент сделан на том, что органы государственного и муниципального финансового контроля осуществляли контроль за использованием средств соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ, а также межбюджетных трансфертов и бюджетных кредитов, предоставленных другому бюджету бюджетной системы РФ и внебюджетных фондов РФ.

Впервые БК РФ закреплены методы осуществления государственного (муниципального) финансового контроля⁴⁴, которыми являются проверка, ревизия, обследование, санкционирование операций. Кроме того, для обеспечения принципов объективности и независимости деятельности контрольно-счетных органов проверка расходов контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований за отчетный финансовый год осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований». Порядок осуществления полномочий органами внешнего государственного и муниципального финансового контроля по внешнему государственному (муниципальному) финансовому контролю определяется соответственно федеральными законами, законами субъектов РФ, муниципальными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Несмотря на имеющееся нормативно закрепленное разделение видов контроля, по-прежнему имеется достаточно большое количество проблем, связанных с эффективным использованием этого финансового инструмента в сфере управления бюджетными средствами. Так, недостаточно развиты методологические положения оценки эффективности системы финансово-бюджетного контроля в части:

– методических рекомендаций оценки эффективности бюджетных расходов на основе критериев и показателей результатов деятельности бюджетополучателей;

⁴² О Счетной палате Российской Федерации : федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ.

⁴³ Статья 266 БК РФ (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 252-ФЗ).

⁴⁴ Статья 267.1 БК РФ (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 252-ФЗ).

- классифицированных групп и направлений использования бюджетных средств в условиях перехода на программные методы формирования бюджетов;
- проверки корректности и формулировки финансовых целей для различных уровней управления бюджетной сферы;
- оптимизации организационной структуры местного самоуправления и регионов;
- системы финансового контроля местных бюджетов, включающей в себя как муниципальный, так и государственный финансовый контроль;
- стандартов финансового контроля и информационного обеспечения местных бюджетов, направленных на решение задачи повышения эффективности межбюджетных отношений;
- бюджетного процесса регионального уровня и в муниципальных образованиях;
- разработок с учетом системного подхода научно-обоснованных теоретических и практических обобщений и др.

Множество проблем связано с организацией проверочного процесса муниципальными контрольными органами местных бюджетов, поскольку он должен осуществляться органами государственного финансового контроля субъекта РФ в определенных условиях (табл. 4).

Таблица 4. Правовая основа осуществления государственного контроля местных бюджетов

Обусловленный критерий принятия решения о назначении проверки	Нормативная основа
При доле межбюджетных трансфертов >70 % в течение двух из трех последних отчетных лет	Пункт 4 ст. 136 БК РФ
Получение межбюджетных трансфертов из бюджета субъекта РФ	Пункт 2.1 ст. 157 БК РФ
Наделение органов местного самоуправления отдельными государственными полномочиями	Пункт 6 ст. 19 и п. 3 ст. 21 Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ»
Обращение представительного органа территориального образования	Пункт 2 ст. 264.4 БК РФ

Цель местного самоуправления — обеспечивать решение собственных задач, а исполнение возложенных на него государственных полномочий — дополнительная функция (причем отдельно финансируемая из федерального и регионального бюджетов). На практике, как установлено в ходе исследования, администрации местного самоуправления первостепенными для исполнения считают функции по продолжению вертикали власти, а задачи, определяемые населением, часто решаются по остаточному принципу, в большей мере по выбору приоритетов. Однако есть основа для объективного подхода организации контрольного процесса муниципальных объектов — обоснование бюд-

жетных расходов посредством расчетов и действующей нормативной базы ⁴⁵. При этом целесообразно проводить выбор бюджетных показателей контроля, используемых методов их прогнозирования и планирования.

Органы муниципального финансового контроля в муниципальных образованиях были созданы на 1 января 2009 г. лишь в 3 929 муниципальных образованиях, что составляло 16,3 % от их общего числа ⁴⁶. Постепенно решается задача увеличения их количества, но с особенностями в разных регионах. Необходима более четкая нормативная основа сочетания (кооперирования) совместного проведения ревизий органов муниципального и государственного контроля.

Институциональная система государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля представляет собой комплекс законодательно установленных норм, санкционированных методов принятия управленческих решений, совокупности контрольно-ревизионных органов, установленных контрольных процедур, объединяющих внутренний и внешний финансово-бюджетный контроль горизонтальными и вертикальными связями с единой методологической и методической базой. Эффективность финансово-бюджетного контроля достигается посредством средств и методов контроля, функционирующих как единое целое в процессе установления социально-экономических результатов исполнения, измерения состояния контрольных объектов, анализа и оценки данных измерения и выработки необходимых корректирующих воздействий, направленных на достижение целей социально-экономического развития государства (рис. 6).

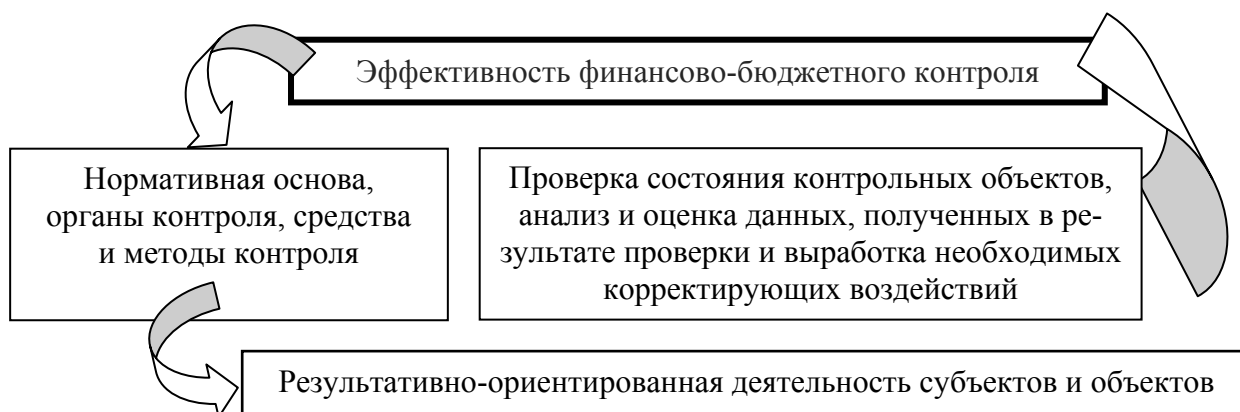


Рис. 6. Эффективная структура финансово-бюджетного контроля

Данная структура расширяет подход к определению социального и организационного эффектов финансово-бюджетного контроля, включает оценку как количественных, так и качественных характеристик деятельности контрольного органа, что способствует формированию комплексного суждения о прямом эффекте контроля и его профилактической составляющей, позволяет оценить эффективность органов финансового контроля с позиции институциональной эффективности.

⁴⁵ URL: <http://www1.minfin.ru/ru/reforms/budget/results> ; Методические указания по составлению обоснований бюджетных ассигнований. URL: <http://www.minfin.ru/budref/budref.htm>.

⁴⁶ URL: <http://www.ach.gov.ru>.

6.2. Перспективы развития финансового контроля

Потребность и перспектива развития финансового контроля распределения и использования финансовых ресурсов вызваны следующими условиями финансовых отношений:

- реализацией программно-целевого бюджета, когда каждая программа должна иметь ориентиры, по которым можно контролировать ее выполнение;
- необходимостью рационального, результативного использования бюджетных средств, достижение которого возможно через внедрение новых механизмов контроля, способствующих выявлению возможностей сокращения неэффективных расходов;
- повышением эффективности контрольных мероприятий за расходованием средств государственной поддержки экономики.
- расширением границ самостоятельности государственных учреждений — учреждение автономных, казенных, бюджетных учреждений с видоизмененными правами, что в целях обеспечения выполнения государственных заданий обуславливает потребность в уточнении границ финансового контроля, основанного на создании новых методов финансового контроля;
- стратегическим прогнозированием и планированием социально-экономического развития регионов. Принятие долгосрочных государственных программ требует совершенствования стратегического финансового контроля, нацеленного на предварительный контроль обоснованности прогнозов, возможности их реализации и оценки значимости конечных результатов управления экономикой регионов;
- усложнением задач финансового контроля и повышением требований к его эффективности, требующих развития теории финансового контроля, обоснованных методологических и методических рекомендаций, выработанных на основе обобщения положительного отечественного и мирового опыта, подготовки специалистов финансового контроля и повышения их квалификации на систематической основе;
- внедрением бюджетирования, ориентированного на результат. Эффективная парадигма финансово-бюджетного контроля выступает связующим звеном реализации реформ государственного управления и модернизации системы управления экономикой регионов, поскольку позволяет оценивать на постоянной основе результаты деятельности органов исполнительной власти в привязке к бюджетным расходам, контролировать на взаимоувязанной основе результаты проводимых реформ;
- институциональным развитием контрольно-счетных органов, совокупности финансовых и организационно-управленческих отношений, возникающих в процессе проведения контрольных мероприятий, инструментов и направлений повышения эффективности управления экономикой регионов;
- введением института Высшего органа финансового контроля (ФЗ «О счетной палате РФ» № 41);

– повышением роли внутреннего контроля при отсутствии его взаимодействия с внешним контролем, в том числе в сфере бюджетных учреждений, оказывающих значительный объем общественно значимых услуг населению, при недостаточно результативном государственном финансовом менеджменте;

– острой потребностью введения контрольных инструментов в деятельности хозяйствующих субъектов.

Перспектива развития финансового контроля и, соответственно, контрольно-ревизионной работы в современных условиях связана с эффективностью использования ресурсов и эффективности самой контрольно-ревизионной работы. Эффективность контроля достигается посредством результативно-ориентированной деятельности субъектов и объектов, средств и методов контроля, функционирующих как единое целое в процессе установления социально-экономических результатов исполнения, измерения состояния контрольных объектов, анализа и оценки данных измерения и выработки необходимых корректирующих воздействий, направленных на достижение целей социально-экономического развития государства.

Контрольные вопросы

1. Какие финансовые отношения вызывают потребность и перспективу развития финансового контроля?
2. Какие федеральные нормативные акты закрепили необходимость внешнего и внутреннего контроля?
3. Какой орган контроля играет роль института Высшего органа финансового контроля?
4. Какие данные являются основой для исследования тенденций в контрольной сфере?
5. В чем проявляется расширение границ финансового контроля?

7. ПРАКТИЧЕСКИЕ ПРИМЕРЫ И ЗАДАЧИ

Приведенные ниже примеры и задачи разбираются студентами аудиторно или выполняются в виде домашнего задания по решению преподавателя.

7.1. Реализация контрольно-ревизионной работы

7.1.1. Плановая реализация проверок Росфинназором

Пример⁴⁷. Федеральной службой финансово-бюджетного надзора в соответствии с п. 61 Плана деятельности Федеральной службы финансово-бюджетного надзора на 2010 г. проведена проверка в государственной корпорации «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (далее — Фонд), организованы и проведены проверки территориальными управлениями Росфиннадзора соблюдения Федерального закона от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (далее — Федеральный закон № 185-ФЗ) Фондом, органами исполнительной власти субъектов РФ, муниципальных образований, подведомственными им и иными организациями при предоставлении и использовании средств финансовой поддержки на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов, переселения граждан из аварийного жилищного фонда в 2008—2009 гг. в 81 субъекте РФ (за исключением Чеченской Республики и г. Москвы).

В 2008—2009 гг. субъектам РФ на реализацию региональных адресных программ по проведению капитального ремонта многоквартирных домов, переселению граждан из аварийного жилищного фонда Фондом предоставлены средства финансовой поддержки на общую сумму 166 188 137,6 тыс. руб. Проверкой законности и правильности предоставления средств финансовой поддержки субъектам РФ, проведенной в Фонде, нарушения Федерального закона № 185-ФЗ не выявлены.

Общая сумма средств, выделенных Фондом на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов, переселения граждан из аварийного жилищного фонда и переселения граждан из аварийного жилищного фонда с учетом необходимости стимулирования развития рынка жилья 81 субъекту РФ за 2008—2009 гг., составила 166188 137,6 тыс. руб., из них:

⁴⁷ См.: Информационная справка о результатах проверки соблюдения Федерального закона от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» государственной корпорацией — Фондом содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, подведомственными им и иными организациями при предоставлении и использовании средств финансовой поддержки на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов, переселения граждан из аварийного жилищного фонда в 2008—2009 годах». URL: <http://www.rosfinnadzor.ru>.

– в 2008 г. — 54 440 505,8 тыс. руб., в том числе на проведение капитального ремонта многоквартирных домов — 35 720 493,1 тыс. руб., на переселение граждан из аварийного жилищного фонда — 9 978 505,4 тыс. руб., на переселение граждан из аварийного жилищного фонда с учетом необходимости стимулирования развития рынка жилья — 8 741 507,3 тыс. руб.;

– в 2009 г. — 111 747 631,8 тыс. руб., в том числе на проведение капитального ремонта многоквартирных домов — 76 404 472,1 тыс. руб., на переселение граждан из аварийного жилищного фонда — 14 022 589,2 тыс. руб., на переселение граждан из аварийного жилищного фонда с учетом необходимости стимулирования развития рынка жилья — 21 320 570,5 тыс. руб.

Проверено использование 120 617 191,0 тыс. руб., или 72,6 % от объема финансирования. При проверке указанных средств выявлены нарушения законодательства РФ при расходовании 2 935 135,5 тыс. руб. (2,4 % от суммы проверенных средств), в том числе:

– нецелевое использование денежных средств — 119 253,7 тыс. руб.;

– переплата и перерасход денежных средств и материальных ценностей — 649 683,0 тыс. руб.;

– неэффективное использование денежных средств — 1 427 278,6 тыс. руб.;

– недостача денежных средств и материальных ресурсов — 3,8 тыс. руб.;

– прочие финансовые нарушения — 738 916,4 тыс. руб.

Наиболее высокий уровень финансовых нарушений от суммы проверенных средств выявлен в Республике Северная Осетия — Алания (39,5 %), Кабардино-Балкарской Республике (36,8 %) и Республике Тыва (31,3 %). Нецелевое использование средств Фонда выразилось в использовании средств Фонда на цели, не соответствующие условиям получения указанных средств (119 253,7 тыс. руб., или 4,1 % от общей суммы выявленных нарушений при расходовании средств Фонда). ООО «Управляющая компания» г. Белогорска Амурской области средства Фонда в 1 519,5 тыс. руб., выделенные в 2008 г. на оплату капитального ремонта многоквартирных домов, перечислены на текущий счет и израсходованы на обеспечение деятельности компании. В Оренбургской области ООО «Управляющая компания жилищным фондом "Западная"» в 2009 г. по двум договорам банковских вкладов (депозитов), заключенным с Оренбургским отделением № 8623 Сберегательного банка России, направлены на депозитные счета средства Фонда в сумме 9 743,5 тыс. руб. сроком на 32 дня с условием начисления 7,2 % годовых. Переплата и перерасход денежных средств и материальных ценностей — 649 683,0 тыс. руб. Данный вид нарушений составляет 22,1 % от общей суммы выявленных нарушений при расходовании средств Фонда.

Наиболее существенными нарушениями являются:

– оплата фактически невыполненных объемов работ и неоказанных услуг (177 638,9 тыс. руб.);

– оплата выполненных работ по завышенным расценкам (134 344,2 тыс. руб.);

– предоставлением жилых помещений сверх предусмотренной Жилищным кодексом РФ площади жилых помещений (135 501,8 тыс. руб.).

Проверками выявлено неэффективное использование средств Фонда на сумму 1427278,6 тыс. руб. Неэффективное использование средств Фонда из общей суммы выявленных нарушений составляет 48,6 %. Наиболее существенными являются: перечисление авансовых платежей сверх установленных законодательством РФ размеров (1 036 178,2 тыс. руб.), оплата работ, некачественно выполненных и несоответствующих требованиям технической документации (80 096,5 тыс. руб.). Также выявлены другие финансовые нарушения, которые составляют 25,2 % от общей суммы выявленных нарушений при расходовании средств федерального бюджета. Другие финансовые нарушения выразились:

– в оплате работ, услуг и осуществлении расходов без подтверждающих документов (186 300,2 тыс. руб.);

– перераспределении неизрасходованных средств Фонда на оплату дополнительных работ и между муниципальными образованиями в соответствии с измененной региональной программой до ее согласования с Фондом (129 009,2 тыс. руб.);

– принятию мер по взысканию неустойки за невыполнение условий государственных (муниципальных) контрактов (57 338,8 тыс. руб.),

– использовании средств Фонда на строительство жилья, стоимость 1 м² которого больше, чем предусмотрено региональными адресными программами (10 064,4 тыс. руб.),

– оплате отдельных видов работ, не предусмотренных проектно-сметной документацией или условиями заключенных договоров (соглашений) (46 125,2 тыс. руб.).

Контрольными мероприятиями в Республике Дагестан, Республике Ингушетия, Республике Калмыкия, Карачаево-Черкесской Республике, Республике Коми, Республике Тыва, Алтайском и Хабаровском краях, Владимирской, Воронежской, Кемеровской, Курганской, Мурманской, Новосибирской, Орловской, Самарской, Смоленской, Рязанской, Тверской, Ульяновской областях выявлены факты несоблюдения условий, предусмотренных ст. 14, 15, 17, 20, 20.1, 22 Федерального закона № 185-ФЗ. Кроме того, выявлены факты нарушения требований Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» и порядков привлечения товариществами собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативом либо выбранной собственниками помещений управляющей организацией подрядных организаций для выполнения работ по капитальному ремонту многоквартирного дома с использованием средств, предоставляемых в соответствии с Федеральным законом № 185-ФЗ, утвержденных постановлениями органов государственной власти субъектов РФ:

Республика Ингушетия — 20 578,7 тыс. руб.,

Забайкальский край — 11 521,2 тыс. руб.,

Хабаровский край — 52 388,3 тыс. руб.,

Кемеровская область — 297420,9 тыс. руб.,

Ленинградская область — 239 283,8 тыс. руб.,
Липецкая область — 173 865,4 тыс. руб.,
Нижегородская область — 356 928,7 тыс. руб.,
Самарская область — 739,0 тыс. руб.,
Ярославская область — 24 788,5 тыс. руб.

Также выявлен ряд других нарушений действующего законодательства. По результатам реализации материалов указанных проверок подрядными организациями возмещены 2 620,1 тыс. руб. средств Фонда; выполнены подрядчиками работы по капитальному ремонту многоквартирных домов на 4 013,1 тыс. руб., ранее полученных за невыполненные объемы работ; выставлены претензии о взыскании неустойки (пени) на общую сумму 7 297,9 тыс. руб. в адрес застройщиков, допустивших нарушение срока передачи квартир; внесены исправления в бюджетный учет на сумму 5 045,2 тыс. руб.

Главам субъектов РФ и руководителям финансовых органов субъектов РФ направлены информации о результатах проведенных проверок и представления для принятия мер по устранению выявленных финансовых нарушений, допущенных при использовании межбюджетных трансфертов, предоставленных из федерального бюджета. Руководителям проверенных учреждений и организаций, допустившим финансовые нарушения, направлены представления и предписания для принятия мер по их устранению. Материалы проверки использования финансовой поддержки, полученной из Фонда Республикой Алтай, Республикой Бурятия, Республикой Ингушетия, Республикой Калмыкия, Кабардино-Балкарской Республикой, Карачаево-Черкесской Республикой, Республикой Марий Эл, Республикой Мордовия, Республикой Татарстан, Республикой Саха (Якутия), Удмуртской Республикой, Чувашской Республикой, Красноярским, Пермским, Ставропольским и Хабаровским краями, Амурской, Белгородской, Волгоградской, Вологодской, Воронежской, Ивановской, Иркутской, Калининградской, Кемеровской, Курской Ленинградской, Липецкой, Нижегородской, Новгородской, Новосибирской, Оренбургской, Сахалинской, Свердловской, Тверской, Тульской, Тюменской, Челябинской и Ярославской областями, г. Санкт-Петербургом, для рассмотрения и принятия решений направлены в органы прокуратуры. По фактам нарушения Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» в Чувашской Республике и Кемеровской области направлена информация в территориальные органы Федеральной антимонопольной службы для рассмотрения и принятия решений.

7.1.2. Плановая реализация контрольных полномочий Счетной палаты РФ

Рассмотрим примеры, которые связаны с контрольными полномочиями Счетной палаты и воздействие которых распространяется на все государственные органы и учреждения в Российской Федерации, на государственные

внебюджетные фонды, государственные корпорации и государственные компании, а также на органы местного самоуправления, предприятия, организации, банки, страховые компании и другие финансово-кредитные учреждения, их союзы, ассоциации и иные объединения вне зависимости от видов и форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность либо управляют ею, а также имеют предоставленные федеральным законодательством или федеральными органами государственной власти налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества⁴⁸.

Пример первый показывает реализацию Счетной палатой РФ аналогичной цели в 2013 г., что была рассмотрена (выше) в исполнении Росфиннадзора в 2010 г. — проверка корпорации — Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства в 2008—2009 гг. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности расходования средств государственной корпорации — Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства и средств долевого финансирования, направленных на капитальный ремонт многоквартирных домов и на переселение граждан из аварийного жилищного фонда, в субъектах Российской Федерации» (с участием контрольно-счетных органов субъектов РФ)⁴⁹. Основание для проведения контрольного мероприятия: п. 2.5.6.3, 2.5.6.3.1—2.5.6.3.13 Плана работы Счетной палаты РФ на 2012 г., п. 2.5.6.2, 2.5.6.2.5—2.5.6.2.13 Плана работы Счетной палаты РФ на 2013 г.

Предмет контрольного мероприятия. Процесс формирования и использования средств государственной корпорации — Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства (далее — Фонд ЖКХ, Фонд) и средств долевого финансирования субъектов РФ и органов местного самоуправления, направленных на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда, и деятельность объектов контрольного мероприятия по формированию и использованию государственных средств.

Объекты контрольного мероприятия. Государственная корпорация — Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства (г. Москва); правительство Республики Башкортостан (по запросу); правительство Красноярского края (по запросу); правительство Приморского края (по запросу); правительство Забайкальского края (по запросу); администра-

⁴⁸ См.: О Счетной палате Российской Федерации : федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

⁴⁹ См.: из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 1 февраля 2013 г. № 5К (896) «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности расходования средств государственной корпорации — Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства и средств долевого финансирования, направленных на капитальный ремонт многоквартирных домов и на переселение граждан из аварийного жилищного фонда, в субъектах Российской Федерации» (с участием контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации) // Счетная палата РФ. URL: http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/2013-10-04-buleten_doc_files-fl-2463.pdf.

ция Новгородской области (по запросу); Федеральная служба по тарифам (г. Москва) (по запросу); Министерство регионального развития РФ (по запросу); Федеральная служба государственной статистики (по запросу). При подготовке отчета о результатах указанного контрольного мероприятия использованы материалы проверок, проведенных Счетной палатой РФ в соответствии с Планом работы Счетной палаты РФ на 2012—2013 гг. в Ивановской, Липецкой, Тульской, Воронежской, Псковской, Вологодской областях и Ненецком автономном округе.

Срок проведения контрольного мероприятия: октябрь 2012 г. — февраль 2013 г.

Цели контрольного мероприятия:

Цель 1. Соблюдение требований нормативных правовых актов, регулирующих вопросы предоставления и использования средств Фонда ЖКХ и средств долевого финансирования в рамках межбюджетных отношений.

Цель 2. Обеспечение законности и эффективности использования в 2009—2012 гг. средств Фонда ЖКХ и средств долевого финансирования, направленных на капитальный ремонт многоквартирных домов.

Цель 3. Обеспечение законности и эффективности использования в 2009—2012 гг. средств Фонда ЖКХ и средств долевого финансирования, направленных на переселение граждан из аварийного жилищного фонда.

Проверяемый период деятельности. 2009—2011 гг. и истекший период 2012 г.

Краткая характеристика состояния жилищного фонда и коммунальной инфраструктуры в Российской Федерации

Проводимые преобразования в жилищно-коммунальной сфере направлены на решение множества накопившихся здесь проблем, которые системно не решались в течение многих лет. С созданием в 2007 г. Фонда ЖКХ активизировался процесс реформирования жилищно-коммунального хозяйства путем демополизации отрасли и создания конкурентной среды, формирования эффективных механизмов управления жилищным фондом и коммунальной инфраструктурой, направленных на создание безопасных и благоприятных условий проживания граждан и внедрение ресурсосберегающих технологий. По данным Росстата, на начало 2012 г. жилищный фонд в Российской Федерации составил 3 288,1 млн м² общей площади, из них находящихся в частной собственности — 2 838,0 млн м², или 86,3 %. Доля общей площади жилищного фонда, находящегося в собственности граждан, по сравнению с 2008 г. увеличилась на 269,2 млн м², или на 10,5 %. Общая площадь жилых помещений, приходящаяся в среднем на 1 чел., в 2011 г. по Российской Федерации составила 23 м². Максимальный размер общей площади жилых помещений в расчете на 1 чел. отмечается в Чукотском автономном округе (30,0 м²), минимальный — в Республике Тыва (13,1 м²).

Состояние жилищного фонда характеризуется достаточно высокой степенью износа. Данные о состоянии износа жилищного фонда Российской Федерации представлены на рис. 7.

В общем объеме жилищного фонда 2035,2 млн м² (62,1 % жилых зданий) имеют износ до 30 %, 1 123,3 млн м² (34,2 %) — от 31 до 65 % и 119,8 млн м² — свыше 66 %. По данным Росстата, по состоянию на 1 января 2012 г. в ветхом и аварийном состоянии находилось 98,9 млн м² (3 % общей площади жилищного фонда), из них 20,5 млн м² — аварийное жилье. Доля ветхого и аварийного жилищного фонда наиболее высока в Рес-

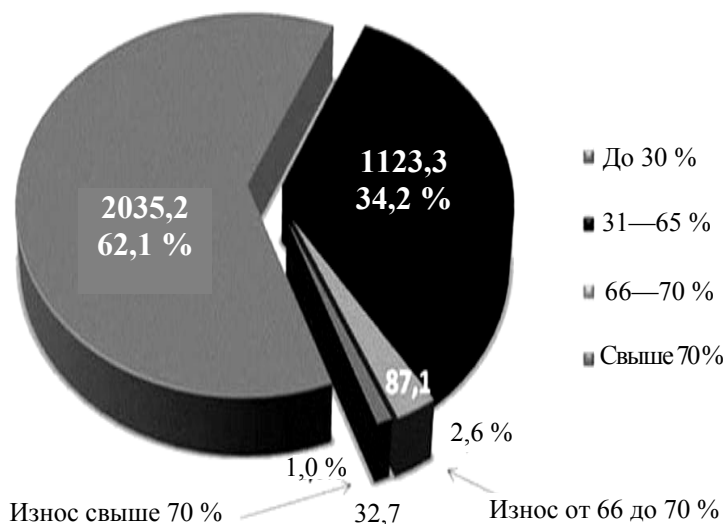


Рис. 7. Износ жилищного фонда в целом по Российской Федерации по состоянию на начало 2012 г., млн м²

публике Ингушетия — 20,3 %, Республике Тыва — 18,9 %, Республике Дагестан — 18,0 %, Республике Саха (Якутия) — 13,6 %, Магаданской области — 11,2 %, Ямало-Ненецком автономном округе — 9,9 %, Республике Коми — 9,5 %, Астраханской области — 9,4 %, Сахалинской области — 9,3 % и Амурской области — 8,8 %.

В среднем по Российской Федерации доля комплексно благоустроенного жилья (оборудованного одновременно водопроводом, канализацией, отоплением, горячим водоснабжением, газом или напольными электроплитами) составляет 61,9 %, водопроводом обеспечено 78,1 %, канализацией — 74,1 %, горячим водоснабжением — 65,3 % общей площади жилищного фонда. Несмотря на принимаемые меры по реформированию жилищно-коммунального хозяйства, состояние систем коммунальной инфраструктуры характеризуется высокой степенью износа. По отдельным объектам коммунальной сферы износ составляет в среднем до 60 %, а в ряде муниципальных образований уже превышает 70 %. Например, в системе коммунальной инфраструктуры Приморского края на 1 января 2012 г. износ тепловых сетей составил 63,2 %, канализационных сетей — 66,9 %, водопроводных сетей — 69 %. В Новгородской области уровень износа объектов коммунальной инфраструктуры составил в среднем 67,5 %. В целом по стране уличная водопроводная сеть, нуждающаяся в замене, к концу 2011 г. составила 152,9 тыс. км и увеличилась по сравнению с 2010 г. на 5,2 тыс. км, или на 3,5 %. Действующие очистные сооружения не обеспечивают требуемой степени очистки сточных вод. В аварийном состоянии находятся более 30 % всех существующих сооружений канализации. Канализационная сеть, нуждающаяся в замене, в 2011 г. составила 30,7 тыс. км и выросла по сравнению с 2010 г. на 3,3 тыс. км, или на 12 %. Протяженность тепловых сетей, нуждающихся в замене, составляет 48,6 тыс. км и увеличилась по сравнению с 2010 г. на 0,6 тыс. км, или на 1,2 %.

Цель 1. Соблюдение требований нормативных правовых актов, регулирующих вопросы предоставления и использования средств государственной корпорации — Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства и средств долевого финансирования в рамках межбюджетных отношений.

В целях создания безопасной и комфортной среды для проживания граждан, повышения качества реформирования жилищно-коммунального комплекса, формирования эффективных механизмов управления жилищным фондом и внедрения ресурсосберегающих технологий Федеральным законом от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (далее — Федеральный закон № 185-ФЗ) установлены правовые и организационные основы субсидирования расходов субъектов РФ и муниципальных образований на проведение капитального ремонта многоквартирных домов (далее — МКД) и переселение граждан из аварийного жилищного фонда. В реализации региональных адресных программ, финансируемых с участием средств Фонда ЖКХ, принимают участие все субъекты РФ, за исключением г. Москвы и Чеченской Республики. За период с 2008 по 2012 г. в реализации региональных адресных программ приняли участие 3 168 муниципальных образований (1 356 — в программах переселения и 2 711 — по проведению капитального ремонта МКД). В 2012 г. в программах Фонда ЖКХ участвовало 1 699 муниципальных образований, или 7,3 % их общего количества. По данным Росстата, в Российской Федерации по состоянию на 1 января 2012 г. насчитывалось 23 118 муниципальных образований.

1.1. В 2009—2012 гг. законодательное регулирование было направлено на преобразование отношений в сфере управления и обслуживания жилищного фонда, коммерциализацию предприятий коммунального комплекса, а также реализацию мер по энергосбережению и повышению энергетической эффективности. В целях ускорения проводимых реформ в Жилищный кодекс РФ (далее — ЖК РФ) и Федеральный закон № 185-ФЗ многократно вносились изменения, способствующие проведению преобразований в жилищно-коммунальном комплексе. Например, Федеральным законом от 25 декабря 2012 г. № 270-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» (далее — Федеральный закон № 270-ФЗ) срок деятельности Фонда ЖКХ продлен до 1 января 2016 г., а также предусмотрено предоставление финансовой поддержки за счет средств Фонда ЖКХ на модернизацию объектов коммунальной инфраструктуры. Кроме того, с учетом внесенных изменений в Федеральный закон № 185-ФЗ в состав аварийного жилищного фонда, расселение которого предлагается осуществить за счет средств Фонда ЖКХ, с 2013 г. могут быть включены объекты, подлежащие реконструкции в связи с фактическим износом. Это, в свою очередь, позволит включать в региональные программы переселения МКД, отнесенные к объектам культурного наследия.

Федеральным законом от 25 декабря 2012 г. № 270-ФЗ увеличена доля финансирования за счет средств собственников жилья с 5 до 15 %, а также минимальная доля софинансирования региональных программ из бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований с 20—50 до 35—70 % в зависи-

мости от бюджетной обеспеченности регионов. По данным субъектов РФ, бюджетные возможности не позволят обеспечить такой высокий уровень софинансирования более чем в 50 регионах.

В 2012 г. ЖК РФ дополнен разделом «Организация проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах», которым регулируются правоотношения в данной сфере, что потребует от федеральных и региональных властей проведения значительной по своему объему работы по разработке и принятию нормативных правовых актов. В данных документах должны быть определены: 1) перечни услуг и (или) работ по капитальному ремонту общего имущества в МКД, финансируемых за счет средств фонда капитального ремонта; 2) минимальный размер взноса на капитальный ремонт общего имущества в МКД; 3) порядок проведения мониторинга технического состояния МКД, а также условия предоставления государственной поддержки на проведение капитального ремонта общего имущества в МКД, в том числе в виде предоставления гарантий, поручительств по кредитам или займам. Председателем Правительства Российской Федерации Д. А. Медведевым поручено Минрегиону России и ФСТ России до 14 марта 2013 г. обеспечить подготовку проектов постановлений Правительства РФ для реализации принятых изменений в ЖК РФ.

Следует отметить, что установленный частью 1.1 ст. 165 ЖК РФ с 2012 г. механизм проведения органами местного самоуправления проверок деятельности управляющих организаций на основании обращения собственников помещений в МКД до настоящего времени не работает. Распоряжением Правительства РФ от 21 августа 2012 г. № 1491-р признано утратившим силу распоряжение Правительства РФ, утвердившее Концепцию федеральной целевой программы «Комплексная программа модернизации и реформирования жилищно-коммунального хозяйства на 2010—2020 годы». Государственная программа РФ «Обеспечение доступным и комфортным жильем и коммунальными услугами граждан Российской Федерации», утвержденная распоряжением Правительства РФ от 30 ноября 2012 г. № 2227-р, до настоящего времени Минрегионом России на официальном сайте и на портале государственных программ Российской Федерации не размещена.

1.2. В соответствии со ст. 5 Федерального закона № 185-ФЗ имущество Фонда ЖКХ формируется за счет имущественного взноса Российской Федерации, а также доходов, получаемых от размещения временно свободных средств, и других поступлений. Имущество Фонда ЖКХ по состоянию на 1 января 2013 г. составило 351 195 599,4 тыс. руб. Фондом ЖКХ в субъекты РФ и муниципальные образования в период с 2008 г. по декабрь 2012 г. перечислено 325 654 878,6 тыс. руб., возвращено в Фонд ЖКХ 4 402 333,6 тыс. руб. На содержание Фонда ЖКХ в 2008—2011 гг. направлено 1 792 788,0 тыс. руб. В 2012 г. сметой административно-хозяйственных расходов Фонда ЖКХ предусмотрены расходы в размере 805 273,0 тыс. руб., на 1 января 2013 г. исполнение составило 718 472,1 тыс. руб. (89,2 %). В 2008—2012 гг. Фондом ЖКХ уплачен налог на прибыль в размере 253 0841,0 тыс. руб. По состоянию на 1 января 2013 г. размер временно свободных средств Фонда ЖКХ составил

24 900 953,3 тыс. руб., из них на депозитных счетах в 11 банках размещены средства в сумме 24 500 000,0 тыс. руб.

1.3. На реализацию всех региональных адресных программ 2008 г. направлено 85 052 339,0 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 53 383 554,0 тыс. руб., или 62,8 % общего объема средств. Данные об объемах средств, направленных в 2009—2011 гг. и за 11 месяцев 2012 г. на реализацию мероприятий региональных адресных программ (с учетом долевого финансирования из всех источников), представлены в табл. 5.

Таблица 5. Объемы средств, направленных на реализацию мероприятий региональных адресных программ (с учетом долевого финансирования из всех источников), тыс. руб.

Показатель	Направлено средств на реализацию региональных программ				Всего за период с 2009 г. по 01.12.2012 г.
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	на 01.12.2012 г.	
Средства Фонда	110 334 367,8	94 413 600,5	32 085 839,6	32 463 654,9	269 297 462,8
Средства региональных и местных бюджетов	16 465 144,1	14 018 356,1	17 954 914,7	16 885 678,7	65 324 093,5
Средства собственников жилья	4 810 248,5	5 403 329,1	2 121 632,5	2 519 182,6	14 854 392,7
ИТОГО	131 609 760,4	113 835 285,7	52 162 386,8	51 868 516,2	349 475 949,0

Всего за период с 2008 г. по 1 декабря 2012 г. на реализацию региональных адресных программ по проведению капитального ремонта МКД и переселению граждан из аварийного жилищного фонда за счет всех источников финансирования направлено 434 528 288,0 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 322 681 016,9 тыс. руб., или 74,3 %. По состоянию на 1 января 2013 г. остаток средств Фонда ЖКХ, не перечисленных субъектам РФ на реализацию региональных адресных программ 2011 г., составил 771 304,0 тыс. руб., что обусловлено применением Фондом ЖКХ порядка перечисления средств, установленного частью 11 ст. 20 и частью 10 ст. 20.1 Федерального закона № 185-ФЗ. В соответствии с указанным порядком финансовая поддержка по заявкам субъектов РФ перечисляется в размере 30 %, оставшиеся средства перечисляются после получения от регионов отчетов о завершении реализации соответствующих программ, а также реестров контрактов, заключенных в рамках реализации региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда. Субъектами РФ и муниципальными образованиями на реализацию региональных адресных программ за период с 2008 г. по 1 декабря 2012 г. израсходовано 407 177 398,3 тыс. руб. (93,7 % предусмотренного объема средств), в том числе: 303 361 623,0 тыс. руб. — средства Фонда ЖКХ (95,3 % с учетом возврата), 86 814 145,4 тыс. руб. — средства долевого финансирования субъектов РФ и муниципальных образований (92,5 %) и 17 001 629,9 тыс. руб. — средства собственников жилья (94,3 %). Анализ движения денежных средств, выделенных на реализацию региональных адресных программ в субъектах РФ и муниципальных образо-

ваниях за период с 2008 г. по 1 декабря 2012 г., показал ежегодное наличие на счетах бюджетов неиспользованных средств Фонда ЖКХ, направленных на реализацию программ. Информация о перераспределении указанных средств Фонда ЖКХ представлена в табл. 6.

Таблица 6. Информация о перераспределении указанных средств Фонда ЖКХ, тыс. руб.

Показатель	Всего не использовано средств	В том числе:		
		зачтено в программах года, следующего за отчетным	возвращено в Фонд ЖКХ с последующим перераспределением между регионами	остаток средств на 01.12.2012 г.
2008 г.	1 873 027,2	1 056 951,4	811 474,1	4 601,8
2009 г.	5 023 618,8	1 729 033,1	3 293 231,9	1 353,8
2010 г.	2 429 297,9	1 722 657,3	295 049,1	411 591,4
2011 г.	3 832 948,9	65 655,8	134,9	3 767 158,1
2012 г.	5 707 630,1	—	—	5 707 630,1
ВСЕГО	18 866 522,9	4 574 297,6	4 399 890,0	9 892 335,2

Согласно представленным данным, по состоянию на 1 декабря 2012 г. объем неиспользованных средств Фонда ЖКХ на счетах бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований составил 9 892 335,2 тыс. руб., в том числе: на реализацию программ 2008—2010 гг. — 417 547,0 тыс. руб., на реализацию программ 2011 г. — 3 767 158,1 тыс. руб. и на реализацию программ 2012 г. — 5 707 630,1 тыс. руб. При этом средства Фонда ЖКХ в сумме 417 547,0 тыс. руб. находятся на счетах регионов и муниципалитетов более 1,5 лет, что свидетельствует о несоблюдении принципа эффективности и результативности использования бюджетных средств, установленного ст. 34 БК РФ. Кроме того, на счетах в управляющих компаниях и ТСЖ на 1 декабря 2012 г. числятся средства в сумме 8 960 348,8 тыс. руб., в том числе 450 930,6 тыс. руб. — остатки средств собственников жилья на реализацию программ 2008—2011 гг., а также на реализацию программ 2012 г.: 5 027 168,7 тыс. руб. — средства Фонда ЖКХ, 2 897 430,2 тыс. руб. — средства регионов и муниципальных образований и 5 84 819,3 тыс. руб. — средства собственников жилья. Субъектами РФ в 2008—2012 гг. на счет Фонда ЖКХ возвращено 4 402 333,6 тыс. руб., из них 3 994 969,4 тыс. руб. — средства, не использованные на реализацию программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда с учетом необходимости стимулирования развития рынка жилья. Необходимо отметить, что 1 002 954,0 тыс. руб., выделенные субъектам РФ по заявкам 2008—2010 гг., возвращены ими в Фонд ЖКХ спустя год, что свидетельствует о несоблюдении принципа эффективности и результативности использования бюджетных средств, установленного ст. 34 БК РФ.

1.4. Установленные ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ условия предоставления финансовой поддержки за счет средств Фонда ЖКХ субъектам РФ и муниципальным образованиям предусматривают реформирование отношений в сфере управления и содержания МКД, преобразование организа-

ций коммунального комплекса, создание условий для их развития и безубыточной деятельности, реализацию мер по энергосбережению и повышению энергетической эффективности, а также монетизацию предоставления гражданам мер социальной поддержки на оплату жилых помещений и коммунальных услуг. В 2010—2012 гг. условия предоставления финансовой поддержки, предусмотренные Федеральным законом № 185-ФЗ, за счет средств Фонда ЖКХ субъектами РФ и муниципальными образованиями в основном соблюдались. Несмотря на принимаемые меры, обеспечение нормативного качества жилищно-коммунальных услуг и нормативной надежности систем коммунальной инфраструктуры, существенного повышения энергоэффективности систем коммунальной инфраструктуры и жилищного фонда до настоящего времени не произошло.

1.4.1. Одной из ключевых задач реформирования жилищно-коммунального хозяйства является создание условий для привлечения частных инвестиций, способствующих модернизации систем коммунальной инфраструктуры и повышению эффективности работы организаций коммунального комплекса, и, соответственно, снижению доли государственной (муниципальной) собственности. Реализация в стране Федерального закона № 185-ФЗ способствовала развитию рыночных отношений в жилищно-коммунальной сфере. Доля коммерческих организаций коммунального комплекса в муниципальных образованиях, получивших финансовую поддержку за счет средств Фонда ЖКХ, при предусмотренном п. 1 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ нормативе в размере 50 % по состоянию на 1 июля 2012 г. достигла 86,8 %. При этом по результатам проверок Счетной палаты и Фонда ЖКХ установлено, что 18 регионов в 2009—2012 гг. допускали нарушение п. 1 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ в части достижения не менее 50 % доли общего числа коммерческих организаций, использующих объекты коммунальной инфраструктуры. По состоянию на 1 октября 2012 г. в Республике Тыва, Кабардино-Балкарской Республике, Курганской области и Чукотском автономном округе не обеспечено соблюдение п. 1 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ. В нарушение пп. «б» п. 1 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ муниципальными образованиями: городской округ «Прохладный» Кабардино-Балкарской Республики, сельские поселения — «Бай-Хаак» и «Хову-Аксы» Республики Тыва, г. Шадринск Курганской области, городские поселения «Певек» и «Провидение» Чаунского и Провиденского муниципальных районов Чукотского автономного округа при подаче заявки на предоставление финансовой поддержки за счет средств Фонда ЖКХ в период с 1 января 2009 г. до 1 июля 2012 г. не обеспечено увеличение до 1 июля 2012 г. доли коммерческих организаций до 80 %. Следует отметить, что коммерциализация отрасли в основном реализуется путем создания хозяйствующих субъектов (ОАО, ООО и т. д.) с последующим заключением договоров аренды с собственниками объектов коммунальной инфраструктуры⁵⁰.

⁵⁰ Подобные предприятия часто накапливают задолженность по уплате приобретенных коммунальных ресурсов и банкротятся.

Организаций коммунального комплекса, использующих объекты коммунальной инфраструктуры на праве частной собственности, насчитывается 23,6 % их общего количества, а муниципальных предприятий, имеющих их в хозяйственном ведении, — 12,1 %. Система управления имуществом коммунальной сферы с использованием концессионных соглашений и иных механизмов государственно-частного партнерства находится в стадии образования. Концессионные соглашения на территориях муниципальных образований, участвующих в программах Фонда ЖКХ, заключены только у 2,1 % организаций. На частные управляющие организации, созданные для развития конкурентных отношений в сфере управления и обслуживания жилищного фонда в муниципальных образованиях, получивших финансовую поддержку Фонда ЖКХ, приходится 97,9 % общего числа управляющих компаний (норматив 80 %). Доля МКД, находящихся в управлении коммерческих организаций, составила 89,3 %. В среднем по Российской Федерации в 2012 г. частные управляющие организации в сфере управления и обслуживания жилищного фонда составили 89,7 % общего числа организаций.

За период с 1 января 2010 г. по 2012 г. установленный норматив в размере 80 % не соблюдался муниципальными образованиями 12 субъектов РФ, что является нарушением п. 2 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ. По состоянию на 1 октября 2012 г. не обеспечено соблюдение указанного норматива двумя муниципальными образованиями: г. Ухта Республики Коми (78,7 %) и городским поселением «Рабочий поселок Искателей» Ненецкого автономного округа (74,5 %). Доля МКД, управление в которых обеспечивается товариществами собственников жилья (далее — ТСЖ), по состоянию на 1 октября 2012 г. составляет 19,3 % (при установленном нормативе 10 %). В среднем по стране доля МКД, управляемых ТСЖ, в 2012 г. составила 13,5 %. В то же время в г. Элисте Республики Калмыкия, в муниципальных образованиях Амурской и Ивановской областей, Ненецкого автономного округа в 2009—2012 г. допускались нарушения п. 3 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ по созданию ТСЖ в необходимом числе МКД. По состоянию на 1 октября 2012 г. в городском поселении «Рабочий поселок Искателей» Ненецкого автономного округа доля МКД, управление в которых обеспечивается ТСЖ, составляет 9,3 %. Пунктом 10 ст. 161 ЖК РФ в целях обеспечения прозрачности деятельности организаций по управлению жилищным фондом предусматривается обязанность управляющих организаций и соответствующих объединений собственников обеспечивать свободный доступ к информации об основных показателях ее финансово-хозяйственной деятельности, об оказываемых услугах и о выполняемых работах по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, о порядке и об условиях их оказания и выполнения, об их стоимости, о ценах (тарифах) на ресурсы, необходимые для предоставления коммунальных услуг, в соответствии со стандартом раскрытия информации, утвержденным постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2010 г. № 731 «Об утверждении стандарта раскрытия информации организациями, осуществляющими деятельность в сфере управления многоквартирными домами». По данным, представленным

Счетной палате, на установленном Минрегионом России официальном сайте не разместили информацию: в Республике Башкортостан — 4 управляющих организации, в Приморском крае — 40 управляющих организаций (14,1 %) и 206 товариществ собственников жилья (36,1 %), в Новгородской области — 75 управляющих организаций (59,5 %) и 507 ТСЖ (94,7 % общего числа). В Вологодской области 130 управляющих организаций и товариществ собственников жилья (44,4 %) не разместили информацию согласно вышеуказанному стандарту. Следует отметить, что за последние годы финансово-хозяйственная деятельность организаций жилищно-коммунального комплекса характеризуется низкой эффективностью. Данные Минрегиона России о количестве организаций жилищно-коммунального комплекса и их состоянии в 2011 г. и I полугодии 2012 г. представлены на рис. 8.

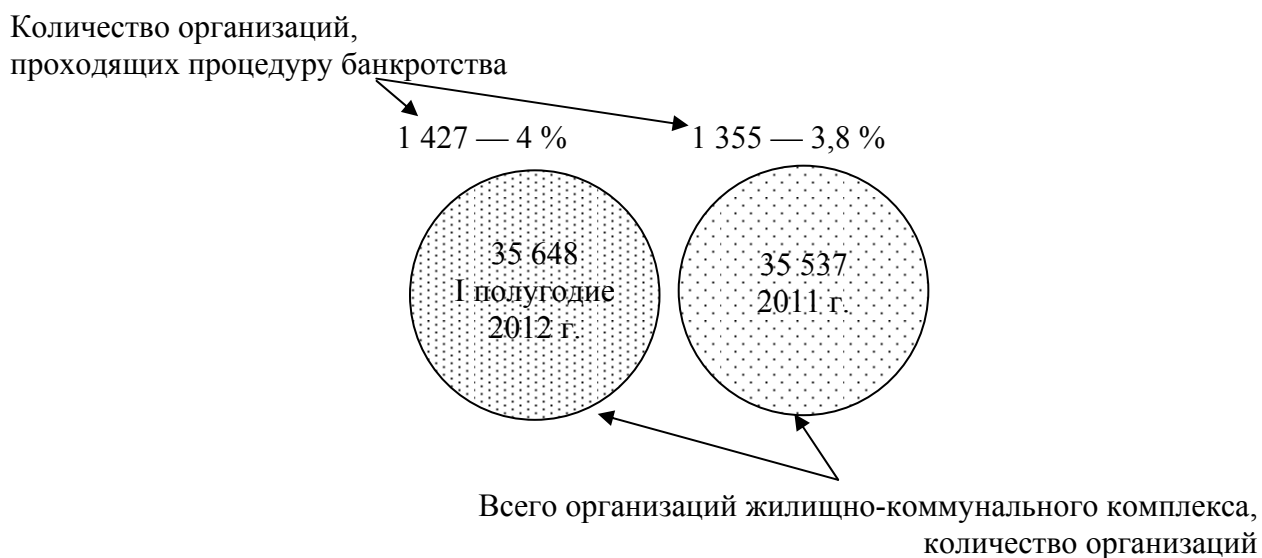


Рис. 8. Количество организаций жилищно-коммунального комплекса и их состояние в 2011 г. и I полугодии 2012 г.

Как следует из представленных данных, в 2011 г. из 35 537 организаций жилищно-коммунального комплекса 1 355 организаций (3,8 % от общего количества) проходят процедуру банкротства, в I полугодии 2012 г. из 35 648 организаций 1 427 проходят процедуру банкротства организаций (4 %). Установленный Федеральным законом № 185-ФЗ механизм реформирования жилищно-коммунального хозяйства посредством проведения его технологической и управленческой модернизации с привлечением частных инвестиций, формированием реальных собственников квартир в МКД с передачей им функций принятия решений по управлению общим имуществом дома не обеспечивает в полной мере эффективного управления жилищным фондом. Свидетельством тому является и большое количество жалоб, поступающих от граждан и различных организаций. Так, только в Счетную палату в 2011 г. поступило более 150 обращений, в 2012 г. — 240 обращений с просьбами по проверке использования средств в жилищно-коммунальной сфере и правомерности установления тарифов. Наличие значительного количества

обращений и жалоб граждан свидетельствует об острой потребности в общественном контроле в жилищно-коммунальной сфере.

Развитию системы общественного контроля как новой формы государственно-частного партнерства была посвящена и прошедшая в сентябре 2012 г. научно-практическая конференция, проведенная Счетной палатой совместно с Общественной палатой РФ, деятельность которых в определенной степени представляет собой синтез государственного и общественного контроля. В целях предотвращения нарушений в жилищно-коммунальной сфере 17 декабря 2012 г. на конференции Ассоциации контрольно-счетных органов РФ принято решение об организации системы общественного контроля в этой сфере с участием Счетной палаты, Общественной палаты РФ и ее региональных структур, контрольно-счетных органов субъектов РФ и Фонда ЖКХ. Следует отметить, что ст. 9.8 Федерального закона № 270-ФЗ от 25 декабря 2012 г. предусматривается с 1 января 2013 г. предоставление финансовой поддержки за счет средств Фонда ЖКХ при наличии нормативных правовых актов субъектов РФ или муниципальных образований по вопросам развития общественного контроля в жилищно-коммунальной сфере.

1.4.2. Расход энергетических ресурсов в коммунальной сфере по причине изношенности основных фондов ежегодно возрастает в среднем на 25—30 %. По данным Минрегиона России, потери коммунальных ресурсов, которые оплачивают потребители, по воде в среднем составляют 20 %, по электроэнергии — 15 %, по теплу — более 10 %. Например, в 2011 г. в Тульской области потери по водопотреблению и теплоснабжению составили от 15 до 25 %, в Приморском крае потери по водоснабжению — 39 % и теплоснабжению — 20,6 %, в Новгородской области по водоснабжению — 29,1 % и теплоснабжению — 13 %. В субъектах РФ к 2012 г. не завершена в полном объеме паспортизация объектов коммунальной инфраструктуры, предусмотренная Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г., утвержденной распоряжением Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. № 1662-р. Например, в Приморском крае паспортизировано 4,6 % объектов теплоснабжения, в Новгородской области — 42 % объектов теплоснабжения и 95 % объектов водоснабжения и канализации. Работы по паспортизации сдерживаются по причине наличия в коммунальной сфере бесхозных объектов. Так, в Республике Башкортостан проводится работа по оформлению в муниципальную собственность 361 бесхозного объекта, в Приморском крае — 91, в г. Туле — более 400 бесхозных объектов. Анализ результатов проведенных проверок показал, что, несмотря на принимаемые меры по развитию рыночных отношений, качественных преобразований в отрасли не произошло. Механизмы повышения эффективности работы коммунальной инфраструктуры путем ее модернизации, бесперебойной поставки коммунальных ресурсов для потребителей в ряде субъектов РФ до настоящего времени не созданы. На обеспечение надежной работы в жилищно-коммунальном комплексе влияют следующие основные проблемы: 1) высокий уровень морального и физического износа коммунальных объектов и сооружений; 2) наличие значительных потерь ресурсов в процессе про-

изводства и транспортировки их до конечных потребителей; 3) недостаточное обеспечение учета потребления коммунальных ресурсов путем установления приборов учета, отсутствие систем сбора и анализа полученной информации; 4) низкая эффективность системы управления.

По данным Минрегиона России, субъектами РФ из бюджетов всех уровней для подготовки объектов жилищно-коммунального хозяйства к осенне-зимнему периоду 2011—2012 гг. направлено 85 800,1 млн руб. и к осенне-зимнему периоду 2012—2013 гг. — 83 519,1 млн руб. Данные о средствах, выделенных из бюджетов всех уровней, для подготовки объектов жилищно-коммунального хозяйства к зиме в разрезе федеральных округов представлены в табл. 7.

Таблица 7. Данные о средствах, выделенных из бюджетов всех уровней, для подготовки объектов жилищно-коммунального хозяйства к зиме в разрезе федеральных округов (ФО), млн руб.

Федеральный округ	2011—2012 гг.	2012—2013 гг.
Центральный ФО	4 700,20	10 423,5
Северо-Западный ФО	11 396,00	13 604,8
Южный ФО	527,40	488,1
Северо-Кавказский ФО	5 038,33	3 916,0
Приволжский ФО	8 279,39	8 213,2
Уральский ФО	5 116,90	5 339,6
Сибирский ФО	9 695,85	13 971,5
Дальневосточный ФО	41 046,06	27 562,4

Ежегодно значительные объемы средств для подготовки к осенне-зимнему периоду направляются в Северо-Западном, Сибирском и Приволжском федеральных округах. При этом систематическое отсутствие своевременного решения накопившихся проблем в жилищно-коммунальной сфере приводит к аварийным ситуациям, неэффективному расходованию средств. В 2010 и 2011 г. в Российской Федерации было устранено аварий на объектах водоснабжения — 170,0 тыс. и 154,6 тыс.; канализации — 39,5 тыс. и 36,7 тыс.; теплоснабжения — 14,6 тыс. и 10,7 тыс. соответственно. Только в конце 2012 г. — начале 2013 г. произошли аварии в жилищно-коммунальном комплексе Санкт-Петербурга, в Республике Тыва, Приморском и Пермском краях, Иркутской, Московской, Новосибирской, Саратовской областях и других субъектах РФ, устранение по некоторым из них осуществлялось с помощью федеральных и региональных органов исполнительной власти по причине несвоевременности и недостаточности мер, принимаемых органами местного самоуправления по повышению надежности работы коммунальных систем и устранению аварийных ситуаций.

Сложившаяся в настоящее время в жилищно-коммунальном комплексе система хозяйствования не обеспечивает эффективную деятельность предприятий и организаций. Их нестабильная работа, особенно в зимний период, приводящая к возникновению в ряде регионов чрезвычайных и аварийных

ситуаций, зачастую является фактором, провоцирующим нагнетание социальной напряженности. В целях повышения надежности и эффективности производства и поставки коммунальных ресурсов требуется масштабная модернизация систем коммунальной инфраструктуры, их техническое перевооружение на основе использования энергоэффективных технологий.

1.4.3. За период с 2009 г. по 1 сентября 2012 г. не соблюдались сроки завершения работ по проведению государственного кадастрового учета земельных участков под МКД, включенными в региональные адресные программы в 26 регионах, что является нарушением п. 4 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ. Основной причиной невыполнения указанного требования Федерального закона № 185-ФЗ явилось отсутствие согласия правообладателя земельного участка. В основном это относится к землям, находящимся в ведении Минобороны России и ОАО «Российские железные дороги». По состоянию на 1 октября 2012 г. на государственный кадастровый учет поставлены земельные участки, на которых расположены 114 885 МКД (100 % общего числа МКД, включенных в региональные адресные программы).

1.4.4. Во исполнение п. 6 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ субъектами РФ с 2010 г. в основном монетизированы меры социальной поддержки по оплате жилья и коммунальных услуг. Вместе с тем в Вологодской области до 1 мая 2010 г. в нарушение п. 6 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ меры социальной поддержки по оплате ЖКУ предоставлялись гражданам в натуральной форме, на возмещение которых из областного бюджета направлено 616,7 тыс. руб. Кроме того, 23 субъектами РФ в установленные сроки не было соблюдено требование п. 6 части 1 ст. 14 в части наличия нормативных правовых актов, предусматривающих предоставление мер социальной поддержки гражданам на оплату ЖКУ в денежной форме.

1.4.5. По состоянию на 1 января 2012 г. в рамках выполнения п. 7 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ муниципальные образования 50 субъектов РФ, участвующих в адресных региональных программах Фонда ЖКХ, ликвидировали перекрестное субсидирование. В то же время в 2011 г. на территориях 312 муниципальных образований коммунальные услуги одной группе потребителей были предоставлены за счет тарифов, установленных для другой группы потребителей, в общей сумме 6 000,0 млн руб.

1.4.6. В 2010—2012 гг. в 9 регионах организациям коммунального комплекса предоставлялись субсидии на возмещение разницы в тарифах и недополученных доходов, что не соответствует п. 8 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ. Так, в Вологодской области за этот период организациям коммунального комплекса направлены субсидии на возмещение убытков и разницы по тарифам в общей сумме 1 772,8 тыс. руб. Одним из условий получения финансовой поддержки Фонда ЖКХ является наличие установленных тарифов и надбавок, обеспечивающих реализацию производственных и инвестиционных программ развития коммунальной инфраструктуры и совершенствование систем ценообразования в коммунальной сфере. Следует отметить, что по состоянию на 1 января 2012 г. инвестиционные программы организаций коммунального комплекса реализовывались всего в 4,3 % обще-

го числа организаций, оказывающих услуги в сфере водоснабжения, водоотведения и очистки сточных вод, утилизации (захоронения) твердых бытовых отходов, находящихся на территории 321 муниципального образования, участвующих в адресных региональных программах. По результатам проверки, проведенной в 2012 г. в Тульской области, по состоянию на 1 апреля 2012 г. программы комплексного развития систем коммунальной инфраструктуры были приняты в 106 муниципальных образованиях (60,6 %).

1.4.7. Утвержденные в субъектах РФ и муниципальных образованиях в целях реализации Федерального закона от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — Федеральный закон № 261-ФЗ) долгосрочные региональные и муниципальные программы в полном объеме нередко не выполняются. Например, в Вологодской области по состоянию на 1 июля 2012 г. из 11 мероприятий программы в полном объеме выполнены девять. Мероприятия по проведению энергоаудита в жилом фонде г. Вологды в 2011—2012 гг. вообще не финансировались и не проводились, что свидетельствует о неудовлетворительной работе по выполнению требований ст. 15 и 16 Федерального закона № 261-ФЗ, предусматривающих проведение обязательных энергетических обследований.

В целом по стране в муниципальных образованиях, включенных в программы Фонда ЖКХ, по состоянию на 1 октября 2012 г. установлено 878 960 общедомовых приборов учета, в том числе: 177 960 приборов учета тепловой энергии (37,3 % общего числа потребности, предусмотренной программами), 119 599 приборов учета горячего водоснабжения (40,6 %), 202 214 приборов учета холодного водоснабжения (34,5 %), 379 187 приборов учета электроснабжения (57,6 %). В муниципальных образованиях Воронежской области обеспеченность коллективными приборами учета по тепловой энергии, холодному и горячему водоснабжению составляет от 8 до 44,3 % необходимой потребности, г. Туле от 5,4 до 21,2 %, Забайкальском крае — от 7,7 до 16,3 %, Вологодской области — от 45,5 до 48,9 %, Приморском крае — от 18 до 85 % потребности. При этом в Республике Башкортостан по сравнению с другими регионами наблюдается довольно высокий процент оснащенности МКД общедомовыми приборами учета, который по состоянию на 1 августа 2012 г. в зависимости от видов коммунальных ресурсов составил от 77 до 88 %.

1.5. В соответствии со ст. 22 Федерального закона № 185-ФЗ Фонд ЖКХ проводит мониторинг реализации всех региональных адресных программ на основании сбора и анализа отчетности, представляемой в Фонд ЖКХ высшими должностными лицами субъектов РФ. Фондом ЖКХ проверено в 2008—2011 гг. 558 муниципальных образований и 3 209 МКД, в 2012 г. — 145 муниципальных образований и 887 МКД. По результатам мониторинга Фондом ЖКХ приостановлено предоставление финансовой поддержки в 2011 г. 41 субъекту РФ, в 2012 г. — 25 регионам. По наиболее значимым нарушениям направлены обращения в Генеральную прокуратуру РФ (Краснодарский край, Мурманская, Тверская и Ульяновская области).

1.6. В течение 2011 г. 17 субъектами РФ в Фонд ЖКХ установленная отчетность о завершении региональных адресных программ 2010 г. не представлена. В 2012 г. с нарушением установленных сроков 5 регионами представлена в Фонд ЖКХ годовая отчетность по заявкам 2008 г., 7 регионами — по заявкам 2009 г. и 6 регионами — по заявкам 2010 г. Фондом ЖКХ в 2012 г. приостанавливалось финансирование по причине несвоевременности или представления не по установленной форме республиками Адыгея, Дагестан, Ингушетия, Калмыкия, Тыва, Хакасия, Карачаево-Черкесской Республикой, Краснодарским, Красноярским краями, Архангельской, Астраханской, Иркутской, Калининградской, Курской, Ленинградской, Магаданской, Московской, Мурманской, Нижегородской, Самарской, Тюменской, Челябинской областями годовой отчетности за 2008—2011 гг., предусмотренной п. 1 и 2 части 3 ст. 22 и п. 1 части 1 ст. 23 Федерального закона № 185-ФЗ. По результатам проверки, проведенной Счетной палатой в Фонде ЖКХ, установлены факты представления отдельными регионами недостоверной отчетности. Так, в годовой отчетности⁵¹, представленной в Фонд ЖКХ органами исполнительной власти Забайкальского и Красноярского краев, по 7 контрактам на строительство МКД для переселения граждан из аварийного жилья объем средств превышен на 85 347,3 тыс. руб. и занижен на 39 239,7 тыс. руб. по сравнению с реестрами этих контрактов⁵² и аукционной документацией, опубликованными на официальных региональных и муниципальных сайтах, что свидетельствует о представлении указанными субъектами РФ недостоверной отчетности «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд». Также в ходе проверки отчетности в Воронежской области установлено, что администрацией г. Поворино в отчетности об исполнении муниципальной программы переселения за 2010—2011 гг., представленной в Управление жилищно-коммунального хозяйства и энергетики Воронежской области и в Фонд ЖКХ, количество переселенных граждан завышено.

Цель 2. Законность и эффективность использования в 2009—2012 гг. средств Фонда ЖКХ и средств долевого финансирования, направленных на капитальный ремонт многоквартирных домов.

2.1. Для поддержания жилья на уровне, соответствующем нормативным требованиям, ежегодный объем капитального ремонта МКД должен составлять не менее 4 % общей площади жилищного фонда, что было достигнуто за период деятельности Фонда ЖКХ. Вместе с тем общее число МКД в Российской Федерации, имеющих износ от 30 до 65 %⁵³, составляет 1,64 млн ед., в указанных МКД проживает около 45 млн чел. С учетом числа МКД, которые были включены в программы Фонда ЖКХ в 2008—2011 гг., по срокам экс-

⁵¹ Представление в Фонд ЖКХ отчетов о муниципальных контрактах установлено частью 3.1 ст. 22 Федерального закона № 185-ФЗ.

⁵² Ведение реестра контрактов установлено ст. 18 Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ.

⁵³ Данные Росстата, представленные в Счетную палату РФ по запросу.

плутации еще более 1,5 млн домов требуют проведения капитального ремонта. Информация о жилищном фонде, нуждающемся в проведении капитального ремонта, в разрезе федеральных округов приведена в табл. 8.

Таблица 8. Информация о жилищном фонде, нуждающемся в проведении капитального ремонта, в разрезе федеральных округов (ФО)

Федеральный округ	Жилые помещения		
	общая площадь, млн м ²	нуждающихся в капитальном ремонте	
		общая площадь, млн м ²	доля, %
Центральный ФО	940,4	341,5	36,3
Северо-Западный ФО	340,7	111,2	32,6
Южный ФО	307,9	109,3	35,5
Северо-Кавказский ФО	176,3	57,6	32,7
Приволжский ФО	690,8	225,0	32,6
Уральский ФО	274,9	80,6	29,3
Сибирский ФО	418,9	153,0	36,5
Дальневосточный ФО	138,4	45,1	36,5

Доля жилых помещений, требующих капитального ремонта, составляет в среднем по Южному, Сибирскому, Северо-Западному федеральным округам от 32,6 до 36,5 %. Начиная с 2008 г., в Российской Федерации ежегодно ремонтируется 54—73 тыс. МКД, что составляет 19—25,7 % потребности в капитальном ремонте (282,2—284,3 тыс. МКД ежегодно). При этом 35,2 % МКД в 2008 г. и 77,2 % в 2009 г. были отремонтированы с привлечением средств Фонда ЖКХ. Как правило, капитальный ремонт осуществляется в минимально необходимых объемах, в лучшем случае с частичной модернизацией. При его проведении не всегда решаются вопросы повышения энергоэффективности, направленные на снижения потерь потребляемых энергоресурсов, не применяются энергосервисные контракты. В результате только что отремонтированные МКД не соответствуют современным требованиям.

2.2. С начала деятельности Фонда ЖКХ на капитальный ремонт МКД за счет всех источников финансирования направлено 296 020 131,5 тыс. руб., что позволяет отремонтировать 135,1 тыс. МКД общей площадью 403,3 млн м², улучшив условия проживания 17,4 млн чел. За период с 2009 по 2012 г. с участием средств Фонда ЖКХ реализуется 421 региональная адресная программа по капитальному ремонту МКД, в том числе: в 2009 г. — 77; в 2010 г. — 118 (из них 33 — в моногородах); в 2011 г. — 83; в 2012 г. — 143. Сведения об объемах средств, направленных регионами на проведение капитального ремонта МКД, в 2009—2011 гг. и за 11 месяцев 2012 г. представлены в табл. 9.

В период с 2009 г. по декабрь 2012 г. для осуществления мероприятий, предусмотренных программами по капитальному ремонту МКД, были направлены средства в общей сумме 238 106 652,8 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 178 782 622,3 тыс. руб., или 75,1 % общей суммы. По данным отчетности субъектов РФ, за указанный период фактически оплачены работы в общей сумме 227 635 450,9 тыс. руб., или 95,6 % объема направленных средств, из них 172 850 153,8 тыс. руб. средства Фонда ЖКХ.

Таблица 9. Сведения об объемах средств, направленных регионами на проведение капитального ремонта МКД, в 2009—2011 гг. и за 11 месяцев 2012 г., тыс. руб.

Наименование показателя	Направлено средств			Всего направлено за 2009—2012 гг.	Исполнено за 2009 г. — 01.12.2012 г.	Процент исполнения *
	2009 г.	2010 г.	2011 г. на 01.12.2012 г.			
<i>На реализацию программ по капитальному ремонту МКД</i>						
Средства Фонда	75 676 265,3	70 972 198,1	9 827 393,5	178 782 622,3	172 850 153,8	96,7
Средства региональных и местных бюджетов	12 966 647,2	11 407 594,9	7 450 856,0	44 469 637,8	40 966 017,7	92,1
Средства собственников жилья	4 810 248,5	5 403 329,1	2 121 632,5	14 854 392,7	13 819 279,4	93,0
ВСЕГО	93 453 161,0	87 783 122,1	19 399 882,0	238 106 652,8	227 635 450,9	95,6
<i>В том числе:</i>						
<i>- на реализацию региональных адресных программ капитального ремонта МКД</i>						
Средства Фонда	75 676 265,3	70 972 198,1	9 827 393,5	174 220 937,2	168 288 468,7	96,6
Средства региональных и местных бюджетов	12 966 647,2	11 407 594,9	7 450 856,0	43 777 972,0	40 274 352,6	92,0
Средства собственников жилья	4 810 248,5	5 403 329,1	2 121 632,5	14 310 412,4	13 275 299,0	92,8
ВСЕГО	93 453 161,0	87 783 122,1	19 399 882,0	232 309 321,6	221 838 120,3	95,5
<i>- на реализацию региональных адресных программ капитального ремонта МКД в монопрофильных муниципальных образованиях</i>						
Средства Фонда	—	4 561 685,2	—	4 561 685,2	4 561 685,2	100,0
Средства региональных и местных бюджетов	—	691 665,8	—	691 665,8	691 665,1	100,0
Средства собственников жилья	—	543 980,3	—	543 980,3	543 980,3	100,0
ВСЕГО	—	5 797 331,2	—	5 797 331,2	5 797 330,6	100,0

* Процент исполнения подсчитан с учетом сумм возврата.

Остаток средств на счетах управляющих компаний по состоянию на 1 декабря 2012 г. по программам 2008—2012 гг. составил 8 960 348,8 тыс. руб., из них 5 027 168,7 тыс. руб. — средства Фонда ЖКХ и 450 930,6 тыс. руб. — средства собственников жилья по завершенным программам 2008—2011 гг., перечисленные сверх установленного размера (5 %). При этом на законодательном уровне не урегулирован порядок использования или возврата управляющими компаниями средств, оставшихся от реализации программных мероприятий. Контроль за использованием управляющими компаниями остатков средств не осуществляется, что создает риски их утраты или незаконного обогащения последних.

По состоянию на 1 декабря 2012 г. на счетах бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований остатки неиспользованных средств Фонда ЖКХ составили в общей сумме 901 135,2 тыс. руб., из них перечисленные на реализацию региональных адресных программ: 1 188,6 тыс. руб. — по заявкам 2008 г., 838,8 тыс. руб. — по заявкам 2009 г., 114 496,3 тыс. руб. — по заявкам 2010 г. и 133 004,9 тыс. руб. — по заявкам 2011 г., что свидетельствует о недостаточности мер, принимаемых субъектами РФ и муниципальными образованиями по их освоению. Анализ использования средств и изменения остатков показал, что субъектами РФ до настоящего времени вносятся корректировки в уже завершённые региональные программы 2009—2011 гг. и осуществляется движение денежных средств по их реализации. Указанное обстоятельство свидетельствует о некачественном планировании, занижении показателей выполнения программ и завышении стоимости осуществляемых мероприятий. Это, в свою очередь, приводит к длительному неэффективному использованию регионами полученных средств и их перезачету с одной программы на другую.

В соответствии с частью 6 ст. 20 Федерального закона № 185-ФЗ средства Фонда ЖКХ и средства долевого финансирования перечисляются на отдельные банковские счета управляющих компаний и ТСЖ, открытых ими в согласованных с Минфином России кредитных организациях (Сбербанк России, ВТБ, ОАО «Россельхозбанк» и ОАО «РФК-БАНК»), для оплаты работ по проведению капитального ремонта МКД. По данным отчета Фонда ЖКХ, в 2011 г. некоторыми управляющими компаниями в Республике Татарстан, Оренбургской и Тверской областях банковские счета для оплаты работ по капитальному ремонту МКД открыты в кредитных организациях, не входящих в согласованный с Минфином России перечень. В проверяемом периоде в целом по Российской Федерации собственниками жилья установленные 5 % общего объема средств, необходимых для проведения капитального ремонта МКД, перечислены в полном объеме. При этом в нарушение п. 2 части 6 ст. 20 Федерального закона № 185-ФЗ собственниками жилья в 2009 г. недофинансировано 246,8 тыс. руб. (Калининградская область), в 2010 г. — 38 295,6 тыс. руб. (Мурманская область и г. Санкт-Петербург), в 2011 г. — 3 251,3 тыс. руб. (Республика Северная Осетия — Алания, Московская и Тульская области). Согласно отчету Фонда ЖКХ, за 2011 г. доля средств, перечисленных управляющими компаниями на проведение капитального ре-

монта МКД подрядчикам, составила 98,3 % объема средств, предусмотренного региональными адресными программами. По состоянию на 1 января 2013 г., согласно представленным в Фонд ЖКХ отчетам субъектов РФ, региональные адресные программы, на реализацию которых финансовая поддержка Фонда ЖКХ направлена в 2008—2009 гг., выполнены во всех регионах. Анализ исполнения показателей региональных адресных программ по капитальному ремонту МКД за 2009—2012 гг. представлен на рис. 9.

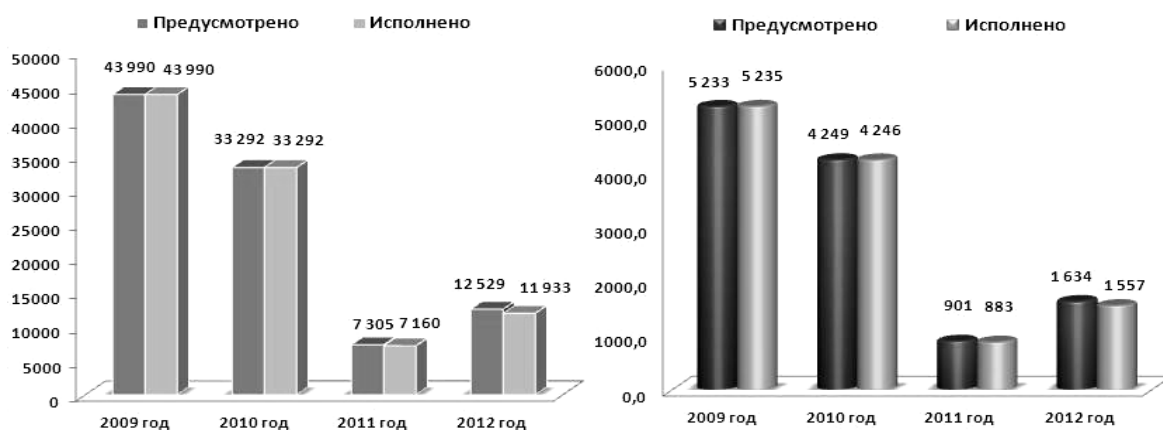


Рис. 9. Анализ исполнения показателей региональных адресных программ по капитальному ремонту МКД за 2009—2012 гг.

За 2009—2012 гг. отремонтировано 96 535 МКД (99,4 % показателя, предусмотренного программами) общей площадью 281 246,4 тыс. м² (99,1 %), жилищные условия улучшили 11 921,3 тыс. чел. (99,2 %). Региональные адресные программы по количеству отремонтированных МКД в 2010 г. выполнены в полном объеме. В 2011 г. 5 регионов не завершили капитальный ремонт 145 МКД, из них только на 125 МКД ведутся работы. Данные о количестве МКД, не отремонтированных по программам 2011 г., в разрезе субъектов РФ представлены в табл. 10.

Таблица 10. Данные о количестве МКД, не отремонтированных по программам 2011 г., в разрезе субъектов РФ, ед.

Субъект РФ	Показатели программы 2011 г. (кол-во МКД)		Процент исполнения	Отклонение, (кол-во МКД)
	план	факт на 01.01.13 г.		
Архангельская область	38	37	97,4	1
Московская область	248	153	61,7	95
Тверская область	66	33	50,0	33
Тульская область	126	111	88,1	15
Тюменская область	48	47	97,9	1
ИТОГО	526	381	72,4	145

В 2012 г., согласно данным Фонда ЖКХ, 22 субъекта РФ не завершили капитальный ремонт 596 МКД, из них только на 570 МКД ведутся работы. Кроме того, согласно оперативной отчетности Фонда ЖКХ, представленной в

Счетную палату, по состоянию на 1 января 2013 г. в 12 регионах ведутся работы по капитальному ремонту 160 МКД, не включенных в региональные адресные программы. По состоянию на 1 января 2013 г., с участием средств Фонда ЖКХ по результатам реализации всех региональных адресных программ отремонтировано (или ведется капитальный ремонт) 134 500 домов (99,6 % количества МКД, заявленных к ремонту).

2.3. По результатам контрольных мероприятий, проведенных Счетной палатой в Воронежской, Ивановской, Липецкой, Псковской, Тульской, Вологодской областях и Ненецком автономном округе, установлены многочисленные нарушения при проведении капитального ремонта МКД. Так, в нарушение ведомственных строительных норм ВСН 53-86 (р) «Правила оценки физического износа жилых зданий», утвержденных приказом Госстроя СССР от 24 декабря 1986 г. № 446, а также п. 2.1.5, 2.1.8 и 4.4.3 Методических рекомендаций по формированию состава работ по капитальному ремонту многоквартирных домов, финансируемых за счет средств, предусмотренных Федеральным законом № 185-ФЗ, по большинству МКД, включенных в программы по проведению капитального ремонта МКД в Ивановской, Липецкой, Псковской областях, отсутствуют акты осмотра домов, по отдельным МКД отсутствуют дефектные ведомости.

В нарушение Инструкции о составе, порядке разработки, согласования и утверждения проектно-сметной документации на капитальный ремонт жилых зданий (МДС13.1-99), утвержденной постановлением Госстроя России от 17 декабря 1999 г. № 79, в большинстве локальных сметных расчетов по проведению капитального ремонта МКД в Ивановской, Липецкой, Воронежской, Псковской и Вологодской областях не указаны организации их составившие, отсутствуют даты их утверждения. Экспертиза сметных расчетов не осуществлялась, что создавало предпосылки к завышению стоимости работ.

Как показали проверки Счетной палаты, в 2008—2011 гг. сдача в эксплуатацию после капитального ремонта МКД, как правило, осуществляется в отсутствие оформленных по установленной форме актов приемочной комиссии о приемке законченного капитальным ремонтом жилого здания в эксплуатацию, что противоречит Правилам приемки в эксплуатацию законченных капитальным ремонтом жилых зданий ВСН 42-85(р), утвержденным приказом Госгражданстроя СССР от 7 мая 1985 г. № 135 (в ред. от 6 мая 1997 г.). В 2009—2011 гг. управляющими компаниями оплачены фактически не выполненные работы по капитальному ремонту МКД при отсутствии актов по приемке в эксплуатацию законченных капитальным ремонтом жилых зданий, согласованных с органами местного самоуправления, а также без подтверждающих документов на общую сумму 298 637,4 тыс. руб., в том числе: в Воронежской области — 88 451,2 тыс. руб., в Ивановской области — 92 412,0 тыс. руб., в Липецкой области — 12 709,5 тыс. руб., в Псковской области — 27 746,4 тыс. руб., в Вологодской области — 2 745,6 тыс. руб., в Ненецком автономном округе — 74 572,7 тыс. руб., что противоречит части 9 ст. 20 Федерального закона № 185-ФЗ и свидетельствует о ненадлежащем контроле со стороны администраций муниципальных образований.

При проведении капитального ремонта МКД без соблюдения принципа эффективности и результативности, установленного ст. 34 БК РФ, на оплату подрядчикам работ в полном объеме по смете без учета фактически использованных материалов (меньшей стоимостью, объема и иных технических характеристик), выполненных с ненадлежащим качеством, использовано 58 403,5 тыс. руб., в том числе: в Воронежской области — 15 778,3 тыс. руб., в Ивановской области — 15 727,3 тыс. руб., в Липецкой области — 13 768,8 тыс. руб., в Псковской области — 6 279,0 тыс. руб., в Тульской области — 647,2 тыс. руб., в Вологодской области — 1 790,6 тыс. руб., в Ненецком автономном округе — 4 412,3 тыс. руб. Без соблюдения принципа адресности и целевого характера бюджетных средств, установленного ст. 38 БК РФ, при проведении работ по капитальному ремонту МКД использовано 10 573,1 тыс. руб., в том числе: в Тульской области — 6 519,3 тыс. руб. (оплата работ на ремонт дома, не предусмотренного программой), в Ивановской области — 955,6 тыс. руб. (на ремонт и замену оконных блоков в квартире), в Липецкой области — 1 045,9 тыс. руб. (на реконструкцию МКД вместо капитального ремонта), в Псковской области — 1 703,7 тыс. руб. (на оплату комиссии за ведение счета и по исполнительным листам, оплату материалов), в Вологодской области — 348,6 тыс. руб. (на уплату НДС, за валку деревьев, ремонт дорог и монтаж электромагнитных замков).

В региональные адресные программы по капитальному ремонту МКД в 2009—2010 гг. с меньшим сроком эксплуатации включены в Воронежской области 40 МКД общей стоимостью работ 62 212,7 тыс. руб., в Вологодской области — 4 МКД общей стоимостью работ 5 885,9 тыс. руб., что противоречит ведомственным строительным нормам ВСН 58-88(р), утвержденным приказом Госкомархитектуры от 23 ноября 1988 г. № 312 «Об утверждении ведомственных строительных норм Госкомархитектуры "Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания жилых зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения"». В 2009—2011 гг. без согласования с органами местного самоуправления и в отсутствие актов рабочих комиссий по приемке в эксплуатацию законченных капитальным ремонтом жилых зданий управляющими компаниями оплачены работы на общую сумму 214 127,2 тыс. руб., в том числе: в Ивановской области — на сумму 11 533,3 тыс. руб., в Липецкой области — на сумму 7 267,2 тыс. руб., в Воронежской области — на сумму 86 669,3 тыс. руб., в Псковской области — на сумму 18 063,3 тыс. руб., в Вологодской области — на сумму 90 594,1 тыс. руб., что противоречит части 9 ст. 20 Федерального закона № 185-ФЗ и свидетельствует о ненадлежащем контроле со стороны администраций муниципальных образований.

2.4. По результатам контрольных мероприятий, проведенных 61 контрольно-счетным органом субъектов РФ по состоянию на 1 января 2013 г., объем средств, израсходованных с нарушениями при проведении капитального ремонта МКД, составил в общей сумме 10 871 563,3 тыс. руб. Данные об объемах расходования средств с нарушениями в разрезе субъектов РФ представлены в табл. 11.

Таблица 11. Данные об объемах расходования средств с нарушениями в разрезе субъектов РФ, тыс. руб.

Субъект РФ	Объем нарушений	Субъект РФ	Объем нарушений
Республика Адыгея	33 564,7	Вологодская область	22 512,8
Республика Алтай	5 945,3	Воронежская область	909 076,3
Республика Башкортостан	47 912,7	Иркутская область	41 751,5
Республика Бурятия	67 983,4	Калининградская область	7 831,4
Республика Дагестан	11 607,1	Калужская область	215 053,7
Республика Ингушетия	4 437,4	Кемеровская область	29 441,7
Кабардино-Балкарская Республика	138 072,4	Кировская область	23 109,2
Республика Калмыкия	135,0	Костромская область	3 785,6
Республика Коми	128 505,3	Курганская область	1 613,6
Республика Марий Эл	345,8	Курская область	327 485,4
Республика Саха (Якутия)	217 861,0	Московская область	57 338,0
Республика Мордовия	38 147,5	Нижегородская область	1 956,2
Республика Северная Осетия — Алания	73 304,4	Мурманская область	3 788,1
		Омская область	1 707,1
Республика Татарстан	3 734,4	Оренбургская область	8 332,4
Республика Тыва	77 276,8	Орловская область	3 776,6
Удмуртская Республика	21 114,1	Псковская область	26 226,5
Республика Хакасия	56 229,6	Рязанская область	14 195,8
Республика Чувашия	197,2	Самарская область	4 118,2
Забайкальский край	6,7	Сахалинская область	84 691,7
Камчатский край	2 509,5	Свердловская область	41 506,2
Краснодарский край	921,6	Тамбовская область	1 220,1
Красноярский край	305 983,0	Тверская область	13 620,4
Пермский край	90 714,6	Тульская область	10 359,2
Хабаровский край	829,5	Тюменская область	1 783,9
Амурская область	7 144,7	Ульяновская область	2 577,2
Архангельская область	4 310,3	Ярославская область	558 670,0
Белгородская область	2 849,6	Челябинская область	132 631,6
Брянская область	59 463,4	Чукотский АО	230 195,9
Владимирская область	220 022,8	Ямало-Ненецкий АО	1 889,9
Волгоградская область	19 767,2	г. Санкт-Петербург	6 448 420,0

Структура нарушений, выявленных контрольно-счетными органами субъектов РФ, характеризуется следующими показателями:

- неэффективное использование средств (некачественно проведенные работы, не использованные длительное время средства) — 6 605 755,4 тыс. руб., или 60,8 % общего объема нарушений;

- нарушение порядка расходования средств Фонда, установленного статьей Федерального закона № 185-ФЗ, — 941 453,4 тыс. руб., или 8,7 %, из них нарушение условий софинансирования региональных адресных программ — 346 730,3 тыс. руб., или 3,2 %;

- нарушения региональных и муниципальных нормативных правовых актов 544 091,4 тыс. руб., или 5 %;

- завышение стоимости работ — 262 606,7 тыс. руб., или 2,4 %;

- перечисление авансовых платежей сверх предусмотренного норматива (30 %) — 199 925,8 тыс. руб., или 1,8 %;
- незаконное получение средств подрядными организациями, включая получение средств за невыполненные работы, — 155 996,7 тыс. руб., или 1,4 %;
- осуществление работ по капитальному ремонту МКД, не включенных в перечень, установленный ст. 15 Федерального закона № 185-ФЗ, — 110 435,7 тыс. руб., или 1 %;
- нецелевое использование средств — 67 712,9 тыс. руб., или 0,6 %;
- нарушение конкурсных процедур при отборе подрядных организаций для проведения работ по капитальному ремонту МКД — 79 017,8 тыс. руб., или 0,7 % общего объема нарушений;
- прочие нарушения — в сумме 1 904 567,6 тыс. руб., или 17,5 %.

Цель 3. Законность и эффективность использования в 2009—2012 гг. средств Фонда ЖКХ и средств долевого финансирования, направленных на переселение граждан из аварийного жилищного фонда.

3.1. По данным Росстата, на 1 января 2012 г. в ветхом и аварийном состоянии находится 98,9 млн м², или 3 % общей площади жилищного фонда. По данным Реестра аварийных домов, составленного Фондом ЖКХ на основании данных субъектов РФ, по состоянию на 1 января 2007 г. объем жилищного фонда в МКД, признанного аварийным, составлял 7,3 млн м², в котором проживало около 480 тыс. чел. Данные о количестве граждан, проживающих в аварийном жилищном фонде Российской Федерации в разрезе федеральных округов, представлены в табл. 12.

Таблица 12. Данные о количестве граждан, проживающих в аварийном жилищном фонде Российской Федерации в разрезе федеральных округов, тыс. чел.

Федеральный округ	Всего	В городских поселениях	В сельской местности
Центральный ФО	107,5	95,0	12,5
Северо-Западный ФО	75,3	60,8	14,4
Южный ФО	79,4	74,9	4,5
Северо-Кавказский ФО	55,0	46,5	8,5
Приволжский ФО	176,0	149,4	26,6
Уральский ФО	77,4	61,8	15,7
Сибирский ФО	173,0	155,1	17,9
Дальневосточный ФО	90,4	75,8	14,5

В целом по Российской Федерации в аварийном жилищном фонде проживает 833,9 тыс. чел., в том числе: в городских поселениях — 719,2 тыс. чел. и в сельской местности — 114,7 тыс. чел. В целях улучшения жилищных условий граждан, дальнейшего повышения доступности жилья и качества жилищно-коммунальных услуг Указом Президента РФ от 7 мая 2012 г. № 600 «О мерах по обеспечению граждан Российской Федерации доступным и комфортным жильем и повышению качества жилищно-коммунальных услуг» дано поручение Правительству РФ до марта 2013 г. разработать комплекс мер, направленных на решение задач, связанных с ликвидацией аварийного жи-

лищного фонда. В 2008—2011 гг. и за 11 месяцев 2012 г. Фондом ЖКХ в целях реализации региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда оказана финансовая поддержка 79 субъектам РФ (за исключением Ненецкого и Чукотского автономных округов) в общей сумме 108 217 011,6 тыс. руб., в том числе: по заявкам 2008 г. — 17 702 171,0 тыс. руб., 2009 г. — 34 658 102,6 тыс. руб., 2010 г. — 23 441 402,4 тыс. руб., 2011 г. — 22 258 446,1 тыс. руб. и 2012 г. — 10 156 889,4 тыс. руб. За указанный период в Фонд ЖКХ возвращено 43 49 536,7 тыс. руб., которые были в последующем перераспределены между субъектами РФ. В результате общий объем финансирования программ переселения граждан из аварийного жилищного фонда за счет средств Фонда ЖКХ составил 103 822 474,9 тыс. руб. Всего за счет всех источников финансирования за вышеуказанный период на реализацию региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда, переселению граждан с учетом необходимости стимулирования развития рынка жилья и малоэтажного жилищного строительства направлены средства в общей сумме 138 508 156,5 тыс. руб. Данные об объемах средств, направленных в 2009—2011 гг. и за 11 месяцев 2012 г. на реализацию региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда, представлены в табл. 13.

Всего в период с 2009 г. по 1 декабря 2012 г. на переселение граждан из аварийного жилищного фонда за счет всех источников финансирования направлено 111 369 296,2 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 90 514 840,5 тыс. руб. (81,3 %). Исполнение составило 95 577 807,3 тыс. руб., или 88,7 % показателя, предусмотренного программами (с учетом сумм возврата), из них средства Фонда ЖКХ — 77 943 990,9 тыс. руб., или 89,7 %.

По состоянию на 1 декабря 2012 г. на счетах бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований неиспользованные средства Фонда ЖКХ составили в общей сумме 8 991 200,1 тыс. руб., из них 34 13,2 тыс. руб. — перечисленные на реализацию региональных адресных программ по заявкам 2008 г.; 515,0 тыс. руб. — по заявкам 2009 г. и 297 095,2 тыс. руб. — по заявкам 2010 г., что свидетельствует о недостаточности мер, принимаемых субъектами РФ и муниципальными образованиями по своевременному освоению средств, выделенных на переселение граждан из аварийного жилья.

Региональные программы по переселению граждан из аварийного жилья за 2008—2011 гг. выполнялись субъектами РФ и муниципальными образованиями несвоевременно. Имела место неоднократная последующая корректировка программ, в том числе и после завершения срока их реализации. При этом показатели региональных адресных программ в целом ежегодно пересматривались как в сторону уменьшения, так и увеличения, что привело к длительному использованию полученных средств и их перезачету с программы на программу.

Таблица 13. Данные об объемах средств, направленных в 2009—2011 гг. и за 11 месяцев 2012 г. на реализацию региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда, тыс. руб.

Наименование показателя	Направлено средств			Всего направлено за 2009—2012 гг.	Возврат за 2009—2012 гг.	Исполнено за 2009 г. — 01.12.2012 г.	Процент исполнения *
	2009 г.	2010 г.	2011 г.				
На реализацию в целом всех региональных адресных программ переселения граждан из аварийного жилищного фонда							
Средства Фонда ЖКХ	34 658 102,6	23 441 402,4	22 258 446,1	10 156 889,4	3 583 062,6	77 943 990,9	89,7
Средства региональных и местных бюджетов	3 498 496,8	2 610 761,2	10 504 058,7	4 241 139,0	—	17 633 816,4	84,6
ВСЕГО	38 156 599,4	26 052 163,6	32 762 504,8	14 398 028,4	3 583 062,6	95 577 807,3	88,7
В том числе:							
- на реализацию региональных адресных программ переселения граждан из аварийного жилищного фонда							
Средства Фонда ЖКХ	13 337 532,0	15 009 675,5	12 972 731,8	4 591 590,4	225 648,9	41 362 517,4	90,5
Средства региональных и местных бюджетов	1 641 909,3	1 660 246,3	6 135 411,6	1 984 594,5	—	9 738 789,9	85,3
ВСЕГО	14 979 441,3	16 669 921,8	19 108 143,4	6 576 185,0	225 648,9	51 101 307,3	89,5
- на реализацию региональных адресных программ переселения граждан с учетом необходимости стимулирования развития рынка жилья							
Средства Фонда ЖКХ	21 320 570,6	—	—	—	3 285 867,2	18 034 703,4	100,0
Средства региональных и местных бюджетов	1 856 587,5	—	—	—	—	1 818 749,5	98,0
ВСЕГО	23 177 158,1	—	—	—	3 285 867,2	19 853 452,8	99,8
- на реализацию региональных адресных программ переселения граждан из аварийного жилищного фонда с учетом необходимости развития малоэтажного жилищного строительства							
Средства Фонда ЖКХ	—	7 993 415,1	9 285 714,2	5 565 299,0	71 546,5	18 108 458,3	79,5
Средства региональных и местных бюджетов	—	905 531,1	4 368 647,1	2 256 544,5	6 031 293,3	—	80,1
ВСЕГО	—	8 898 946,2	13 654 361,3	7 821 843,5	71 546,5	24 139 751,6	79,7
- на реализацию региональных адресных программ переселения граждан в монопрофильных муниципальных образованиях							
Средства Фонда ЖКХ	—	438 311,8	—	—	—	438 311,8	100,0
Средства региональных и местных бюджетов	—	44 983,8	—	—	—	44 983,8	100,0
ВСЕГО	—	483 295,6	—	—	100,0	483 295,6	100,0

* Процент исполнения приведен с учетом сумм возврата.

Сроки выполнения региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда в течение всего периода их реализации субъектами РФ нарушались. В результате по программам за период с 2009 г. по 2012 г. своевременно не переселено 70 236 чел., в том числе: по заявкам 2009 г. — 1 058 чел., по заявкам 2010 г. — 1 038 чел., по заявкам 2011 г. — 33 815 чел. и заявкам 2012 г. — 34 325 чел. Анализ исполнения показателей региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда за 2009—2012 гг. представлен на рис. 10.

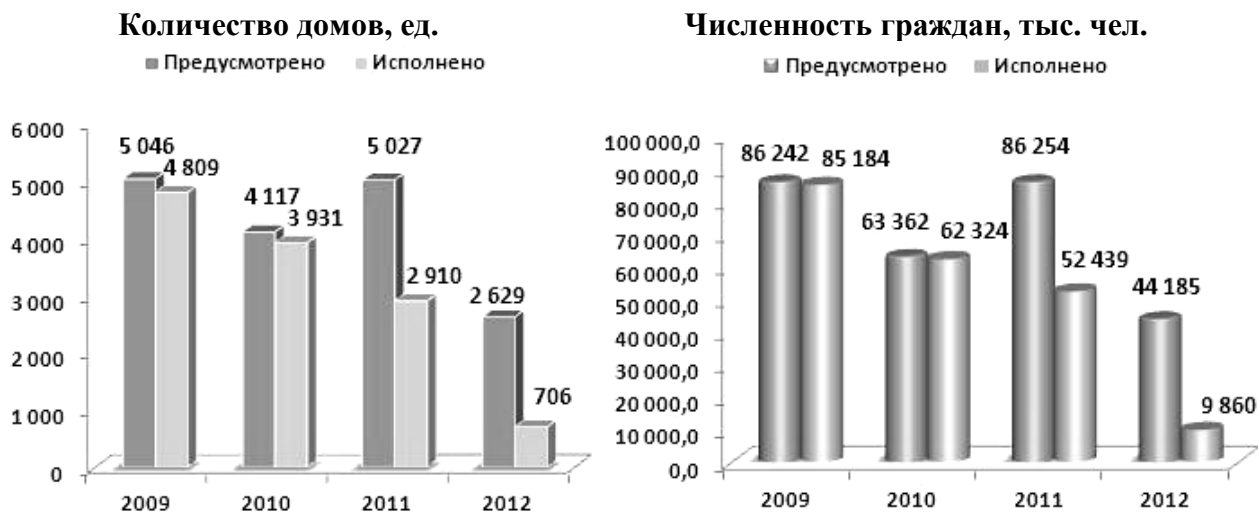


Рис. 10. Анализ исполнения показателей региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда за 2009—2012 гг.

В 2009—2012 гг. планировалось расселить 16 819 МКД общей площадью 4188,2 тыс. м², в которых проживают 280 043 чел. За этот период все региональные адресные программы по переселению граждан из аварийного жилищного фонда в полном объеме не выполнены. Полностью расселено 12 376 аварийных домов общей площадью 3 724,0 тыс. м². Жилищные условия улучшили 209 807 чел., или 74,9 % предусмотренного программами показателя.

Региональные адресные программы по переселению граждан из аварийного жилищного фонда не выполнены: в 2009 г. — 21 субъектом РФ (не расселено 237 домов), в 2010 г. — 28 (не расселено 186 домов) и в 2011 г. — 62 (не расселено 2 117 домов), в 2012 г. — 74 регионами (не расселено 1 923 дома). Кроме того, по оперативной отчетности Фонда ЖКХ, представленной в Счетную палату, по состоянию на 1 января 2013 г. в 5 регионах граждане переселены из 20 МКД (2 МКД — в 2010 г. и 18 МКД — в 2011 г.), не включенных в региональные адресные программы. Снос расселенных аварийных жилых домов в муниципальных образованиях осуществляется медленными темпами. По состоянию на 1 января 2013 г. за период 2009—2012 гг. снесено 7243 МКД, или 43,1 % расселенных аварийных жилых домов. Данные о результатах выполнения показателей региональных адресных программ за 2009—2010 гг. показаны в табл. 14.

Таблица 14. Данные о результатах выполнения показателей региональных адресных программ за 2009—2010 гг., количество МКД

Субъект РФ	2009 г.		2010 г.		Всего не расселено
	предусмотрено	расселено	предусмотрено	расселено	
Республика Бурятия	31	11	24	23	21
Республика Башкортостан	87	82	64	51	18
Республика Карелия	—	—	34	27	7
Кабардино-Балкарская Республика	36	0	23	21	38
Республика Северная Осетия — Алания	38	37	—	—	1
Удмуртская Республика	—	—	49	48	1
Чувашская Республика	68	62	135	133	8
Краснодарский край	173	122	71	66	56
Красноярский край	—	—	104	94	10
Ставропольский край	23	17	93	80	19
Архангельская область	—	—	128	118	10
Воронежская область	75	69	75	64	17
Иркутская область	129	120	67	66	10
Калининградская область	—	—	2	0	2
Калужская область	—	—	19	16	3
Кировская область	—	—	12	11	1
Курганская область	—	—	47	39	8
Ленинградская область	—	—	39	37	2
Магаданская область	22	9	12	0	25
Московская область	100	95	—	—	5
Мурманская область	—	—	37	30	7
Новгородская область	56	45	—	—	9
Омская область	142	132	174	166	18
Пензенская область	—	—	54	47	7
Псковская область	54	50	—	—	4
Ростовская область	77	56	119	110	30
Рязанская область	126	123	39	38	4
Самарская область	90	87	—	—	3
Саратовская область	122	107	25	24	16
Свердловская область	221	213	—	—	8
Тверская область	83	80	—	—	3
Томская область	—	—	12	11	1
Тульская область	—	—	134	92	42
Тюменская область	—	—	94	82	12
Челябинская область	—	—	73	69	4
Еврейская автономная область	14	13	—	—	1
ИТОГО	1767	1530	1749	1563	423

3.2. По результатам проверок, проведенных Счетной палатой в Воронежской, Ивановской, Липецкой, Псковской, Тульской и Вологодской областях, установлены многочисленные нарушения при переселении граждан из аварийного жилищного фонда. Без соблюдения принципа адресности и целевого харак-

тера бюджетных средств, установленного ст. 38 БК РФ, использованы средства на переселение граждан из аварийного жилищного фонда в общей сумме 54 614,4 тыс. руб., в том числе: администрацией г. Тулы — 4 511,9 тыс. руб. (использованы на переселение не граждан, а юридических лиц), в Ивановской области — 50 102,5 тыс. руб. (направлены на текущие расходы и приобретение жилых помещений гражданам, не проживающим в аварийном жилье).

В нарушение части 10 ст. 20.1 Федерального закона № 185-ФЗ в 2009 г. при переселении граждан из аварийного жилья подрядным организациям перечислены авансовые платежи, превышающие максимально допустимый размер (30 %), департаментом ЖКХ Ивановской области в сумме 159 923,3 тыс. руб. и управлением городского хозяйства администрации г. Тулы — 220 144,7 тыс. руб.

Администрацией г. Воронежа средства Фонда ЖКХ и средства областного бюджета в общей сумме 8 119,5 тыс. руб. использованы для переселения граждан из аварийного жилищного фонда, не включенного в программу переселения, что противоречит п. 1 части 2 ст. 20.2 Федерального закона № 185-ФЗ. В нарушение п. 6 ст. 52 Градостроительного кодекса РФ администрацией Грибановского городского поселения Воронежской области строительство пятиэтажного жилого дома в 2010 г. на общую сумму 109 251,7 тыс. руб. велось без проектно-сметной документации. В 2009 г. в нарушение части 5 ст. 20.1 и ст. 23 Федерального закона № 185-ФЗ средства Фонда ЖКХ и бюджета Ивановской области в сумме 495 06,2 тыс. руб. администрацией г. Вичуги израсходованы на приобретение жилых помещений не в новых строящихся многоквартирных домах (со степенью готовности не менее 70 %), а в реконструируемых зданиях. В нарушение п. 2 ст. 72 БК РФ заключены государственные контракты с превышением установленных лимитов бюджетных обязательств на общую сумму 84 624,5 тыс. руб., в том числе: администрациями Родниковского и Комсомольского городских поселений Ивановской области с ЗАО «Варяг» — на сумму 5 050,1 тыс. руб., департаментом строительства и жилищно-коммунального хозяйства Вологодской области с 26 подрядчиками на сумму 79 574,4 тыс. руб., государственным комитетом Псковской области по имущественным отношениям с подрядчиками — на сумму 147 579,7 тыс. руб. В нарушение части 10 ст. 20.1 Федерального закона № 185-ФЗ в 2009 г. департаментом жилищно-коммунального хозяйства Ивановской области перечислены застройщикам на приобретение жилых помещений для переселения граждан средства, превышающие установленный предельный размер аванса (30 %), на сумму 159 923,3 тыс. руб. В нарушение ст. 86 и 89 ЖК РФ в рамках реализации программ переселения предоставлены жилые помещения администрациями муниципальных образований Вологодской области 88 семьям на 493,39 м² меньше ранее занимаемой ими площади (стоимостью 13 010,1 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 11 143,2 тыс. руб.) и администрацией г. Россоши — 19 семьям на 86 м² меньшей площадью, чем они занимали.

В нарушение части 9 ст. 20.1 Федерального закона № 185-ФЗ и п. 2 ст. 52 Градостроительного кодекса РФ департаментом строительства и жилищно-коммунального хозяйства Вологодской области заключен контракт от 16 июня 2009 г. № 3 с ООО «Застройщик» на строительство (завершение строи-

тельства) МКД, расположенных на территории г. Великий Устюг, при истекшем у него сроке действия лицензии на строительство объектов (до 7 июня 2009 г.). Кроме того, в доме № 58 по ул. Кирова в г. Великий Устюг ряд приобретенных квартир не соответствует требованиям, предъявляемым к жилым помещениям. Так, жилые помещения в пяти квартирах не имеют естественного освещения из-за отсутствия окон, площадь комнат в семи однокомнатных квартирах составляет от 4,55 до 6,33 м². Однокомнатные квартиры с поделенным пополам окном, разделенные перегородкой из асбестоцементных плит администрацией г. Великий Устюг предоставляются переселяемым гражданам как двухкомнатные квартиры, имеющие два жилых помещения. В нарушение ст. 89 ЖК РФ администрацией г. Великий Устюг гражданам предоставлялись квартиры, неравнозначные по площади ранее занимаемому жилому помещению (без учета доли общей площади жилья).

По изложенным выше фактам по г. Великий Устюг возбуждены уголовные дела на бывшего заместителя губернатора, начальника департамента строительства и жилищно-коммунального хозяйства В. М. Горбцова и начальника управления, заместителя начальника департамента В. А. Кудряшова. В отсутствие заключенного муниципального контракта на расчетный счет ООО «НасонГрад» администрацией Вологодского района Вологодской области произведена оплата за выполненные последним строительно-монтажные работы на общую сумму 20 012,4 тыс. руб., или 87,8 % стоимости контракта.

3.3. По результатам контрольных мероприятий, проведенных контрольно-счетными органами 54 субъектов РФ, объем средств, израсходованных с нарушениями при переселении граждан из аварийного жилищного фонда, составил в общей сумме 8 110 157,8 тыс. руб. Данные об объемах средств, израсходованных с нарушениями, представлены в табл. 15.

Структура выявленных нарушений, представленных контрольно-счетными органами субъектов РФ, характеризуется следующими показателями:

- нарушение конкурсных процедур, установленных Федеральным законом № 94-ФЗ, — 1 268 481,5 тыс. руб., или 15,6 % общего объема средств, израсходованных с нарушениями;
- неэффективное использование средств — 1 780 490,5 тыс. руб., или 22 %;
- перечисление авансовых платежей сверх установленного норматива (30 %) — 406 124,2 тыс. руб., или 5 %;
- нарушение бухгалтерского учета и отчетности — 2 671 985,6 тыс. руб., или 32,9 %;
- нарушения региональных и муниципальных нормативных правовых актов — 356 781,4 тыс. руб., или 4,4 %;
- неприменение штрафных санкций к подрядчикам — 339 536,4 тыс. руб., или 4,2 %;
- излишне оплаченная стоимость жилья при переселении — 283 445,9 тыс. руб., или 3,5 %;
- незаконное обогащение подрядных организаций, в том числе за счет получения средств за фактически невыполненные работы, — 260 139,1 тыс. руб., или 3,2 %;

- нецелевое использование средств — 18 217,0 тыс. руб., или 0,2 %;
- отсутствие построенных объектов в реестре муниципальной собственности — 12 376,6 тыс. руб., или 0,2 %;
- завышение стоимости работ — 20 039,2 тыс. руб., или 0,2 %;
- прочие нарушения — 692 540,5 тыс. руб., или 8,5 %.

Таблица 15. Данные об объемах средств, израсходованных с нарушениями, тыс. руб.

Субъект РФ	Объем нарушений	Субъект РФ	Объем нарушений
Республика Башкортостан	3 049,2	Кемеровская область	29 526,9
Республика Бурятия	14 999,5	Кировская область	41 724,4
Республика Дагестан	85 701,1	Курганская область	12 599,1
Кабардино-Балкарская Республика	67 463,6	Курская область	86 387,8
Республика Калмыкия	55 935,6	Ленинградская область	350 875,0
Республика Коми	354 618,2	Липецкая область	1 262,6
Республика Марий Эл	995,5	Магаданская область	7 043,6
Республика Мордовия	32 863,1	Московская область	1 700 595,2
Республика Саха (Якутия)	47 365,1	Мурманская область	2 379,1
Республика Тыва	64 788,1	Нижегородская область	17 478,0
Республика Татарстан	12 204,0	Новгородская область	2 497,3
Удмуртская Республика	54 812,0	Омская область	5 384,4
Республика Хакасия	201 823,2	Оренбургская область	1 066,5
Камчатский край	1 065,0	Пензенская область	24 429,8
Ивановская область	450 146,8	Псковская область	41 511,7
Красноярский край	217 867,4	Ростовская область	166 125,2
Пермский край	392 274,7	Рязанская область	612,5
Ставропольский край	698 407,9	Самарская область	29 113,4
Амурская область	21 360,7	Саратовская область	43 163,9
Архангельская область	28 357,5	Тамбовская область	485,4
Астраханская область	347,8	Тверская область	363 952,5
Белгородская область	17 694,6	Тульская область	228 453,0
Брянская область	359 170,9	Тюменская область	3 873,2
Вологодская область	27 911,3	Челябинская область	37 558,9
Воронежская область	5 832,2	Ярославская область	576 743,6
Иркутская область	682 157,8	Ямало-Ненецкий АО	34 867,7
Калужская область	36 944,4	г. Санкт-Петербург	364 290,0

3.6. По результатам контрольных мероприятий Счетной палаты, направленных в Генеральную прокуратуру РФ, приняты меры прокурорского реагирования.

По результатам проверки в Ивановской и Липецкой областях Генеральной прокуратуре РФ направлены материалы для возбуждения уголовных дел в связи с выявлением признаков преступлений в действиях следующих должностных лиц:

- генерального директора ООО «МегаСтройИваново» С. А. Алексева (объявлен в розыск) по фактам произведенных затрат на ремонт необщедомового имущества в размере 882 тыс. руб. и хищения 13,7 млн руб., выделенных на ремонт МКД;

– начальника отдела ЖКХ, связи, транспорта и благоустройства администрации г. Шуя Ивановской области, перечислившего ООО «МегаСтройИваново» вышеуказанные средства.

По результатам рассмотрения материалов, направленных прокурором г. Ельца Липецкой области в следственный орган, в отношении ООО «Ремстройсервис», получившего денежные средства за фактически невыполненные работы, возбуждено восемь уголовных дел.

Всего по фактам нарушений, выявленных Счетной палатой, прокуратурами Ивановской и Липецкой областей, внесено 50 представлений главам органов государственной власти и органов местного самоуправления, руководителям управляющих компаний и подрядных организаций, в следственные органы направлено 12 представлений для решения вопроса об уголовном преследовании, возбуждено восемь уголовных дел.

По результатам проверки, проведенной в Воронежской области, Грибановским МСО СУ Следственного комитета Российской Федерации по Воронежской области расследуется уголовное дело по факту принятия ФГУП ВО «Облкоммунсервис» оконченого строительством дома № 14 по ул. Суворова в пгт. Грибановский без подтверждающих документов. При заключении и исполнении контракта по строительству указанного выше дома за допущенные нарушения привлечен к дисциплинарной ответственности начальник отдела учета и отчетности администрации пгт. Грибановский.

В целях устранения нарушений законодательства об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности прокуратурой Воронежской области внесено представление в адрес заместителя председателя правительства Воронежской области, которое рассмотрено и удовлетворено.

По фактам непринятия органами местного самоуправления надлежащих мер в рамках межбюджетных отношений при реализации программы энергосбережения, несвоевременного обеспечения приборами учета домов и бюджетных учреждений, утверждения муниципальных программ по ремонту МКД в 2011 и 2012 гг. без проведения обязательного энергетического обследования домов, а также по другим нарушениям прокуратурой области внесены представления главам г. Семилуки, Грибановского городского поселения и г. Поворино Воронежской области.

По фактам необеспечения свободного доступа к данным об основных показателях финансово-хозяйственной деятельности управляющими компаниями ООО «УК Бизнес Комфорт» и ТСЖ «Возрождение» прокурором Грибановского района в отношении руководителей этих организаций возбуждены дела об административном правонарушении по части 5 ст. 9.16 КоАП.

В связи с незаконностью действий должностных лиц управляющих компаний, оплативших без согласования с органами местного самоуправления работы по капитальному ремонту МКД на общую сумму 86 669,3 тыс. руб., прокурорами Грибановского и Поворинского районов Воронежской области главе пгт. Грибановский и председателю Поворинского Совета народных депутатов внесены представления. По результатам рассмотрения представления

глава администрации г. Поворино Воронежской области привлечен к дисциплинарной ответственности.

В ходе контрольного мероприятия на объекте проверки в государственной корпорации — Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства и в Вологодской области оформлен акт, с которым ознакомлен генеральный директор (без замечаний), а также использована информация, полученная от контрольно-счетных органов 72 субъектов РФ и из исполнительных органов власти Республики Башкортостан, Забайкальского, Красноярского и Приморского краев, Новгородской области, Минрегиона России, ФСТ России и Росстата.

Выводы

1. Реализация Федерального закона от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» способствовала развитию рыночных отношений в жилищно-коммунальной сфере.

1.1. Доля МКД, находящихся в управлении коммерческих организаций на территориях муниципальных образований, участвующих в реализации Федерального закона № 185-ФЗ, по итогам 2011 г. составила 89,7 % (норматив 80 %).

Доля управления МКД товариществами собственников жилья составляет 19,9 % (норматив 10 %). В то же время качественных преобразований в отрасли не произошло. Состояние жилищного фонда характеризуется высокой степенью износа и способствует избыточному потреблению энергетических ресурсов.

Система управления имущественным комплексом с использованием концессионных соглашений и иных механизмов государственно-частного партнерства находится в стадии образования.

Многими управляющими компаниями и ТСЖ не обеспечен свободный доступ к данным об основных показателях их финансово-хозяйственной деятельности, что не соответствует п. 10 ст. 161 ЖК РФ.

Хозяйственный механизм, сложившийся в настоящее время в жилищно-коммунальном комплексе, не обеспечивает эффективную и надежную работу коммунальной инфраструктуры, ее модернизацию, бесперебойную поставку коммунальных ресурсов для потребителей. Так, только за 2011 г. было устранено 202 тыс. аварий на объектах водоснабжения, канализования и теплоснабжения. При этом органам местного самоуправления не всегда удавалось принять своевременные и достаточные меры по повышению надежности работы коммунальных систем и устранению аварийных ситуаций, в связи с чем к их ликвидации привлекались не только региональные, но и федеральные органы власти.

1.2. В реализации региональных адресных программ по проведению капитального ремонта многоквартирных домов и переселению граждан из аварийного жилищного фонда за период с 2009 по 2012 г. приняло участие около 3 168 муниципальных образований, или 13,7 % их общего количества, что обусловлено в основном невозможностью обеспечить на местном уровне выполнение условий предоставления финансовой поддержки Фондом ЖКХ в соответствии с Федеральным законом № 185-ФЗ.

1.3. Предусмотренные ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ условия предоставления средств Фонда ЖКХ субъектами РФ в основном соблюдались. В то же время по состоянию на 1 октября 2012 г. не было обеспечено выполнение:

– в 4 регионах — п. 1 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ в части достижения не менее 50 % доли общего числа коммерческих организаций, осуществляющих деятельность в коммунальном комплексе;

– муниципальными образованиями 2 субъектов РФ — п. 2 части 1 ст. 14 Федерального закона № 185-ФЗ в части достижения не менее 80 % доли общего числа коммерческих организаций в сфере управления и обслуживания жилищного фонда;

– муниципальным образованием городское поселение «Рабочий поселок Искателей» Ненецкого автономного округа (9,3 %) в части достижения не менее 10 % ТСЖ по управлению многоквартирными домами.

1.4. Утвержденные в целях реализации Федерального закона от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» региональные и муниципальные программы в ряде субъектов РФ в полном объеме не выполняются.

Обеспеченность жилищного фонда общедомовыми приборами учета в муниципальных образованиях, включенных в программы Фонда ЖКХ, по состоянию на 1 октября 2012 г. по тепловой энергии составляет 37,3 % потребности, по холодному водоснабжению — 34,5 %, по горячему водоснабжению — 40,6 % и по электроснабжению — 57,6 %.

1.5. На реализацию региональных программ по проведению капитального ремонта многоквартирных домов и переселению граждан из аварийного жилищного фонда с 2008 г. по 1 декабря 2012 г. за счет всех источников финансирования направлено 434 528 288,0 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 322 681 016,8 тыс. руб., или 74,3 %. Возврат регионами неиспользованных средств Фонда ЖКХ составил 4 399 890,0 тыс. руб. (1,3 %).

Средства Фонда ЖКХ в связи с несвоевременным исполнением региональных адресных программ нередко использовались не в полном объеме.

Без соблюдения принципа эффективности и результативности, установленного ст. 34 БК РФ, использовались средства Фонда ЖКХ в сумме 1 002 954,0 тыс. руб., выделенные субъектам РФ по заявкам 2008—2010 гг. и возвращенные спустя более одного года как неиспользованные, а также в сумме 417 547,0 тыс. руб., находящиеся на счетах субъектов РФ и муниципальных образований и не используемые более 1,5 лет.

2. На реализацию региональных адресных программ по проведению капитального ремонта МКД в 2009—2012 гг. направлено 238 106 652,8 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 178 782 622,3 тыс. руб., или 75,1 % общего объема средств. При проведении капитального ремонта МКД не используются кредитные схемы его финансирования, не применяются энергосервисные контракты.

2.1. Запланированные показатели по программам капитального ремонта 2009—2012 гг. в полном объеме не достигнуты. По состоянию на 1 января 2013 г. отремонтировано 96535 МКД (99,4 % показателя, предусмотренного программами) общей площадью 281 246,4 тыс. м² (99,1 %), жилищные условия улучшили 11 921,3 тыс. чел. (99,2 %). Не обеспечен ремонт в 23 субъектах РФ 571 многоквартирного дома, предусмотренный программами 2011—2012 гг.

2.2. В 2009—2011 гг. при проведении капитального ремонта МКД в 6 регионах не привлечены в установленном размере (5 %) средства собственников жилья в общей сумме 41 793,7 тыс. руб., что противоречит п. 2 части 6 ст. 20 Федерального закона № 185-ФЗ. При этом на счетах управляющих компаний числятся средства собственников жилья в сумме 450 930,6 тыс. руб., перечисленных сверх установленного размера (5 %), порядок использования или возврата которых на законодательном уровне не урегулирован. Отсутствие контроля за их использованием создает риск их утраты или может привести к незаконному обогащению управляющих компаний.

3. За период с 2009 г. по 1 декабря 2012 г. на реализацию всех региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилищного фонда направлено 111 369 296,2 тыс. руб., из них средства Фонда ЖКХ — 90 514 840,5 тыс. руб., или 81,3 % общего объема средств.

3.1. Сроки выполнения региональных адресных программ по переселению граждан из аварийного жилья за 2008—2012 гг. нарушались, по этой причине программы многократно корректировались, в том числе и после завершения их срока реализации. Показатели по переселению граждан из аварийного жилья выполнены на 74,9 %. Не обеспечено расселение 4 443 МКД, в которых проживает более 70 тыс. чел.

4. Результаты контрольных мероприятий муниципальных и государственных контрольных органов за проведением работ по капитальному ремонту многоквартирных домов и переселению граждан из аварийного жилищного фонда, свидетельствуют о многочисленных нарушениях в жилищно-коммунальном комплексе. Это обусловлено, в том числе, и активным вовлечением в эту сферу коммерческих организаций при ограниченных возможностях контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью, что создает предпосылки для нецелевого и неэффективного расходования средств, необоснованной оплаты невыполненных работ и снижения качества их проведения.

4.1. По результатам контрольных мероприятий, проведенных Счетной палатой РФ в Воронежской, Вологодской, Ивановской, Липецкой, Псковской, Тульской областях, Ненецком автономном округе и в государственной корпорации — Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства установлено расходование средств с нарушениями в общей сумме 9 123 563,7 тыс. руб., из них: нецелевые расходы — 139 612,0 тыс. руб., неэффективные расходы — 1 736 872,8 тыс. руб., оплата невыполненных работ 95096,3 тыс. руб., нарушения при осуществлении закупок для государственных и муниципальных нужд — 4 883 930,6 тыс. руб.

4.2. По результатам контрольных мероприятий, представленным контрольно-счетными органами субъектов РФ, общий объем средств, израсходованных

ванных с нарушениями, составил 18 981 721,1 тыс. руб., из них: нецелевое использование средств — 85 929,9 тыс. руб., неэффективные расходы — 8 386 245,9 тыс. руб., оплата невыполненных работ — 416 135,8 тыс. руб., нарушения при осуществлении закупок для государственных и муниципальных нужд — 1 347 499,3 тыс. руб.

4.3. Наличие большого количества обращений граждан по решению проблем в жилищно-коммунальном комплексе свидетельствует о том, что механизм проведения органами местного самоуправления проверок деятельности управляющих организаций на основании обращения собственников помещений в многоквартирном доме, установленный частью 1.1 ст. 165 ЖК РФ, до настоящего времени не работает. Привлечение в эту сферу общественного контроля как новой формы государственно-частного партнерства позволит усилить контроль за деятельностью коммерческих организаций в жилищно-коммунальном комплексе и повысить качество предоставляемых населению жилищно-коммунальных услуг.

Предложения

1. Направить информационное письмо о выявленных нарушениях в Министерство регионального развития Российской Федерации.

2. Направить отчет о результатах контрольного мероприятия в государственную корпорацию — Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства.

3. Направить отчет о результатах контрольного мероприятия в Государственную Думу и Совет Федерации Федерального Собрания РФ, полномочным представителям Президента РФ в федеральных округах.

4. Направить отчет о результатах контрольного мероприятия в контрольно-счетные органы субъектов РФ, участвующих в реализации Федерального закона от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства».

Рассмотрим **второй пример**. Данные проверки Счетной палаты (в виде предварительного и последующего контроля экономических расчетов, содержащих как фактические материалы, так и плановые расчеты) отражают изменения объема государственного долга Российской Федерации в 2008—2015 гг. и представлены на диаграмме (рис. 11).

Объем государственного долга Российской Федерации, согласно расчетам предварительного контроля, увеличится с 13,1 % ВВП в 2013 г. до 13,4 % ВВП в 2015 г. и составит 11,1 трлн руб. в основном за счет роста государственного внутреннего долга. Расходы по обслуживанию государственного долга увеличатся с 425,3 млрд руб. в 2013 г. до 508,0 млрд руб. в 2015 г., что существенно превысит бюджетные ассигнования, направляемые в 2015 г. на жилищно-коммунальное хозяйство, охрану окружающей среды, культуру и кинематографию, физическую культуру и спорт, средства массовой информации (327,6 млрд руб.), здравоохранение (373,1 млрд руб.), что является неэффективным расходованием бюджетных средств.

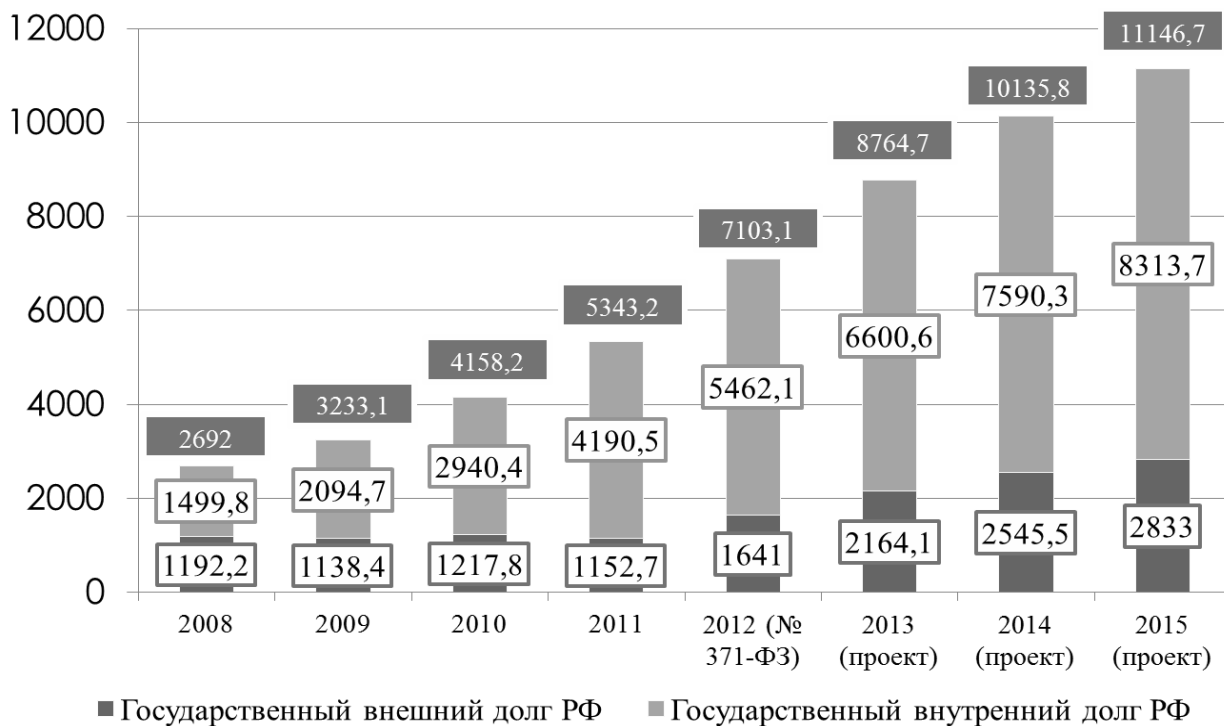


Рис. 11. Изменения объема государственного долга Российской Федерации в 2008—2015 гг.

7.2. Специфика информации и материалов по объектам контроля

7.2.1. Техника получения информации проверяемой совокупности

Рассмотрим пример. В научной теории предложен оригинальный алгоритм совместного анализа результатов предшествующих контрольных мероприятий, систематизированных на основе утвержденного Классификатора нарушений и данных реестров проведенных платежей, полученных из автоматизированной информационной системы управления бюджетным процессом г. Москвы с целью практического формирования представительной выборки проверяемой совокупности для анализа и контроля. С помощью программно-аппаратных средств осуществляется группировка по соответствующим кодам бюджетной классификации тех видов расходов, которые наиболее подвержены нарушениям, для последующего визуального анализа и проверки первичных документов (рис. 12).

Проверка, осуществляемая на основании обращения представительного органа местного самоуправления, в отличие от иных видов контроля, содержит признаки государственной услуги, что предполагает соответствующую стандартизацию процедур проведения проверки.

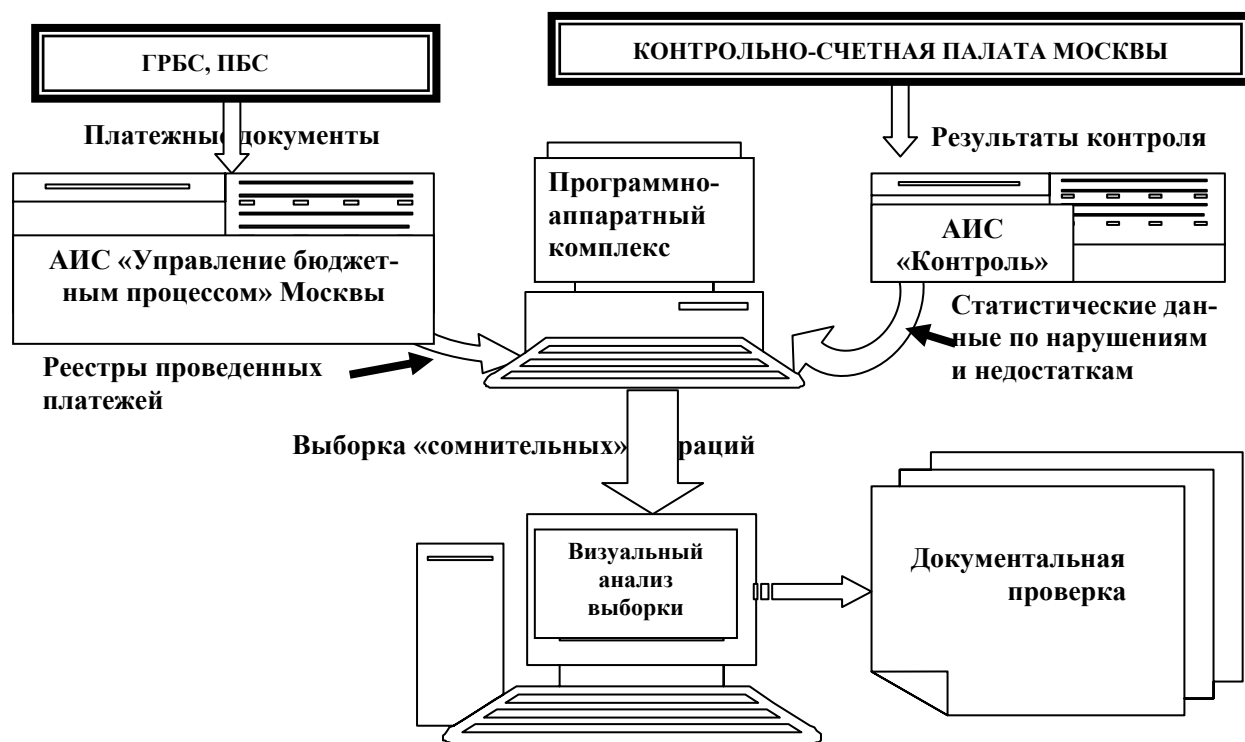


Рис. 12. Алгоритм формирования представительной выборки проверяемой совокупности

7.2.2. Аккумуляция информации контроля муниципальных образований

Согласно данным официальной отчетности Российской Федерации, в 2012 г. общий объем поступивших в местные бюджеты доходов составляет 3 138,4 млрд руб., что выше уровня 2011 г. на 6,0 %, или 177,3 млрд руб.

Собственные доходы местных бюджетов, которые являются средствами муниципальных образований для решения вопросов местного значения, снизились в 2012 г. по сравнению с предыдущим годом (на 5,0 млрд руб., или 0,2 %) за счет снижения объемов межбюджетных трансфертов местным бюджетам, в частности дотаций, и составили 2 244,8 млрд руб. При этом в местных бюджетах 40 субъектов РФ по сравнению с 2011 г. произошел рост собственных доходов, а в 43 субъектах РФ — снижение. Самые высокие темпы роста собственных доходов отмечаются в местных бюджетах следующих субъектов РФ (табл. 16).

Распределение собственных доходов по типам муниципальных образований в 2012 г., как и в предыдущие годы, характеризуется следующей структурой: в бюджеты городских округов поступило 1 134,5 млрд руб. (50,6 %), в бюджеты муниципальных районов — 795,0 млрд руб. (35,4 %), в бюджеты поселений — 315,3 млрд руб. (14,0 %). Указанное распределение отражает сбалансированное распределение собственных доходов между городскими округами и муниципальными районами с поселениями.

Таблица 16. Темпы роста собственных доходов субъектов РФ

Субъект РФ	Собственные доходы (исполнение), млн руб.		Темп роста 2012/2011, %
	2011	2012	
Республика Калмыкия	2 436,2	3 411,7	40,0
Чукотский автономный округ	6 371,5	7 749,4	21,6
Хабаровский край	34 137,4	40 512,2	18,7
Брянская область	10 726,7	12 613,3	17,6
Республика Коми	22 137,5	25 864,7	16,8
Карачаево-Черкесская Республика	3 748,6	4 360,7	16,3
Новосибирская область	46 213,5	53 661,1	16,1
Республика Саха (Якутия)	35 818,6	40 923,6	14,3
Орловская область	7 851,6	8 970,3	14,2
Удмуртская Республика	20 832,7	23 761,3	14,1
Чувашская Республика	11 291,8	12 864,8	13,9
Ленинградская область	33 912,3	38 433,5	13,3
Приморский край	28 889,7	32 135,1	11,2

В общем объеме поступивших в 2012 г. собственных доходов местных бюджетов налоговые и неналоговые доходы составляют 53,4 % (1 199,8 млрд руб.), межбюджетные трансферты (без учета субвенций) — 46,6 % (1 045,0 млрд руб.). При этом налоговые доходы местных бюджетов исполнены в 2012 г. в сумме 935,8 млрд руб., с ростом к первоначальному плану поступлений на 7,9 %, или 68,8 млрд руб. В структуре собственных доходов местных бюджетов налоговые доходы занимают 41,7 % в среднем по Российской Федерации. Имеют место максимальные и минимальные значения указанного показателя в разрезе субъектов РФ (табл. 17).

Таблица 17. Максимальные и минимальные значения налоговых доходов местных бюджетов в разрезе субъектов РФ

Субъект РФ с наибольшим удельным весом налоговых доходов местных бюджетов в собственных доходах	%	Субъект РФ с наименьшим удельным весом налоговых доходов местных бюджетов в собственных доходах	%
Липецкая область	61,8	Ненецкий автономный округ	10,4
Республика Калмыкия	61,2	Тюменская область	16,6
Калужская область	58,8	Чукотский автономный округ	20,3
Кабардино-Балкарская Республика	56,7	Республика Дагестан	23,2
Вологодская область	54,8	Сахалинская область	24,2
Московская область	54,0	Ямало-Ненецкий автономный округ	26,1
Приморский край	53,6	Амурская область	26,5
Тульская область	53,0	Республика Саха (Якутия)	29,6

Следует отметить, что в связи со значительной дифференциацией социально-экономического развития муниципалитетов распределение налоговых доходов по типам муниципальных образований осуществляется неравномерно: в бюджетах городских округов аккумулируется 61,0 % (570,5 млрд руб.)

налоговых доходов, в бюджетах муниципальных районов — 28,1 % (263,3 млрд руб.) и 10,9 % (102,0 млрд руб.) — в бюджетах поселений.

Анализ налоговых поступлений показал, что основным бюджетообразующим налогом в 2012 г. продолжает оставаться налог на доходы физических лиц, удельный вес которого в налоговых доходах местных бюджетов составляет 70,2 %, или 656,7 млрд руб. (в 2011 г. — 66,4 %, или 583,5 млрд руб.).

В 2012 г. в соответствии с п. 3 ст. 58 БК РФ субъекты РФ были обязаны передать в местные бюджеты единые и (или) дополнительные нормативы отчислений от налога на доходы физических лиц, исходя из зачисления в местные бюджеты не менее 20 % налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта РФ по указанному налогу. В 2012 г. поступления в местные бюджеты налога на доходы физических лиц в порядке исполнения указанной нормы оцениваются в 319,8 млрд руб., или 48,7 % от общей суммы поступления налога на доходы физических лиц.

Общий объем доходов, полученных местными бюджетами в связи с закреплением субъектами РФ налога на доходы физических лиц (сверх установленного ст. 61, 61.1, 61.2 БК РФ), составил 333,9 млрд руб., или 20,9 % доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ от указанного налога (без учета Москвы и Санкт-Петербурга).

По сравнению с 2011 г. произошел рост поступлений местных налогов на 26,2 % с 111,5 до 140,7 млрд руб. и их удельного веса в налоговых доходах местных бюджетов с 12,7 до 15,0 %. Объем поступившего в 2012 г. в местные бюджеты земельного налога превышает уровень 2011 г. на 16,6 % и составляет 124,9 млрд руб. Объем налога на имущество физических лиц увеличился с 4,4 млрд руб. до 15,8 млрд руб., так как доход от поступлений по данному налогу за 2011 г. был получен в 2012 г. в связи с внесением изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах. Удельный вес в налоговых доходах земельного налога увеличился с 12,2 до 13,3 %, налога на имущество физических лиц — с 0,5 до 1,7 %.

Доходы от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами и закрепленных за бюджетами муниципальных образований БК РФ, составили 80,2 млрд руб., из них налог на вмененный доход — 76,9 млрд руб., или 8,2 % налоговых доходов местных бюджетов, единый сельскохозяйственный налог — 3,3 млрд руб. или 0,4 % соответственно.

Общий объем доходов, поступивших за счет налогов, нормативы по которым установлены на федеральном уровне (в том числе налоговые доходы по нормативу 20 % от налога на доходы физических лиц), оценивается в 865,9 млрд руб.

В рамках установленных БК РФ региональных полномочий по межбюджетному регулированию применяется практика дополнительного закрепления субъектами РФ за местными бюджетами отчислений от федеральных и региональных налогов. В 2012 г. данным правом воспользовались 72 субъекта РФ.

Субъекты РФ, помимо отчислений от налога на доходы физических лиц, установили на постоянной основе единые нормативы отчислений по следующим видам федеральных и региональных налогов и сборов: налог на

имущество организаций — 11 регионов; налог на прибыль организаций — 7 регионов; единый сельскохозяйственный налог — 38 регионов; транспортный налог — 10 регионов; налог на добычу общераспространенных полезных ископаемых — 13 регионов; налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения — 26 регионов; налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения по патенту — 23 региона; акцизы — 9 регионов.

Поступления налогов, которые были переданы на муниципальный уровень в соответствии с законами субъектов РФ, оцениваются в 59,7 млрд руб., или 6,4 % от общего объема налоговых доходов.

Закрепление единых нормативов отчислений является реальным инструментом усиления заинтересованности муниципальных образований в расширении налогооблагаемой базы. Так, установленные субъектами РФ нормативы отчислений от налога на доходы физических лиц обеспечили дополнительное поступление в местные бюджеты 14,1 млрд руб., от налога на прибыль организаций — 10,1 млрд руб., налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения — 21,9 млрд руб., налога на имущество организаций — 3,7 млрд руб., транспортного налога — 7,9 млрд руб., налога на добычу полезных ископаемых — 1,2 млрд руб., акцизов — 0,1 млрд руб.

В соответствии со ст. 9 и 63 БК РФ, к бюджетным полномочиям муниципальных районов отнесено установление в соответствии с федеральными законами и законами субъектов РФ нормативов отчислений в бюджеты поселений от федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, подлежащих зачислению в бюджеты муниципальных районов.

По данным субъектов РФ отдельные муниципальные районы закрепили за бюджетами поселений нормативы отчислений по налогу на имущество организаций (в двух субъектах РФ), транспортному налогу (в двух субъектах РФ), налогу на доходы физических лиц (в восьми субъектах РФ), единому налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (в четырех субъектах РФ), единому сельскохозяйственному налогу (в пяти субъектах РФ), налогу на добычу полезных ископаемых (общераспространенных и прочих) (в одном субъекте РФ).

В 2012 г. отмечалось снижение поступления неналоговых доходов — 264,0 млрд руб., что ниже уровня 2011 г. на 5,4 %, или 15,0 млрд руб. Данная ситуация сложилась вследствие уменьшения, по сравнению с 2011 г., поступлений штрафов, санкций, возмещения ущерба на 28,4 %, доходов от оказания платных услуг и компенсации затрат государства на 61,1 %. Вместе с тем поступления платежей при пользовании природными ресурсами увеличились на 32,1 %, административных платежей и сборов — на 23,6 %, доходов от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, — на 7,0 %, доходов от продажи материальных и нематериальных активов — 3,6 %.

Распределение неналоговых доходов по типам муниципальных образований осуществляется неравномерно. Основной объем неналоговых доходов

(63,0 %) поступил в бюджеты городских округов, доля неналоговых доходов муниципальных районов — 23,6 % и поселений — 13,4 %.

Как показывает анализ отчетных данных, доходы от использования имущества, находящегося в муниципальной собственности, занимала основную долю (52,8 %) неналоговых доходов муниципальных образований. Доля данного вида дохода в общей сумме неналоговых доходов городских округов составляет 53,5 %, муниципальных районов — 45,8 %, поселений — 61,3 %.

В общем объеме доходов местных бюджетов в 2012 г. доля межбюджетных трансфертов составляла 61,8 %, или 1938,6 млрд руб. (в 2011 г. данный показатель соответствовал 60,7 %, или 1798,2 млрд руб.).

В структуре межбюджетных трансфертов доля средств, передаваемых с целью финансового обеспечения исполнения органами местного самоуправления отдельных государственных полномочий Российской Федерации и субъектов РФ в форме субвенций из региональных бюджетов, увеличилась с 39,6 % в 2011 г. до 46,1 % в 2012 г. Общий объем субвенций в 2012 г. увеличился по отношению к 2011 г. на 25,6 % и составлял 893,6 млрд руб.

Основной объем субвенций (55,3 %) был предоставлен в 2012 г. бюджетам муниципальных районов (493,9 млрд руб.), в бюджеты городских округов поступило 393,0 млрд руб., или 44,0 % от общего объема субвенций, в связи с преимущественным делегированием государственных полномочий на уровень муниципальных районов и городских округов. Субвенции бюджетам городских и сельских поселений составляли 6,7 млрд руб., или 0,7 % соответственно.

Следует отметить различные подходы регионов к передаче государственных полномочий органам местного самоуправления.

Количество передаваемых субъектами РФ на муниципальный уровень отдельных государственных полномочий остается существенным. Так, более 15 полномочий передано 4 субъектами РФ в 2011 г. и 5 субъектами в 2012 г. В Магаданской области и Республике Дагестан за рассматриваемые годы количество ежегодно передаваемых полномочий превышало 15.

В 2012 г. 38 субъектов РФ увеличили количество переданных на муниципальный уровень государственных полномочий и 24 субъекта РФ сократили. По сравнению с 2011 в 2012 г., рост количества передаваемых государственных полномочий отмечался в Самарской области — с 9 до 22, в Свердловской области — с 9 до 22 и в Пермской крае — с 12 до 20. Снижение произошло в Ярославской области — с 25 до 9, в Забайкальском крае — с 21 до 12 и в Еврейской автономной области — с 13 до 7.

Межбюджетные трансферты местным бюджетам, связанные с финансовым обеспечением реализации собственных полномочий органов местного самоуправления по решению вопросов местного значения, в 2012 г. составили 1 045,0 млрд руб., или 53,9 % от общего объема межбюджетных трансфертов и 46,6 % от объема собственных доходов местных бюджетов. В 2011 г. данные межбюджетные трансферты составляли 1 086,9 млрд руб., или 60,4 % от общего объема межбюджетных трансфертов и 48,3 % от объема собственных доходов местных бюджетов. Снижение объема указанных финансовых

средств в 2012 г. по сравнению с 2011 г. составило 41,9 млрд руб., или 3,9 %, в частности, за счет снижения объемов дотаций местным бюджетам.

Удельный вес межбюджетных трансфертов (без субвенций из региональных фондов компенсаций) в собственных доходах местных бюджетов в разрезе федеральных округов Российской Федерации в 2011—2012 гг. представлен в табл. 18.

Таблица 18. Удельный вес межбюджетных трансфертов (без субвенций из региональных фондов компенсаций) в собственных доходах местных бюджетов в разрезе федеральных округов Российской Федерации в 2011—2012 гг., %

Федеральный округ	2011 год	2012 год
1. Центральный ФО	38,1	35,3
2. Северо-Западный ФО	46,3	44,1
3. Южный ФО	38,9	40,1
4. Северо-Кавказский ФО	58,8	57,1
4. Приволжский ФО	46,8	45,5
5. Уральский ФО	59,1	53,6
6. Сибирский ФО	49,1	49,3
7. Дальневосточный ФО	56,8	58,3

В 2012 г. в 38 субъектах РФ удельный вес данных межбюджетных трансфертов в собственных доходах местных бюджетов превышал среднее значение по Российской Федерации, а в 45 субъектах РФ он был ниже среднего уровня по Российской Федерации. Самая высокая доля финансовой помощи отмечается в местных бюджетах Тюменской области (80,0 %), Ненецкого автономного округа (76,5 %), Чукотского автономного округа (75,4 %), Республики Дагестан (72,7 %) и Сахалинской области (71,5 %).

В 2011—2012 гг. основными получателями указанных межбюджетных трансфертов являлись бюджеты муниципальных районов: в 2011 г. их доля составила 47,1 %, а в 2012 г. — 44,9 % от общего объема предоставляемой финансовой помощи местным бюджетам. Бюджеты городских округов и поселений получили в 2011 г. 38,0 и 14,9 %, в 2012 г. — 38,1 и 17,0 % соответственно. Основными причинами сложившегося соотношения является низкая налоговая составляющая в собственных доходах бюджетов муниципальных районов, а также необходимость финансового обеспечения полномочий органов местного самоуправления муниципальных районов по выравниванию бюджетной обеспеченности поселений, что учитывается при распределении дотаций из региональных фондов финансовой поддержки муниципальных районов (городских округов).

Из общего количества муниципальных образований, формировавших и исполнявших бюджеты в 2012 г., только в 10,0 % муниципальных образований доля межбюджетных трансфертов (без субвенций) и доходов, переданных по дополнительным нормативам отчислений от налогов, в собственных доходах местных бюджетов составляла меньше 10 %, в 75,6 % местных бюджетов — более 30 %, в том числе в 23,1 % — свыше 70 %. Распределение по

типам муниципальных образований в зависимости от финансовой самостоятельности в 2012 г. представлено в табл. 19.

Таблица 19. Распределение межбюджетных трансфертов (МБТ) по типам муниципальных образований в зависимости от финансовой самостоятельности

Доля МБТ (без субвенций) и доходов, переданных по дополнительным нормативам, в собственных доходах местных бюджетов	Доля муниципальных образований с соответствующей долей МБТ, в общем их количестве, %				
	все муниципальные образования	муниципальные районы	городские округа	поселения	
				городские	сельские
Меньше 10 %	10,0	3,5	27,5	15,8	8,6
В т. ч. муниципальные образования, не получающие МБТ (без субвенций) и доходов, переданных по дополнительным нормативам	2,0	0,1	18,0	2,8	1,0
10—30 %	14,4	12,8	18,0	21,4	13,4
30—70 %	52,5	68,2	35,6	54,5	52,1
Свыше 70 %	23,1	15,5	18,9	8,3	25,9

Наибольшее увеличение объема межбюджетных трансфертов (без учета субвенций) в доходах местных бюджетов в 2012 г. по сравнению с 2011 г. произошло: в Хабаровском крае на 34,6 % (на 5,2 млрд руб.), в Карачаево-Черкесской Республике на 32,6 % (на 0,6 млрд руб.), Ленинградской области на 25,7 % (на 3,5 млрд руб.), в Чукотском автономном округе на 25,6 % (1,2 млрд руб.), в Красноярском крае на 25,0 % (9,1 млрд руб.) и Краснодарском крае на 24,6 % (7,1 млрд руб.). Вместе с тем произошло значительное снижение объемов финансовой помощи местным бюджетам: в Кабардино-Балкарской Республике на 55,5 % (на 1,2 млрд руб.), в Белгородской области на 35,0 % (на 6,3 млрд руб.), в Тверской области на 34,4 % (3,7 млрд руб.), в Магаданской области на 32,9 % (на 2,3 млрд руб.), в Республике Ингушетия на 31,9 % (на 0,6 млрд руб.) и в Вологодской области на 31,2 % (на 3,0 млрд руб.).

В составе межбюджетных трансфертов в 2012 г. (без учета субвенций) доля дотаций местным бюджетам составляет 29,5 % (в 2011 г. — 36,2 %). По сравнению с 2011 г., объем дотаций уменьшился на 21,5 % и составил 308,6 млрд руб., в том числе 165,9 млрд руб. (53,8 %) поступило в бюджеты муниципальных районов, 76,3 млрд руб. (24,7 %) — в бюджеты городских округов, 66,4 млрд руб. (21,5 %) — в бюджеты поселений.

Максимальное увеличение объема дотаций местным бюджетам в 2012 г., по сравнению с 2011 г., наблюдалось в Хабаровском крае — на 542,7 % (2,9 млрд руб.), в Тюменской области на 261,9 % (9,3 млрд руб.), в Республике Марий Эл — на 59,4 % (0,8 млрд руб.) и Омской области — на 53,5 % (1,1 млрд руб.). Наиболее значительное снижение объема дотаций отмечается в местных бюджетах Вологодской области на 70,4 % (3,0 млрд руб.), Челябинской области — на 69,2 % (14,4 млрд руб.), Липецкой области — на

66,8 % (1,8 млрд руб.), Республики Карелия — на 62,6 % (0,9 млрд руб.) и Алтайского края — на 60,3 % (2,9 млрд руб.).

Дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных образований составляют 74,6 % от общего объема дотаций (230,2 млрд руб.). По сравнению с 2011 г., объем указанных дотаций уменьшился на 12,0 %, или на 31,2 млрд руб. В целях выравнивания финансовых возможностей поселений по осуществлению органами местного самоуправления полномочий по решению вопросов местного значения в бюджете субъекта РФ предусматриваются дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности поселений, исходя из численности жителей и (или) бюджетной обеспеченности. Дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности поселений образуют региональный фонд финансовой поддержки поселений.

В 2012 г. общий объем средств фондов финансовой поддержки поселений составил 13,4 млрд руб. (в 57 субъектах РФ), в том числе:

- исходя из уровня бюджетной обеспеченности (в части городских и сельских поселений) в размере 6,1 млрд руб. (в 11 субъектах РФ);
- из расчета на 1 жителя (в части городских и сельских поселений) — 2,6 млрд руб. (в 10 субъектах РФ);
- из расчета на 1 жителя (в части городских округов) — 4,8 млрд руб. (в 50 субъектах РФ).

Объем средств фондов финансовой поддержки поселений увеличился на 24,1 % по сравнению с 2011 г. (в 2011 г. — 10,8 млрд руб. в 58 субъектах РФ).

Законом субъекта РФ органы местного самоуправления муниципальных районов могут быть наделены полномочиями органов государственной власти субъектов РФ по расчету и предоставлению дотаций бюджетам поселений за счет средств бюджетов субъектов РФ. В 2012 г. из региональных фондов компенсаций в связи с передачей указанных полномочий органов государственной власти субъектов РФ муниципальным районам было предоставлено субвенций в объеме 20,8 млрд руб. 62 субъектами РФ, что выше объема 2011 г. на 4,5 % (в 2011 г. — 19,9 млрд руб. 64 субъектами РФ).

Из бюджета субъекта РФ бюджетам муниципальных образований выделяются субсидии в целях софинансирования расходных обязательств, возникающих при выполнении полномочий органов местного самоуправления по вопросам местного значения. В 2012 г. объем указанных субсидий составил 592,2 млрд руб., что составляет 26,4 % собственных доходов местных бюджетов.

Основными получателями субсидий в 2011—2012 гг. являлись бюджеты городских округов (в 2011 г. — 48,3 %, в 2012 г. — 47,3 %) и муниципальных районов (в 2011 г. — 42,1 %, в 2012 г. — 40,9 %), что обусловлено широким перечнем закрепленных за ними полномочий по решению вопросов местного значения. На бюджеты поселений в 2011 г. приходилось 9,6 % от общего объема субсидий, в 2012 г. — 11,8 %. Общий объем указанных субсидий из местных бюджетов увеличился, по сравнению с 2011 г., на 131,3 % и составил 3,7 млрд руб. Максимальный объем указанных средств приходится на местные бюджеты Республики Татарстан (1,2 млрд руб.), Омской области (0,8 млрд руб.) и Астраханской области (0,5 млрд руб.), что свидетельствует о

значительной дифференциации налогового потенциала муниципальных образований в данных регионах.

В дополнение к выравниванию бюджетной обеспеченности поселений из региональных бюджетов в соответствии со ст. 142.1 БК РФ из бюджетов муниципальных районов поселениям, входящим в их состав, предоставлялись дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности, которые образовывали районные фонды финансовой поддержки поселений. В 2012 г. объем средств составил 22,5 млрд руб. (в том числе за счет средств бюджетов субъектов РФ — 7,0 млрд руб.), что ниже объема 2011 г. на 16,0 % (2011 г. объем фондов составил 26,8 млрд руб.). Максимальный объем указанных средств в Кемеровской области — 1,7 млрд руб., в Ямало-Ненецком автономном округе — 1,6 млрд руб. (за счет средств местных бюджетов) и в Пермском крае — 1,4 млрд руб.

Согласно данным отчетности, общий объем расходов местных бюджетов в 2012 г. составлял 3 165,9 млрд руб., что на 6,4 % больше, чем в 2011 г. Расходы на решение вопросов местного значения увеличились по сравнению с 2011 г. на 0,3 %, или 7,8 млрд руб., и составляли 2 272,3 млрд руб. В целом по Российской Федерации данные расходы составляли 72 % в общей сумме расходов. Расходы местных бюджетов на осуществление государственных полномочий в 2012 г. составляли 19,0 % от всех расходов. В целом по федеральным округам данная структура расходов сохраняется, за исключением бюджетов субъектов Северо-Кавказского федерального округа, где доля расходов на решение вопросов местного значения составляли 44 %, на осуществление государственных полномочий — 39,9 %.

По отношению к 2011 г. структура основных расходов местных бюджетов 2012 г. изменилась. Выросла их доля на образование (+3,8 %), на управление (+0,5 %), на культуру (+0,2 %), на социальную политику (+0,1 п. п.) при снижении доли расходов на здравоохранение (–4,6 %) и на ЖКХ (–3,7 %).

Существенным показателем исполнения местных бюджетов является объем обязательств местных бюджетов, к которым относится кредиторская задолженность бюджетных учреждений и долговые обязательства муниципальных образований. По состоянию на 1 января 2013 г. произошло снижение кредиторской задолженности на 44,2 % с 24,2 млрд руб. (по состоянию на 1 января 2012 г.) до 13,5 млрд руб. Наибольший объем кредиторской задолженности приходится на местные бюджеты Московской области — 2,4 млрд руб., или 17,8 % от общего объема кредиторской задолженности, Ульяновской области и Иркутской области — по 1,6 млрд руб., или 11,9 %, и Краснодарского края — 1,0 млрд руб., или 7,4 %. Динамика кредиторской задолженности в разрезе отдельных ее видов характеризуется показателями табл. 20.

По отношению к общему объему произведенных расходов местных бюджетов в целом кредиторская задолженность на конец 2012 г. составляла 0,4 %, что можно оценить как допустимый уровень. Долговые обязательства муниципальных образований в 2012 г. возросли на 13,8 % с 215,5 млрд руб. (по состоянию на 1 января 2012 г.) до 245,3 млрд руб. Основной объем долговых обязательств приходится на бюджеты городских округов — 200,7 млрд руб.

(81,8 % от местных бюджетов). Долговые обязательства муниципальных районов составили 38,4 млрд руб. (15,7 %), поселений — 6,2 млрд руб. (2,5 %).

Таблица 20. Динамика кредиторской задолженности (КЗ) в разрезе отдельных ее видов, млрд руб.

Показатель	На 01.01.2012		На 01.01.2013		Изменение	
	сумма	в % к всего КЗ	сумма	в % к всего КЗ	сумма	в % к КЗ на 01.01.2012
Кредиторская задолженность, всего	24,2	100,0	13,5	100,0	-10,7	-44,2
Из нее:						
оплата коммунальных услуг	2,3	9,5	1,0	7,4	-1,3	-56,5
начисления на оплату труда	2,6	10,7	0,8	5,9	-1,8	-69,2
оплата работ, услуг по содержанию имущества	4,3	17,8	2,2	16,3	-2,1	-48,8

В 2012 г. объем долговых обязательств муниципальных образований составил 10,9 % от собственных доходов местных бюджетов. Перечень субъектов РФ с наибольшим и наименьшим объемом долговых обязательств муниципальных образований в 2012 г. представлен в табл. 21.

Таблица 21. Субъекты РФ с наибольшим и наименьшим объемом долговых обязательств муниципальных образований

Субъект РФ с наибольшим объемом муниципального долга	% к собст. доходам	Объем долга, млн руб.	Субъект РФ с наименьшим объемом муниципального долга	% к собст. доходам	Объем долга, млн руб.
Республика Татарстан (Татарстан)	52,0	31 377,1	Курганская обл.	0,08	9,2
			Ненецкий АО	0,2	16,0
Краснодарский край	16,4	13 807,8	Тюменская обл.	0,03	25,3
Московская обл.	8,8	12 822,6	Республика Калмыкия	2,7	92,5
Новосибирская обл.	19,9	10 690,4	Республика Марий Эл	1,4	113,2
Самарская обл.	21,3	9 734,2	Карачаево-Черкесская Республика	3,9	169,0
Республика Башкортостан	16,2	8 450,3	Кабардино-Балкарская Республика	5,0	197,0
Красноярский край	9,7	7 970,0	Еврейская автоном. обл.	7,5	214,5
Воронежская обл.	24,8	7 691,7	Республика Хакасия	2,8	239,5
Калининградская обл.	33,5	7 572,2	Пермский край	0,5	248,0
Волгоградская обл.	22,0	6 302,0			

В 2012 г. в целом по Российской Федерации местные бюджеты исполнены с дефицитом. Объем произведенных расходов превысил объем поступивших доходов местных бюджетов на 27,5 млрд руб. при запланированном дефиците 93,3 млрд руб. (аналогичные показатели 2011 г. составляли 14,7 млрд руб. и 150,8 млрд руб.). При этом в 60 субъектах РФ дефицит местных бюджетов составил 41,4 млрд руб., в том числе в местных бюджетах Ямало-Ненецкого автономного округа — 4,0 млрд руб., Самарской области

— 2,3 млрд руб., Воронежской области — 2,0 млрд руб., Челябинской области — 1,7 млрд руб., Приморского края и Нижегородской области — по 1,6 млрд руб.

В 23 субъектах РФ местные бюджеты исполнены с профицитом в общем объеме 13,9 млрд руб., в том числе Московской области — 2,4 млрд руб., Республике Татарстан — 1,7 млрд руб., Республике Коми — 1,4 млрд руб., Ханты-Мансийском автономном округе — Югра — 1,3 млрд руб., Пермском крае — 1,1 млрд руб. и Томской области — 1,0 млрд руб.

По данным субъектов РФ, в общем количестве муниципальных образований, утвердивших местные бюджеты в 2012 г., 54,0 % исполнены с профицитом, 43,8 % — с дефицитом, у 2,2 % муниципальных образований — с равенством доходов и расходов. Используя официальные данные по результатам мониторинга эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов, проводимого в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 17.12.2012 № 1317 «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 28 апреля 2008 г. № 607»⁵⁴, появляется возможность продвигать свои территории, причем не ожидая помощи, а добиваясь поддержки своих инициатив и в обществе, и в рамках стимулирующих федеральных программ. При этом необходимо использовать исследования не только результатов мониторинга своих территориальных образований, но и сопоставления их в целом по Российской Федерации.

7.2.3. Контроль исполнения обязательств муниципальных образований

Рассмотрим **пример** об источниках финансирования дефицита местных бюджетов.

Осуществление контроля в инициативном порядке позволяет охватить государственным аудитом весь цикл бюджетного процесса, реализуя принцип системности контроля и создавая основу для выработки предложений по совершенствованию межбюджетных отношений.

Характерной особенностью системы государственного аудита местных бюджетов является непрерывность контроля с использованием на каждой последующей стадии контроля результатов, полученных на предшествующих стадиях контроля (рис. 13).

Основные показатели, используемые при разработке местных бюджетов, зависят от решений, принимаемых вышестоящими уровнями власти. Это особенно характерно для внутригородских муниципальных образований, городских и сельских поселений. В этой связи предварительный контроль, осуществляемый в рамках государственного аудита, является важным инструментом совершенствования бюджетного процесса на уровне местного самоуправления.

⁵⁴ О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 28 апреля 2008 г. № 607 «Об оценке эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов» : постановление Правительства РФ от 17.12.2012 № 1317. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139508>.

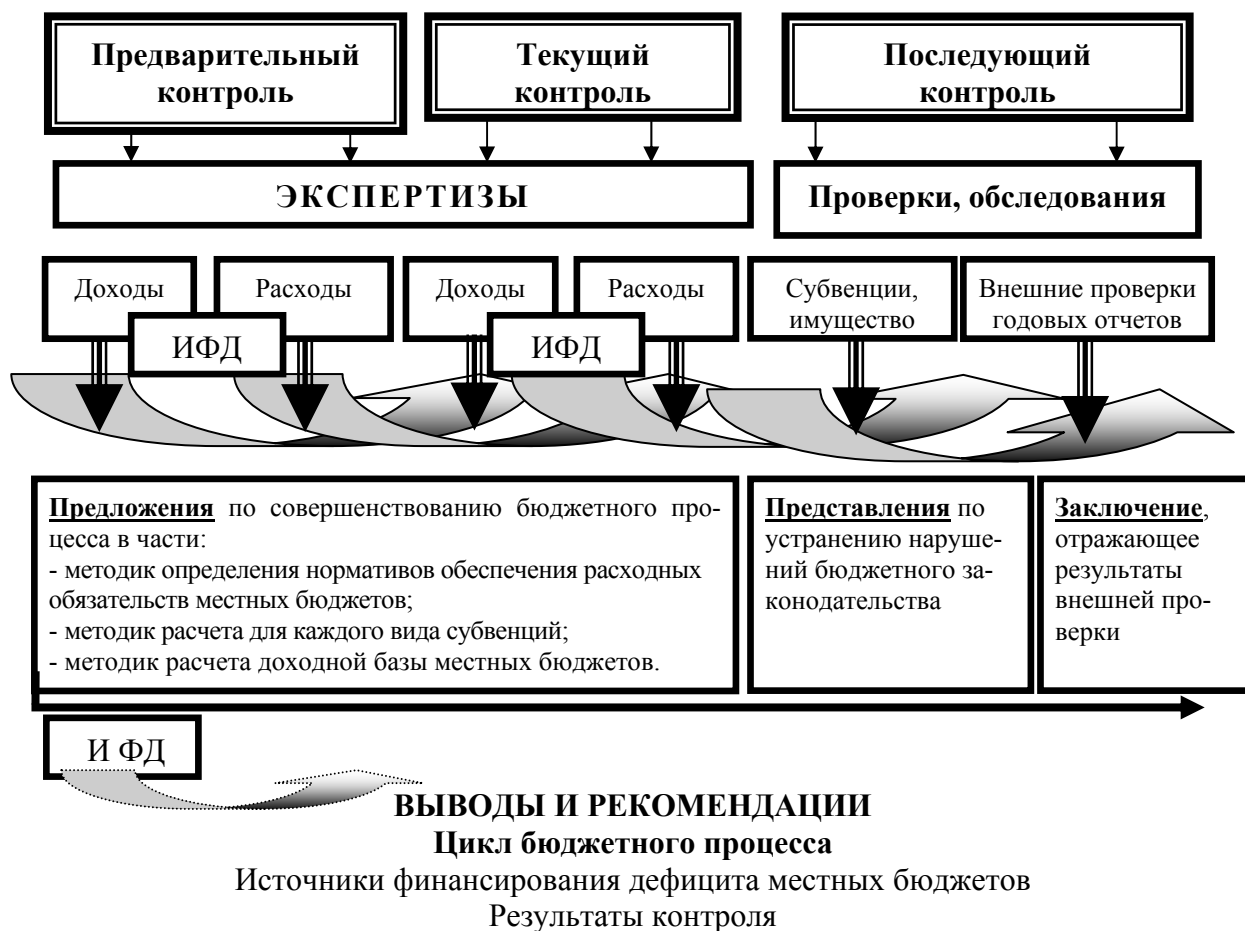


Рис. 13. Структура механизмов функционирования системы государственного контроля местных бюджетов в городе Москве (проверка исполнения обязательств внутригородских муниципальных образований)

Рассмотрим комплекс контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, осуществляемый контрольно-счетным органом субъекта РФ (на примере г. Москвы) в силу законодательных установлений, в инициативном порядке, на основе соглашений на безвозмездной основе с целью системного поэтапного получения, анализа и оценки информации о формировании, ходе и результатах исполнения местных бюджетов.

В результате структурного контроля механизмов функционирования системы государственного контроля (см. рис. 13) местных бюджетов в городе Москве (проверка исполнения обязательств внутригородских муниципальных образований), непрерывного контроля с использованием на каждой последующей стадии контрольных результатов, полученных на предшествующих стадиях контроля отчислений от НДС, была поставлена под сомнение способность обеспечить за счет отчисленных сумм НДС некоторый гарантированный уровень доходов местных бюджетов⁵⁵.

⁵⁵ Литвинцев В. В. Организация контроля местных бюджетов в городе Москве // Вестник Орловского государственного университета. 2009. № 3. С. 133—134.

7.2.4. Контрольно-аналитические мероприятия Счетной палаты РФ

В 2012 г. Счетная палата РФ одновременно осуществляла предварительный контроль расчетов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов: на 2013 г. и на плановый период 2014 и 2015 гг. (на стадии формирования), на 2012 г. (текущее исполнение) и за 2011 г. (исполнение за отчетный финансовый год). Комплекс плановых контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, осуществляемых в рамках предварительного, оперативного контроля: нефинансовых корпораций, финансовых корпораций, системы государственного управления, государственных средств, предназначенных в виде субвенций и субсидий, пенсий, пособий на пополнение средств домашних хозяйств, составлял единую систему контроля Счетной палаты за формированием и исполнением федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов (рис. 14). Он существенно дополняется тематическими проверками, экспертно-аналитическими мероприятиями, проводимыми в соответствии с планом работы Счетной палаты, по поручениям палат Федерального Собрания РФ, обращениям членов Совета Федерации и депутатов Государственной Думы.

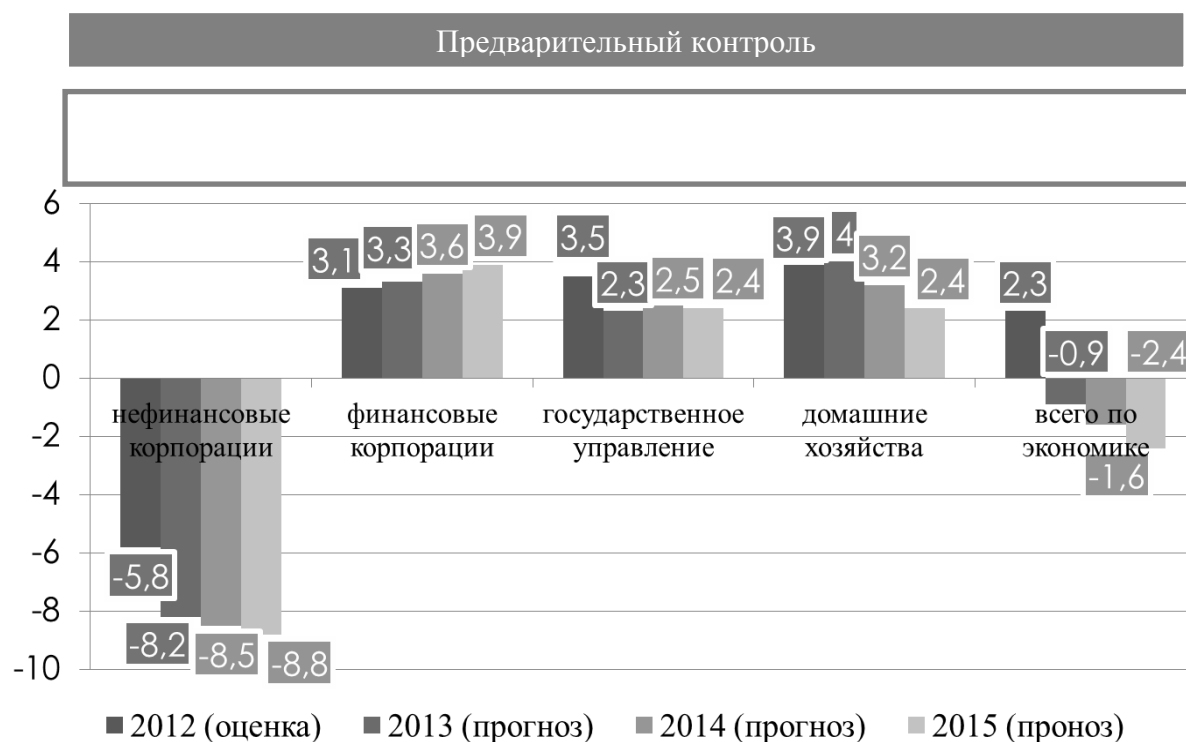


Рис. 14. Результаты комплекса плановых контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, осуществляемых в рамках предварительного контроля

За 2012 г. Счетная палата провела 502 контрольных и экспертно-аналитических мероприятия, из них 370 контрольных мероприятий и 132 экспертно-аналитических мероприятия, которыми были охвачены 1 086 объектов в 83 субъектах РФ. В том числе проведены контрольные мероприятия по

поручениям: Президента РФ — 2, палат Федерального Собрания РФ, обращениям членов Совета Федерации, депутатов Государственной Думы — 33.

Всего выявлено нарушений и недостатков при поступлении и использовании средств бюджетной системы, распоряжении и управлении государственной собственностью на общую сумму 781,4 млрд руб., из которых 389,8 млрд руб. — нарушения в части несвоевременной передачи средств пенсионных накоплений в доверительное управление управляющим компаниям и в негосударственные пенсионные фонды; выявлены также факты несвоевременного возврата налогоплательщикам сумм излишне уплаченных налогов и сборов.

7.3. Задачи по системе проверочных действий внутреннего контроля предприятий

Задача 1. Оформите приказ на проведение комплексной ревизии хозяйственно-финансовой деятельности ОАО «Линда» за период с 1 сентября 200__ г. по 20 сентября 200__ г.

Состав ревизионной группы:

- старший бухгалтер-ревизор Шарапова О. Ф. (руководитель);
- старший консультант Шустова А. В.;
- бухгалтер-ревизор Бережная У. Н.

Срок проведения ревизии 20 дней.

Задача 2. Составьте план и программу проведения в ОАО «Линда» комплексной документальной ревизии (за период с 1 по 20 сентября 200__ г.) состояния учета кассовых операций, состояния учета расчетных операций, состояния учета и сохранности основных средств, товарно-материальных ценностей, правильности формирования финансовых результатов.

Проверку кассовых документов провести сплошным способом, остальные участки учета проверить выборочно. При составлении плана и программы следует учесть время, необходимое для ознакомления с материалами предыдущих ревизий и учетной политикой организации, составления акта ревизии.

Состав ревизионной группы:

- старший бухгалтер-ревизор Шарапова О. Ф. (руководитель);
- старший консультант Шустова А. В.;
- бухгалтер-ревизор Бережная У. Н.

Задача 3. Уставом ОАО «Заря» (объединение 7 магазинов по торговле промышленными товарами) определено наличие ревизионной комиссии в составе трех человек, в функцию которых входит осуществление регулярных проверок и ревизий финансово-хозяйственной деятельности и текущей документации 7 магазинов общества не реже одного раза в год.

Ревизионная комиссия осуществляет следующие виды работ:

- проверку правильности составления материальных отчетов и финансовой отчетности магазинами общества;

- проверку своевременности и правильности платежей поставщикам продукции и платежей в бюджет, а также своевременность оплаты за продукцию покупателями;
- проверку законности договоров от имени общества, совершаемых сделок;
- ревизию товарно-материальных ценностей на складах и в торговых помещениях магазинов;
- анализ финансового положения общества.

Голосование по выбору ревизионной комиссии происходит отдельно по каждой кандидатуре. Решение о включении конкретного лица в состав комиссии принимается, если за него проголосовали владельцы более чем 50 % обыкновенных акций общества.

Заседания ревизионной комиссии проводятся перед началом проверки или ревизии и по их результатам. Заседания ревизионной комиссии считаются правомочными, если на них присутствуют не менее 50 % ее членов. Каждый член комиссии обладает одним голосом. Акты и заключения ревизионной комиссии утверждаются простым большинством голосов присутствующих. При равенстве голосов решающим является голос председателя ревизионной комиссии. (Полномочия председателя и секретаря комиссии указать отдельно.)

Составить положение о ревизионной комиссии открытого акционерного общества, состоящее из следующих разделов:

1. Правовой статус ревизионной комиссии (указать, чьим органом является, какую функцию осуществляет; какими нормативными документами руководствуется в своей деятельности).

2. Состав ревизионной комиссии (указать, кем избирается комиссия, каким образом происходит голосование, количество членов комиссии, срок, на который она избирается, указывается, кто не может быть избран в состав комиссии).

3. Функции ревизионной комиссии (указать общие функции комиссии, по чьей инициативе может осуществляться ревизия, конкретные задачи, стоящие перед комиссией).

4. Права и полномочия ревизионной комиссии (указать совокупность прав и обязанностей работников комиссии (требовать: от отделов представления планов, отчетов, справок и т. д., необходимых для осуществления ревизии; от полномочных лиц созыва заседаний правления, созыва собрания акционеров, в случае выявления нарушений; привлекать к своей работе специалистов)).

5. Обязанности ревизионной комиссии (во многом совпадают с правами и полномочиями). Основные обязанности: своевременно доводить до собрания акционеров результаты ревизий и проверок в письменной форме, соблюдать коммерческую тайну, обязаны перед проверкой изучить всю документацию проверяемого объекта.

6. Оплата труда членов ревизионной комиссии (указать, кем устанавливается общий размер оплаты труда, вознаграждений ревизионной комиссии).

7. Заседания ревизионной комиссии (указать, когда проводятся заседания комиссии; когда заседания комиссии являются правомочными; полномочия председателя и секретаря комиссии. Неуказанные пункты условия заполняются самостоятельно).

Задача 4. При ревизии сохранности основных средств ревизор выполнил следующие действия:

- выборочно сверил записи в инвентарных карточках учета основных средств с данными актов приемки-передачи и данными технических паспортов;
 - провел суммарную сверку стоимости основных средств по инвентарным карточкам с данными по счету 01 «Основные средства» в Главной книге.
- Укажите, какие еще ревизионные мероприятия можно провести.

Задача 5. ОАО «Сириус» приняло решение увеличить уставный капитал на 50 000 руб., включив в состав акционеров работника, который в качестве взноса передал в организацию автомобиль. Автомобиль оприходовали и стали использовать в производственной деятельности. Рыночная стоимость автомобиля, определенная оценщиком, — 60 000 руб. Через месяц автомобиль похитили, виновник был установлен, им оказался сотрудник организации. Была проведена инвентаризация основных средств, результаты которой были отражены в инвентаризационной описи формы № ИНВ-10. По решению суда стоимость автомобиля взыскивают с виновника в течение шести месяцев равными долями.

1. Правильно ли использована типовая форма по итогам инвентаризации?
2. По какой цене приходится имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал? Обоснуйте со ссылкой на нормативные документы.
3. Отрадите перечисленные операции бухгалтерскими записями.

Задача 6. В ходе инвентаризации основных средств было установлено, что организация неправомерно оприходовала на свой баланс станок стоимостью 185 000 руб., принятый на ответственное хранение. Выявлена также недостача бороны на сумму 48 000 руб. Виновные в недостаче не установлены. Было принято решение недостачу списать за счет средств организации, а также сделать необходимые исправления в учете.

1. Отрадите перечисленные операции бухгалтерскими записями.
2. На основании каких документов проводится прием товарно-материальных ценностей на ответственное хранение?

Задача 7. На балансе организации числятся три холодильника стоимостью 11 200 руб. каждый, холодильники полностью амортизированы. По результатам инвентаризации они признаны неработающими, требующими ремонта. Ремонт не может быть произведен, так как невозможно достать запасные части.

1. Какие записи можно сделать в акте ревизии?
2. Какие проводки будут сделаны по итогам инвентаризации?

Задача 8. В июле 200__ г. организации физическим лицом подарен автомобиль, рыночная стоимость которого составляет 128 000 руб. За доставку автомобиля из другого города было уплачено транспортной организацией 2 500 руб., в том числе НДС; за регистрацию автомобиля — 1 800 руб.

В бухгалтерском учете сделаны записи:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
08	60	128 000	На стоимость автомобиля
26	51	1 800	Отражена регистрация автомобиля
26	60	2 119	За доставку автомобиля
19	60	381	НДС со стоимости доставки
01	08	128 000	Автомобиль поставлен на учет

1. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.

2. Сделайте исправительные бухгалтерские проводки.

Задача 9. В ходе проведения ревизии в ноябре 200__ г. в ОАО «Горизонт» ревизор обнаружил, что приобретенный в марте прошлого года факс стоимостью 4 000 руб. (в том числе НДС) не был принят на учет в бухгалтерии, но эксплуатировался с момента приобретения.

1. Поставьте факс на учет.

2. Начислите амортизацию за весь срок его использования, если в бухгалтерском и налоговом учете установлен срок полезного использования 37 месяцев. Амортизация в организации начисляется линейным методом.

3. Какие проводки будут сделаны по итогам ревизии?

Задача 10. Из офиса организации был украден ксерокс, принадлежавший ей на праве собственности. Первоначальная стоимость данного ксерокса — 20 000 руб., сумма начисленной амортизации — 8 000 руб. НДС, уплаченный при покупке ксерокса, был принят организацией к вычету. Виновное лицо было установлено. Суд решил взыскать с него стоимость украденного имущества в размере 25 000 руб. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
01-2	01	20 000	Списана первоначальная стоимость основного средства
02	01-2	8 000	Списана сумма начисленной амортизации
94	01-2	12 000	Списана остаточная стоимость ксерокса
76	94	12 000	Отражена задолженность виновного лица на сумму фактического ущерба
76	98	13 000	Отражена разница между величиной ущерба, назначенной судом, и суммой ущерба по данным бухгалтерского учета
50	76	25 000	Виновное лицо возместило ущерб
98	91-1	13 000	Отнесена на прочие доходы разница между суммой возмещенного ущерба и суммой ущерба по данным бухгалтерского учета

Ревизор, проводивший проверку данной организации, посчитал, что данная задача была неверно отражена в бухгалтерском учете. Организацией была завышена налогооблагаемая база по прибыли, занижены прочие расходы.

1. Какими нормативными актами руководствовался ревизор?
2. Сделайте исправительные бухгалтерские проводки.

Задача 11. Проверка ревизором нематериальных активов выявила следующее. Торговая организация приобрела лицензии на год:

- на автомобильные перевозки — 350 000 руб.;
- на оптовую торговлю табачными изделиями — 280 000 руб.

Указанные виды лицензий она включила в состав нематериальных активов и стала учитывать их на счете 04 «Нематериальные активы» с ежемесячным списанием по 1/24 стоимости на счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Ревизор посчитал, что нарушена методология учета, которая привела к изменению структуры активов.

1. Правильны ли выводы, сделанные ревизором? Обоснуйте свой ответ со ссылкой на нормативные документы.
2. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 12. Проверка ревизором нематериальных активов выявила следующее. По состоянию на 1 января 200__ г. на счете 04 «Нематериальные активы» — 148 000 руб., на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». В карточке учета нематериальных активов по форме № НМА-1 записано:

Наименование графы	Содержание графы
Наименование нематериального актива	Компьютерная программа «1С»
Первоначальная стоимость	148 000 руб.
Дата постановки на учет	5 ноября 2003 г.
Срок полезного использования	60 месяцев
Способ приобретения	По договору о передаче прав
Документ о регистрации	

Ревизор изучил договор о передаче прав. В разделе «Предмет договора» значится: «Передается на машинном носителе экземпляр программного обеспечения и права на его использование. В разделе стоимость значится «148 000 руб., в том числе НДС — 22 576,27 руб.». Ревизор в акте отметил неправомерность включения компьютерной программы «1С» в состав нематериальных активов, а также завышение себестоимости продукции.

1. Оцените акт ревизии.
2. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 13. Организация приобрела право на программный продукт стоимостью 3 600 руб., включая НДС. Затраты за услуги, связанные с консультированием по вопросам использования программного продукта, оплаченные фирме-производителю программного обеспечения, составляют 580 руб., в

том числе НДС. В учете организации сделаны следующие записи, связанные с покупкой и постановкой на учет программного продукта:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
60	51	3 600	Оплачен программный продукт
08	60	3 051	Отражено приобретение программного продукта
19	60	549	На сумму НДС
26	60	492	На сумму услуг по консультированию
19	60	88	На сумму НДС
60	51	580	Оплачены услуги за консультацию
04	08	3 051	Оприходовано программное обеспечение

1. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.
2. Сделайте исправительные бухгалтерские проводки.

Задача 14. В ноябре 200__ г. инвентаризационная комиссия выявила недостачу материалов:

- 20 м³ пиловочника сосны (I сорт), стоимость 1 м³ — 580 руб.;
- 11 м³ пиломатериала лиственницы (II сорт) по цене 920 руб.

1. Отрадите данную ситуацию в учете.
2. Составьте сличительную ведомость по форме I № ИНВ-19.

Задача 15. У материально-ответственного лица Звездуновой И. И. номенклатурному номеру 001 «Жевательная резинка Лимон» выявлена недостача в количестве 10 шт., а по номенклатурному номеру 005 «Жевательная резинка Апельсин» — излишки в количестве 20 шт.; цена 1 шт. — 8 руб.

1. Отрадите данную ситуацию в учете организации.
2. Можно ли в этом случае произвести зачет?
3. Составьте сличительную ведомость по форме № ИНВ-19.
4. Назовите формы первичных документов по учету товарно-материальных ценностей.

Задача 16. ООО «Заря» в ноябре 200__ г. провело инвентаризацию и выявило недостачу аммиачной селитры в размере 80 кг. Всего на складе, по учетным данным, должно находиться 1000 кг этого вида минеральных удобрений по 105 руб./кг. Норма естественной убыли при хранении — 0,1 % от массы. По решению суда, куда обратилась организация, виновным в недостаче признан кладовщик Зверев Н. П. С ним заключен договор о полной материальной ответственности. Кладовщик написал заявление с просьбой удержать сумму ущерба из его заработной платы. Рыночная стоимость удобрений на дату обнаружения недостачи — 145 руб./кг.

1. Отрадите данную ситуацию в учете организации.
2. Составьте сличительную ведомость по форме № ИНВ-19.

3. Назовите формы первичных документов по учету товарно-материальных ценностей.

Задача 17. Ревизор, проверяя документы поставщиков, выявил, что сахарный завод отправил в адрес ревизируемой организации по железной дороге 2 500 кг сахара по цене 18 руб./кг. В акте о приемке товара указано, что при приемке была выявлена недостача 15 кг сахара на сумму 270 руб. В состав комиссии, принимающей товар, входили: заведующий складом Петров А. С., кладовщик Чижикова Ю. В., бухгалтер Степанова Р. Н. Акт приемки никем не утвержден. Бухгалтерией оприходовано 2 485 кг. Выявленная недостача была списана на издержки обращения. Норма естественной убыли в пути для сахара составляет 0,15 %.

1. Правомерно ли списание выявленной недостачи на издержки обращения? Обоснуйте со ссылкой на нормативные документы.
2. Какими будут рекомендации ревизора при анализе данной ситуации?
3. Отрадите данную ситуацию в учете организации.

Задача 18. В сентябре 200__ г. в результате проведенной инвентаризации на одном из складов ОАО «Мираж» была обнаружена недостача 15 мешков с цементом. Балансовая стоимость одного мешка — 90 руб., а рыночная стоимость на момент обнаружения недостачи — 120 руб. Руководитель издал приказ, согласно которому рыночная стоимость пропавшего цемента взыскивается с заведующего складом Сергиенко О. В. Ежемесячная зарплата Сергиенко О. В. — 5 500 руб.

1. Правомерны ли действия руководителя организации? Обоснуйте со ссылкой на нормативные документы.
2. Отрадите данную ситуацию в учете организации.

Задача 19. Ревизия в организации поставок ТМЦ выявила следующие факты:

- недостача поставок олифы составила 10 000 руб.;
- недостача в пределах норм естественной убыли составила 1 905 руб.

Данный факт был отражен в бухгалтерском учете организации следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
94	60	1905	Списана недостача в пределах норм естественной убыли
76	60	8 095	Предъявлена претензия поставщику
10	94	1905	Отнесена на ТЗР недостача в пределах норм естественной убыли

Поставщик, которому была предъявлена претензия, отказался ее удовлетворить, ссылаясь на то, что в акте приемке материалов нет подписи его пред-

ставителя. Суд отказал в иске к поставщику. Сумма претензии была списана на убытки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
91	76	8 095	Списана на убытки сумма претензии, не удовлетворенная судом

1. Какие правила нарушены при оформлении акта?
2. Определите сумму ущерба, нанесенного организации.
3. Кто ответственен за нанесение организации ущерба?
4. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 20. ООО «Передовик» 15 августа 200__ г. заключило договор на поставку 60 000 кг охлажденной рыбы по 118 руб. за 1 кг (в т. ч. НДС). Тогда же была перечислена 100 %-ная предоплата. 1 сентября 200__ г., когда принимали рыбу, обнаружили, что не хватает 80 кг. Норма естественной убыли при перевозке рыбы составляет 0,15 % от ее массы. Бухгалтер организации списала выявленную недостачу на транспортно-заготовительные расходы.

1. Правомерны ли действия бухгалтера организации? Обоснуйте свой ответ со ссылкой на нормативные документы.
2. Отрадите данную ситуацию в учете организации.

Задача 21. В организации по результатам инвентаризации выявлена недостача покупных материалов учетной стоимостью 14 700 руб. По распоряжению руководителя организации рыночная стоимость материалов взыскивается с материально ответственного лица, с которым заключен письменный договор о полной материальной ответственности. Рыночная стоимость данных материалов — 19 500 руб. Сумма НДС по недостающим материалам в размере 2 646 руб. ранее принята к вычету. В учете были сделаны следующие проводки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
94	10	14 700	Отражена сумма недостачи по результатам инвентаризации
73-2	94	14 700	Отражено списание недостачи за счет виновного лица
73-2	98	4 800	Отражена разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица и суммой, учтенной на счете 94
70	73-2	20 % от суммы начисленной заработной платы	Отражается удержание из заработной платы виновного лица части суммы недостачи

1. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.
2. Сделайте исправительные бухгалтерские проводки.

Задача 22. Торговое предприятие провело инвентаризацию остатков товаров по состоянию на 1 марта, в ходе которой были установлены: 1) излишки пшеничной муки первого сорта — 50 кг по покупной цене 12 руб. за кг; 2) недостача пшеничной муки высшего сорта — 50 кг по покупной цене 16 руб. за 1 кг. Вся мука оплачена поставщику, поэтому НДС по ней ранее был отнесен на возмещение бюджету. Виновных в пересортице нет, об этом имеется решение суда. В учете были сделаны следующие проводки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
94	41	200 (800 руб. – 600 руб.)	Отражено превышение недостачи над излишками
91-2	94	200	Списана сумма превышения недостачи над излишками

1. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.
2. Сделайте исправительные бухгалтерские проводки.

Задача 23. В результате ревизии товарно-материальных ценностей на складе организации по состоянию на 1 мая 200__ г. установлено, что по данным материального отчета кладовщика Спицина Ю. Я. На этом объекте находится 250 т озимой пшеницы, 100 т гороха и 120 т семян подсолнечника. При фактическом взвешивании продукции установлено, что в наличии имеется 235 т озимой пшеницы, 85 т гороха и 105 т подсолнечника. Вся продукция хранится на складе насыпью. По данным складского учета остатки хранимой продукции, начиная с момента ее засыпки в склад, соответствуют следующим записям:

Период	Продукция, т		
	Озимая пшеница	Горох	Подсолнечник
На 1-е сентября	800	500	450
На 1-е октября	750	450	—
На 1-е ноября	720	380	900
На 1-е декабря	680	350	400
На 1-е января	620	320	350
На 1-е февраля	550	250	290
На 1-е марта	350	200	190
На 1-е апрель	250	100	120
На 1-е мая	250	100	120

Норма естественной убыли (озимая пшеница) на начало периода — 0,70, на конец периода — 0,12.

Норма естественной убыли (горох) на начало периода — 0,07, на конец периода — 0,12.

Норма естественной убыли (подсолнечник) на начало периода — 0,19, на конец периода — 0,30.

1. Укажите, по каким наименованиям продукции, в каком количестве и по какой причине разрешается уменьшить — размер недостач.

2. Какое количество недостачи подлежит взысканию с виновного лица?

Задача 24. При проведении инвентаризации ООО «Эзоп» были обнаружены товары с истекшим сроком годности. Виновных установить не удалось. Продавать такие товары нельзя, поэтому их списали, при этом уменьшили на их стоимость налогооблагаемую прибыль.

1. Правомерны ли действия бухгалтера организации? Обоснуйте со ссылкой на нормативные документы.

2. Отрадите данную ситуацию в учете организации.

Задача 25. Организация по итогам работы за прошедший год начислила своим работникам премию за счет средств, остающихся у организации после уплаты налога на прибыль. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Дата	Содержание операции	Документ	Счета		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
31.12	Начислена премия	Приказ	84	70	65 000
31.12	Начислены отчисления во внебюджетные фонды	Расчет	20	69	16 900

1. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?

2. К чему могут привести выявленные нарушения?

3. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 26. ООО «Актив» перечисляет заработную плату работникам на пластиковые карты. В соответствии с условиями договора с банком ООО «Актив» в феврале 200__ г. выплатило банку 3 000 руб. за открытие карточных счетов сотрудникам и 12 000 руб. за годовое обслуживание этих счетов. В бухгалтерском учете расходы на оплату услуг банка организация отнесла на прочие расходы.

1. Ревизору необходимо указать на имеющиеся ошибки.

2. Какие проводки необходимо в данном случае сделать?

Задача 27. В августе 200__ г. ОАО «Ольгинское» приняло на работу механика Дедова М. Л. (до этого в 200__ г. он нигде не работал). Дедов М. Л. не состоит в зарегистрированном браке, но у него есть ребенок. На основании исполнительного листа бухгалтерия ОАО «Ольгинское» каждый месяц удерживает из его зарплаты 25 % и перечисляет эти деньги матери ребенка. Оклад механика 4 000 руб. В сентябре и октябре месяце из заработной платы Дедова М. Л. было удержано алиментов по 829 руб. 75 коп. Ревизор посчитал, ссылаясь на нормативные документы, что расчет алиментов и налога на доходы был произведен бухгалтером неправильно.

1. Определите ошибки в бухгалтерском учете, допущенные бухгалтером. Сделайте исправительные записи.

2. Какими нормативными документами пользовался ревизор для расчета?
3. В каких регистрах бухгалтерского учета отразится данная операция?

Задача 28. В феврале 200__ г. работник — член профсоюзной организации — получил материальную помощь в размере 10 000 руб. В бухгалтерском учете организации были сделаны следующие проводки:

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
86	73	10 000	Начислена материальная помощь за счет членских взносов профсоюзной организации
73	68	1 300	Удержан налог на доходы
73	50	8 700	Выдана материальная помощь

1. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?
2. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться при проверке?

Задача 29. При проведении инвентаризации оборудования, на котором работает бригада из трех человек (Крылов С. И., Федин О. П., Ребров А. А.), была выявлена недостача в размере 7 000 руб. При приеме на работу с этими сотрудниками был заключен договор о коллективной материальной ответственности. В нем сказано, что в случае ущерба причиненного организации работники будут его погашать пропорционально доле каждого в суммарном заработке всей бригады. Оклад Крылова С. И. — 5 200 руб., Федина О. П. — 4 700 руб., Реброва А. А. — 3 500 руб.

Рассчитайте сумму удержаний с каждого работника для погашения недостачи.

Задача 30. В результате неосторожных действий работника Золотарева И. С. было испорчено оборудование, остаточная стоимость которого составляет 3 400 руб. Среднемесячный заработок работника — 3 150 руб. Согласно приказу руководителя, стоимость испорченного оборудования в размере 3 400 руб. была удержана из заработной платы Золотарева И. С.

1. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?
2. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.
3. Сделайте исправительные бухгалтерские проводки.

Задача 31. В ходе ревизии ревизором установлено, что работником (трактористом), выполнявшим свои служебные обязанности (пахота земельного участка), был нанесен ущерб предприятию в размере 700 руб. (стоимость ГСМ — 400 руб., другие расходы — 300 руб.). По решению руководителя сумма ущерба была отнесена на счет 91 «Прочие расходы».

1. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.
2. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?

Задача 32. Сторож Иванов А. И. случайно оставил открытым водопроводный кран. В результате затопило помещение склада, часть материалов была испорчена. Согласно учетной политике, организация ведет учет материальных запасов с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Фактическая себестоимость испорченных материалов по данным бухгалтерского учета составила 10 000 руб., в том числе учетная стоимость материалов — 7 000 руб., отклонение фактической себестоимости от учетной стоимости 3 000 руб. Комиссия составила акт о порче материалов, где указаны причины порчи и виновник — сторож. Руководитель организации решил взыскать ущерб с виновного. Со сторожем договор о полной материальной ответственности не заключили. Среднемесячный заработок сторожа — 2 100 руб.

1. Какая ответственность в данном случае будет возложена сторожа?
2. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться?
3. Какие проводки необходимо в данном случае сделать?

Задача 33. Ревизор и кассир провели проверку наличных денежных средств в кассе 8 апреля 200__ г. При проверке было выявлено фактическое наличие денег в сумме 220 210 руб. Остаток денег в кассе на начало дня 8 апреля — 540 700 руб. Кассир 8 мая 200__ г. предъявил ревизору следующие документы: приходный кассовый ордер № 130 — на сумму 5 850 руб. (возврат подотчетной суммы Зайцевой А. И.), приходный кассовый ордер № 131 — на сумму 1 300 руб. (за реализованную продукцию от СПК «Прогресс»), расходный кассовый ордер № 90 — на сумму 6 500 руб. (выдано на командировочные расходы Верещагину С. П.), платежную ведомость на выдачу заработной платы в срок с 8 апреля по 9 апреля 200__ г. на сумму 555 660 руб., по которой на момент ревизии выдано 220 000 руб.

1. Назовите формы первичных документов по учету кассовых операций.
2. На основании приведенных данных составьте отчет кассира за 8 апреля.
3. Составьте акт инвентаризации кассы по форме № ИНВ-15.
4. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 34. При проверке ревизором кассовых документов универсама № 1 за сентябрь 200__ г., установлено:

1. Кассовая книга не подписана руководителем универсама и главным бухгалтером, страницы не пронумерованы, печатью не скреплены.
2. К кассовому отчету 30 сентября 200__ г. приложена платежная ведомость № 9 от 06.09.__ на общую сумму 255 600 руб., по которой выплачено 230 500 руб.

Срок выдачи зарплаты с 5 по 8 число каждого месяца. По отчету согласно платежной ведомости списана зарплата Дт70 Кт50 — 255 600 руб. В платежной ведомости кассир не сделал подпись, сколько выплачено денег и какая сумма депонирована.

1. Ревизору необходимо указать на имеющиеся ошибки. Сформулируйте вывод.
2. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 35. ОАО «Импульс» 28 декабря 200__ г. проводило инвентаризацию кассы и обнаружило недостачу в сумме 3500 руб. На основании распоряжения руководителя ОАО «Импульс» недостача была удержана из заработной платы кассира Степного П. Ф.

1. Правомерно ли данное решение, если с кассиром не был заключен договор о материальной ответственности?
2. Рекомендации ревизора по данному вопросу.
3. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.
4. В каких регистрах бухгалтерского учета отразится данная хозяйственная ситуация?

Задача 36. В ходе проведения ревизии кассы ОАО «Мир» выявлено, что по приходному кассовому ордеру от 10 марта № 25 отчетного года из кассы организации ОАО «Мир» под отчет секретарю Звягинцевой М. П. было выдано 2 680 руб. Авансовый отчет не представлен, возврата денег в кассу не было. По объяснению бухгалтера, указанная сумма была перекинута на менеджера Гришину З. Н.

1. Каковы выводы ревизора при анализе данной ситуации?
2. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 37. При инвентаризации кассы обнаружено, что в кассе не хватает 25 000 руб. Кассир внес деньги в кассу.

1. Какими бухгалтерскими записями следует отразить данные ревизии?
2. В каких регистрах бухгалтерского учета отразится данная операция?
3. На основании каких документов будут сделаны бухгалтерские записи?

Задача 38. Проверая полноту и своевременность оприходования в кассе денежных средств, полученных с расчетного счета в банке, выявлено, что кассир по чеку № 348111 от 21 июня 200__ г. получила 96 000 руб. на выплату заработной платы работникам, а оприходовала их 22 июня 200__ г. Она же получила из банка по чеку № 348135 21 августа 200__ г. на командировочные расходы 8 000 руб., а оприходовала их 23 августа 200__ г.

1. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.
2. Сделайте запись в акт ревизии.

Задача 39. 30 сентября 200__ г. инкассатору сдана выручка согласно копии препроводительной ведомости в сумме 12 850 руб. При пересчете денег в банке обнаружено наличие в 12 840 руб., о чем составлен акт, и начислено на расчетный счет торговой организации 1.10.200__ г. 12 840 руб. При обработке выписки банка бухгалтер торговой организации составил проводки:

Дт 51 Кт 57 — 12 840 руб.

Дт 50 Кт 57 — 10 руб.

1. Установите, имеют ли место нарушения. Если да, то в чем они состоят?
2. Рекомендации ревизора по данному вопросу.

Задача 40. В ходе инвентаризации кассы в сейфе ОАО «Конус» обнаружено шесть акций номинальной стоимостью 90 000 руб. По данным бухгалтерского учета на счете 58 субсчет «Вложения в ценные бумаги других организаций» числится остаток акций на общую стоимость 575 000 руб. Ревизором был выявлен излишек акции. Покупная стоимость акции — 115 000 руб.

1. Каким документом оформляется инвентаризация акций?
2. Сделайте правильные бухгалтерские записи по итогам ревизии.
3. Какими документами и регистрами пользовался ревизор, для того чтобы определить покупную стоимость акций?

Задача 41. Ревизор установил, что ревизуемая организация получила заем в размере 10 000 тыс. руб., выдав другой организации вексель. Ревизор в акте отметил, что вексель не был зарегистрирован в книге учета ценных бумаг, не была отражена номинальная стоимость векселя на забалансовом счете и начисление процентов. Вексель был выдан на три месяца под 18 % годовых. Учетная ставка Банка России — 13 % годовых.

1. Оцените действия ревизора.
2. Сделайте бухгалтерские записи.
3. Сделайте расчет эффективности кредита.

Задача 42. ОАО «Изумруд» купило вексель другого предприятия за 450 000 руб. Однако прежде ОАО «Изумруд» собрало информацию о предприятии-векселедателе. За эту информацию было уплачено 1 960 руб. (в том числе НДС). Бухгалтер предприятия решил учесть затраты на сбор информации о предприятии, которое выпустило векселя, в составе прочих расходов.

1. Установите, имеют ли место нарушения.
2. Рекомендации ревизора по данному вопросу.
3. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться?

Задача 43. В апреле 200__ г. ООО «Волна» купило банковский вексель за 23 000 руб. и в том же месяце погасило его по номиналу — 25 000 руб. Ревизор, проводивший ревизию в данной организации, обнаружил, что бухгалтер ООО «Волна» отразил дисконт по векселю в тот момент, как он был погашен.

1. Правомерно ли данное решение?
2. Какие проводки необходимо в данном случае сделать?

Задача 44. Работник организации пользовался в командировке услугами гостиницы. В счете из гостиницы указано, что в оплату включены:

- стоимость номера — 2 500 руб.;
- пользование телевизором — 300 руб.;
- пользование холодильником — 150 руб.;
- обслуживание в номере (ужин) — 900 руб.;
- услуги массажного кабинета — 1 200 руб.

Организация возместила работнику все расходы по данному счету. По итогам ревизии часть расходов признана неправомерно выплаченной и удержана из заработной платы.

1. Какие расходы включаются в состав командировочных расходов?
2. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.
3. Какими нормативными документами регулируется бухгалтерский учет командировочных расходов?

Задача 45. ЗАО «Виктория» 25 ноября 200__ г. заключило договор, согласно которому оно купило ткань 2 500 пог. м по 118 руб./м. В тот же день организация оплатила покупку. 28 ноября 200__ г. поставщик отгрузил ткань транспортной компании. ЗАО «Виктория» заплатило за доставку 60 000 руб. (в том числе НДС). При приемке ткани было обнаружено, что недостает 340 пог. м. Составлен акт. 29 ноября 200__ г. организация направила поставщику претензию.

1. Составьте акт.
2. Помогите ревизору рассчитать сумму претензии.
3. Отрадите данную ситуацию в учете организации.

Задача 46. Проверяя данные аналитического учета расчетов с поставщиками, отраженных в оборотных ведомостях по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», ревизор установил, что кредитовое сальдо составляет 400 800 руб., а дебетовое — 63 350 руб. Кредиторская задолженность поставщикам по данным баланса равна 337 450 руб.

1. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?
2. Какое правило было нарушено ревизуемой организацией? К чему это привело?

Задача 47. Организация является плательщиком налога на имущество, имеет на балансе объекты, используемые для пожаротушения и природоохранных мероприятий (основные средства остаточной стоимостью 68 000 руб.) и включает их стоимость в налогооблагаемую базу по налогу на имущество.

1. Рекомендации ревизора по данному вопросу.
2. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться при проверке?

Задача 48. При ревизии расчетных операций было выяснено, что организация ООО «Тритон» списала дебиторскую задолженность, которая числилась на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» два года. НДС по ней учтен на счете 76 субсчет «НДС по неоплаченным ценностям», поскольку выручку организация определяет «по оплате». Приказа о списании задолженности нет.

1. В каких случаях списывается дебиторская задолженность?
2. Какими документами следует оформить эту операцию?
3. Правомерны ли действия бухгалтера?
4. Платится ли при списании дебиторской задолженности НДС?

Задача 49. Сотрудник ОАО «Восток» использует в служебных целях личный автомобиль (с рабочим двигателем свыше 2 000 куб. см). За это ему выплачивают компенсацию в размере 1 500 руб. в месяц. Кроме того, предприятие оплачивает бензин. В ходе ревизии ревизором было установлено, что и компенсацию, и стоимость бензина бухгалтерия включает в расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход.

1. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться при проверке?

2. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?

3. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 50. Ревизором установлено, что организация компенсировала своим работникам расходы по приобретению проездных документов, списывая их стоимость на счета учета затрат проводкой: Дт 20 Кт 73/2 — всего на сумму за год 10 000 руб.

1. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?

2. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться при проверке?

Задача 51. Приведем пример задачи возможных нарушений в кассовых операциях.

В ходе ревизии организации была проведена инвентаризация кассы. По итогам инвентаризации наличных денежных средств ревизор оформил инвентаризационную опись денежных средств по форме № ИНВ-П. В ходе инвентаризации установлена недостача денежных средств в сумме 900 руб. Ревизор потребовал от кассира немедленно внести сумму недостачи, а также написать объяснительную записку по факту недостачи. В ответ на требование ревизора кассир внес в кассу имеющиеся у него в наличии денежные средства в сумме 750 руб., по остальной части недостачи ревизор принял решение: удержать ее у кассира из очередной заработной платы. При начислении заработной платы бухгалтер забыл сделать соответствующую запись в учете и удержать оставшуюся сумму недостачи из заработной платы. Кассир уволился. Оставшуюся сумму недостачи списали на убытки организации.

1. Отрадите перечисленные операции хозяйственной деятельности бухгалтерскими записями. Правильно ли ревизор использовал типовую форму по итогам инвентаризации?

2. Если нет, то укажите наименование и типовой номер нужной формы.

3. Правомерны ли действия ревизора? Если нет, то укажите, в чем заключается неправомерность, и покажите, как нужно было поступить.

Задача 52. При проверке правильности отнесения затрат в бухгалтерском учете ревизором было установлено, что организацией были отнесены на счет 26 и списаны как общехозяйственные следующие расходы:

— стоимость лицензии на осуществление строительной деятельности — в сумме 2 700 тыс. руб. со сроком действия более одного года;

- командировочные расходы, связанные с отдыхом детей сотрудников, — 35 000 руб.;
 - расходы на подписку на год, в том числе на издания, не имеющие непосредственного отношения к деятельности предприятия, — 23 000 руб.;
 - стоимость проезда авиа- и железнодорожным транспортом без приложения билетов и командировочных удостоверений — 74 000 руб.
1. Какие расходы включаются в состав общехозяйственных расходов?
 2. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.
 3. К чему могут привести выявленные нарушения? Какие будут предъявлены штрафные санкции?

Задача 53. ОАО «Аренда» сдает помещения в аренду. Причем этот вид деятельности для организации основной. В мае 200__ г. от арендатора поступило 15 000 руб. (в том числе НДС — 2 288,14 руб.). Проверив данный учетный участок, ревизор установил, что бухгалтер ОАО «Аренда» отразил арендную плату по дебету 91 счета.

1. Рекомендации ревизора по данному вопросу.
2. Отрадите данную ситуацию в учете организации.

Задача 54. Организацией ООО «Сатурн» был взят валютный кредит сроком на три года.

Работы по проекту закончены в декабре прошлого года, и объект был введен в эксплуатацию. При проверке ревизором установлено, что задолженность по кредиту своевременно не была погашена, в связи с чем в текущем году проводится оплата услуг банку по данному договору и процентов по нему. В бухгалтерском учете эти операции отражены записями:

Дт 20 Кт 52 — 1 800 руб. (проценты за кредит + услуги банка).

1. Какими будут выводы ревизора в данной ситуации?
2. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться при проверке?
3. К чему могут привести выявленные нарушения?

Задача 55. В октябре 200__ г. в результате хищения на складе готовой продукции часть товаров исчезла. По решению комиссии, созданной организацией, до окончания следствия потери от указанного случая (сверх норм естественной убыли) были списаны на прочие расходы в сумме 7 000 руб.

1. Определите, какой нормативный документ нарушен, в чем суть нарушений.
2. Сделайте исправительные записи.
3. Сделайте запись в акте ревизии.

Задача 56. На основании установленных фактов недостатков и нарушений, которые были выявлены в ходе ревизии, составьте ведомость нарушений (приложение № 4), а затем акт документальной ревизии (приложение № 5). Акт ревизии должен быть написан просто, ясно, деловым языком.

На основании приложения № 6 составьте проект приказа по результатам проведенной ревизии от имени руководителя вышестоящей организации. Он должен вытекать из акта ревизии и быть обоснованным, кратким и целенаправленным. В констатирующей части укажите наиболее важные факты с объективной оценкой и результаты основных нарушений. В распорядительной части сформулируйте предложения по устранению недостатков в работе, по взысканию материального ущерба, а также назовите основные мероприятия по предупреждению недостатков в дальнейшем, установите сроки выполнения предложений. При этом следует определить должностных лиц, на которых возлагается контроль за выполнением мероприятий и приказа в целом.

Задача 57. По данным бухгалтерского учета на начало инвентаризации:

- наличных денежных средств — 220 000 руб.;
- 10 векселей номинальной стоимостью 423 500 руб. (серия 134, с № 11004 по № 110013).

Согласно приказу и договору, кассир является материально-ответственным лицом.

Инвентаризация кассы выявила:

- наличных денежных средств 190 000 руб.;
- 11 векселей номинальной стоимостью 410 500 руб. (серия 134, с № 11004 по № 110014).

Решением руководителя организации сумма недостачи удержана из заработной платы кассира.

1. Регистры какой формы используются для учета движения денежных средств и ценных бумаг?

2. Укажите периодичность проведения инвентаризации денежных средств и ценных бумаг.

3. Заполните аналитические таблицы инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности по форме № ИНВ-16, акта инвентаризации наличных денежных средств по форме № ИНВ-15.

4. Отрадите итоги инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.

Задача 58. По итогам инвентаризации:

- счета 01 «Основные средства» выявлена недостача основных средств в размере 1 000 руб. — удержана из заработной платы материально-ответственного лица;

- счета 04 «Нематериальные активы» выявлены излишки на сумму 25 000 руб. — отнесены на финансовые результаты;

- счета 10 «Материалы» выявлены излишки материалов на сумму 15 500 руб. — отнесены на финансовые результаты; недостача материалов на сумму 4 000 руб. — отнесены на финансовые результаты; недостача материалов на сумму 4 300 руб. — зачтены по пересортице;

- счета 50 «Касса» выявлена недостача денежных средств на сумму 500 руб. — удержаны из заработной платы кассира.

1. В каких инвентаризационных документах ревизор отражает итоги?

2. Заполните аналитическую таблицу ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией, по форме ИНВ-10.

Задача 59. В ОАО «Импульс» ревизор и кассир провели проверку наличных денег в кассе по состоянию на 3 октября 200__ г. При проверке кассир предъявил денежные знаки: 1 000 руб. — 5 шт.; 500 руб. — 15 шт.; 100 руб. — 20 шт.; 50 руб. — 300 шт.; 10 руб. — 180 шт.; 5 руб. — 10 шт.; расписку на выдачу денег из кассы директору в сумме 25 000 руб., а также документы: приходные ордера на сумму 13 560 руб.; расходные ордера — на сумму 47 510 руб. Остаток денег в кассе на 3 октября 200__ г. — 90 300 руб.

1. На основании приведенных данных составьте акт инвентаризации денежных средств по форме № ИНВ-15.

2. Какие нарушения вы можете отразить в акте ревизии?

3. Сделайте бухгалтерские записи по итогам ревизии.

Задача 60. В карточках учета основных средств числится:

– принтер Canon I 350 дата выпуска — 31 августа 2004 г., заводской номер — 83308, номер паспорта — 83308, инвентарный номер — 55, стоимость — 2 300 руб.;

– сканер Mustek, дата выпуска — 28 января 2003 г., заводской номер — 364511, номер паспорта — 364511, инвентарный номер — 38, стоимость — 4 000 руб.;

– компьютер IMANGO Partner PC, дата выпуска — 18 декабря 2003 г., заводской номер — 567251789, номер паспорта — 70727, инвентарный номер — 36, стоимость — 14 366 руб.

Проведена инвентаризация основных средств, составлена опись имеющихся в наличии основных средств:

– принтер — 1;

– компьютер — 1.

1. Укажите, в карточках какой формы следует вести учет данных объектов основных средств.

2. Заполните аналитические таблицы инвентаризационной описи основных средств по форме ИНВ-1 и сличительной ведомости по форме № ИНВ-18.

3. Укажите необходимую периодичность проведения инвентаризации основных средств.

4. Отрадите бухгалтерскими записями итоги инвентаризации.

8. ПЕРЕЧЕНЬ ВОПРОСОВ ДЛЯ ТЕСТИРОВАНИЯ И ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНУ

8.1. Сквозной тест

Выполните тестовые задания (выберите правильный вариант ответа).
В некоторых заданиях возможны несколько вариантов правильных ответов.

1. Кто осуществляет внешний контроль?
 - a) ревизионная комиссия, созданная на предприятии
 - b) государственные представительные финансовые органы
 - c) фонды, защищающие общество и его отдельные слои
 - d) бухгалтерия организации

2. С какой целью осуществляется внутренний контроль предприятия?
 - a) с целью обеспечения сохранности собственности предприятия
 - b) в интересах общества
 - c) в интересах государства

3. Что такое ведомственный контроль?
 - a) контроль со стороны контрольно-ревизионного управления
 - b) контроль, необходимый для осуществления не зависимой проверки
 - c) контроль вышестоящим органом по принципу административной подчиненности

4. К какому виду контроля относится аудит?
 - a) к независимому
 - b) к государственному
 - c) к внутреннему

5. За чем осуществляет контроль Федеральная налоговая служба?
 - a) за целевым использованием средств
 - b) за начислением и уплатой налогов
 - c) за деятельностью предприятий, находящихся на федеральном и местном бюджетах

6. Контроль могут осуществлять...
 - a) только государство
 - b) только инвесторы и работники по найму
 - c) только вышестоящие органы
 - d) все вышеперечисленные органы

7. Независимый контроль в РФ организуется в соответствии...
 - a) с Временными правилами аудиторской деятельности
 - b) с Указом Президента РФ «Об аудиторской деятельности» от 22 декабря 1993 г.
 - c) с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»

8. По способам осуществления различают следующие виды контроля:
 - a) следствие
 - b) экспертная оценка
 - c) экономический анализ

9. Мобилизующая функция контроля заключается...

а) в приобщении людей к управлению производством, в воспитании у работников предприятий, организаций неукоснительного соблюдения законности, а также четкого исполнения своих обязанностей

б) в привлечении предприятий к мобилизации всех имеющихся у них ресурсов для достижения поставленных целей и эффективного ведения производства

с) в том, что информация, полученная в результате экономического контроля, является основанием для принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого объекта

10. Дедукция — это...

а) прием исследования, заключающийся в том, что общий вывод составляют на основе изучения не всех, а лишь части элементов множества, т. е. способ выведения заключений от частного к общему

б) исследование состояния объекта в целом, а потом его составляющих, т. е. делается заключение от общего к частному

11. По периодичности проведения контроля можно выделить...

а) систематический

б) выборочный

с) разовый

12. Сколько стадий экономического воспроизводства принято выделять?

а) три

б) четыре

с) пять

13. К принципам экономического контроля относятся...

а) законность

б) объективность

с) точность

14. Принцип объективности означает...

а) достоверность результатов контроля

б) наличие специальной профессиональной подготовки

15. Экономический контроль выполняет следующие функции ревизии:

а) информационную

б) профилактическую

с) мобилизующую

д) воспитательную

е) правильны все варианты

16. На стадии распределения предметом экономического контроля являются...

а) все моменты труда

б) операции по сбыту и заготовкам, расчетам и договорным отношениям

с) возмещение потребленных средств, распределение и перераспределение вновь созданного продукта

17. К приемам фактического контроля относятся...
- a) очный опрос
 - b) письменный запрос
 - c) чтение документов
18. К приемам и способам документального контроля относятся...
- a) экономический анализ
 - b) экспертная оценка
 - c) счетная проверка
19. Целью текущего контроля является...
- a) установление достоверности отчетных данных, а также выявление недостатков или положительного опыта
 - b) предупреждение незаконности и нецелесообразности проведения хозяйственных операций
 - c) оперативное устранение недостатков, выявление и распространение положительного опыта
20. Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну предприятия, определяет...
- a) собственник имущества
 - b) правление предприятия
 - c) руководитель предприятия
21. Какое утверждение наиболее точно отражает различие между внешним и внутренним аудитором?
- a) внешний аудитор должен быть полностью независим от организации, в то время как внутренний аудитор работает в организации и составляет отчет для его руководителей
 - b) внутренняя аудиторская служба создается по решению руководителей организации, внешняя — в законодательно установленном порядке
 - c) внешний аудитор должен быть в обязательном порядке аттестован, а внутренний нет
22. Бюджет продаж является...
- a) составной частью операционного бюджета
 - b) составной частью финансового бюджета
 - c) самостоятельным бюджетом
23. Кассовая смета является...
- a) составной частью операционного бюджета
 - b) составной частью финансового бюджета
 - c) самостоятельным бюджетом
24. Внутрихозяйственный риск — это...
- a) неопределенность, связанная с технологическим процессом (выбор подрядчиков, сырья, состав затрат)
 - b) вероятность появления существенных искажений в бухгалтерском учете операций в целом отчетности
 - c) риск инвестора, который связан с изменениями на финансовом рынке

25. Объектами внутрихозяйственного расчета являются...

- a) циклы деятельности организации
- b) разделы и участки бухгалтерского учета
- c) бюджеты структурных подразделений

26. Субъекты внутреннего контроля четвертого уровня...

- a) осуществляют контрольные и другие функции (административно-управленческий персонал; персонал, обслуживающий компьютерные системы; сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности)
- b) выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей, которые за ними закреплены непосредственно (работники планово-диспетчерского, планово-экономического отделов, отдела кадров)
- c) в их функции входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита и члены ревизионной комиссии, отделов входного и технического контроля и т. п.)

27. Под инвентаризацией имущества понимается способ...

- a) определения фактического наличия материальных ценностей
- b) сверки данных учета с фактическим наличием имущества
- c) документального подтверждения фактического наличия имущества с целью обеспечения достоверности данных учета

28. Рабочим нормативным документом по проведению инвентаризации является...

- a) Закон «О бухгалтерском учете»
- b) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств
- c) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ

29. Кем назначается состав инвентаризационной комиссии?

- a) руководителем организации
- b) акционерами
- c) главным бухгалтером

30. По степени охвата можно выделить следующие виды инвентаризаций:

- a) полную
- b) документальную
- c) частичную

31. В инвентаризационных описях незаполненные строки...

- a) прочеркиваются
- b) остаются незаполненными
- c) подписываются ревизором

32. Записи фактических данных в ходе инвентаризации заносятся...

- a) в два экземпляра черновиков
- b) в один экземпляр черновика
- c) в инвентаризационную опись

33. Как осуществляется контроль за исполнением приказов о проведении инвентаризации?

- a) так же, как осуществляется контроль за исполнением других приказов
- b) в организации ведется специальная книга контроля приказов на инвентаризацию
- c) в организации ведется специальная книга отчетов инвентаризационной комиссии

34. При составлении сличительной ведомости бухгалтерские данные проставляются...

- a) на первое число месяца, в котором проводится инвентаризация
- b) на последнее число месяца, в котором проводится инвентаризация
- c) выводятся на дату инвентаризации

35. В первичных инвентаризационных документах обязательно указывается...

- a) дата распорядительного документа
- b) номер приказа об инвентаризации
- c) приводится решение руководителя организации по итогам инвентаризации

36. Сличительные ведомости составляют...

- a) члены инвентаризационной комиссии
- b) работники бухгалтерии организации
- c) материально-ответственные лица

37. В сличительных ведомостях стоимость излишков и недостач товарно-материальных ценностей дается...

- a) в оценке, по которой они числятся в учетных регистрах
- b) в оценке, по которой они могут быть реализованы
- c) по цене, определенной независимым оценщиком

38. Излишки подлежат...

- a) списанию
- b) оприходованию

39. Недостачей имущества является...

- a) фактическое наличие ценностей меньше, чем по данным учета
- b) фактическое наличие ценностей больше, чем по данным учета

40. Распоряжение о возмещении ущерба должно быть подписано не позднее...

- a) одного месяца со дня окончания инвентаризации, в ходе которой обнаружен причиненный ущерб
- b) одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба
- c) трех лет со дня причинения ущерба

41. При хищении, недостаче, умышленном уничтожении или порче ущерб определяется...

- a) по учетной цене
- b) по рыночной цене, действующей в данной местности на день причинения ущерба
- c) по цене возможной реализации

42. При определении размера материального ущерба учитывается...

- a) прямой ущерб
- b) упущенная выгода
- c) моральный ущерб

43. При каждой выплате заработной платы размер удержаний не может превышать...

- a) 20 % заработной платы, причитающейся работнику
- b) 30 % заработной платы, причитающейся работнику
- c) 50 % заработной платы, причитающейся работнику, в случаях, предусмотренных федеральными законами

44. Ущерб, не превышающий среднемесячный заработок работника, возмещается...

- a) по приказу руководителя организации
- b) по совместному решению администрации и профсоюза
- c) по решению вышестоящего органа

45. В случае обнаружения пересортицы материально-ответственные лица...

- a) обязаны давать объяснительную записку
- b) не обязаны давать объяснительную записку
- c) могут дать объяснительную записку

46. В результате инвентаризации может быть выявлена пересортица...

- a) за один и тот же проверяемый период
- b) у одного и того же материально-ответственного лица
- c) у товаров одного и того же наименования и равного количества

47. Взаимный зачет излишков и недостач от пересортицы может быть допущен при наличии...

- a) одного из перечисленных условий
- b) не менее двух из перечисленных условий
- c) трех перечисленных условий

48. Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся...

- a) на счет виновных лиц
- b) на издержки производства
- c) на финансовые результаты организации

49. Инвентаризация наличных денежных средств в кассе заносится в акт инвентаризации по форме...

- a) № ИНВ-15
- b) № ИНВ-12
- c) № ИНВ-13

50. Результаты инвентаризации основных средств организации заносится в инвентаризационную опись по форме...

- a) № ИНВ-3
- b) № ИНВ-1
- c) № ИНВ-1а

51. В ходе инвентаризации основных средств отдельные описи составляются...
- a) на основные средства, приобретенные в одном отчетном периоде
 - b) на арендованные основные средства
 - c) на основные средства, полностью амортизированные
52. На какие виды материалов ревизор обязан составлять отдельную инвентаризационную опись?
- a) на неотфактурованные материальные ценности
 - b) на материальные ценности, принятые на хранение
 - c) на материальные ценности в пути
53. В конце отчетного года результаты всех проведенных инвентаризаций обобщаются в ведомости по форме...
- a) № ИНВ-22
 - b) № ИНВ-19
 - c) № ИНВ-26
54. В организации может вестись...
- a) одна кассовая книга
 - b) столько кассовых книг, сколько подразделений
 - c) столько кассовых книг, сколько определено приказом руководителя
55. Исправления в кассовых ордерах...
- a) допускаются, если они заверены главным бухгалтером и кассиром
 - b) допускаются, если они заверены главным бухгалтером
 - c) не допускаются
56. Остаток средств в кассе в ведомости к журналу-ордеру № 1 приводится...
- a) на каждый день
 - b) на конец месяца
57. Ревизия кассы должна проводиться...
- a) при смене кассира
 - b) ежеквартально
 - c) ежемесячно
58. В присутствии комиссии деньги и другие ценности подсчитывает...
- a) кассир
 - b) кассир после ревизора
 - c) ревизор после кассира
59. Ревизор фиксирует в книге кассира-операциониста...
- a) показания кассового аппарата
 - b) сумму выручки с начала работы
 - c) фактическую сумму денег

60. Списать дебиторскую задолженность на убыток можно...
- по результатам инвентаризации
 - по справке, составленной бухгалтерией
 - по приказу руководителя
61. В состав расходов по служебным командировкам включаются затраты...
- по найму жилого помещения
 - на питание в гостиницах
 - на проезд к месту командировки и обратно
62. К документам по оформлению представительских расходов относятся...
- первичные учетные документы
 - сметы расходов
 - приказы директора организации
63. Ревизия — это...
- процессуальное действие, в ходе которого устанавливаются виновные в нарушении законности
 - составная часть системы контроля, призванная устанавливать законность, достоверность и экономическую эффективность совершаемых хозяйственных операций
 - независимая проверка достоверности платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов
64. Задачи ревизии:
- выявление злоупотреблений
 - разработка мероприятий по предупреждению злоупотреблений
 - постановка системы документооборота
65. По глубине проведения принято выделять следующие виды ревизии:
- сквозную
 - локальную
 - комплексную
66. По объему вопросов и в зависимости от цели проведения можно выделить следующие виды ревизии:
- сплошную
 - частичную
 - комбинированную
67. По охвату единичных объектов контроля можно выделить следующие виды ревизии:
- сплошную
 - частичную
 - комбинированную
68. В зависимости от источника контрольных данных принято выделять следующие виды ревизии:
- документальную
 - комбинированную
 - смешанную

69. Цель ревизии — ...

- a) документальное обоснование исковых требований, поданных в следственные или судебные органы к конкретным материально-ответственным должностным лицам
- b) выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных (ликвидация последствий и профилактика)
- c) выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности, оказание услуг, помощь, сотрудничество с клиентом

70. Дайте определение: «Плановые ревизии — ...».

- a) проводятся в сроки, не предусмотренные утвержденным планом, а также в силу возникшей необходимости
- b) осуществляются по заранее разработанному и утвержденному плану

71. Общая дисциплинарная ответственность ревизуемых лиц содержится...

- a) в положении о персонале
- b) в уставе
- c) в коллективном договоре

72. Законность решений должностных лиц проверяется на их соответствие...

- a) организационным документам
- b) распорядительным документам
- c) законодательству о предпринимательской деятельности

73. К приемам проверки нескольких документов по однотипным или взаимосвязанным хозяйственным операциям относятся ревизии:

- a) встречная проверка
- b) нормативно-правовая проверка
- c) взаимная сверка

74. Встречная проверка представляет собой сопоставление...

- a) двух различных вариантов одного и того же документа, а также учетных регистров, которые находятся в двух различных организациях либо в двух различных подразделениях одного и того же предприятия
- b) различных по своему наименованию и характеру документов, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций

75. К методам формально-правовой проверки документов можно отнести...

- a) проверку записей в регистрах бухгалтерского учета и отчетности, правильности корреспонденции счетов
- b) проверку соблюдения правил составления, полноты и подлинности оформления документов
- c) проверку арифметических расчетов

76. К методам фактического контроля можно отнести...

- a) инвентаризацию
- b) ревизию
- c) контрольный запуск сырья в производство

77. Дайте определение: «Документ — это ...».

- a) письменное свидетельство с заполнением необходимых реквизитов, придающих ему юридическую силу
- b) элемент носителя информации, имеющий определенную смысловую нагрузку

78. Экономическое значение документов заключается...

- a) в том, что они являются основным поставщиком оперативной информации для принятия организационных и управленческих решений для регулирования технологических процессов с целью повышения эффективности производств
- b) в том, что они играют важную роль в укреплении хозяйственного расчета в организации и в ее отдельных центрах ответственности, базирующегося на принципах самоконтроля, самоокупаемости и самофинансирования

79. Документы, недоброкачественные по форме, отражают...

- a) такую информацию, которая, в конечном счете, оказывает существенное воздействие на достоверность финансовых результатов
- b) реальные хозяйственные операции в неискаженном виде и объеме, но могут быть неправильно оформленными или недооформленными

80. Оплату услуг по результатам ревизии проводит...

- a) государственный орган, который назначает экспертизу (следственные органы, суд, арбитраж)
- b) клиент или по его согласию орган, нуждающийся в функции засвидетельствования
- c) вышестоящее звено или государственный орган

81. Аудит — это...

- a) метод последующего контроля, представляющий собой комплексную документальную проверку с целью выявления нарушений и злоупотреблений по обеспечению сохранности собственности
- b) предпринимательская деятельность, связанная с подтверждением бухгалтерской отчетности

82. Аудит отличается от ревизии:

- a) по цели
- b) по правовой стороне
- c) по организации управления
- d) по объему
- e) по принципу оплаты труда
- f) по результатам
- g) правильны все варианты

83. Деятельность контрольно-ревизионных органов регулируется...

- a) гражданским правом на основе хозяйственных договоров
- b) административным правом на основе законов, инструкций, приказов вышестоящих или государственных органов
- c) уголовно-процессуальным правом экономического характера и гражданским правом на основе законодательства

84. Каков обычно срок проведения ревизии?

- a) не менее одного месяца
- b) не ограничен
- c) не более 45 дней

85. С чего начинается проведение ревизии?
- с запроса в учреждение банка и ГНИ о регистрации проверяемого предприятия
 - с составления плана ревизионной работы
 - с проведения экспресс-анализа финансовой отчетности
86. Перспективные планы составляются...
- на один год
 - на два года
 - на три года и более
87. Кем назначается состав ревизионной комиссии?
- руководителем контрольно-ревизионного органа
 - главным бухгалтером
 - председателем ревизионной комиссии
 - руководителем ревизуемой организации
88. Вас назначили руководителем ревизии. Какие из перечисленных ниже организационных вопросов вы будете решать?
- разработаете формы документального оформления ревизии
 - составите список участников ревизии
 - изучите материалы предыдущих ревизий
89. Распоряжение руководителя ревизирующей организации о назначении ревизии издается до начала ревизии...
- за 1—3 дня
 - за 3—5 дней
 - за 7—10 дней
90. В среднем на одного ревизора планируется около...
- 4 ревизий
 - 6 ревизий
 - 8 ревизий
91. Рабочую тетрадь ревизора ведет...
- каждый член ревизионной комиссии
 - председатель комиссии
 - лицо, назначенное председателем для ведения этой тетради
92. В плане ревизии, в отличие от программы, есть...
- сроки и исполнители
 - сроки и место исполнения
 - цель ревизии
93. Выберите правильное утверждение:
- план корректируется до тех пор, пока по каждому факту не будут собраны обоснованные материалы
 - программа корректируется до тех пор, пока по каждому факту не будут собраны обоснованные материалы
94. Результаты ревизии оформляются документом, который называется...
- акт

- b) отчет
- c) заключение

95. Для чего служат акты ревизии?

- a) они содержат вспомогательную информацию для руководителя и главного бухгалтера
- b) они обобщают результаты ревизии
- c) они служат тестированием операций

96. Итоговый документ по результатам ревизии содержит...

- a) два раздела
- b) три раздела
- c) количество разделов по усмотрению ревизора

97. Акт ревизии обычно составляется...

- a) в одном экземпляре
- b) в двух экземплярах
- c) в трех экземплярах

98. В итоговом документе по результатам ревизии ревизор...

- a) может дать правовую оценку действий должностных и материально-ответственных лиц ревизуемой организации
- b) может дать морально-этическую оценку действий должностных и материально-ответственных лиц ревизуемой организации
- c) не может давать оценок

99. Итоговый документ ревизии должен иметь приложения, к которым относятся объяснения...

- a) должностных лиц
- b) материально-ответственных лиц
- c) членов ревизионной комиссии

100. Выберите правильное утверждение.

- a) ревизор проверяет положения, инструкции на предмет их соответствия организационным документам
- b) ревизор проверяет устав, положения, инструкции, чтобы определить полномочия субъектов управления
- c) ревизор проверяет устав, положения, инструкции на предмет их соответствия распорядительным документам

101. Подчисткой называют...

- a) изъятия штрихов документа путем химического разрушения или обесцвечивания чернила
- b) механическое изъятие штрихов текста путем вытирания или соскребания острым предметом

102. Распоряжение составляется в случаях...

- a) когда выявлены незначительные недостатки и нарушения в деятельности предприятия, не связанные с корыстными целями определенных работников и не являющиеся причиной материального ущерба
- b) когда выявлены серьезные нарушения и злоупотребления, требующие наложения на виновных дисциплинарных взысканий или привлечения их к ответственности

103. Постановление содержит...

- a) перечень основных недостатков в деятельности ревизуемого предприятия, вскрытых ревизией, и необходимые для их устранения меры, которые надлежит принять этому предприятию
- b) принципиальные направления дальнейшего улучшения постановки контрольно-ревизионной работы и сохранности ресурсов

104. Полная материальная ответственность работника возникает...

- a) если она возложена на работника законодательством
- b) если ущерб причинен недостачей или умышленной порчей
- c) в случае повторного причинения ущерба

105. Материальная ответственность работника ограничена размерами...

- a) причиненного ущерба
- b) заработка работника
- c) дохода на одного члена семьи

106. Работник организации может добровольно возместить причиненный ущерб...

- a) денежными средствами
- b) имуществом
- c) имуществом с согласия администрации

107. Изыскание с руководителей муниципальных унитарных предприятий материального ущерба в судебном порядке производится...

- a) по иску вышестоящего органа
- b) по заявлению прокурора
- c) по иску председателя совета директоров организации

108. Периодичность проверок кредитных организаций устанавливается законодательством РФ и нормативными актами Банка России?

- a) да
- b) нет

109. Акт, составленный по результатам проверки кредитной организации, состоит...

- a) из вводной и описательной частей
- b) из вводной, аналитической и заключительной частей

110. При выборочной проверке в органах социальной защиты населения правильности назначения или пересчета и выплаты пенсий проверяют...

- a) не менее 50 % пенсионных дел
- b) не менее 10 % пенсионных дел
- c) не менее 30 % пенсионных дел

111. Срок хранения материалов ревизий и проверок — ...

- a) три года
- b) пять лет
- c) постоянно

112. Государственным стандартом РФ предусмотрены следующие виды организаций общественного питания:
- ресторан, бар
 - кафе, столовая, закусочная
 - ресторан, бар, кафе, столовая, закусочная
113. В организациях общественного питания размер ущерба определяется...
- по продажным ценам
 - по рыночным ценам
 - по цене приобретения
114. Продукты, поступившие в столовую, записывают под отчет...
- заведующего столовой
 - кладовщика
 - повара
115. Продукты, переданные на кухню для приготовления блюд, записывают под отчет...
- заведующего столовой
 - кладовщика
 - повара
116. Контрольная покупка проверяется...
- после того, как она оплачена
 - в присутствии заведующей магазином
 - в присутствии понятых
117. От чего зависят нормы естественной убыли в торговле?
- от вида выбытия товаров — розницы
 - от вида выбытия товаров — мелкого опта
 - не зависят от вида выбытия
118. Ревизор проверяет правильность отпуска товаров с помощью...
- контрольной покупки, сделанной самим ревизором
 - покупки, сделанной посторонним покупателем
 - покупки лицом, привлеченным ревизором
119. В бухгалтерском учете к основным строительным материалам относятся...
- запасные части, топливо, тара неинвентарная
 - бетонные, железобетонные, металлические конструкции, трубы, рельсы
 - кирпич, бетон, раствор, кровельные материалы, лакокрасочные материалы
120. В строительном процессе выделяют...
- два этапа
 - три этапа
 - четыре этапа

121. Во время ревизии в строительной организации ревизор проверяет сметные расчеты...

- a) сплошным методом
- b) выборочным методом
- c) сплошным или выборочным методом

122. Ревизор сверяет планы приобретения основных средств...

- a) с планом капитальных вложений
- b) с ростом заработной платы
- c) с ростом объемов выпускаемой продукции

123. Фактическими затратами на приобретение основных средств признаются...

- a) расходы на государственную регистрацию
- b) комиссионное вознаграждение посреднику
- c) расходы на консультационные услуги

124. При ревизии командировочных расходов необходимо проверить...

- a) приказы о направлении работников в командировку
- b) документы, подтверждающие произведенные расходы
- c) журнал-ордер № 7

125. При проверке подотчетных сумм, выданных на хозяйственные нужды, ревизор обязан проверить соответствие сумм...

- a) в журнале-ордере № 1 и в кассовой книге
- b) в первичных оправдательных документах и в авансовых отчетах

126. Операции с нематериальными активами ревизор проверяет...

- a) сплошным способом
- b) выборочным способом
- c) в зависимости от стоимости нематериальных активов

127. В бухгалтерском учете по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются на срок (но не более срока деятельности организации) — ...

- a) 10 лет
- b) 20 лет
- c) 15 лет

128. При отражении убытка от безвозмездной передачи нематериального актива какую бухгалтерскую проводку ревизор признает правильной?

- a) Дебет 83 Кредит 91-1
- b) Дебет 91-2 Кредит 04
- c) Дебет 99 Кредит 91-1

129. Ревизор обязан проверить случаи списания автотранспортных средств...

- a) выборочно
- b) экспертно
- c) сплошным способом

130. В организации в покупную стоимость автомобиля включена стоимость лицензии на автотранспортные перевозки. Признает ли ревизор это правильным?

- a) да
- b) нет

131. В случае установления факта хищения автомобиля в организации обязательно проводится...

- a) внеплановая инвентаризация
- b) самостоятельное независимое расследование
- c) независимая проверка организации компетентными органами

132. Проверка расхода материалов в ходе реконструкции основных средств проводится ревизором...

- a) по лимитно-заборным картам
- b) по приемо-сдаточным актам
- c) по накладным на внутреннее перемещение

133. Записи в инвентарных карточках ревизор сверяет...

- a) с данными технических паспортов
- b) с данными синтетического учета
- c) с материальными отчетами кладовщика

134. Для отражения результатов ревизии фактического наличия денежных средств акт составляется...

- a) в одном экземпляре
- b) в двух экземплярах
- c) в трех экземплярах

135. При проверке журнала регистрации кассовых ордеров ревизор должен требовать отражения в нем...

- a) нумерации ордеров в порядке, установленном учетной политикой организации
- b) сквозной хронологической нумерации ордеров по отдельным подразделениям
- c) сквозной хронологической нумерации ордеров

136. Наличные деньги просчитываются...

- a) полистно по купюрам
- b) по пронумерованным пачкам

137. Перечислены с расчетного счета отчисления в Пенсионный фонд РФ. Ревизор должен проверить корреспонденцию счетов?

- a) Дебет сч. 68 Кредит сч. 51
- b) Дебет сч. 69 Кредит сч. 51
- c) Дебет сч. 76 Кредит сч. 51

138. Расчеты наличными между юридическими лицами могут производиться...

- a) в размере 60 000 руб. по одной сделке
- b) в размере 15 000 руб. по одной сделке

- c) в неограниченном количестве
- d) в размере 60 000 руб. в день

139. При отражении в учете погашения процентов по просроченным кредитам банка ревизор признает правильной запись за счет...

- a) себестоимости
- b) резервного фонда
- c) прочих расходов

140. Какие сроки инвентаризации расчетов с разными дебиторами и кредиторами следовало обеспечить организации?

- a) по мере необходимости
- b) согласно учетной политике
- c) ежеквартально

141. При начислении пени и штрафных санкций в Пенсионный фонд ревизор признает правильной проводку...

- a) Дебет 99 Кредит 51
- b) Дебет 99 Кредит 69
- c) Дебет 91 Кредит 69

142. При проверке правильности оценки товарно-материальных ценностей, полученных организацией безвозмездно, оценку по какой стоимости ревизор признает правильной?

- a) по учетной цене
- b) по договорной цене
- c) по рыночной стоимости на дату принятия на учет

143. Какую проводку ревизор признает правильной при отражении поступления товара в качестве вклада в уставный капитал?

- a) Дебет сч. 41 Кредит сч. 75
- b) Дебет сч. 41 Кредит сч. 80
- c) Дебет сч. 41 Кредит сч. 86

144. В результате стихийного бедствия выявлены испорченные материалы. По мнению ревизора, на какой счет должны быть списаны потери?

- a) Дебет сч. 99
- b) Дебет сч. 91-2
- c) Дебет сч. 94

145. Ревизор признает правильной оценку финансовых вложений в бухгалтерском учете...

- a) по рыночной стоимости
- b) в сумме фактических затрат

146. Реквизитами облигации являются...

- a) общая сумма выпуска
- b) сумма выплаты по процентной ставке
- c) порядок выплаты процентов

147. Приобретение бездокументарной ценной бумаги оформляется...

- a) актом приемки-передачи
- b) договором купли-продажи

148. Какую бухгалтерскую проводку ревизор признает правильной при начислении дивидендов акционерам?

- a) Дебет сч. 99 Кредит сч. 75-2
- b) Дебет сч. 83 Кредит сч. 75-2
- c) Дебет сч. 84 Кредит сч. 75-2

149. Какую оценку вкладов в уставный капитал, отраженную в балансе, ревизор признает правильной?

- a) на сумму оплаченной части акций
- b) по номинальной стоимости
- c) на сумму, указанную в учредительных документах

150. Организацией ежеквартально создается резерв по сомнительным долгам. Признает ли ревизор это правильным?

- a) да
- b) нет

151. Данные статей баланса возможно проверить путем сверки с данными...

- a) Главной книги
- b) Главной книги и регистров аналитического учета

152. Финансовая отчетность — это...

- a) оперативная отчетность
- b) статистическая отчетность
- c) бухгалтерская отчетность

153. Бухгалтерская отчетность организаций состоит...

- a) из бухгалтерского баланса, налоговой декларации на доходы предприятия, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала, Отчет о финансовых результатах, пояснительной записки, бухгалтерского баланса
- b) из бухгалтерского баланса, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала, пояснительной записки

154. Какая форма бухгалтерской отчетности показывает состояние активов на отчетную дату?

- a) форме «Отчет о финансовых результатах»
- b) форме «Баланс»
- c) форме «Отчет о движении денежных средств»

155. Размер чистой прибыли отражается...

- a) в форме «Отчет о финансовых результатах»
- b) в форме «Баланс»
- c) в форме «Отчет о движении денежных средств»

156. В состав актива баланса предприятия входят разделы...

- a) «Источники собственных и привлеченных к ним средств»

- b) «Запасы и затраты»
- c) «Денежные средства, расчеты и прочие активы»

157. В какой валюте оценивают имущество на территории России?

- a) в американских долларах
- b) в рублях
- c) в евро

158. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организация обязана?

- a) проводить инвентаризацию имущества и обязательств
- b) составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного периода
- c) приводить данные за отчетный и предшествующий год

159. Что понимается под бухгалтерской отчетностью?

- a) составление баланса, отчета о прибылях и убытках
- b) это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации по результатам ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам
- c) обобщение и систематизация состояния имущества организации с целью проведения анализа и его управления

160. Данные счетов расчетов в балансе должны быть отражены...

- a) в развернутом виде
- b) в свернутом виде

161. Какая стоимость основных средств должна быть включена в валюту баланса?

- a) первоначальная
- b) остаточная
- c) восстановительная

162. Какая сумма прибыли должна быть включена в валюту баланса?

- a) прибыль до налогообложения
- b) прибыль от продаж
- c) нераспределенная прибыль.

163. Может ли представляемая в течение года отчетность не содержать информации об учетной политике?

- a) да
- b) нет

164. Избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета в организации раскрываются в обязательном порядке...

- a) в отчетности за месяц
- b) в отчетности за квартал
- c) в отчетности по итогам года

165. Нематериальные активы в балансе должны быть отражены в оценке...

- a) брутто
- b) нетто

166. В какой срок представляется годовая бухгалтерская отчетность?

- a) до 1 апреля следующего за отчетным годом
- b) до 1 февраля следующего за отчетным годом
- c) до 1 марта следующего за отчетным годом

167. Предприятия составляют отчеты по формам и инструкциям...

- a) разработанным предприятием
- b) утвержденным Минфином и Госкомстатом РФ по единой форме

168. Отчетность используется...

- a) внутренними пользователями
- b) внешними пользователями
- c) внутренними и внешними пользователями

169. Бухгалтерский баланс состоит...

- a) из трех разделов актива и трех разделов пассива
- b) из двух разделов актива и трех разделов пассива
- c) из трех разделов актива и двух разделов пассива

8.2. Перечень вопросов для подготовки к экзамену

1. Сущность, роль и функции контроля.
2. Ревизия целевого использования государственной помощи предприятием.
3. Государственные органы, осуществляющие контроль и ревизию.
4. Особенности ревизии. Составление акта ревизии.
5. Органы, осуществляющие контроль и ревизию в АО и ООО. Их функции.
6. Ревизия кассы и кассовых операций.
7. Классификация и характеристика видов контроля.
8. Порядок проведения ревизии и проверок.
9. Формы финансового контроля. Их характеристики.
10. Ревизионный процесс, его основные стадии.
11. Виды государственной помощи внебюджетным организациям и ревизия ее целевого использования.
12. Нормативные документы, регламентирующие работу ревизионных органов.
13. Проверка состояния дебиторской и кредиторской задолженности.
14. Конкретно-научные эмпирические приемы исследования объекта контроля.
15. Ревизия расчетов с подотчетными лицами.
16. Общенаучные приемы исследования объекта контроля.
17. Инвентаризация как вид контроля.
18. Расчетно-аналитические приемы контроля.

19. Ревизия банковских операций.
20. Документальные приемы контроля.
21. Ревизия расчетов с прочими дебиторами и кредиторами.
22. Приемы синтезирования результатов контроля и принятия решений (обобщение и реализация результатов контроля).
23. Ревизия состояния бухгалтерского учета и отчетности.
24. Приемы контроля, осуществляемые с помощью органов чувств.
25. Ревизия расчетов по оплате труда.
26. Счетная палата РФ. Ее функции.
27. Ревизия хозяйственных расходов и товарно-материальных ценностей.
28. Министерство финансов РФ. Его функции
29. Ревизия основных средств и нематериальных активов.
30. Органы Федерального Казначейства. Их функции.
31. Ревизия, ее отличия от проверки.
32. Приемы реализации результатов ревизии.
33. Пути проведения ревизии.
34. Ревизия командировочных расходов.
35. Права и обязанности ревизоров.
36. Главное контрольное управление Президента РФ. Его функции.
37. Ревизия расчетов с поставщиками и подрядчиками.
38. Ревизия расчетов с покупателями и заказчиками.
39. Ревизия расчетов по возмещению материального ущерба.
40. Ревизия кредитных операций. Ревизия расчетов по налогам и сборам.
41. Ревизия формирования себестоимости продукции, работ и услуг.
42. Ревизия готовой продукции и прибыли.
43. Ревизия предстоящих расходов и платежей.
44. Ревизия уставного капитала.
45. Формы проведения налогового контроля: выездные и камеральные проверки.
46. Формы проведения налогового контроля: встречные, дополнительные и повторные налоговые проверки.
47. Форма проведения налогового контроля: осмотр помещений и территорий, истребование документов, объяснения налогоплательщиков.
48. Бюджетное планирование: сущность и функции.
49. Управленческий контроль: центры ответственности.
50. Процесс управленческого контроля: этапы и информация, используемая в процессе контроля.
51. Субъективные факторы управленческого контроля.
52. Основные причины возникновения некачественной первичной информации.
53. Характеристика отклонений в процессе производства и функции контроля в их выявлении и оценке.
54. Выявление причин и виновников отклонений.
55. Процедуры первичного управленческого контроля.
56. Система внутреннего контроля и ее элементы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Контроль функционально, с определенной степенью эффективности, выявляет нерациональные стороны в действиях управления всем механизмом развития общества, конкретных отраслей, отдельных предприятий в частности. Реально в информации контроля о деятельности территориально ответственных исполнительных структур, учреждений, использующих бюджетные ресурсы, предприятий заинтересованы как государство, инвесторы, кредиторы, поставщики и покупатели, биржи ценных бумаг и др., так и управленческий персонал конкретного предприятия.

В целях получения информации о деятельности экономического объекта применяются контрольно-аналитические процедуры, выявляющие существенные отклонения его деятельности от нормативных документов и различного рода требуемых базовых показателей, т. е. предметом контроля является фактическая деятельность, состояние документации и данные о деятельности объекта контроля. Сам процесс контроля имеет свойство проверки фактов хозяйственной жизни и заключается в отслеживании и выявлении соответствия установленному порядку организации деятельности объекта контроля и соответствия мерам государственного регулирования.

В пособии показаны организационные методы контроля в управлении экономикой, направления внешнего финансового контроля; взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля, основные задачи и планирование, проведение и оформление результатов внешнего контроля; основные задачи и направления внутреннего финансового контроля, существенные стороны управленческого контроля и ревизии, при этом представлены принципы действия контрольной деятельности.

Примеры, приведенные в учебном пособии, позволяют исследовать применение в практической деятельности основных нормативно-правовых актов государства, определяющих направления деятельности контрольных структур, овладеть навыками планирования контрольно-ревизионной работы в ревизирующей и ревизуемой организациях, методами проведения государственного финансового контроля и проверок производственной, финансово-хозяйственной и другой деятельности предприятий и организаций в современных условиях, на основе которых можно выработать рекомендации для более эффективной работы, выявить сбои и нарушения в организации деятельности, использовании материальных и финансовых ресурсов.

Пособие содержит итоговые вопросы для самоконтроля знаний студентов, комплекс практических задач для самостоятельной работы студентов и разбора в учебных аудиториях.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Учебная литература

Основной список

Бровкина, Н. Д. Контроль и ревизия [Текст] : учеб. пособие / Н. Д. Бровкина. — Москва : Инфра-М, 2010. — 346 с.

Контроль и ревизия [Текст] : учеб. пособие. Ч. 1 / сост. Г. П. Енц. — Сыктывкар : СЛИ, 2011. — 144 с.

Дополнительный список

Белов, Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве [Текст] : учеб. пособие для студ. спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика», «Налоги и налогообложение» / Н. Г. Белов. — Москва : Финансы и статистика, 2005. — 392 с.

Маренков, Н. Л. Ревизия и контроль [Текст] : учеб.-метод. для студ. экон. фак. / Н. Л. Маренков. — 2-е изд. — Ростов-на-Дону : Феникс, 2005. — 410 с.

Мельник, М. В. Ревизия и контроль. Тесты и задачи [Текст] : учеб. пособие для студ., обуч. по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет анализ и аудит», «Мировая экономика», «Налоги и налогообложение» / М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин ; под ред. М. В. Мельник. — Москва : КноРус, 2006. — 264 с.

Проданова, Н. А. Контроль и ревизия. 100 экзаменационных ответов [Текст] : учеб. пособие / Н. А. Проданова, Е. И. Зацаринная. — Москва : Март, 2006. — 192 с. — (Экспресс-справочник для студентов вузов).

Сластихина, Л. В. Контроль и ревизия. Самостоятельная работа студентов [Текст] : метод. указания для подготовки дипломированного специалиста по спец. 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», квалификации экономист, оч. и заоч. форм обуч. / сост. Л. В. Сластихина ; Сыкт. лесн. ин-т. — Сыктывкар : СЛИ, 2007. — 48 с.

Финансы [Текст] : учебник / под ред. С. И. Лушина, В. А. Слепова. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Экономист, 2003. — 682 с.

Дополнительная литература

Актуальные вопросы экономических наук [Текст] : сб. материалов I Всероссийской науч.-практ. конф. (25 апр. 2008 г.) / Центр развития науч. сотрудничества ; под ред. С. С. Чернова. — Новосибирск : ЦРНС, 2008. — 454 с.

Бурцев, В. В. Организация внутреннего аудита [Электронный ресурс] / В. В. Бурцев // Финансовый менеджмент. — 2005. — № 6. — Режим доступа: <http://www.finman.ru/articles/2005/6/3561.html> — Загл. с экрана.

Васильева, М. В. Методология управления экономикой регионов на основе совершенствования системы финансово-бюджетного контроля: стратегические решения и оценка эффективности их реализации/[Электронный ресурс] / М. В. Васильева, А. С. Нилова // Управление экономическими системами : электрон. науч. журн. — 2011. — № 11. — Режим доступа: <http://uecs.mcnir.ru>. — Загл. с экрана. — (№ гос. рег. статьи: 0421100035).

Гордин, В. И. Муниципальный финансовый контроль в Российской Федерации. Место и роль в бюджетном процессе государства [Электронный ресурс] / В. И. Гордин. — Режим доступа: <http://www.niisp.ru>. — Загл. с экрана.

Енц, Г. П. Влияние финансового контроля на социально-бюджетную сферу [Текст] / Г. П. Енц ; Сыкт. лесн. ин-т. — Сыктывкар : СЛИ, 2011. — 116 с.

Енц, Г. П. Возможности и проблемы активного воздействия государственного финансового контроля на более эффективное использование государственных ресурсов [Текст] / Г. П. Енц // Экономические науки. — 2009. — № 7 (56). — С. 55—59.

Енц, Г. П. Организация государственного финансового контроля в системе публичных финансов [Текст] : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Г. П. Енц ; Санкт-Петербургский государственный университет. — Санкт-Петербург, 2012. — 144 с. — Ил. запись № 5499089. — (Электронная библиотека РГБ).

Задорожный, В. Н. Республика Коми: социально-экономическое развитие [Текст] / В. Н. Задорожный, В. А. Залевский, В. В. Фаузер ; отв. ред. В. В. Фаузер ; ФГБОУ ВПО Сыкт. гос. ун-т, Ин-т соц.-экон. и энергет. проблем Севера Коми НЦ УрО РАН. — Москва : Экон-Информ, 2011. — 2011 с. — (Библиотека менеджера ; вып. 20).

Золотарева, А. Б. Совершенствование процедур разработки, утверждения, исполнения и контроля за исполнением государственного бюджета и проблемы статуса внебюджетных фондов в системе государственных финансов [Электронный ресурс] / А. Б. Золотарева. — Режим доступа: <http://www.iet.ru>. — Загл. с экрана.

Овсянников, Л. Н. К вопросу об эффективности финансового контроля [Текст] / Л. Н. Овсянников // Учет и контроль. — 2008. — № 4. — С. 16—22.

Отчет Управления Росфиннадзора в Республике Коми [Электронный ресурс]. — Режим доступа: www.rosfinnadzor.ru <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

Титов, В. В. Экспертно-аналитическая деятельность контрольно-счетных органов Российской Федерации / В. В. Титов // Учет и контроль. — 2008. — № 2. — С. 10—12.

Финансы и кредит [Текст] : науч.-практ. и теор. изд. — Москва : Финансы и кредит. — Периодичность 48 номеров в год.

2008. — № 17, 18, 25—48.

2009. — № 1—36.

2012. — № 1—48.

2013. — № 1—36.

Шохин, С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит [Текст] / С. О. Шохин, Л. И. Воронина. — Москва : Финансы и статистика, 1997. — С. 11—53.

Штогрин, Е. Е. Системы и методы инвестиционного контроля в интегрированных корпоративных структурах [Текст] / Е. Е. Штогрин // Финансовая экономика. — 2013. — № 3. — С. 43—47.

Нормативные источники

Основной список

Бюджетное Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 30.05.2006 г. «О бюджетной политике в 2007 году» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.

Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 20 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010—2012 годах» [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство.

Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 23.06.2008 «О бюджетной политике в 2009—2011 гг.» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.

Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : от 31.07.1998 (с учетом изм. и доп. от 06.08.13 г.) // СПС «Консультант Плюс»: Версия Проф.

Выступление Президента В. В. Путина перед Федеральным Собранием [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.utro.ru/articles/2007/04/26/644332.shtml>. — Загл. с экрана.

О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федеральный закон : [от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство.

О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон : [от 23.07.2013 № 252-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство.

О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации [Электронный ресурс] : указ Президента Российской Федерации : [от 25.07.1996 № 1095] // СПС «Консультант Плюс»: Версия. Проф.

О Счетной палате Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон : [от 05.04.2013 № 41-ФЗ] // СПС «КонсультантПлюс».

Послание Президента России к Федеральному Собранию РФ от 12.11.2009 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.1tv.ru/news/polit/155426>. — Загл. с экрана.

Дополнительный список

Гражданский кодекс РФ (часть 1) [Электронный ресурс] : Закон РФ : [30.11.94 № 51-ФЗ] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.

Гражданский кодекс РФ (часть 2) [Электронный ресурс] : Закон РФ : [26.01.96 № 14-ФЗ] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.

Гражданский кодекс РФ (часть 3) [Электронный ресурс] : Закон РФ : [26.11.01 № 146-ФЗ] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.

Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 1 февраля 2013 года № 5К (896) «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности расходования средств государственной корпорации — Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства и средств долевого финансирования, направленных на капитальный ремонт многоквартирных домов и на переселение граждан из аварийного жилищного фонда, в субъектах Российской Федерации» (с участием контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации) [Электронный ресурс] // Счетная палата РФ. — Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/2013-10-04-buletен_doc_files-fl-2463.pdf. — Загл. с экрана.

Лесной кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон : [29.01.1997 № 22-ФЗ (с изм. и доп.) (принят ГД ФС РФ 22.01.1997)] // СПС «Консультант Плюс»: Законодательство.

Налоговый кодекс РФ (часть I) [Электронный ресурс] : федеральный закон : [от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ(с изм. и доп.)] // СПС «КонсультантПлюс»: Версия Проф.

Налоговый кодекс РФ (часть II) [Электронный ресурс] : федеральный закон : [от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ(с изм. и доп.)] // СПС «КонсультантПлюс»: Версия Проф.

О бюджетных полномочиях главного администратора (администратора) доходов федерального бюджета Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в 2010 г. [Электронный ресурс] : приказ от 29.12.2009 № 341. — Режим доступа: <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

О закреплении в 2008 году полномочий администратора доходов федерального бюджета за территориальными органами Федеральной службы финансово-бюджетного надзора [Электронный ресурс] : приказ от 18.01.2008 № 5. — Режим доступа: <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

О закреплении полномочий администратора доходов федерального бюджета за территориальными органами Федеральной службы финансово-бюджетного надзора [Электронный ресурс] : приказ от 17.12.2009 № 319. — Режим доступа: <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

О Регламенте Правительства Москвы [Электронный ресурс] : постановление Правительства Москвы от 21.02.2006 № 112-ПП (ред. от 23.06.2009) // СПС «Консультант Плюс»: Версия Проф.

Об определении в 2009 году порядка, форм и сроков предоставления администраторами доходов, подведомственных Федеральной службе финансово-бюджетного надзора о поступлении доходов в федеральный бюджет [Электронный ресурс] : приказ от 25.12.2008 № 322. — Режим доступа: <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

Об определении в 2010 г. порядка, форм и сроков предоставления администраторами доходов, подведомственных Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, ин-

формации о поступлении доходов в федеральный бюджет [Электронный ресурс] : Приказ от 29.12.2009 № 340. — Режим доступа: <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

Об отчетности о состоянии дебиторской задолженности по доходам, администрируемым территориальными управлениями Федеральной службы финансово-бюджетного надзора [Электронный ресурс] : приказ от 12.07.2010 № 353. — Режим доступа: <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

Об утверждении перечня администраторов доходов федерального бюджета, подведомственных Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, и определении форм и сроков представления информации о поступлениях доходов [Электронный ресурс] : приказ от 03.03.2008 № 38. — Режим доступа: <http://www.rosfinnadzor.ru/project/index/1223>. — Загл. с экрана.

Перечень дополнительных показателей для оценки эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 17.12.2012 № 1317 «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 28 апреля 2008 г. № 607 "Об оценке эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов"» // СПС «Консультант Плюс».

Результаты мониторинга субъектов РФ и муниципальных образований [Электронный ресурс] // Департамент межбюджетных операций Минфина России. — Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/budget/regions/monitoring_order/.

Таможенный кодекс РФ [Электронный ресурс] : закон РФ : [28.05.2003 г. № 61-ФЗ (с изм. и доп.)] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство.

ГЛОССАРИЙ

Абстрагирование (от лат. *abstrah* — отрываю) — прием отвлечения. Методом абстрагирования переходят от конкретных объектов к общим понятиям (например, проверяют состояние трудовой дисциплины в отдельных подразделениях предприятия и, абстрагируясь, строят заключения в целом по предприятию).

Анализ (от греч. *analysis* — разложение) — прием исследования, включающий изучение предмета мысленным или практическим расчленением его на составные объекты.

Аналогия — прием научных выводов, благодаря которому достигают познания одних объектов на основе сходства их с другими. Прием аналогии основывается на сходстве некоторых сторон различных объектов, представляет основу моделирования, которое применяется в контроле.

Аудиторский контроль — независимый контроль за деятельностью предприятий, осуществляемый аудиторами-предпринимателями или аудиторскими фирмами. Цель — проверка достоверности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности, а также законности совершаемых на предприятии операций, правильности их отражения в учете.

Взаимная сверка — сопоставление различных по своему наименованию и характеру документов, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций.

Ведомственный контроль — осуществляется вышестоящим органом по принципу административной подчиненности. Компетенция органов ведомственного контроля распространяется на осуществление проверки вопросов данного ведомства и может выходить при необходимости за его пределы лишь по взаимосвязанным операциям и с согласия другого заинтересованного ведомства.

Внутренний контроль — выступает составной частью системы корпоративного управления и осуществляется как непосредственно руководством и другими должностными лицами хозяйствующего субъекта, так и его специальными контрольными службами или привлеченными специализированными организациями.

Восстановление количественно-суммового учета — восстановление учетных записей по товарно-материальным запасам на основе первичных документов.

Государственный контроль — осуществляют органы государственной власти и управленческие и административные органы.

Дедукция (от лат. *deductio* — вывод) — исследование состояния объекта в целом, а потом его составляющих, т. е. делается заключение от общего к частному (например, проверку затрат оборота на первых порах проводят по данным синтетического, а потом — аналитического учета).

Декомпозиция процессов контроля — определение необходимой глубины исследования, анализа предмета контроля. Примерами таких исследований могут служить:

- плановая информация о деятельности функционального подразделения, доводимая начальником подразделения до подчиненных;
- контроль (согласование, визирование) подготовленных на нижнем уровне документов последовательно по всем уровням иерархии в рамках функционального подразделения;
- передача оперативной и периодической отчетности по выполненной работе исполнителями снизу вверх, формирование сводных отчетов и передача руководителям функциональной иерархии.

Динамические риски — оценивается возможность потери или расхода от деятельности организации, вызванные изменениями во внешней для организации среде.

Законодательный риск — связан с недостатками действующего законодательства и недочетами системы реализации существующих законов (например, отсутствие достаточной защиты интеллектуальной собственности).

Индукция (от лат. *induction* — наведение) — метод исследования, при котором общий вывод составляют на основе изучения не всех примет, а лишь части элементов этого множества, т. е. способ выведения заключений от частного к общему (например, проверку дебиторской задолженности осуществляют на первых порах по данным аналитического, а потом — синтетического учета).

Конкретизация (от лат. *concretus* — густой, твердый) — исследование объектов во всей разносторонности их реальной, а не абстрактной действительности.

Контрольное сличение — проверка количественной информации о движении однородных ценностей с учетом периодичности проведения инвентаризации.

Кредитный риск — существует там, где инвестиции, направленные в основные фонды, производятся из заемных средств.

Лабораторный анализ — представляет собой выявление необходимых показателей качества тех или иных объектов контроля путем соответствующего (физического, химического или биологического) анализа в лабораторных условиях (например, определяют в лабораторных условиях качество шерсти, сахаристость сахарной свеклы, жирность молока и т. д.).

Метод (от греч. *methodos* — путь исследования) — это способ исследования, что определяет подход к объектам, которые изучаются, путь научного познания и установления истины.

Метод экономического контроля — совокупность приемов и способов, обеспечивающих выявление соответствия фактического состояния экономического производства установленному порядку его организации и регулирования.

Моделирование — прием научного познания, основывающийся на замене исследуемого объекта его аналогом, моделью, имеющей важные приметы оригинала. В контроле применяют организационные модели проведения контрольного процесса стандарты, нормативы, тарифы.

Обследование — применяется в практике контроля при подготовке обсуждения или решения тех или иных вопросов хозяйственной деятельности путем их изучения на месте. Оно организуется, например, для проверки состояния складского хозяйства, пожарной безопасности, охраны труда и т. д.

Объективные факторы — это факторы, не зависящие непосредственно от самого участника проекта: политические и экономические кризисы, конкуренция, инфляция, экономическая обстановка, таможенные пошлины.

Общественный контроль — осуществляется неправительственными организациями и отдельными физическими лицами на основе добровольности и безвозмездности. К нему относится контроль со стороны профсоюзных и молодежных организаций. Цель — проверка решения социальных вопросов в трудовых коллективах, в молодежной среде и по месту жительства членов данных организаций.

Очный опрос — фактическая проверка объектов контроля путем очного опроса соответствующих лиц, располагающих теми или иными сведениями об этих объектах. Разновидностью очного опроса служат допрос и очная ставка, применяемые судебно-следственными органами при расследовании дел о недостатках, гибели и хищении имущества.

Письменный запрос — представляет собой получение путем письменного запроса необходимых сведений о том или ином объекте контроля от соответствующих предприятий (организаций) и отдельных лиц.

Политический риск — обусловлен возможностью изменения общественно-политического климата в стране. Источниками этого риска являются: возможность полной или частичной потери средств, которая может возникнуть в результате национализации и экспроприации собственных частных и иностранных инвесторов; ограничения, вводимые государством; изменения, связанные с фискальным регулированием экономики.

Последующий контроль — осуществляется после совершения хозяйственных операций. Цель — установление достоверности отчетных данных, а также выявление недостатков или положительного опыта. Благодаря последующему контролю обеспечивается объективная оценка деятельности хозяйствующих субъектов и отдельных должностных лиц. Эта форма контроля является самой распространенной и применяется в работе всех органов экономического контроля.

Предварительный контроль — осуществляется до начала совершения хозяйственных операций, подвергающихся контролю. Цель — предупреждение незаконности и нецелесообразности проведения хозяйственных операций. Форма предварительного контроля играет важную роль в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, в связи с чем ее целесообразно использовать, прежде всего, во внутреннем контроле непосредственно в процессе планирования, бюджетирования и до начала осуществления бизнес-планов.

Производственно-технический контроль — осуществляется в сфере производственного процесса и является способом оперативного регулирования хода производства.

Ревизия — всесторонняя и глубокая документальная и фактическая проверка производственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования за определенный период времени.

Рыночный и операционный риск — этот вид риска связан с условиями рынка, в которых осуществляется проект. Максимальный рыночный риск существует там, где сбыт не гарантирован, поэтому методы борьбы с данным риском сводятся в этом случае к минимизации зависимостей результатов проекта от рынка.

Синтез (от греч. *synthesis* — сочетание, составление, совмещение) — прием изучения объекта в целостности, во взаимосвязи его частей. В контроле синтез связан с анализом, дает возможность объединить объекты, расчлененные в процессе анализа, установить связь и познать предмет как единое целое.

Системный анализ — изучение объекта исследования как совокупности элементов, которые образуют систему. Этот прием в контроле предусматривает оценку поведения объектов как системы со всеми факторами, которые влияют на его функционирование.

Следствие (расследование) — представляет такой способ контроля, при котором выявляются виновность физических лиц и размер причиненного ими ущерба. Специфика этого способа контроля заключается в том, что он осуществляется только судебными органами при наличии необходимых признаков уголовно наказуемых деяний отдельных должностных лиц.

Статические риски — риски, которые могут вызвать потери, отраженные в балансе по завершении отдельного периода работы организации.

Субъективные факторы характеризуют внутреннюю среду организации — это производственный потенциал (уровень технического оснащения, предметной и технологической специализации, организации труда), кооперативные связи

Счетная проверка — проверка правильности цифрового материала в документах и регистрах бухгалтерского учета.

Финансовый риск — риск инвестора, который связан с изменениями на финансовом рынке. Финансовые риски — это коммерческие риски (чистые и спекулятивные). *Чистые риски* означают возможность получения убытка или нулевого результата. *Спекулятивные риски* выражаются в возможности получения как положительного, так и отрицательного результата. Финансовые риски — это спекулятивные риски. Инвестор, осуществляя венчурное вложение капитала, заранее знает, что для него возможны только два вида результатов — доход или убыток. Особенностью финансового риска является вероятность наступления ущерба в результате проведения каких-либо операций в финансово-кредитной и биржевой сферах, совершения операций с фондовыми ценными бумагами, т. е. риска, который вытекает из природы этих операций. К финансовым рискам относятся кредитный риск, процентный риск, валютный риск, риск упущенной финансовой выгоды

Специализированный контроль — возложен на специализированные инспекции, которые осуществляют проверку соблюдения установленного по-

рядка организации и ведения тех или иных хозяйственных операций, входящих в их компетенцию (ветеринарный, транспортный, иммиграционный, лицензионный).

Функционально-стоимостный анализ — изучение объектов на стадии инженерной подготовки производства, что включает проектирование и синтез сложных систем в процессе исследования их функционирования (оценка экономической эффективности технологических процессов).

Хозяйственный спор — это способ выявления, соблюдения законности и обеспечения законных прав в хозяйственных взаимоотношениях предприятий, организаций и учреждений. Хозяйственные споры разрешаются органами Высшего арбитражного суда Российской Федерации, а также судами общей юрисдикции.

Хронологическая проверка — рассмотрение документов по датам (дням, месяцам), по порядку размещения документов в папках, по отчетам, сводным накопительным ведомостям.

Чтение документов — представляет собой изучение тех или иных документов, характеризующих соответствующие объекты контроля (определение их подлинности и правильности оформления, достоверности и законности отраженных в них хозяйственных операций).

Экономический анализ — представляет собой изучение предмета контроля путем выявления влияния фактов (факторов), обусловивших те или иные изменения в этом предмете за проверяемый период.

Учебное издание

Енц Галина Павловна, кандидат экономических наук, доцент

КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

Часть II

Сан.-эпид. заключение № 11.РЦ.09.953.П.000015.01.09

Подписано в печать 20.05.14. Формат 60 × 90 1/16.
Уч.-изд. л. 14,5. Усл. печ. л. 15,3. Тираж 35. Заказ № 844.

Сыктывкарский лесной институт (филиал) федерального государственного
бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования
«Санкт-Петербургский государственный лесотехнический университет
имени С. М. Кирова» (СЛИ).
167982, г. Сыктывкар, ул. Ленина, 39. www.sli.komi.com. E-mail: institut@sfi.komi.com.

Редакционно-издательский отдел СЛИ.
Отпечатано в СЛИ.