

НОМ

Коллектив авторов

Тематическая встреча-тренинг

**«Приемы и способы финансового контроля. Критерии оценки
эффективности финансовых проверок»**

Учебные вопросы

- 1. Приемы документарного финансового контроля**
- 2. Приемы фактического финансового контроля**
- 3. Способы финансового контроля**
- 4. Критерии оценки эффективности финансовых проверок**

Список литературы:

1. Конституция Российской Федерации.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая).
5. Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».
6. Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».
7. Федеральный закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений" (ред. от 27.07.2010).
8. Федеральный закон от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».
9. Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях".
10. Федеральный закон от 21.07.2005 № 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд".
11. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».
12. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях".
13. Федеральный закон от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».
14. Федеральный закон № 144–ФЗ от 5 июня 1995 г.«Об оперативно-розыскной деятельности».
15. Федеральный закон №2202-1 от 17 января 1992 г. «О прокуратуре Российской Федерации».
16. "О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года" одобрена Указом Президента РФ от 12 мая 2009 г. N 537.
17. «Об обеспечении взаимодействия государственных органов в борьбе с правонарушениями в сфере экономики» одобрено Указом Президента Российской Федерации от 3 марта 1998 года № 224.
18. «О Государственной стратегии экономической безопасности Российской Федерации (Основные положения)», одобрена Указом Президента РФ от 29 апреля 1996 г. № 608.
19. «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» Указ Президента Российской Федерации от 25 июля 1996 г. № 1095.

20. План мероприятий по совершенствованию правового положения государственных (муниципальных) учреждений, утв. распоряжением Правительства РФ от 05.03.2010 № 296-р .
21. «О первоочередных мерах по реализации Государственной стратегии экономической безопасности Российской Федерации (Основных положений), одобрено Указом Президента РФ от 29.04.96 г. № 608». Постановление Правительства РФ от 27.12.96 г. № 1569.
22. Методические рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов РФ и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности: Распоряжение Правительства РФ от 7 сентября 2010 г. N 1505-р.
23. Программа Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года/ Утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от 30.06.2010 г. №1101-р.
24. О порядке осуществления мониторинга и оценки качества управления региональными финансами (Приказ МФ РФ от 3.12.2010 № 552).
25. Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета (Приказ МФ РФ от 13.04.2009 № 34н).
26. Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля. (приказ Минфина России от 25 декабря 2008 года № 146н).
27. Об утверждении Порядка взаимодействия управлений федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по субъектам Российской Федерации и контрольно-ревизионных управлений Министерства финансов Российской Федерации в субъектах Российской Федерации по организации, проведению и реализации материалов ревизий и проверок. (Приказ Министерства финансов РФ от 28 декабря 1998 г. № 265).
28. Об утверждении положения о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службой безопасности Российской Федерации при назначении и проведении ревизий (проверок). Приказ Министерства финансов РФ, МВД РФ, ФСБ РФ от 7 декабря 1999 г. № 89н/1033/717.
29. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие / под ред. М.В. Мельник. – М.: Магистр, 2007.
30. Васильева М. В. Государственный финансовый контроль в управлении регионом.-М.: 2007.
31. Государственный финансовый контроль: Учеб. для студентов вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С.О.Шохин, В.А.Жуков.- СПб. и др.: Питер, 2004.

32. Зубакин С. И. Бюджетный контроль: Учебн. пособие. – М.: Изд-во «Дело» АНХ, 2010.- 400 с.
33. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль: Учебник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.

Справочный учебный материал

Приемы и способы финансового контроля

1. Приемы документарного и фактического контроля

Положением о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля (утверждено приказом Минфина России от 25 декабря 2008 года № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля») установлено, что проверка по существу может проводиться путем выполнения: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета, аналитических процедур. Из этого следует, что инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет и аналитические процедуры являются приемами финансового контроля.

Однако следует отметить, что в указанном Положении приведены не все приемы финансового контроля.

В основном в теории финансового контроля рассматривается значительно больший перечень приемов финансового контроля.

В соответствии с Положением инспектирование представляет собой изучение записей, документов и (или) материальных активов.

Из этого следует, что инспектирование осуществляется в свою очередь с применением таких приемов фактического контроля как формальный, арифметический, взаимный контроль, сравнительный анализ, прослеживание, инвентаризация, осмотр, обследование, отбор образцов и проб, лабораторный анализ, экспертная оценка, контрольный обмер.

Приемы финансового контроля подразделяются на приемы документального контроля и приемы фактического контроля.

1.2. Приемы документарного контроля

При документальном контроле используются только документы (первичные учетные документы, бухгалтерские регистры, договоры, отчеты и т.д.) и информация, содержащаяся в них.

Документальный контроль осуществляется следующими приемами:

Формальный контроль

Формальный контроль документов, как правило, предваряет применение всех других приемов документального контроля, особенно при использовании первичных учетных документов. Информация, содержащаяся в документе, не может применяться в качестве основы для контроля, если не определена достоверность этого документа. В первую очередь определяется соответствие документа установленной или утвержденной официально форме документа, в том числе в части наличия и соответствия постоянных реквизитов. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (п. 2 ст. 9) установлено, что первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

ж) личные подписи указанных лиц;

Все формы документов, разработанные проверяемой организацией, должны быть утверждены в составе иных документов, утверждаемых при формировании учетной политики организации.

Приказом Минфина России от 26 августа 2004 года № 70н утверждены унифицированные формы первичной учетной документации, применяемые в бюджетном учете.

При изучении документа следует устанавливать правильность нумерации, соответствие дат, наличие неоговоренных исправлений, обращать внимание на отсутствие каких-либо реквизитов, наличие сомнительных или излишних реквизитов, противоречия между реквизитами, несоответствие документа фактической обстановке его составления, использования и хранения, постоянно применяемым, изготовленным типографским способом бланкам и т.д.

При осмотре могут быть обнаружены признаки подчисток, травлений, подклеек, вымарывания, приписок и иных изменений в записях, противоречия между содержанием разных реквизитов, отсутствие оттисков печатей и штампов, необходимых подписей.

При необходимости оттиски печатей и штампов, подписи сравниваются с аналогичными оттисками и подписями на других документах, с имеющимися оригиналами и достоверными образцами. При сомнении в подлинности подписи может быть проведена процедура, при которой лицо, подпись которого обозначена в документе, подтвердит или опровергнет подлинность подписи.

Обращается особое внимание на смазанные, размытые, нечеткие подписи, оттиски печатей и штампов.

При проверке документов, составленных на бланках строгой отчетности, и самих бланков строгой отчетности проверяется наличие защитных

элементов (водяные знаки, специальные сетки, орнаменты и т.д.), соответствие номеров бланков.

При проверке документов или их частей, являющихся частью альбома, книги или иной сброшюрованной формы, проверяется целостность всего альбома, книги, подшивки, сохранность всех страниц и иных частей документов, правильность брошюровки, опломбирования, скрепления прошивкой и заверки этой прошивки печатями и подписями.

Обнаружение несоответствий, любых отклонений от надлежащего нормального состояния является основанием для более тщательного изучения документа, направления документа на специальную экспертизу, применения всевозможных форм, способов и приемов контроля достоверности документа и содержащейся в нем информации (сравнительный анализ, встречная проверка, подтверждение и т.д.).

Арифметический контроль

Арифметический контроль – это проверка правильности арифметических расчетов и отражения их итогов в учете, которая может осуществляться в форме пересчета.

Положением о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля (утверждено приказом Минфина России от 25 декабря 2008 года № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля») установлено, что пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов, произведенных объектом финансового контроля, либо выполнение работником финансового контроля расчетов самостоятельно.

Контролируя расходование определенной суммы денежных средств на закупку товарно-материальных ценностей и полноту их учета, ревизор осуществляет следующие арифметические контрольные операции:

просчитывает стоимость однородных закупленных материалов и предметов, сгруппированных по цене, умножая количество на цену, и

сравнивает полученный результат расчета с показателями, указанными в первичном учетном документе (счет-фактура, накладная и др.) по соответствующей группе;

суммирует количественные и отдельно стоимостные показатели по всем выделенным группам материалов и предметов и сравнивает результат суммирования с общими итогами, указанными в первичном учетном документе (счет-фактура, накладная и др.);

суммирует количественные и отдельно стоимостные показатели закупленных материалов и предметов по всем первичным документам и сравнивает с итогом, указанным в сводном приходном документе, и с записями в формах аналитического учета.

Такие же арифметические контрольные операции осуществляются ревизором при контроле расходования товарно-материальных ценностей (отпуск, списание), когда просчеты делаются по расходным первичным учетным документам и аналитическим формам учета. Кроме того, проверяются количественные и стоимостные показатели, полученные в результате применения в расчетах норм расходования или списания материалов.

Так же проверяются итоги в реестрах сдачи документов по приходу денег, ведомостях на выдачу денег, кассовых книгах и т.д.

При осуществлении указанных арифметических контрольных операций выявляются случаи умышленного занижения или завышения проведенных по учету итоговых показателей по приходу или расходу товарно-материальных ценностей и денежных средств, и как следствие этого - создания и присвоения неучтенных излишков товарно-материальных ценностей и денежных средств.

В табличных расчетных формах проверяются итоги по горизонтальным строкам и вертикальным графам.

Арифметическому контролю подвергаются так же количественные и стоимостные показатели учета закупок и реализации работ и услуг, других финансово-хозяйственных операций.

Нормативный контроль

Нормативный контроль сочетается с арифметическим контролем и по своей сути является проверкой правильности применения тарифов, расценок при оплате труда и коммунальных услуг, сметных норм и расценок при оплате работ по ремонту и строительству, норм списания расходных материалов, норм командировочных расходов и т.д.

Кроме того, к нормативному контролю могут быть отнесены проверки содержания отдельного документа на его соответствие нормативным правовым документам, в том числе инструкциям, правилам, установленным стандартам.

Логический контроль

Логический контроль может осуществляться в форме аналитических процедур.

Положением о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля (утверждено приказом Минфина России от 25 декабря 2008 года № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля») установлено, что аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей объекта контроля с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бюджетном (бухгалтерском) учете хозяйственных операций и их причин.

Логический контроль - это анализ смыслового содержания отдельных частей, элементов, реквизитов документа или всего документа во взаимосвязи со смысловым содержанием других документов и (или) анализ смыслового содержания всей совокупности взаимосвязанных документов, осуществляемые с целью выявления логических несоответствий, противоречий, разрывов в логической последовательности совершения или учета финансово-хозяйственных операций.

При осуществлении логического контроля применяются сравнение (сличение, сопоставление) смыслового содержания документов.

Для осуществления этого вида контроля ревизор должен знать и понимать смысловое значение контролируемых финансово-хозяйственных и учетных операций, суть их взаимосвязанности и последовательности.

Одной из форм логического контроля является системный анализ взаимосвязанных данных форм синтетического и (или) аналитического учета с целью выявления расхождений, нелогичных бухгалтерских операций (бухгалтерских проводок). Применяется следующий общий алгоритм анализа:

а) осуществляется выборка итоговых сумм дебетовых и кредитовых оборотов, а так же сальдо по счету за каждый квартал и не менее чем за три года;

б) выстраиваются ряды одинаковых данных за анализируемые периоды (квартала) за ряд лет, отдельно дебетовые обороты, кредитовые обороты, сальдо по счету. Например, дебетовые обороты первого квартала за 2004, 2005, 2006 и 2007 годы;

в) последовательно, по каждому выстроенному ряду осуществляется анализ, при котором выявляются те учетные периоды, по которым рассматриваемые данные существенно отличаются от других, вычленяются из анализируемого ряда;

г) по каждому вычлененному таким образом периоду осуществляется анализ причин возникших отклонений. При этом составляется перечень всех возможных факторов, которые могли оказать воздействие и привести к выявленным отклонениям. Путем анализа факторов выстраиваются версии возможных нарушений или злоупотреблений и определяются варианты контрольных действий по подтверждению или опровержению версий;

д) одновременно с анализом факторов и определением версий или по их результатам осуществляется логический анализ бухгалтерских проводок соответствующего типа за выделенный период. При этом из всего ряда

рассматриваемых бухгалтерских проводок вычлняются те операции, которые существенно выделяются из общего ряда по суммам и по другим подвергающимся анализу признакам. Подозрительные проводки подвергаются вторичному логическому анализу, при котором анализируется смысловое содержание бухгалтерской проводки. Нелогичные, непонятные, необычные по смыслу бухгалтерские проводки изучаются более тщательно, с рассмотрением и анализом первичных документов, на основании которых осуществлена бухгалтерская операция.

В дальнейшем, по завершении всех контрольных действий, в том числе с применением всех необходимых приемов и способов контроля, подтверждаются либо опровергаются выстроенные версии, фиксируются нарушения в финансово-хозяйственной деятельности, в учете и отчетности;

е) в случаях выявления некоторой совокупности подозрительных операций, выстроенных в определенную последовательность, переходящую на операции по другим счетам бухгалтерского учета осуществляется исследование каждого звена выявленной последовательности и логическое изучение всей цепи подозрительных операций.

С применением указанного алгоритма осуществляется анализ каждого хронологического ряда дебетового, кредитового оборота и сальдо, выстроенного по каждому кварталу, по каждому счету.

Затем из тех же данных (итоговые обороты по дебиту, кредиту счета, сальдо по счету за каждый квартал) выстраиваются поквартальные ряды. Например, ряд из сумм сальдо за 1, 2, 3 и 4 квартал проверяемого года. Логический анализ по каждому ряду осуществляется по тем же принципам, на которых основывается приведенный выше алгоритм.

Следствием применения указанного выше алгоритма логического контроля, как правило, является развертывание и осуществление комплекса контрольных действий с применением всех других приемов, приемов и способов контроля.

Вся совокупность действий при осуществлении логического контроля сводных показателей бухгалтерского учета является системным логическим контролем, который вместе с применением оценки рисков, принципов и приемов формирования контрольных выборок является основной формой проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности организации.

При проведении ревизии системный логический контроль не применим, так как при ревизии осуществляется сплошная проверка всех основных операций за весь проверяемый период деятельности организации.

Сравнительный анализ

Сравнительный анализ представляет собой сопоставление параметрических и иных данных объектов контроля, в том числе сопоставление содержания двух или нескольких одинаковых по форме документов, оформленных по однородным операциям, составляющим их совокупность, с целью выявления и анализа сходства или различия между ними и определения на этой основе ненормальных отклонений.

Результатом сравнительного анализа может быть выявление таких отклонений содержания отдельного документа от данных других аналогичных документов, которые выходят за рамки нормального процесса, не могут быть объяснены или не имеют объективных экономических обоснований.

Прослеживание

Прослеживание осуществляется относительно взаимосвязанных между собой операций путем изучения документов по первой операции, затем следующей и т.д. до конечной операции.

Для того чтобы определить имеются ли потери денежных средств и товарно-материальных ценностей на определенном участке деятельности проверяемой организации, например при закупке, поставке, транспортировке, разгрузке, складировании и расходовании определенной партии товарно-материальных ценностей, последовательно изучаются следующие документы:

Финансовый план или смета доходов и расходов, а так же иные документы, содержание которых позволяет определить имеет ли проверяемая организация надлежащие источники финансирования для закупки соответствующих товарно-материальных ценностей в установленном объеме;

Нормативные правовые, распорядительные и иные документы, позволяющие определить наличие прав, соответствующих санкций на осуществление этой закупки;

Документы, составленные при проведении торгов – для проверки действий по определению условий и цены поставки, выбору поставщика;

Контракт на поставку – для проверки соответствия контракта условиям, установленным по результатам торгов, наличия необходимых обязательств поставщика, в том числе санкций при нарушении условий поставки и т.д.;

Счета, фактуры, накладные, товарно-транспортные накладные, путевые листы, документы на погрузку и разгрузку, другие документы, подтверждающие поставку и доставку товарно-материальных ценностей в обусловленном ассортименте, объеме и т.д.;

Документы на складирование, хранение, дополнительную обработку – для определения сохранности товарно-материальных ценностей, соблюдения требований по хранению и т.д.;

Документы на отпуск со склада, а так же документы, определяющие места, способы и направления использования, правильность расходования, списания и т. д.;

При последовательном изучении документов по всей цепи взаимосвязанных операций могут быть выявлены системные нарушения установленных правил и требований, нецелевое использование, переплаты, перерасходы, недостачи, растраты, хищения и другие потери денежных средств и товарно-материальных ценностей, их причины и условия возникновения.

Взаимный контроль

Взаимный контроль заключается в сопоставлении двух или нескольких разных по содержанию документов, оформленных на одну и ту же операцию или на взаимосвязанные операции. Например, при контроле правильности командировочных расходов при поездках за границу осуществляется взаимная сверка данных проездных документов (дата и время прибытия в пункт назначения и выбытия из него), заграничного паспорта (дата и время пересечения границы при следовании туда и обратно), счета гостиницы (дата и время поселения в гостинице и выбытия из гостиницы), кассового чека (дата и время оплаты, соответствие суммы оплаты сроку проживания).

Проверка достоверности расходов на текущий ремонт, осуществляемый собственными силами и средствами, может быть проведена путем сверки объема оплаченных работ, указанных в акте приемки выполненных работ с данными о списании строительных материалов, наличии их на складе в определенное время и в определенном ассортименте, указанными в документах по их учету.

При умышленном уничтожении или сокрытии определенного документа применение приема взаимного контроля позволяет восстановить действительное содержание документа путем выявления соответствующих данных, содержащихся на иных носителях информации. Так же могут быть выявлены и доказаны факты занесения в определенный документ фиктивных или искаженных данных путем сличения с соответствующими показателями, имеющимися в других документах.

Встречные проверки

Встречные проверки осуществляются в двух формах:

а) как прием документального контроля, применяемый в рамках одного контрольного мероприятия наряду с другими приемами;

б) как дополнительное контрольное мероприятие, осуществляемое в рамках основной ревизии или проверки организации, но по отношению к другой организации, с целью получения и документирования сведений,

подтверждающих или опровергающих наличие определенных финансовых нарушений в основной проверяемой организации.

Встречные проверки применяются при выявлении случаев неоприходования, неполного оприходования товарно-материальных ценностей и денежных средств, полученных от других юридических или физических лиц, списания товарно-материальных ценностей и денежных средств на расходы без осуществления этих расходов и т.д.;

При осуществлении финансово-хозяйственных операций документы, как правило, составляются в двух и более экземплярах. При этом экземпляры одного и того же документа попадают в разные структурные подразделения организации и (или) в другие организации.

При обнаружении экземпляра документа, вызывающего сомнение в его достоверности, возникает необходимость его сопоставления с экземпляром документа, находящемся в другом подразделении проверяемой организации, либо в другой организации, с целью выявления, анализа и фиксации отклонений.

Если сопоставляются разные экземпляры одного и того же документа, хранящиеся в разных подразделениях проверяемой организации, то осуществляется встречная проверка, являющаяся одним из приемов исследования документов проверяемой организации.

Так же встречная проверка как прием документального контроля применяется в случаях сличения разных экземпляров одного и того же документа, когда один экземпляр находится в проверяемой организации, а другой у гражданина.

Такая встречная проверка, как правило, применяется в случаях выявления фактов фальсификации приходных или расходных документов с целью присвоения денежных средств и товарно-материальных ценностей при их получении от граждан или при выдаче гражданам.

При сопоставлении одного экземпляра документа, находящегося в проверяемой организации, с другим экземпляром, хранящимся в другой организации, осуществляется встречная проверка, являющаяся не только приемом исследования документов проверяемой организации, но и отдельным контрольным мероприятием, исследованием документов другой организации.

Такое разделение встречных проверок на две формы обусловлено тем, что для получения права исследования документов каждого отдельного юридического лица возникает объективная необходимость в прохождении соответствующей процедуры санкционирования контрольного мероприятия – ревизии или проверки.

При проведении встречной проверки в разных подразделениях проверяемой организации не требуется получения отдельной санкции, так как санкция получена в установленном порядке при назначении ревизии или проверки.

Для проведения встречной проверки в другой организации, получения права на исследование ее документов осуществляется точно такая же строго регламентированная процедура санкционирования проверки, как и при назначении основной ревизии или проверки.

По результатам встречной проверки, осуществляемой в виде отдельного контрольного мероприятия, составляется акт встречной проверки, в котором отражается полученная в ходе встречной проверки информация.

При проведении встречной проверки в другой организации кроме сличения разных экземпляров одного и того же документа осуществляется сличение информации (записей), отраженной в документах одной организации, с соответствующей информацией (записями) отраженной в иных документах другой организации.

Такое же сличение информации разных документов одной и той же организации является одним из приемов исследования документов – взаимным контролем.

Встречные проверки, осуществляемые в форме контрольного мероприятия, могут проводиться в организациях любой формы собственности.

В Положении о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 15 июня 2004 года № 278, установлено право Росфиннадзора проводить в организациях любых форм собственности, получивших от проверяемой организации денежные средства, материальные ценности и документы, сличение записей, документов и данных с соответствующими записями, документами и данными проверяемой организации (встречная проверка).

В Административном регламенте исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации в финансово-бюджетной сфере при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, утвержденном Приказом Минфина России от 4 сентября 2007 года № 75н, установлены основания и порядок санкционирования встречной проверки, составления акта проверки и т. д.

Контрольное сличение остатков

Контрольное сличение остатков – сличение остатков товарно-материальных ценностей, установленных инвентаризацией, проведенной в ходе контрольного мероприятия, с остатками, числящимися на дату инвентаризации по выверенным данным бухгалтерского учета.

Контрольное сличение остатков, как правило, проводится по отношению к конкретному виду товарно-материальных ценностей, расходуемому по частям на протяжении проверяемого периода.

Началом проверяемого периода является дата проведения предыдущей инвентаризации материальных ценностей соответствующего вида. Конец

проверяемого периода – дата инвентаризации, проведенной в ходе ревизии или проверки.

Непременным условием применения этого приема документального контроля является проведение контрольной выверки правильности учета операций по приходу и расходу вещей, материалов, топлива и т.д. за проверяемый период. При этом проверяется правильность применения норм расхода, достоверность документов по приходу и расходу, в том числе по объему и стоимости товарно-материальных ценностей и т.д.

После выверки определяется остаток товарно-материальных ценностей по выверенному учету на конец проверяемого (остаток на дату проведения предыдущей инвентаризации + приход – расход = остаток по выверенному учету на конец проверяемого периода). Остаток по выверенному учету на конец проверяемого периода сличается с остатком на конец проверяемого периода, определенным инвентаризацией.

Расхождения между сличенными остатками будут являться излишками или недостачами.

Восстановление количественно- суммового учета

Восстановление количественно- суммового учета применяется в случаях, когда на определенных уровнях учета движения товарно-материальных ценностей отсутствует количественно-суммовой учет, что способствует так называемой пересортице, когда отпускается товар с низкой ценой, а по учету списывается то же количество товара, имеющего более высокую цену. Суммарные излишки реализуются через изъятие выручки из кассы, присвоение ценных товаров, выписки бестоварных накладных.

Для выявления подобных злоупотреблений осуществляется контрольное восстановление количественно-суммового учета по отдельному виду товара или по всем товарам.

Экономический анализ

Экономический анализ может применяться при проверке финансово-хозяйственной деятельности государственных и муниципальных унитарных предприятий, в ходе которой осуществляется анализ рентабельности предприятия, себестоимости и рентабельности производства товаров, работ и услуг, внереализационных потерь и убытков. При этом выявляются отдельные производственные операции, направления деятельности предприятия с низкой экономической эффективностью или приносящие убыток, причины низкой рентабельности или убыточности предприятию.

При проверке финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений экономический анализ может применяться относительно внебюджетной и иной приносящей доход деятельности по принципам экономического анализа деятельности предприятия по отдельным направлениям производства товаров, работ и услуг.

Так же элементы экономического анализа присутствуют при проверке эффективности расходования бюджетных средств, когда выявляются результаты деятельности учреждения, которые сравниваются с поставленными целями и задачами, объемами израсходованных средств.

1.2. Приемы фактического контроля

Фактический контроль неразрывно связан с документальным контролем, дополняет его и выражается в работе с объектами бухгалтерского учета, применении приемов подтверждения или опровержения информации, содержащейся в документах, путем получения сведений из других источников информации.

Фактический контроль осуществляется следующими приемами:

Инвентаризация

Инвентаризация как прием фактического контроля – это совокупность контрольных действий по определению наличия, состояния и оценки имущества, обязательств организации, сопоставлению полученных данных с

соответствующими данными бухгалтерского учета на определенную дату и выявлению отклонений, осуществляемых с целью контроля сохранности имущества, определения достоверности данных учета и отчетности.

Инвентаризация также является элементом бухгалтерского учета и внутрихозяйственного (бухгалтерского) контроля.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и правильность оценки.

В ходе ревизии или проверки инвентаризация осуществляется в порядке, определенном Приемоческими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 года №49, с учетом отдельных особенностей, обусловленной спецификой контрольного мероприятия.

При этом инспектор или ревизор, исходя из задач и предварительных результатов контрольного мероприятия, анализа факторов риска, определяет дату проведения инвентаризации, участок, на котором будет проводиться инвентаризация, вид имущества, подлежащего инвентаризации, степень охвата и другие параметры инвентаризации.

Затем следует обращение к руководству проверяемой организации о назначении инвентаризации (издание приказа о назначении, создании инвентаризационной комиссии и т.д.).

Руководитель организации издает распорядительный документ о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22).

При этом представители контролирующей организации включаются в состав инвентаризационной комиссии и участвуют в ее работе на паритетных началах.

Вещественная и документальная проверка фактического наличия имущества и обязательств проводится инвентаризационной комиссией коллегиально. Участие в комиссии материально ответственного лица обязательно.

Существенное правило для всех инвентаризаций: при отсутствии хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

Основу любой инвентаризации составляет полная или выборочная проверка фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации, а частичная (выборочная) – один или несколько видов имущества и обязательств, например, только денежные средства, сырье и материалы, товары и т. п.¹

Также различают два вида проверок фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств: натуральную и документальную.

Натуральная проверка состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, взвешивания, обмера.

Натуральной проверке подвергаются основные средства, материально-производственные запасы, наличные денежные средства и бланки документов строгой отчетности.

При документальной проверке наличие в организации имущественных прав (нематериальных активов, расходов будущих периодов, дебиторской задолженности) и финансовых обязательств подтверждается непосредственно документами.

В составе документальной проверки проводится бухгалтерская или

¹ В. В. Семенихин. Инвентаризация. Недостачи и хищения. Расчеты по претензиям// М. Издательство Эксмо, 2006.

книжная проверка, заключающаяся в сопоставлении записей непосредственно в регистрах бухгалтерского учета (в частности, при инвентаризации сумм начисленной амортизации, оценочных резервов).

Осмотр территории и имущества

Осмотр территории и имущества может применяться как отдельный, самостоятельный прием контроля, когда на его основе формируются определенные выводы о наличии нарушений. Так осмотром можно установить, что реконструкция лаборатории не осуществлялась – в помещении лаборатории продолжает функционировать устаревшее оборудование давних годов выпуска, тогда как из акта приемки выполненных работ следует, что осуществлен демонтаж устаревшего оборудования, закуплено, смонтировано и запущено в эксплуатацию новое оборудование. Осмотром участков, на которых в соответствии с предъявленными документами осуществлены работы по созданию лесных культур, можно установить отсутствие высаженных в почву саженцев, что является доказательством того, что работы не выполнялись. Осмотром строительной площадки можно установить, что работы по рытью котлована не выполнены или то, что фундамент, работы, по изготовлению которого приняты и оплачены, фактически отсутствует.

Осмотр отличается от обследования в основном тем, что при осмотре визуально изучается отдельный объект. Обследование – исследование множества разнообразных объектов, составляющих единый имущественный комплекс. Осмотр может являться контрольным действием, предваряющим обследование. Если при осмотре отдельных объектов будет обнаружены некие отклонения от нормы, то по результатам осмотра назначается и осуществляется сплошное обследование всего имущественного комплекса.

Обследование

Обследование, как правило, применяется в случаях проверки фактического использования недвижимого имущества. Так, при проверке

финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения осуществляется обследование всей территории, занимаемой учреждением. Контрольному мероприятию предшествуют действия по запросу у различных органов и организаций сведений о наличии в бессрочном или временном пользовании (аренде), оперативном управлении проверяемой организации земельных участков, зданий и сооружений, других основных средств и отдельных помещений. Затем ревизор получает и изучает все имеющиеся в учреждении документы, касающиеся указанных выше объектов, картографические материалы, планы и чертежи земельных участков, зданий и помещений и т.д. Кроме того, запрашиваются у проверяемой организации, изыскиваются иными способами и изучаются все документы, касающиеся использования, обременения участков и объектов (договора на получение в аренду или на сдачу в аренду, залоговые документы и т.д.).

Обследование осуществляется в три основных этапа, в результате которых устанавливается законность и обоснованность использования:

- земельных участков (первый этап);
- зданий, сооружений и других отдельных объектов (второй этап);
- отдельных помещений (третий этап)

По инициативе ревизоров создается комиссия, в состав которой включаются как ревизоры, так и представители проверяемой организации, специалисты других организаций. Так при необходимости, если целью обследования является точное установление границ участка, в состав комиссии могут привлекаться геодезисты, которые в ходе обследования, используя инструментальные способы измерения, определяют точные границы земельного участка.

Работа комиссии ложится в основу контроля, осуществляемого как на первом этапе, так и на втором этапе обследования.

При обследовании территории первоначально визуально или с применением данных геодезических съемок и геодезических инструментов

определяются границы земельного участка. Затем определяется наличие на земельном участке строений, сооружений, незавершенных строительством объектов и иных объектов, различного рода площадок и т.д. Проверяется наличие выявленных объектов в учете. При выявлении неучтенных объектов путем запроса и изучения документов, опроса должностных и иных лиц проверяемой организации определяется их происхождение (основания, время и способы создания или установки, принадлежность юридическим или физическим лицам и т.д.).

На практике встречаются три основных причины отсутствия в учете обнаруженных объектов:

а) пропуск в учете объекта, созданного, приобретенного и установленного проверяемой организации по причине невыполнения определенных условий для постановки на учет или в результате допущенной ошибки;

б) размещение объекта, принадлежащего иным юридическим или физическим лицам на основании договоров, соглашений и т.п., заключенных в соответствии с законодательством;

в) размещение объекта, принадлежащего иным юридическим или физическим лицам, без надлежащих оснований, незаконно.

При обследовании дополнительно изучению подвергаются документы, на основании которых юридические или физические лица разместили объекты на земельном участке. Устанавливается законность и обоснованность совершенных сделок, соблюдение имущественных интересов проверяемой организации, правильность определения и внесения платежей, взносов, сборов и т.д.

При обследовании выявляются недостатки в работе организации (ненадлежащее, несвоевременное оформление документов, на основании которых осуществляются учетные операции, пропуски в учете и т.д.), злоупотребления должностных и иных ответственных лиц проверяемой

организации, вследствие которых земельные участки, находящиеся в пользовании организации, передаются в пользование юридическим или физическим лицам при отсутствии законных оснований.

Например: в парковой, рекреационной зоне санатория без оформления соответствующих разрешительных документов посторонние лица построили баню и эксплуатируют ее по своему назначению при отсутствии договорных отношений с санаторием.

На втором этапе обследования осуществляется осмотр всех зданий и сооружений с целью определения их состояния, характера, полноты, правомерности, обоснованности и эффективности использования.

Результаты обследования сверяются с данными документов, полученных по запросам и от проверяемой организации.

В результате осуществления второго этапа обследования могут быть выявлены случаи незаконного и (или) безвозмездного использования исследованных объектов.

Например: асфальтированная и огороженная площадка, числящаяся в учете проверяемой организации, используется посторонними лицами как платная стоянка автомобилей без оформления договорных отношений с владельцами площадки.

Или здания, закрепленные за федеральным образовательным учреждением, изъяты из учебного процесса и используются акционерными обществами в своей финансово-хозяйственной деятельности с целью получения доходов от сдачи помещений в аренду.

Обследованием так же выявляются факты неэффективного использования недвижимого имущества, его порчи в результате неправильной эксплуатации или не соблюдения условий консервации, хранения.

Например: на земельном участке обнаружен незавершенный строительством объект. Строительные работы приостановлены два года назад, однако меры по охране объекта не приняты, оставленные в открытом доступе

строительные материалы и оборудование расхищаются, элементы строения по причине отсутствия необходимых защитных конструкций подвергается негативному воздействию природно-климатических факторов и разрушаются.

По результатам первого и второго этапа обследования составляется акт в произвольной форме, в котором отражаются:

основные характеристики земельного участка (местоположение, площадь, целевое назначение и т.д.) и выявленных на участке объектов (вид, наименование и расположение, размеры, состав, целевое назначение, принадлежность и т.д.);

данные по их фактическому использованию (форма, вид и периоды использования, данные о лицах, использующих земельные участки, правовые основания для использования, доходы, получаемые от использования и т.д.).

На третьем этапе осуществляется обследование внутренних помещений зданий.

С целью повышения результативности обследования комиссия должна иметь в своем распоряжении поэтажные планы зданий с подробной планировкой, указанием площади и расположения помещений, присвоенных наименований и номеров.

Комиссия совершает последовательный обход и осмотр помещений. При необходимости осуществляется обмер помещения и расчет его площади. По каждому помещению делается запись о его типе, виде (подвальное, цокольное и т. д.), целевом назначении, площади, фактическом использовании, в том числе: тип и вид использования, данные о пользователе и времени использования и т. д.

Если помещение, по каким либо причинам, недоступно для обследования, то комиссия принимает все меры для получения доступа и осуществления контрольных действий.

Одновременно с обследованием изучаются документы, определяющие правовые основания для использования помещения (договор аренды, найма, о совместной деятельности и т.д.).

В результате обследования помещений выявляются случаи неправомерного использования помещения или его части сторонними лицами, необоснованного простоя, неэффективного или нецелевого использования.

Примеры:

Помещение, находящееся в оперативном управлении федерального учреждения образования и имеющего статус студенческого общежития, незаконно заселено посторонним лицом и используется без соответствующего юридического оформления и внесения платы за проживание;

В одной из комнат административного здания без оформления договора аренды и взимания арендной платы размещена парикмахерская;

В договоре аренды указана площадь семи арендуемых помещений – 205 квадратных метров. При обследовании установлено, что арендатор фактически использует десять помещений общей площадью 265 квадратных метров;

Учебная аудитория с соответствующим оборудованием используется для складирования списанной мебели.

По результатам обследования составляется акт произвольной формы, в котором фиксируются все данные по каждому обследованному помещению и результаты обследования.

Акты обследования подписываются всеми членами комиссии.

Контрольные обмеры

Контрольные обмеры применяются для выявления случаев оплаты невыполненных или завышенных объемов строительных и ремонтных работ. Также в результате контрольных обмеров выявляются факты замены дорогих и качественных строительных материалов на дешевые и некачественные, монтажа и установки непредусмотренного документацией оборудования.

В ходе контрольного мероприятия контрольные обмеры организуются и проводятся ревизором (инспектором) с привлечением независимых специалистов-строителей. Так же для участия в контрольных обмерах могут привлекаться другие специалисты, обладающие знаниями и навыками в разных отраслях и сферах (геодезисты, материаловеды, инженеры и т.д.). Как правило, к участию в контрольных обмерах привлекаются уполномоченные представители специально созданных и функционирующих организаций, экономически и организационно не зависящих от заказчика, подрядчика и от результатов их деятельности.

Также допустимо осуществление контрольных обмеров по заказу, специализированными организациями, гарантирующими точность и достоверность результатов и выдающими юридически значимый итоговый документ.

Перед производством контрольного обмера следует осуществить подборку документов (проектно-сметная документация, справки и акты выполненных работ) составить сводную ведомость оплаченных, предъявленных и выполненных работ на основе имеющихся у заказчика документов.

Заказчик и подрядные организации извещаются о времени и месте осуществления контрольного обмера.

Контрольные обмеры осуществляются с участием полномочных представителей подрядчика и заказчика. В случае отказа от участия в контрольном обмере, не выделения полномочных представителей контрольный обмер может быть осуществлен комиссией с участием представителей проверяющей организации, представителей организации, специализирующейся на проведении контрольных обмеров.

Состав комиссии должен быть не менее трех человек.

Проверка достоверности объемов выполненных строительных и ремонтных работ производится путем инструментального обмера их в натуре

с применением рулетки, метра, геодезического инструмента и т.п., исчисления объемов работ в соответствии со строительными нормами и правилами и сопоставления с учетными данными объемов выполненных работ у заказчика и подрядной организации и данными, содержащимися в проектно-сметной документации.

Проверка объемов скрытых работ (засыпанные фундаменты, конструкции полов, автомобильные дороги, траншеи с уложенными в них трубопроводами и другое) производится по актам на скрытые работы.

При отсутствии на стройке таких актов объемы выполненных работ подсчитываются по рабочим чертежам. В необходимых случаях проверяющий вправе требовать от подрядчика вскрытия работ за его счет.

В ходе контрольного обмера при наличии возможностей, а также при обнаружении признаков существенных отклонений от технологии выполнения работ должны осуществляться отборы образцов строительных материалов для последующего лабораторного анализа и выявления отклонений от рецептуры и технологии изготовления, выявления фактов замены более дорогих и качественных компонентов на дешевые и некачественные.

При осуществлении контрольных обмеров дорожных строительных работ проводится бурение дорожного полотна с применением специальных инструментов либо оборудования с замером толщины уложенных слоев грунта и строительных материалов и забором образцов асфальта, гравия, песка и других компонентов. Количество замеров и отборов образцов определяется в зависимости от протяженности дорожного полотна и с таким расчетом, чтобы охватить все специфические участки и обеспечить статистически оптимальную выборку.

Образцы строительных материалов направляются в специализированную лабораторию для анализа и определения их соответствия установленным параметрам (состав, размер, пропорции и т.д.).

В результате указанных действий при проведении контрольных обмеров выявляются отклонения от требований по рецептуре сложных материалов, по цене и качеству компонентов. Так, может быть установлено, что вместо более дорогого фракционного гравия, изготавливаемого на специализированных предприятиях и доставляемого за сотни километров, в основу дорожного полотна заложен природный гравий, взятый из недалеко расположенного карьера по добыче природного гравия. Или в асфальтобетон не заложен дорогостоящий специальный минеральный порошок, который существенно влияет на цену и качество асфальтобетона. При выявлении подобных отклонений может быть принято решение об отказе в принятии и оплате выполненных работ, взыскании с подрядчика выплаченной суммы за весь бракованный объем либо о пересчете стоимости выполненных работ и взыскании разницы в стоимости материалов и работ.

При контрольных обмерах объемов выполненных работ по строительству, реконструкции или капитальному ремонту автомобильных дорог привлеченными геодезистами осуществляется инструментальная съемка профиля новой, реконструированной или отремонтированной дороги. Затем осуществляется сравнение полученного в результате геодезической съемки профиля дороги с проектируемым профилем. При наличии отклонений контрольных точек по высоте и другим параметрам (выемка глубже или возвышенность больше чем предусмотрено проектом) осуществляется пересчет объема выполненных работ по срезке и перемещению грунта, завозу грунта из карьеров и т.д., в том числе с пересчетом стоимостных показателей.

Выявленные контрольным обмером невыполненные объемы работ на объектах, этапах, комплексах работ не могут быть зачтены выполненными объемами на других объектах, технологических этапах и комплексах работ. При определении завышений стоимости строительных работ зачет стоимости объемов работ, выполненных на объекте, но не включенных в акты приемки работ, не производится.

Незаконченные части конструктивных элементов и видов работ, по которым не допускается отдельная оплата отдельных операций, входящих в состав единичных расценок, а также стоимость строительных материалов и конструкций, завезенных на объект строительства и не уложенных в дело, но включенных в акты выполненных работ, относятся к завышению стоимости работ.

При наличии экономии по сравнению с контрактной ценой устанавливаются причины, при замене строительных материалов или технологии производства работ устанавливается соответствие потребительских и качественных характеристик выполненных работ проекту. Выявленная контрольным обмером экономия стоимости работ, полученная за счет ухудшения потребительских свойств объекта строительства, рассматривается как завышение стоимости выполненных работ. Экономия средств, полученная в результате внедрения прогрессивных технологических решений, рационализаторских предложений, оформленных в установленном порядке, завышением не является.

Если контрольным обмером установлено, что подрядная организация произвела замену предусмотренных утвержденной проектно-сметной документацией материалов и конструкций (облицовочные и отделочные материалы, сантехнические приборы, электрооборудование, осветительная арматура и другое) более дорогими, то в ведомость перерасчета стоимости работ к акту контрольного обмера включается первоначальная стоимость материалов и конструкций, а удорожание их стоимости относится к завышению.

В ходе контрольного обмера работ по монтажу оборудования проверяется их законченность. Работы по монтажу оборудования считаются законченными только при наличии актов об индивидуальном его опробовании вхолостую, а в необходимых случаях - и под нагрузкой. При

отсутствии указанных актов стоимость работ по монтажу оборудования является завышением.

При обнаружении контрольным обмером работ, выполненных некачественно или без отдельных операций, предусмотренных строительными нормами и правилами, кроме разрешенных к отдельной оплате, их стоимость относится к завышению выполненных объемов.

К завышениям, выявляемым непосредственно контрольным обмером, относятся:

включение в расчетные документы работ и затрат, фактически не выполненных или ранее оплаченных;

выполнение строительно-монтажных работ, не предусмотренных проектно-сметной документацией, договором (контрактом);

невыполнение объемов строительно-монтажных работ и затрат, входящих в этап (комплекс) работ;

стоимость строительных материалов, не уложенных в дело;

неправильное применение расценок, норм и цен;

разница в стоимости работ и материалов, принятых по проекту и фактически уложенных в конструкции, если выявлена неравноценная замена материалов и конструкций на более дешевые.

Необоснованное увеличение стоимости монтажных работ за счет завышения количества единиц и веса оборудования;

повторное предъявление к оплате отдельных элементов прямых затрат, накладных расходов, учтенных в составе комплексных норм, цен, расценок или входящих и оплаченных в составе процентных начислений (временные здания и сооружения, зимнее удорожание);

неполный возврат подрядной организацией заказчику стоимости материалов и конструкций от разборки;

стоимость работ по монтажу и демонтажу строительных машин и механизмов;

стоимость работ по устранению брака и переделкам некачественно выполненных строительных и ремонтных работ;

работы по текущему ремонту основных средств.

По результатам контрольных обмеров составляются акты контрольных обмеров, а также ведомости пересчета стоимости работ.

Так как альбомами унифицированных форм первичной учетной документации формы акта и ведомости не предусмотрены, то они составляются в произвольной форме.

В акте фиксируется установленный объем работ и (или) данные замеров

Указанные документы составляются в трех экземплярах (для органа, проводившего проверку, заказчика и подрядчика).

Акты контрольных обмеров и ведомости пересчета стоимости работ подписываются представителями контролирующего органа, заказчика и подрядчика, привлеченными специалистами. При неявке для участия в контрольном обмере представителя подрядчика, о чем делается запись в акте, обмер производится и акт подписывается заказчиком, представителем контролирующего органа, проводившего обмер и привлеченным специалистом.

Акты контрольного обмера с ведомостью пересчета вручаются представителям подрядной организации и заказчика под расписку.

Отбор образцов, проб

Отбор образцов, проб – контрольное действие, которое применяется только в сочетании с другими контрольными действиями и вместе с ними составляет последовательно осуществляемое контрольное мероприятие. Например, отбор проб с полотна автомобильной дороги, осуществляется в ходе контрольного обмера. Кроме того, после отбора проб следует лабораторное исследование этих образцов.

В некоторых случаях при отборе проб необходимо соблюдать определенные правила отбора, установленные соответствующими инструкциями или приемическими указаниями. Так в лесном хозяйстве

применяется особая процедура отбора семян растений для проверки их качества, всхожести. Так же определенные требования соблюдаются при отборе проб каменного угля для определения марки угля.

Лабораторный анализ

Лабораторный анализ применяется для определения качественных показателей сырья, материалов, выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ. Результаты лабораторного анализа оформляются письменным заключением. Так лабораторным анализом, осуществленным по пробам каменного угля, отобранным из очередной партии, полученной от поставщика, установлено, что по зольности и другим параметрам каменный уголь соответствует марке угля, которая значительно дешевле, обозначенной в договоре и в документах на отгрузку.

Экспертная оценка

Экспертная оценка в основном применяется правоохранительными органами. Однако этот контрольный прием также внедряется в практику бюджетного контроля. При осуществлении контрольных мероприятий возникает необходимость в получении заключения от специалиста, имеющего специальные познания в определенных областях. Так, контрольный обмер может трансформироваться в экспертизу, если для его осуществления в соответствии с ситуацией и поставленными задачами будут приглашены различные специалисты – инженеры-строители, инженеры-технологи, гидрологи и т.д., каждый из которых по результатам исследования соответствующих объектов составит заключение. При контроле использования средств на реализацию приоритетных национальных проектов может быть приглашен специалист в области монтажа и эксплуатации сложного медицинского оборудования, который подготовит экспертное заключение о соответствии выполненных работ и поставленного оборудования установленным требованиям. Может быть получено экспертное заключение от специалиста в области информатизации о соответствии созданного

программного обеспечения тем требованиям, которые зафиксированы в технических условиях. Разрабатывается приемка контроля качества научных исследований и разработок через получение заключений от соответствующих экспертных комиссий, формируемых из представителей науки из соответствующих областей знаний. Возможно получение заключений по продукции кинокомпаний, производство которой осуществлено посредством государственной поддержки. Так же по отдельному заказу контрольного органа может быть осуществлена финансовая экспертиза сметных расчетов, имеющих в составе проектно-сметной документации на строительство и ли ремонт, осуществляемых за счет бюджетных средств.

Контрольный замер

Контрольный замер – действия по определению фактического наличия имущества, находящегося в какой либо таре, хранящегося в штабелях, насыпных формах и т.п.

Как правило, контрольный замер осуществляется в виде измерения параметров тары, объемов, занимаемых предметами или веществом с последующим расчетом параметров, применяемых в учете.

Так, например, в бухгалтерском учете дрова (швырок) учитываются в плотной кубической массе (кубометры), а хранятся в поленницах (штабелях), имеющих параметры измерения в складочной кубической массе.

При осуществлении контрольного замера ревизор (инспектор) в присутствии материально ответственного лица проверяемой организации с помощью рулетки измеряет длину, ширину и высоту поленницы, вычисляет объем поленницы (складочной кубической массы). Затем определяется коэффициент пересчета складочной кубической массы в плотную. Для этого по диагонали поленницы натягивается шнур и вдоль шнура с помощью точной линейки замеряется длина пересекаемого шнуром торца каждого полена. Полученные данные суммируются по всей длине шнура, затем полученная сумма делится на длину диагонали поленницы. В результате вычисления

получается определенное число меньше единицы, которое является коэффициентом пересчета складочной кубической массы в плотную. Умножением показателя складочной кубической массы на коэффициент пересчета определяется плотная кубическая масса дров. Полученные данные сверяются с учетом.

Для определения объема жидкого топлива, находящегося в цистерне, от ревизора требуются специальные навыки и знания, так как цистерна, имеющая цилиндрическую форму, бывает заполнена до разных уровней, а кроме замера уровня топлива в цистерне необходимо осуществить расчет объема топлива по специальной формуле. Кроме того, учитывается температура топлива во время замера, так как в более теплое время топливо расширяется и занимает в цистерне больший объем.

Особые приемы применяются при замере объема этилового спирта, когда спирт пропускается через специальные мерники и, кроме того, определяется плотность и производится расчет количества безводного спирта.

Некоторые виды контрольных замеров могут быть осуществлены только специалистами и с применением специальных приборов и инструментов. Так, объем каменного угля, хранящегося навалом, в бурте может определить только специалист, обладающий специальными знаниями и навыками – маркшейдер. Он же пересчитывает объемные показатели в показатели массы (веса) с применением коэффициентов, определяемых по марке угля и наличию посторонних примесей (породы).

Ревизор (инспектор) должен осуществлять контрольные замеры на основе изучения и применения ведомственных и иных инструктивных и приемических документов, определяющих порядок осуществления замеров, за исключением случаев, когда могут быть применены общеизвестные и простые приемы замеров.

Подтверждение

Подтверждение – это запрос и получение письменной информации, в том числе справок, заверенных копий документов от организаций по проверяемой финансово-хозяйственной операции.

Положением о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля (утверждено приказом Минфина России от 25 декабря 2008 года № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля») установлено следующие:

подтверждение представляет собой ответ на запрос информации, содержащейся в документах бюджетного (бухгалтерского) учета (например, подтверждение наличия и величины дебиторской задолженности, полученное непосредственно у дебитора);

запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами объекта финансового контроля. При проведении контрольного мероприятия допустимы письменные запросы, адресованные третьим лицам, а также неформальные устные запросы, адресованные работникам объекта финансового контроля.

Подтверждение осуществляется вместо встречной проверки, когда организация, предоставляющая письменную информацию, является независимой (третьей), незаинтересованной стороной.

Нормативными правовыми документами, принятыми на федеральном уровне, применение запроса при осуществлении контрольных мероприятий предусмотрено для Счетной палаты Российской Федерации (статья 13 Федерального закона от 11 января 1995 года «О Счетной палате Российской Федерации»), Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (п. 5.14.5 Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 15 июня 2004 года № 278).

Наблюдение

В Положении о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля (утверждено приказом Минфина России от 25 декабря 2008 года № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля») указано, что наблюдение представляет собой отслеживание процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками объекта финансового контроля; наблюдение за процедурами внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств).

В учебной литературе приводится несколько иное определение понятия: наблюдение – изучение в режиме текущего времени отдельных действий, процедур и процессов с целью выявления отклонений от нормативных требований, установленных порядков.

Снятие остатков

Снятие остатков осуществляется с целью установления случаев временного заимствования денежных средств и материальных ценностей, растрат, хищений, недостач и излишков.

Снятие остатков обязательно сопровождается сличением полученных данных об остатках денежных средств и материальных ценностей с данными бухгалтерского учета и фиксацией выявленных отклонений. Так, в течение определенного периода осуществляется внезапная ревизия кассы учреждения, сопровождающаяся снятием остатков денежных средств, бланков строгой отчетности, ценных бумаг. Так же может осуществляться периодическое и внезапное снятие остатков постоянно расходуемых материальных ценностей, числящихся на подотчете у определенного материально ответственного лица. Например, снятие остатков медикаментов у подотчетного лица в лечебном учреждении.

Снятие остатков применяется как самостоятельное контрольное мероприятие, так и при проведении инвентаризации.

Контрольная закупка

Контрольная закупка редко применяется в практике бюджетного контроля. Тем не менее, необходимость применения контрольных закупок увеличивается с распространением в бюджетных учреждениях предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Так, контрольная закупка может быть применена для установления случаев завышения цен на предоставляемые услуги или реализуемые товары. Кроме того, контрольная закупка позволяет получить товар для проведения лабораторного анализа с целью определения его соответствия определенным требованиям (вес, упаковка, состав, ценность и подлинность компонентов и т.д.). Ревизор (инспектор) может анонимно, под видом клиента совершить покупку гематогена (препарат из крови животных), изготовленного ветеринарной станцией. При закупке фиксируется отпускная цена препарата, осуществляется сверка с ценой, декларированной в документах. Далее изучается соответствие товара установленным требованиям (соответствие тары, упаковки, консистенция, консервация, содержание биологических активных веществ и т.д.), в том числе с применением лабораторного анализа.

Опрос или получение письменных пояснений

Опрос или получение письменных пояснений является часто применяемым приемом бюджетного контроля. Следует отметить, что при осуществлении последующего бюджетного контроля, информация, полученная посредством опроса, не может служить доказательством выявленного нарушения, подменять проведение приемов документального и фактического контроля. Опрос может служить источником первичной или вспомогательной информации, на основе которой ревизор должен осуществить все необходимые и достаточные для доказательства контрольные действия, мероприятия. Если допускается отступления от этой установки, как правило, происходит последующее опровержение информации и выводов, построенных на ее основе.

В ходе проведения контрольного мероприятия ревизор получает письменные объяснения от должностных и материально ответственных лиц проверяемой организации с целью уточнения отдельных обстоятельств, причин выявленных нарушений. Для получения необходимых пояснений ревизор может заблаговременно подготовить и зафиксировать в письменном виде вопросы и попросить дать пояснения по каждому из них.

Объяснительные записки должны быть адресованы контролирующей организации, подписаны лицом, давшим пояснения с указанием даты пояснений.

Допустимо применение заранее подготовленных бланков объяснительных с наличием определенных реквизитов (наименование контрольного органа, название контрольного мероприятия, ф.и.о. проверяющего, вводная часть, дата составления, подпись и т. д.).

Объяснительные записки прилагаются к акту проверки с отражением в тексте акта номера приложения, названия документа и даты его подписания.

Анонимная проверка

Анонимная проверка широко применяется в практике внутреннего контроля, но и может использоваться при осуществлении ревизий и проверок бюджетных учреждений. Так, ревизор может анонимно посетить музей и ознакомиться с условиями хранения и охраны музейных экспонатов, установить функционирует или нет компьютерная информационная справочная система, выдаются ли кассиром билеты установленного образца при уплате стоимости посещения музея, взимаются ли деньги за фотографирование экспонатов и т.д.

Особенно актуальны анонимные проверки при осуществлении бюджетным учреждением предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, когда могут быть выявлены факты безвозмездного использования в предпринимательской деятельности оборудования, инструментов, расходных материалов, приобретенных за счет бюджетных

средств или неполного оприходования в кассу выручки от реализации продукции и услуг. Анонимная проверка может сочетаться с применением других приемов и способов. Так ревизор, осуществляя анонимную проверку, ведет наблюдение и просчитывает число клиентов, воспользовавшихся платными услугами, затем проводит снятие остатков денежных средств в кассе, устанавливает количество и сумму учтенных кассиром платежей клиентов, устанавливает отклонения.

Однако, в практике бюджетного контроля такой прием мало применим в связи со сложностью документирования фактов нарушений и формирования соответствующих доказательств.

2. Способы финансового контроля

Под способом осуществления контроля можно понимать один из возможных вариантов практической реализации приема контроля.²

Так для проверки сохранности имущества применяется прием инвентаризации, однако в зависимости от обстоятельств, целей и задач контрольного мероприятия инвентаризация может осуществляться сплошным или выборочным способом. Кроме того, при инвентаризации применяются следующие способы:

пересчет количества предметов (например, пересчет количества стульев, которые учитываются по количеству, в штуках);

взвешивание (например, взвешивание гвоздей, хранящихся на складе, которые учитываются по весу, в килограммах);

замер (например, замер длины кабеля, хранящегося на складе, который учитывается по длине, в метрах).

Кроме того, в качестве способа финансового контроля в рамках осуществления основного приема финансового контроля может применяться другой прием. Так при осуществлении обследования может применяться контрольный замер площади помещений с целью выявления фактов использования арендатором большей площади, чем предусмотрено договором аренды. Или при применении логического контроля может применяться как прослеживание, так и сличение.

Сплошной контроль осуществляется, как правило, при проведении ревизии. Отличительные признаки ревизии указаны при раскрытии темы форм контроля. При сплошном контроле финансово-хозяйственных операций исследованию подвергаются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета. Сплошные проверки могут осуществляться не только относительно всех хозяйственно-финансовых операций, осуществленных проверяемой организацией за определенный период, но и по отдельным

² См.: Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля. М.: Магистр, 2007. с. 232.

однородным операциям, например при проведении ревизии кассы, ревизии операций по лицевому счету и расчетным счетам, ревизии расчетов с поставщиками и подрядчиками, ревизии товарно-материальных ценностей.

Выборочный контроль применяется в двух аспектах:

1) выборочная проверка одного из направлений деятельности (или тематическая проверка), когда все остальные направления, участки или подразделения не проверяются;

1) выборочное исследование проверяемой совокупности, или собственно выборка³

При выборочном исследовании состояние всей проверяемой совокупности единиц (генеральная совокупность) определяется по результатам обследования некоторой их части (выборочной совокупности), отобранной в случайном порядке, по правилам научной теории выборки. Главное, что отличает выборочный контроль от других видов сплошного контроля, - это репрезентативный характер его результатов, позволяющий получить достоверные показатели, характеризующие всю генеральную совокупность.⁴

Контрольные действия могут проводиться сплошным или выборочным способом.

В соответствии с Административным регламентом исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 4 сентября

³ См.: Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля. М.: Магистр, 2007., с. 278.

⁴ См.: Макоев О.С. Контроль и ревизия. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007., с. 35.

2007 г. N 75н, сплошной способ заключается в проведении контрольного действия в отношении всей совокупности финансовых и хозяйственных операций, относящихся к одному вопросу программы ревизии (проверки).

Выборочный способ заключается в проведении контрольного действия в отношении части финансовых и хозяйственных операций, относящихся к одному вопросу программы ревизии (проверки). Объем выборки и ее состав определяются руководителем ревизионной группы таким образом, чтобы обеспечить возможность оценки всей совокупности финансовых и хозяйственных операций по изучаемому вопросу.

Решение об использовании сплошного или выборочного способа проведения контрольных действий по каждому вопросу программы ревизии (проверки) принимает руководитель ревизионной группы исходя из содержания вопроса программы ревизии (проверки), объема финансовых и хозяйственных операций, относящихся к этому вопросу, состояния бухгалтерского (бюджетного) учета в проверяемой организации, срока ревизии (проверки) и иных обстоятельств.

На практике при осуществлении проверок чаще всего применяются различные сочетания сплошного и выборочного способов контроля.

Следует отметить, что все действия ревизора по подготовке решений о назначении выборок носят характер оценки рисков, состоящей в подборе и анализе информации о состоянии внутреннего контроля с целью определения вероятности выявления нарушений на отдельных участках и направлениях деятельности организации.